

■ COLEÇÃO FORMAÇÃO CONTÍNUA ■

TEMAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

2019

JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA E FISCAL

JANEIRO 2020

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

Banco no edifício do CEJ

Foto

José Garrido - CEJ



Cumprindo o objectivo determinado de disponibilizar a toda a comunidade jurídica os conteúdos produzidos para as acções de formação por si organizadas, o Centro de Estudos Judiciários publica neste e-book mais um conjunto de textos e vídeogravações relativos a sessões ocorridas em 2019, em matérias que vão do IRS, IRC, contribuições financeiras e taxas, grupos de sociedades e regime de transparência fiscal, à avaliação da matéria colectável por métodos indirectos, à revisão oficiosa, à execução fiscal, às providências cautelares no CPTA, ao regime dos recursos, à acção para reconhecimento de um direito e às custas no contencioso tributário.

Para os profissionais que lidam com estas matérias a pertinência das reflexões aqui reflectidas, pelo seu carácter dogmático, mas, principalmente pela vertente prática que assumem, terão certamente grande utilidade no trabalho do dia a dia.

A Jurisdição Administrativa e Fiscal continua assim a produzir conteúdos de excelência que colocam o CEJ como referência editorial na área do direito e processo tributário, para mais, em acesso livre e universal!

(ETL)

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

Ficha Técnica

Nome:

Temas de Direito Tributário – 2019

Jurisdição Administrativa e Fiscal:

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

Marta Cavaleira – Juíza Desembargadora e Docente do CEJ

Fernando Martins Duarte – Juiz Desembargador e Docente do CEJ

Ana Carla Palma – Juíza Desembargadora e Docente do CEJ

Tiago Brandão de Pinho – Juiz de Direito e Docente do CEJ

Coleção:

Formação Contínua

Plano de Formação 2018/2019:

Temas de Direito Tributário – 18 e 25 de janeiro, 29 de março e 5 de abril de 2019 ([programa](#))

Conceção e organização:

Margarida Reis

Intervenientes:

José Almeida Fernandes – Advogado, SEMAPA

Carlos Lobo – Professor da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa

Tomás Cantista Tavares – Professor da Escola de Direito da Universidade Católica do Porto

Joaquim Condesso – Juiz Desembargador, Tribunal Central Administrativo Sul

Paulo Marques – Professor da Faculdade de Direito de Lisboa

José Veras – Procurador da República, Supremo Tribunal Administrativo

Sofia David – Juíza Desembargadora, Tribunal Central Administrativo Sul

Carlos Lopes do Rego – Juiz Conselheiro Jubilado, Supremo Tribunal de Justiça

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

Salvador da Costa – Juiz Conselheiro Jubilado, Supremo Tribunal de Justiça

Francisco Rothes – Juiz Conselheiro, Supremo Tribunal Administrativo

Pedro Delgado – Juiz Conselheiro, Supremo Tribunal Administrativo

Jorge Trindade Cortês – Juiz Desembargador, Tribunal Central Administrativo Sul

Ana Paula Santos – Juíza Desembargadora, Tribunal Central Administrativo Norte

Raquel Reis – Juíza de Direito, TAF de Sintra

Revisão final:

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

Ana Caçapo – Departamento da Formação do CEJ

Notas:

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

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

Os conteúdos e textos constantes desta obra, bem como as opiniões pessoais aqui expressas, são da exclusiva responsabilidade dos/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 –02/01/2020	27/04/2020

Temas de Direito Tributário – 2019

Índice

I. OS TRIBUTOS: IRC, IRS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES FINANCEIRAS	9
1. Regime fiscal dos grupos de sociedades José Almeida Fernandes	9
2. Taxas e contribuições financeiras Carlos Lobo	35
3. Regime de transparência fiscal Tomás Cantista Tavares	41
II. TEMAS DE PROCEDIMENTO E PROCESSO TRIBUTÁRIO	67
II.1. O procedimento	67
1. Avaliação da matéria colectável por métodos indirectos Joaquim Condesso	67
2. Revisão oficiosa Paulo Marques	93
II.2. O processo	97
1. Questões problemáticas colocadas nos Tribunais Superiores em matéria de execução fiscal José Veras	97
2. O regime das providências cautelares no CPTA Sofia David	127
3. O regime dos recursos no CPC Carlos Lopes do Rego	159
4. A ação para reconhecimento de direito – limites e respetivo âmbito Pedro Vergueiro	179
5. Questões problemáticas em matéria de custas no contencioso tributário Salvador da Costa	183

III. A JURISPRUDÊNCIA RECENTE DOS TRIBUNAIS SUPERIORES DA JURISDIÇÃO FISCAL	187
1. Jurisprudência recente do STA Francisco Rothes	187
2. Jurisprudência recente do STA em matéria de contraordenações Pedro Delgado	213
3. Jurisprudência tributária recente do TCA Sul Jorge Trindade Cortês	243
4. Jurisprudência recente do TCAN Ana Paula Santos	327
IV. A JURISPRUDÊNCIA RECENTE DO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL	331
1. Jurisprudência recente do Tribunal Constitucional em matéria de direito tributário Raquel Reis	331

**I. OS TRIBUTOS: IRC, IRS, TAXAS
E CONTRIBUIÇÕES FINANCEIRAS**

**1. REGIME FISCAL DOS GRUPOS DE SOCIEDADES
JOSÉ ALMEIDA FERNANDES**

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

I. OS TRIBUTOS: IRC, IRS, TAXAS E CONTRAORDENAÇÕES FINANCEIRAS

1. REGIME FISCAL DOS GRUPOS DE SOCIEDADES

José Almeida Fernandes¹

Apresentação *Power Point*
Vídeo

Apresentação *Power Point*

Regime Fiscal dos Grupos de Sociedades

JOSÉ ALMEIDA FERNANDES

CEJ – TEMAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
ACÇÃO DE FORMAÇÃO CONTÍNUA
LISBOA, 18 DE JANEIRO DE 2019

1

¹ Advogado, SEMAPA.

Grupos Fiscais

RETGS

■ 0,9% das M22 apresentadas, mas tendência de crescimento desde 2013

CAP.I - NÚMERO DE DECLARAÇÕES - MAPA 2

NÚMERO DE DECLARAÇÕES

Por Regime de Tributação

DESIGNAÇÃO	2014	%	2015	%	2016	%	Var. (%) 2014/2015	Var. (%) 2015/2016
Regime Geral	421,737	95,8%	433,719	95,8%	446,365	96,0%	2,8%	2,9%
Regime de Isenção Definitiva	19,377	4,4%	20,772	4,6%	21,863	4,7%	7,2%	5,3%
Regime de Isenção Temporária	957	0,2%	1,095	0,2%	1,166	0,3%	14,4%	6,5%
Regime de Redução de Taxa	2,397	0,5%	1,908	0,4%	1,249	0,3%	-20,4%	-34,5%
Regime Simplificado	15,465	3,5%	16,562	3,7%	16,766	3,6%	7,1%	1,2%
Transparência fiscal	9,018	2,1%	9,227	2,0%	9,399	2,0%	2,3%	1,9%
Grupo de Sociedades	3,902	0,9%	4,101	0,9%	4,188	0,9%	5,1%	2,1%
TOTAL	440,168	100,0%	452,683	100,0%	464,780	100,0%	2,8%	2,7%

2

Grupos Fiscais

Gráfico 18. Número de Declarações e IRC Liquidado por Escalões de Volume de Negócios



RETGS

>> **0,4%** das Declarações de IRC e correspondem a **52,8%** do IRC Liquidado e **3,2%** correspondem a **74,1%**

[IRC Liquidado 2015 = 3.681B€]

@ Dossier Estatístico de IRC 2013 – 2015 | AT

3

Grupos Fiscais

Relevância de Grupo de Sociedades para efeitos Fiscais

- IRC: IRC (*propriamente dito*), Derrama Estadual (DE), Derrama Municipal (DM), Tributações Autónomas (TA), Contribuições Sectoriais (CESE, CSB, TSA+, *Contribuição Recursos Florestais*), Pagamento Especial por Conta (PEC), Pagamento por conta (PPC), Pagamento Adicional por Conta (PAC), Resultado da Liquidação (RL), Remuneração Convencional do Capital Social (RCCS)
- IVA: *Opção não exercida por PT apesar de admitidos por Directiva*
- Imposto sobre o Património + IECs

4

Grupos Fiscais

Relevância de Grupo de Sociedades para efeitos Fiscais

▪ IRC como Imposto Progressivo:

1. IRC = 17% [Matéria Colectável (MC) < 15k€] + 1,5% DM [sobre Lucro Tributável (LT)] = **18,5%**
2. IRC = 21% [MC > 15k€] + 1,5% DM [LT] = **22,5%**
3. IRC = 21% [MC > 15k€] + 1,5% DM [LT] + 3% DE [LT > 1.5M€] = 25,5%
4. IRC = 21% [MC > 15k€] + 1,5% DM [LT] + 3% DE [LT > 1.5M€] + 5% DE [LT > 7.5M€] = **27,5%**
5. IRC = 21% [MC > 15k€] + 1,5% DM [LT] + 3% DE [LT > 1.5M€] + 5% DE [LT > 7.5M€] + 9% DE [LT > 35M€] = **31,5%**

>> Adicionar para taxa efectiva = TA [até 45%]; Contribuições Sectoriais [variável + não dedutíveis] + Resultado da Liquidação >> Não dedutíveis para efeitos de determinação do LT

>> Distorções decorrentes de RETGS apenas relevante sobre IRC (*propriamente dito*) gerador de distorções relevantes no grupo

5

Grupos Fiscais

■ IRC como Imposto Progressivo:

XIX- A Derrama Estadual é, pois, mais uma taxa, na multiplicidade de taxas do IRC (nomeadamente as previstas no Art. 87.º do CIRC), que, tal como as outras taxas, possui uma incidência real e pessoal próprias.

XX- E, como se referiu, a multiplicidade de sujeitos passivos incidências e taxas é uma característica intrínseca ao próprio IRC, como imposto plural que é, nos termos da Constituição.

XXI- Em sede de tributação das empresas, o comando constitucional é a tributação do seu rendimento real, sendo que a Derrama Estadual não deixa de ser imposto sobre rendimento das empresas, e como tal, taxa adicional ao IRC.

XXIII- Assim, dado que estamos, inquestionavelmente, perante uma tributação (adicional), que nem materialmente nem formalmente difere do IRC, todas as regras de aplicação generalizada às várias tributações previstas no CIRC ser-lhe-ão também aplicáveis.

XXIV- O que significa que, consubstanciando a Derrama Estadual IRC, baseia-se, naturalmente, nas suas normas e regras, designadamente, as normas atinentes à liquidação (Art. 90.º do CIRC), bem como as que definem o período de tributação.

[Cf. Acórdão STA 07.11.2018, Alegações de Recurso da AT]

6

Grupos Fiscais

Relevância de Grupo na Contabilidade

>> Diferenças face ao Regime Fiscal

>> Consolidação contabilística vs “consolidação” fiscal (maior aproximação até 2000, mas veja-se as questões ainda hoje suscitadas com tributação dos resultados internos suspensos nos OE 2016-2019)

>> Crescimento do *book/tax gap* nos últimos anos com exemplos como o regime de reavaliação de 2016, regime de activos intangíveis (Art. 45.º-A CIRC) [OE 2019 eliminou para o futuro transmissões *intra-grupo*], registo de imparidades (salvo sector bancário), dedução de *goodwill* no SNC

>> Impacto *gap* no reconhecimento de Impostos Diferidos (Activos e Passivos)

7

Grupos Fiscais

Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (RETGS)

«Existe um grupo de sociedades quando **uma sociedade**, dita **dominante**, **detém, direta ou indiretamente, pelo menos, 75 % do capital de outra ou outras sociedades** ditas **dominadas**, desde que tal participação lhe **confira mais de 50 % dos direitos de voto**» (Art. 69.º, n.º 2 do Código do IRC)

>> *Regime opcional, mas do tipo all-in / all-out (obrigação de inclusão no grupo de todas as sociedades que cumpram requisitos para a sua inclusão para evitar cherry-picking de sociedades)*

>> *Contagem da percentagem mínima: acções próprias devem ser desconsideradas para efeitos de cálculo da participação mínima?*

>> *Deverá permitir-se que no caso de sociedades cotadas com mínimo de dispersão de capital a percentagem mínima seja inferior (70% como em Espanha)?*

8

Grupos Fiscais

RETGS – Sociedade Dominante

Requisitos:

- sede e direcção efectiva em território português e a totalidade dos seus rendimentos está sujeita ao regime geral de tributação em IRC, à taxa normal mais elevada
- não é considerada dominada de nenhuma outra sociedade residente em território português que reúna os requisitos para ser qualificada como dominante;
- não tenha renunciado à aplicação do regime nos três anos anteriores, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime;

9

Grupos Fiscais

RETGS – Sociedade Dominada

Requisitos (positivos):

- sede e direcção efectiva em território português e a totalidade dos seus rendimentos está sujeita ao regime geral de tributação em IRC, à taxa normal mais elevada

- sociedade dominante detém a participação na sociedade dominada há mais de um ano, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime;

>> *Questão: Estabelecimento Estável pode ser incluído no grupo? Limitação respeita a liberdade de estabelecimento do TFUE? Qual o impacto da admissibilidade de EE como “sociedade dominante” no contexto do artigo 69.º-A do Código do IRC)?*

>> *Período de detenção mínimo aplicável quando sociedades constituídas no próprio exercício? Apenas se constituídas até Março/3.º mês para permitir comunicação pela sociedade dominante da sua inclusão no grupo como até recentemente entendia a AT? Alteração de entendimento pela DSIRC (com efeitos práticos a partir de 2018)*

10

Grupos Fiscais

RETGS – Sociedade Dominada

Requisitos (negativos se no início ou durante a aplicação do regime):

- Estejam inactivas há mais de um ano ou tenham sido dissolvidas;

- Sujeitas a processo especial de recuperação ou de falência em que haja sido proferido despacho de prosseguimento da acção;

- registem prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores ao do início da aplicação do regime (excepção se a participação detidas há > 2 anos);

- taxa de IRC inferior à taxa normal mais elevada e não renunciem à sua aplicação;

- período de tributação não coincidente com o da sociedade dominante;

- Não assumam a forma jurídica de sociedade por quotas, sociedade anónima ou sociedade em comandita por ações

>> *Densificação de conceito de sociedade inactiva? Inexistente qualificação no direito fiscal e consequências da aproximação ao conceito de sociedades dissolvidas.*

>> *Restrição de inclusão/manutenção de sociedades dissolvidas restrita a casos de liquidação não ocorrer no mesmo período de tributação por suscitar diferente período de tributação das demais sociedades do grupo;*

>> *Exigência de inexistência de PF nos 3 anos anteriores impede na prática de SGPS ser sociedade dominante? Possível “renunciar” aos PF para efeitos de poder cumprir o requisito? Sociedades antes incluídas noutra grupo fiscal com PF?*

11

Grupos Fiscais

RETGS – Inclusão | Exclusão

- **Inclusão:** deve-se procurar incluir as sociedades com LT que exceda largamente o LT estimado para o grupo

- **Exclusão:** poder-se-á impedir a inclusão caso:
 - (i) adoptando período de tributação diferente;
 - (ii) sujeição a taxa de IRC reduzida (não renunciando a opção);
 - (iii) Detenção indirecta dos 75% através de sociedade estrangeira fora da UE/EEA

- >> *Questões: Regime ZFM é um regime que impede inclusão? E SGPS no passado com regime especial especial para MV? Redução de taxa por interioridade desqualifica possibilidade de inclusão?*

- >> *Referencial contabilístico: indiferente ou obrigação de todas as sociedades do grupo adoptarem SNC ou IFRS?*

12

Grupos Fiscais

RETGS – Determinação participação exigida (75%)

- Participações directas e indirectas;

- Indirectas através de:
 - (i) sociedades PT;
 - (ii) sociedades da UE
 - (iii) sociedades EEE (com cooperação administrativa)

- >> *Impacto jurisprudência europeia com Caso Papillon (mas CAAD não tem admitido a inclusão de sociedades antes de alteração introduzida com Reforma do IRC ainda que norma violasse o direito comunitário se contribuinte não tivesse solicitado a inclusão, como seja nos Proc. 279/2014-T e 574/2016-T, bem como mais recentemente declarando-se (erroneamente) incompetente para conhecer em 113/2017-T)*

- Percentagem efetiva da participação ou de direitos de voto é obtida pelo processo da multiplicação sucessiva das percentagens de participação e dos direitos de voto em cada um dos níveis

13

Grupos Fiscais

RETGS – Consolidação Fiscal Horizontal

- Admissibilidade de sociedade dominante com sede ou direção efetiva noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu formar grupo fiscal com as suas sociedades dominadas em Portugal (cf. Art. 69.º-A do CIRC)
- >> *Impacto da jurisprudência do TJUE no caso SCA Group Holding ao permitir constituição de grupo fiscal entre sociedades irmãs detidas por uma sociedade dominante não residente*
- >> *Regime obriga a inclusão do EE em PT da sociedade dominante não residente? Diferença face a EE enquanto sociedade dominada?*
- >> *Transição entre grupos de sociedades pré-existentes? Transmissibilidade de PF (69.º, n.º 10 vs 71.º, n.º 4 /5)? “Transmissibilidade” de benefícios fiscais gerados em grupos pré-existentes sujeita a regras diferentes porque conceptualmente questões diferentes*

14

Grupos Fiscais

RETGS – Determinação do lucro tributável do grupo

- Lucro tributável do grupo é calculado pela sociedade dominante, através da **soma algébrica** dos **lucros tributáveis** e dos **prejuízos fiscais** apurados nas **declarações periódicas individuais** de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo, corrigido, sendo caso disso, do efeito da aplicação da opção prevista no n.º 5 do artigo 67.º (*Limitação à dedução de encargos financeiros calculada ao nível do grupo*)
- >> *Group relief com pooling de resultados fiscais individuais das sociedades do grupo (e não consolidação como para efeitos contabilísticos)*
- >> *RETGS existe para permitir compensar lucro tributável com prejuízo fiscal no contexto das sociedades do grupo (Questão: pode ser abusiva em si a própria opção pelo regime para compensar PF de umas sociedades contra LT de outras?)*
- >> *Reconhecimento para efeitos fiscais da tributação nas operações intra-grupo (≠ até 2000 com “resultados suspensos”, ainda que tributados por efeito do OE 2016, 2017, 2018 e 2019)? E caso ocorra uma alteração de sociedade dominante com “resultados suspensos”? Regime transitório no Art. 12.º, n.º 4 da Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro?*

15

Grupos Fiscais

RETGS – Determinação do lucro tributável do grupo

- Lucro tributável do grupo é calculado pela sociedade dominante, através da **soma algébrica dos lucros tributáveis** e dos **prejuízos fiscais** apurados nas **declarações periódicas individuais** de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo, corrigido, sendo caso disso, do efeito da aplicação da opção prevista no n.º 5 do artigo 67.º (*Limitação à dedução de encargos financeiros calculada ao nível do grupo*)

>> *Obrigação de apresenta o de M22 na qual seja determinado o imposto como se aquele RETGS não fosse aplicável (cf. Art. 120.º, n.º 6, alínea b) do Código do IRC*

>> *Responsabilidade solidária pelo pagamento de imposto das sociedades do grupo*

16

Grupos Fiscais

RETGS – Determina o do lucro tributável do grupo

- Lucro tributável do grupo   calculado pela sociedade dominante, através da **soma algébrica dos lucros tributáveis** e dos **prejuízos fiscais** apurados nas **declara es periódicas individuais** de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo, corrigido, sendo caso disso, do efeito da aplica o da op o prevista no n.º 5 do artigo 67.º (*Limita o   dedu o de encargos financeiros calculada ao nível do grupo*)

>> *Questão: quem beneficia das vantagens do grupo? Sociedade dominante? Sociedades dominadas? Todas as sociedades equitativamente?*

>> *Questões de corporate governance suscitadas pela integra o de sociedades: protec o de accionistas minoritários assegurada? Dado o regime de all-in / all-out verdadeiramente após op o da sociedade dominante a sociedade dominada não pode ser excluída do grupo.*

17

Grupos Fiscais

RETGS – Determinação do lucro tributável do grupo

- Lucro tributável do grupo é calculado pela sociedade dominante, através da **soma algébrica** dos **lucros tributáveis** e dos **prejuízos fiscais** apurados nas **declarações periódicas individuais** de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo, corrigido, sendo caso disso, do efeito da aplicação da opção prevista no n.º 5 do artigo 67.º (*Limitação à dedução de encargos financeiros calculada ao nível do grupo*)

>> Possibilidade de deduzir PF de umas sociedades contra o LT de outras sociedades é em si um benefício fiscal?

>> AT: não quantifica a DF relativa ao “regime de tributação especial pelo grupo de sociedades” [RETGS] (...) uma vez que, de facto, estas realidades **não cabem no conceito de BF**, não tendo, conseqüentemente, que ser reportada a respetiva despesa [Relatório do Tribunal de Contas sobre OE]

18

Grupos Fiscais

RETGS – Determinação do lucro tributável do grupo

- Conceito de Benefício Fiscal: «*as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem*»
- Exemplificação = *isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria colectável e à colecta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedecem às características enunciadas no número anterior*»
- Despesa Fiscal: os benefícios fiscais são considerados despesas fiscais, as quais podem ser previstas no Orçamento do Estado ou em documento anexo e, sendo caso disso, nos orçamentos das Regiões Autónomas e das autarquias locais [EBF Art. 2.º, n.ºs 1 a 3]

> AT: não quantifica a DF relativa ao “regime de tributação especial pelo grupo de sociedades” [RETGS] (...) uma vez que, de facto, estas realidades **não cabem no conceito de BF**, não tendo, conseqüentemente, que ser reportada a respetiva despesa

19

Grupos Fiscais

RETGS – Determinação do lucro tributável do grupo

Quanto ao RETGS, trata-se de um regime especial que visa finalidades extrafiscais dirigidas à formação de grupos de sociedades e de um regime opcional de tributação não diretamente aplicável a todos os grupos de sociedades, não constituindo um modelo de tributação comum aplicável diretamente aos grupos de sociedades que reúnam as condições legais para o efeito. Da aplicação desse regime decorrem vantagens fiscais, designadamente a dispensa de retenção na fonte no pagamento de rendimentos a sociedades do grupo e a compensação imediata de lucros e prejuízos fiscais gerados em cada exercício. Aplicando-se o regime de tributação-regra esses resultados seriam considerados por sociedade. A tributação em sede de RETGS traduz-se, em relação às sociedades do grupo, “efetivamente por uma redução dos impostos pagos por estas” – vide Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 30-04-2014 (Processo 05376/12) – devendo essa receita cessante ser quantificada e classificada como DF por integrar o conceito legal de BF definido no artigo 2.º do EBF. Para 2013 a perda de receita fiscal pela aplicação do RETGS não foi quantificada pela AT. No único ano (2011) em que tal perda foi quantificada, o respetivo montante foi de € 583 M.

(Auditoria ao Controlo da Receita Cessante por Benefícios Fiscais – Outubro/2015)

20

Grupos Fiscais

RETGS – Dedução de Prejuízos Fiscais (Quais?)

- Os prejuízos das sociedades do grupo verificados em **períodos de tributação anteriores ao do início de aplicação** do regime só podem ser deduzidos ao lucro tributável do grupo, nos termos e condições previstos no n.º 2 do artigo 52.º, **até ao limite do lucro tributável da sociedade a que respeitam;**

>> *PF anteriores apurados por uma sociedade só dedutíveis contra LT dessa sociedade (inclusivamente se PF transmitidos por fusão neutra a sociedade incorporante já no grupo)*

- Os **prejuízos fiscais do grupo** apurados em cada período de tributação em que seja aplicado o regime **só podem ser deduzidos aos lucros tributáveis do grupo**, nos termos e condições previstos no n.º 2 do artigo 52.º;

>> *Em regra, PF do grupo só passíveis de dedução contra LT do grupo (mas transmissibilidade de PF do grupo admissível quando alteração de sociedade dominante ou fusão neutra de todas as sociedades do grupo)*

21

Grupos Fiscais

RETGS – Dedução de Prejuízos Fiscais (Quais?)

- **Terminada a aplicação** do regime relativamente a uma sociedade do grupo, **não são dedutíveis** aos respectivos lucros tributáveis os **prejuízos fiscais verificados durante os períodos de tributação em que o regime se aplicou**, podendo, porém, ainda ser deduzidos, nos termos e condições do n.º 1 do artigo 52.º, os prejuízos a que se refere a alínea a) que não tenham sido totalmente deduzidos ao lucro tributável do grupo;

>> *Sociedade que saía do grupo não pode deduzir futuramente PF que apurou individualmente no contexto do grupo*

- Quando houver continuidade de aplicação do regime **após a saída de uma ou mais sociedades** do grupo, **extingue-se o direito à dedução** da quota-parte dos **prejuízos fiscais respeitantes àquelas sociedades**.

>> *Grupo não pode deduzir contra o LT do grupo os PF apurados por sociedades que saíram do grupo*

22

Grupos Fiscais

RETGS – Dedução de Prejuízos Fiscais (Limite?)

- Os prejuízos das sociedades do grupo verificados em **períodos de tributação anteriores ao do início de aplicação** do regime só podem ser deduzidos ao lucro tributável do grupo, nos termos e condições previstos no n.º 2 do artigo 52.º, **até ao limite do lucro tributável da sociedade a que respeitam**;

>> *PF anteriores apurados por uma sociedade antes de “entrada” no grupo deduzidos a nível individual “até ao limite do lucro tributável” = 100%?*

>> *Ainda que a dedução ao nível do grupo com limite máximo de 70% (“deduzidos ao lucro tributável do grupo, nos termos e condições previstos no n.º 2 do artigo 52.º”)?*

23

Grupos Fiscais

RETGS – Dedução de Prejuízos Fiscais (Critério?)

■ ~~Para efeitos do n.º 1, devem ser deduzidos em 1.º lugar os prejuízos fiscais apurados há mais tempo (cf. Art. 52, n.º 15 do CIRC revogado pela Lei do OE 2017).~~

>> *Qual o critério para determinar quais os PF a deduzir? OE 2017 eliminou o critério legal FIFO previsto anteriormente expressamente com a Reforma do IRC.*

>> *Critérios: dedução primeiros dos PF reportáveis ao lucro tributável no grupo e depois os do próprio exercício? Nos PF reportáveis deduzir primeiro os com menor prazo de reporte? Possibilidade de alterar critério por período de tributação? Quais as obrigações de consistência?*

24

Grupos Fiscais

RETGS – Dedução de Prejuízos Fiscais (Critério?)

Norma transitória: No que se refere às **provisões por imparidades** registadas nos termos do Aviso n.º 3/95, e **sujeitas a anulação ou redução** ao abrigo do Aviso n.º 5/2015, os **sujeitos passivos podem optar** pelo seguinte regime:

a) A diferença positiva, apurada a 1 de janeiro de 2016, entre o valor das provisões por perdas por imparidade de crédito constituídas ao abrigo do Aviso n.º 3/95 e as imparidades constituídas a 1 de janeiro de 2016 referentes aos mesmos créditos de acordo com o normativo contabilístico aplicável, é **considerada, no apuramento do lucro tributável relativo ao exercício de 2016, apenas na parte em que exceda os prejuízos fiscais gerados em períodos de tributação iniciados em ou após 1 de janeiro de 2012 e ainda não utilizados;**

b) O montante que não for considerado para efeitos de determinação do lucro tributável nos termos da alínea anterior é **abatido ao saldo dos prejuízos fiscais ali referidos.**

>> *Grupos podem abater directamente reconhecimento destes imparidades na Banca contra o saldo dos PF? E fora da Banca são admissíveis este tipo de critérios? Em caso negativo, trata-se de um auxílio de estado?*

>> *Possíveis alterações com aprovação em Conselho de Ministros de 17.01.2019 de Proposta de Lei que altera o CIRC em matéria de imparidades das instituições de crédito e outras instituições financeiras*

25

Grupos Fiscais

RETGS – Dedução de Prejuízos Fiscais

- **Terminada a aplicação** do regime relativamente a **uma sociedade do grupo, não são dedutíveis** aos respectivos lucros tributáveis os **prejuízos fiscais verificados durante os períodos de tributação em que o regime se aplicou**, podendo, porém, ainda ser deduzidos, nos termos e condições do n.º 1 do artigo 52.º, os prejuízos a que se refere a alínea a) que não tenham sido totalmente deduzidos ao lucro tributável do grupo;

>> *Sociedade que saía do grupo não pode deduzir futuramente PF que apurou individualmente no contexto do grupo*

- Quando houver continuidade de aplicação do regime **após a saída de uma ou mais sociedades** do grupo, **extingue-se o direito à dedução** da quota-parte dos **prejuízos fiscais respeitantes àquelas sociedades**.

>> *Grupo não pode deduzir contra o LT do grupo os PF apurados por sociedades que saíram do grupo*

26

Grupos Fiscais

RETGS – Dedução de Prejuízos Fiscais

- Quando a **nova sociedade dominante opte pela continuidade da aplicação do regime** especial de tributação dos grupos nos termos do n.º 10 do artigo 69.º, os prejuízos fiscais do grupo verificados durante os períodos de tributação anteriores em que o regime se aplicou podem, em casos de reconhecido interesse económico e mediante requerimento a apresentar à Autoridade Tributária e Aduaneira com aquela comunicação, ser dedutíveis ao lucro tributável do novo grupo, desde que seja obtida autorização do membro do Governo responsável pela área das finanças

>> *Admissibilidade de manutenção dos PF do grupo ainda que exista alteração da titularidade do capital da antiga sociedade dominante e esta perca essa qualidade (será futuramente sociedade dominada)*

27

Grupos Fiscais

RETGS – Dedução de Prejuízos Fiscais

- Sociedade dominante de um grupo de sociedades (**nova sociedade dominante**) **adquire o domínio de uma sociedade dominante de um outro grupo** de sociedades (anterior sociedade dominante) e a nova sociedade dominante **opte pela continuidade da aplicação do regime** especial de tributação dos grupos nos termos do n.º 10 do artigo 69.º, as **quotas-partes dos prejuízos fiscais do grupo imputáveis às sociedades do grupo da nova sociedade dominante e que integrem o grupo da anterior sociedade dominante são dedutíveis nos termos da alínea a) do n.º 1**, desde que, em casos de reconhecido interesse económico e mediante requerimento a apresentar à Autoridade Tributária e Aduaneira com aquela comunicação, seja obtida autorização do membro do Governo responsável pela área das finanças.
 - Sociedade dominante de um grupo de sociedades (**nova sociedade dominante**) **adquire o domínio de uma sociedade dominante de um outro grupo** de sociedades (anterior sociedade dominante) e a nova sociedade dominante **opte pela inclusão das sociedades pertencentes ao grupo da anterior sociedade dominante** nos termos da subalínea 1) da alínea b) do n.º 7 do artigo 69.º, que preencham os requisitos previstos nos n.os 2, 3 e nas alíneas a), b) e d) a g) do n.º 4 do artigo 69.º, as **quotas-partes dos prejuízos fiscais do grupo da anterior sociedade dominante imputáveis às sociedades que integrem o grupo da nova sociedade dominante são dedutíveis nos termos da alínea a) do n.º 1**
- >> *Opção da nova sociedade dominante decidir que grupo pretende que “sobreviva”, admitindo-se a manutenção/transmissibilidade dos PF do grupo que se extingue repartido/imputado às sociedades que o compunham e a sua dedutibilidade como sendo PF individuais dessas sociedades pré-grupo*

28

Grupos Fiscais

RETGS – Derrama Estadual

- **Quando seja aplicável o regime** especial de tributação dos grupos de sociedades, as **taxas** a que se refere o n.º 1 **incidem sobre o lucro tributável** apurado na declaração periódica **individual de cada uma das sociedades do grupo**, incluindo a da sociedade dominante.
- >> *Irrelevância do RETGS para efeitos de DE, o que implica possível pagamento de DE mesmo que o grupo não apure LT e por isso sem colecta de IRC? Um tipo de IRC individual? Extraordinário (ainda se aplicável desde 2010)?*
- >> *Se perspectiva individual impacto para efeitos de cálculo para determinação do crédito de imposto por dupla tributação jurídica ou económica internacional? “Fracção de IRC”?*

29

Grupos Fiscais

RETGS – Derrama Municipal

- Quando seja **aplicável o regime** especial de tributação dos grupos de sociedades, a **derrama incide sobre o lucro tributável individual de cada uma das sociedades** do grupo
- >> *Irrelevância do RETGS para efeitos de DM, o que implica possível pagamento de DM mesmo que o grupo não apure LT e por isso sem colecta de IRC*
- >> *Norma introduzida em 2012 após grupos litigarem com sucesso que DM devida sobre o LT do grupo (e não LT individual)*
- >> *Racionalidade económica de Derrama Municipal após separação de IRC como imposto adicional? Numa perspectiva municipal cumpre o princípio da equivalência + utilizador pagador uma empresa pagar por que tem LT e outra não porque tem PF? Concorrência fiscal entre municípios com alterações na LFL (regra de minimis de auxílios de Estado)?*

30

Grupos Fiscais

RETGS – Tributação Autónoma

- Para efeitos do disposto no n.º 14 [**taxas elevadas em 10 pontos percentuais** quanto aos SP que apresentem PF no período a que respeitem quaisquer dos factos tributários], **quando seja aplicável o regime** especial de tributação dos grupos de sociedades estabelecido no artigo 69.º, **é considerado o prejuízo fiscal apurado nos termos do artigo 70.º**
- >> *Impacto apenas quanto à taxa aplicável mediante a consideração não do LT/PF individual, mas sim se o grupo apura ou não um LT ou PF (decisões no CAAD admitiam análise da majoração ou não numa perspectiva individual)*
- >> *Contradição com a lógica individual de DE e DM (“esquizofrenia” própria da (i)lógica doutrinal das TA)*

31

Grupos Fiscais

RETGS – Tributação Autónoma

- Para efeitos do disposto no n.º 14 [taxas elevadas em 10 pontos percentuais quanto aos SP que apresentem PF no período a que respeitem quaisquer dos factos tributários], **quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades estabelecido no artigo 69.º, é considerado o prejuízo fiscal apurado nos termos do artigo 70.º**

>> *Decisões Arbitrais n.º 239/2014-T (PF individual e não grupo) vs 447/2015-T (PF grupo e não individual) [CAAD tem permitido à AT alterações mais expeditas da lei sem intervenção de Tribunais judiciais superiores, o que merece reflexão]*

32

Grupos Fiscais

RETGS – Limites à Dedução de Encargos Financeiros

- **Grupo de sociedades sujeito ao regime especial** previsto no artigo 69.º, a **sociedade dominante pode optar**, para efeitos da **determinação do lucro tributável do grupo**, pela aplicação do disposto no presente artigo aos gastos de financiamento líquidos do grupo nos seguintes termos:

- a) O **limite** para a dedutibilidade ao lucro tributável do grupo **corresponde ao valor previsto na alínea a) do n.º 1 [1M€]**, independentemente do número de sociedades pertencentes ao grupo **ou, quando superior, ao previsto na alínea b) do mesmo número [30%], calculado com base na soma algébrica dos resultados antes de depreciações, amortizações, gastos de financiamento líquidos e impostos apurados nos termos deste artigo pelas sociedades que o compõem**

>> *Regime opcional de determinação do limite a nível ou ao nível do grupo com limite de 1M€ ou 30% do EBITDA fiscal das empresas que compõe o grupo*

>> *Regras próprias para reporte de gfl não deduzido ou “folgas”, os quais apenas passível de dedução/utilização no contexto do grupo (independentemente de saídas de empresas do grupo)*

33

Grupos Fiscais

RETGS – Limites à Dedução de Encargos Financeiros

■ Regime

- >> *Regime opcional de determinação do limite a nível ou ao nível do grupo com limite de 1M€ ou 30% do EBITDA fiscal das empresas que compõe o grupo*
- >> *Regras próprias para reporte de gfl não deduzido ou “folgas”, os quais apenas passível de dedução/utilização no contexto do grupo (independentemente de saídas de empresas do grupo)*
- >> *Determinação ao nível do grupo, mas incerteza sobre a necessidade ou não de reflectir a nível individual excessos/folgas quando exista opção por determinação de limite ao nível do grupo. Relevante ainda assim para a dedução de folgas/gfl pré-existentes à entrada em grupo e folgas/gfl de 2013 quando inexistente opção de grupo no Código do IRC)*
- >> *Possíveis alterações com aprovação em Conselho de Ministros de 17.01.2019 de Proposta de Lei que altera o CIRC para a transposição da Directiva ATAD [Directiva (UE) 2016/1164] caso se adote, por exemplo, regras de excepção com “debt/equity ratio” como noutras legislações europeias.*

34

Grupos Fiscais

RETGS – Limites à Dedução de Encargos Financeiros

Remuneração convencional do capital social (Art. 41.º-A EBF)

- **5 - É reduzido a 25 %** o limite previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 67.º do Código do IRC quando **os sujeitos passivos** beneficiem da dedução prevista no n.º 1.
- >> *Aplicável a nível de determinação de EBITDA do grupo no caso de sociedades dominantes que exerçam a opção? 5% do EBITDA para um benefício fiscal máximo de dedução ao LT de 140k€ (o que equivale a poupança fiscal de 29.4k€ à taxa de IRC de 21%)?*
- >> *Faz sentido aplicar ao grupo quando a norma anti-abuso introduzida limitava os casos de possível «utilização múltipla» do benefício (Art. 41.º-A, n.º 6 EBF)?*

35

Grupos Fiscais

RETGS – Dispensa de Retenção na Fonte

▪ **Não existe obrigação de efectuar a retenção na fonte de IRC**, quando este tenha a natureza de imposto por conta, nos seguintes casos:

e) **Rendimentos obtidos por sociedades tributadas segundo o regime** definido no artigo 69.º, **de que seja devedora sociedade do mesmo grupo** abrangida por esse regime, **desde que esses rendimentos respeitem a períodos a que o mesmo seja aplicado** e, quando se trate de lucros distribuídos, estes sejam referentes a resultados obtidos em períodos em que tenha sido aplicado aquele regime;

>> *Grupo permite evitar a aplicação de retenções na fonte entre sociedades do grupo*

36

Grupos Fiscais

RETGS – Benefícios Fiscais & Crédito de Imposto

▪ **Diferença entre Prejuízos Fiscais vs Benefícios Fiscais no contexto do grupo:**

AT = «os prejuízos fiscais são deduzidos ao lucro tributável e aqui «*cada sociedade [do grupo] apura um lucro tributável na sua declaração individual*» (cf. cit. Ofício-Circulado n.º 20 132, de 14 de Abril de 2008)

VS

AT = «*é verdade que nas declarações periódicas individuais [no âmbito do RETGS] não há um verdadeiro apuramento de colecta*» (cf. Ofício-Circulado n.º 20 132, de 14 de Abril de 2008), logo dedução de benefícios fiscais no grupo far-se-á nos termos gerais do IRC, contra a colecta agregada do grupo, enquanto única verdadeira colecta existente

>> *Dedução dos benefícios fiscais (à colecta) e a dedução dos prejuízos fiscais (ao lucro tributável) é radicalmente distinta no contexto dos Grupos Fiscais*

>> *Incorrecta a tentativa de aplicação analogicamente de regras previstas para os prejuízos fiscais (v.g., transmissibilidade, entrada/saída de grupo, limites à dedução individual vs grupo, etc) aos benefícios fiscais*

37

Grupos Fiscais

RETGS – Benefícios Fiscais & Crédito de Imposto

- Colecta apenas apurada ao nível do grupo e, por isso, ainda que ausente de regulamentação expressa, os BFs e Créditos de Imposto dedutíveis à colecta do grupo decorrente da soma IRC + DE
- Inexistência de regras na inclusão de sociedades/grupos noutros grupos fiscais determina relevância se benefício fiscal constituído em grupo ou a nível individual [AT = deve-se determinar «*se no período de tributação em que nasceu o direito ao benefício fiscal em questão (...) os pressupostos eram, entre outros, a possibilidade de dedução à colecta*» individual ou do grupo (cf. § 12 da Informação vinculativa proferida pela AT no proc. 2010 002853, PIV n.º 1212, com entendimento sancionado por Despacho de 2010-10-27, do Director-Geral)]

38

Grupos Fiscais

RETGS – Benefícios Fiscais & Crédito de Imposto

- **IGF em auditoria que a falta de regulamentação sobre a utilização de benefícios fiscais por dedução à coleta, no âmbito do RETGS**, suscita dificuldades de controlo e, conseqüentemente, afeta a respetiva receita, designadamente face à ausência de uma conta-corrente destinada a identificar os prejuízos e os benefícios fiscais
- **Nova declaração periódica de rendimentos Modelo 22 – Anexo D** com a criação de novos quadros de reporte sobre BFs com duplo controlo na dedução de BF a individual e dedução de BF a nível do grupo (cf. Despacho n.º 616/2019, de 04.01.2019)

>> *Colecta individual ficcionada das sociedades dominadas no RETGS? Implicações?*

>> *Crítica a desenvolvimentos/interpretações da AT via modelos/instruções de preenchimento dado que eliminam a natureza de autoliquidação do IRC. Implicações relevantes em contencioso gracioso e judicial*

39

Grupos Fiscais

RETGS – Convenções para Evitar a Dupla Tributação

■ Art. 24, n.º 1 (Não discriminação): *Os nacionais de um Estado contratante não ficarão sujeitos no outro Estado contratante a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexas diferente ou mais gravosa do que aquela a que estejam ou possam estar sujeitos os nacionais desse outro Estado que se encontrem na mesma situação, em especial no que refere à residência.*

>> § 25 OECD MC on Art. 24: *In that case, even if company X is a resident of State A under the domestic law of that State, it is not a resident of State A for purposes of the Convention by virtue of paragraph 3 of Article 4. It will therefore not be in the same circumstances as the other companies of the group as regards residence and paragraph 1 will not allow it to obtain the benefits of consolidation even if the different treatment results from the fact that company X has not been incorporated in State A. The residence of company X is clearly relevant with respect to the benefits of consolidation since certain provisions of the Convention, such as Articles 7 and 10, would prevent State A from taxing certain types of income derived by company X.*

>> *Caso de inclusão de entidade não residente para efeitos de CDT. Mas e no que respeita à sociedade dominante não residente com possibilidade de constituir grupo enquanto tal entre duas sociedades irmãs?*

40

Grupos Fiscais

RETGS – Convenções para Evitar a Dupla Tributação

■ Art. 24, n.º 3 (Não discriminação): *3. A tributação de um estabelecimento estável que uma empresa de um Estado contratante tenha no outro Estado contratante não será nesse outro Estado menos favorável do que a das empresas desse outro Estado que exerçam as mesmas actividades.*

>> § 41 OECD MC on Art. 24: *the equal treatment principle of paragraph 3 only applies to the taxation of the permanent establishment's own activities. That principle, therefore, is restricted to a comparison between the rules governing the taxation of the permanent establishment's own activities and those applicable to similar business activities carried on by an independent resident enterprise. It does not extend to rules that take account of the relationship between an enterprise and other enterprises (e.g. rules that allow consolidation, transfer of losses or tax-free transfers of property between companies under common ownership) since the latter rules do not focus on the taxation of an enterprise's own business activities similar to those of the permanent establishment but, instead, on the taxation of a resident enterprise as part of a group of associated enterprises.*

>> *Caso de inclusão de EE de não residente no perímetro de um grupo fiscal. Depende de resposta a quem beneficia do RETGS: sociedade dominante ou sociedades dominadas conjuntamente com sociedade dominante?*

41

Grupos Fiscais

RETGS – Impacto da Jurisprudência do TJUE

Principais Casos:

Papillon, C-418/07 (*Determinação de percentagem mínima de detenção indirectamente*)

X Holding, C-337/08 (*Inclusão de Subsidiárias Estrangeiras em Grupo Fiscal Doméstico*)

Philips Electronics, C-18/11 (*«Transferência» de Prejuízos Fiscais entre sociedades associadas*)

Finanzamt Linz, C-66/14 (*Admissibilidade de amortização de goodwill restrita a situações de grupo fiscal apenas com subsidiárias domésticas*)

Groupe Steria, C-386/14 (*Recusa de vantagens decorrente da aplicação do regime de grupo a subsidiárias não residentes*)

SCA Holding Group, C-39/13, C-40/13 e C-41/13 (*Consolidação Fiscal Horizontal*)

Joined Cases C-398/16 and C-399/16 X BV & X NV v Staatssecretaris van Financiën (*Dedução encargos financeiros & Perdas Cambiais*)

NN A/S v Skatteministeriet, C-28/17 (*Dedução de prejuízo fiscal de estabelecimento estável contra lucro tributável do grupo*)

42

Grupos Fiscais

RETGS – Outros Tópicos

- Pagamentos por conta (grupo) vs Pagamento Especial por Conta (individual)
- >> E PPC/PAC admissível sem tomar em consideração dos BFs?
- IVA: opção de existência de grupo para efeitos de IVA permitida pela Directiva, mas não objecto de transposição em Portugal
- CCCTB: regime de consolidação para grupos e possível futuro impacto caso permita compensação de LT com PF numa base transfronteiriça
- (Ir)relevância de grupos fiscais nas propostas de *Digital Services Tax*

43

Grupos Fiscais

Conclusões - Vantagens do RETGS

- Dedução no próprio período de tributação contra LT dos PF desse período (dedução a 100% e não apenas 70% como reporte, bem como dedução sem limitações como no caso de transmissibilidade de PF em fusões/cisão neutra)
- Redução de Pagamentos por Conta (PECs indiferente)
- Utilização de BFs gerados no grupo contra colecta de IRC + DE do grupo
- Opção de cálculo de limite à dedução de encargos financeiros ao nível do grupo (compensação imediata de gfl não dedutível com “folgas” no próprio exercício)
- Permite dedução/compensação de encargos financeiros com aquisição de sociedades dominadas com os LT dessa sociedade dentro do grupo (*debt push-down*), sendo que evita que seja questionada essa dedução nos casos em que a mesma implica fusão entre sociedades (vg, casos de fusão inversa)
- Redundância das correcções de preços de transferência com impacto no LT do grupo (ainda que não irrelevantes para DE + DM dado cálculo individual)

44

Grupos Fiscais

Conclusões - Desvantagens do RETGS

- Saída de sociedade dominada do grupo determina a perda da dedutibilidade da respectiva quota-parte nos PF gerados por essa sociedade (perda pela própria sociedade como do grupo)
- Opção de cálculo de limite à dedução de encargos financeiros ao nível do grupo não permite que cada sociedade possa deduzir até 1M€ (o limite de 1M€ aplica-se a todo o grupo)
- Sujeição a possível agravamento da taxa de TA caso o grupo como um todo apure PF

45

Obrigado!
Jafernandes@semapa.pt

REGIME FISCAL DOS GRUPOS DE SOCIEDADES

JOSÉ ALMEIDA FERNANDES

CEJ – TEMAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
ACÇÃO DE FORMAÇÃO CONTÍNUA
LISBOA, 18 DE JANEIRO DE 2019

46

Vídeo da apresentação



<https://educast.fccn.pt/vod/clips/2mgids0vt3/streaming.html?locale=pt>

**I. OS TRIBUTOS: IRC, IRS, TAXAS
E CONTRIBUIÇÕES FINANCEIRAS**

2. TAXAS E CONTRIBUIÇÕES FINANCEIRAS
CARLOS LOBO

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

I. OS TRIBUTOS: IRC, IRS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES FINANCEIRAS

2. TAXAS E CONTRIBUIÇÕES FINANCEIRAS

Carlos Lobo¹

Apresentação *Power Point*
 Vídeo

Apresentação *Power Point*

Função Regulatória Pública

Custo	Utilidade
 Recursos Comuns	Bens Públicos 
 Exterioridades Negativas	Exterioridades Positivas 
 Mercados Inexistentes	Monopólios e Oligopólios 
 Bens de Demérito	Bens de Mérito 

Page 1 

¹ Professor da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

Qualificação

		Intensidade da Redistribuição	
		Baixa ou Nula	Elevada ou Total
Possibilidade de Divisibilidade da Prestação / Identificação do Beneficiário	Impossibilidade de Identificação do beneficiário / utilidade indivisível	Bens públicos	Bens públicos <i>stricto sensu</i>
	Possibilidade de identificação do grupo beneficiário/utilidade beneficiada em grupo	Bens de clube de iniciativa pública / investimento público / atividades geradoras de exterioridades negativas	Bens de clube de génese pública / investimento público subsidiados
	Possibilidade de identificação do beneficiário concreto/utilidade divisível	Bens fornecidos por monopólios naturais regulados / serviços públicos / utilização de bens do domínio público	Bens de mérito Bens semi-públicos



Concretização Tributária

		Intensidade da Redistribuição	
		Baixa ou Nula	Elevada
Possibilidade de Divisibilidade da Prestação / Identificação do Beneficiário	Impossibilidade de Identificação Concreta / Utilidade Indivisível EQUIVALÊNCIA INEXISTENTE, AMPLÍSSIMA OU REFLEXA	Necessidades públicas de âmbito local sem preocupações de coesão territorial IMPOSTOS LOCAIS	Necessidades públicas de âmbito nacional sem preocupações de coesão territorial IMPOSTOS NACIONAIS
	Possibilidade de Identificação do Grupo Beneficiário / Utilidade beneficiada em Grupo EQUIVALÊNCIA DE GRUPO	CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS (Interiorização de exterioridades negativas / socialização de exterioridades positivas) CONTRIBUIÇÕES FINANCEIRAS (Riscos especiais)	CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS (Somente socialização de exterioridades positivas) CONTRIBUIÇÕES FINANCEIRAS
	Possibilidade de Identificação do Beneficiário Concreto / Utilidade Divisível EQUIVALÊNCIA ESTRITA	TARIFAS (equivalência eficiente) TAXAS (equivalência funcional, ou agravada mitigada caso existam interesses extrafinanceiros)	TARIFAS (REDES) (equivalência eficiente subsidiada) TAXAS (SERVIÇOS E BENS) (equivalência funcional subsidiada) BENS DE MÉRITO TAXAS (equivalência funcional subsidiada ou moderadora)



Cont.

		Intensidade da Redistribuição	
		INTENSIDADE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	
		Baixa ou Nula	Elevada
Possibilidade de Divisibilidade da Prestação / Identificação do Beneficiário	Impossibilidade de Identificação Concreta / Utilidade Indivisível	Bens públicos <i>stricto sensu</i> (Necessidades públicas de âmbito local sem preocupações de coesão territorial)	Bens públicos <i>stricto sensu</i> (Necessidades públicas de âmbito nacional sem preocupações de coesão territorial)
INTENSIDADE DA EQUIVALÊNCIA	EQUIVALÊNCIA INEXISTENTE, AMPLÍSSIMA OU REFLEXA	IMPOSTOS LOCAIS	IMPOSTOS NACIONAIS



Cont.

		Intensidade da Redistribuição	
		INTENSIDADE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	
		Baixa ou Nula	Elevada
Possibilidade de Divisibilidade da Prestação / Identificação do Beneficiário	Possibilidade de Identificação do Grupo Beneficiário / Utilidade beneficiada em Grupo	Bens de clube de iniciativa pública / investimento público / atividades geradoras de exterioridades negativas	Bens de clube de iniciativa pública / investimento público subsidiados por verbas de impostos
INTENSIDADE DA EQUIVALÊNCIA	EQUIVALÊNCIA DE GRUPO	CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS (Interiorização de exterioridades negativas / socialização de exterioridades positivas) CONTRIBUIÇÕES FINANCEIRAS (Riscos especiais) (ambas assentam numa equivalência funcional ou agravada caso existam interesses extra-financeiros)	CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS (Somente socialização de exterioridades positivas) CONTRIBUIÇÕES FINANCEIRAS (ambas subsidiadas por verbas de impostos)



Cont.

		Intensidade da Redistribuição	
		INTENSIDADE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	
		Baixa ou Nula	Elevada
Possibilidade de Divisibilidade da Prestação / Identificação do Beneficiário	Possibilidade de Identificação do Beneficiário Concreto / Utilidade Divisível	Bens fornecidos por redes / Monopólios naturais regulados	Bens Semi-Públicos
		TARIFAS (equivalência eficiente)	TARIFAS (REDES) (equivalência eficiente subsidiada) Subsidiadas por sistemas perequativos nacionais ou verbas provenientes de impostos
INTENSIDADE DA EQUIVALÊNCIA	EQUIVALÊNCIA ESTRITA	Serviços públicos / Utilização de bens do domínio público	TAXAS (SERVIÇOS E BENS) (equivalência funcional subsidiada) Subsidiadas por verbas provenientes de impostos
		TAXAS (equivalência funcional, ou agravada mitigada caso existam interesses extrafinanceiros)	BENS DE MÉRITO TAXAS (equivalência funcional subsidiada ou moderadora) Subsidiadas por verbas provenientes de impostos



Vídeo da apresentação



<https://educast.fcn.pt/vod/clips/1ndqntj4wk/streaming.html?locale=pt>

**I. OS TRIBUTOS: IRC, IRS, TAXAS
E CONTRIBUIÇÕES FINANCEIRAS**

**3. REGIME DE TRANSPARÊNCIA FISCAL
TOMÁS CANTISTA TAVARES**

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

I. OS TRIBUTOS: IRC, IRS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES FINANCEIRAS

3. REGIME DE TRANSPARÊNCIA FISCAL

Tomás Cantista Tavares¹

Apresentação *Power Point*
Vídeos

Apresentação *Power Point*

A TRANSPARÊNCIA FISCAL

Tomás Cantista Tavares

tomas.cantista@gmail.com

5/IV/2009

¹ Professor da Escola de Direito da Universidade Católica do Porto.

0. Introdução

- Plano da conferência
- 1) O que é transparência fiscal. Porque existe.
- 2) Tipos de transparência fiscal: 2 A) Interna e 2 B) Internacional
- 3) Algumas questões materiais e processuais

Opções

- Explicar lei, mas mais a razão de ser da lei
- Explicar interligação entre IRC e IRS
- Análise problemática e de jurisprudência

1. O que é transparência fiscal

- IRS – Rendimento pessoas singulares: por categorias B
- IRC – Rendimento pessoas coletivas
 - Sociedades comerciais,
 - Sociedades civis sob forma comercial
 - Cooperativas,
 - Empresas públicas,
 - Demais pessoas coletivas direito público ou privado
 - Estabelecimento estável
 - Entidades sem personalidade jurídica (herança jacente, pessoas coletivas que sejam declaradas inválidas, associações e sociedades civis sem personalidade jurídica, sociedades comerciais antes do registo, sociedades irregulares...)

1. O que é transparência fiscal

Essas entidades, em IRC, são tributadas:

- **LUCRO:** as que exercem a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola

- **RENDIMENTO GLOBAL:** as que não exercem a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola

1. O que é transparência fiscal

- **RATIO** – sujeitos de IRC
 - a) Duas ou mais pessoas – juntam-se em empreendimento (se for só uma IRS – empresário em nome individual)

 - b) Empreendimento com postura ativa (empresarial, lato sensu), seja em lucro ou em rendimento

1. O que é transparência fiscal

- Transparência fiscal: no limite do IRC (entre IRC e IRS) – art. 6.º do CIRC
- Duas ou mais pessoas – juntam-se em empreendimento (isso “puxa” a IRC)
- Mas empreendimento com postura PASSIVA (não LUCRO nem rendimentos)
 - a) Sociedades civis não constituídas sob a forma comercial
 - b) Sociedades de profissionais
 - c) Sociedades de simples administração de bens

1. O que é transparência fiscal

- Transparência fiscal (estatuição): desdobramento IRS e IRC
 - Rendimento (matéria tributável) é apurado segundo IRC (art. 12.º do CIRC)
 - Tributação (liquidação e pagamento imposto) diretamente na esfera dos sócios (IRS ou IRC), por IMPUTAÇÃO, independentemente de DISTRIBUIÇÃO
- Categoria B do IRS (art. 20.º do CIRS)
Por imputação, sem aplicação regime simplificado ou da contabilidade (art. 28.º do CIRS)

1. O que é transparência fiscal

- Exemplo: Sociedade advogados, detidas por 2 sócios em partes iguais

1º MOMENTO: Em IRC

Tem proveitos (serviços a clientes) 500.000€

Tem custos de estrutura (rendas, salários, FSE...) de 100.000€

Apura MC através das regras do IRC (400.000€)

2º MOMENTO: em IRS

Rendimento é imputado a cada sócio (200.000€ cada um) que paga em IRS, categoria B (englobamento com taxa progressiva), mesmo que não haja distribuição aos sócios

2. Transparência fiscal interna

- Art. 6.º e 12.º do CIRC
- Limite entre IRC e IRS. Pureza conceptual
- Combater evasão fiscal com a criação de sociedades intermédias
- Elimina tema dupla tributação dos lucros distribuídos
- Igualdade face ao IRS: advogado em prática individual
- Entidades por regra repartem excedentes (as sociedades comerciais e outra em IRC podem reter [não distribuir] lucros)

2. Transparência fiscal interna

- Mas hoje desvantagens
 - a) Grandes organizações em transparência fiscal (advogados, ROC, auditores)...
 - b) Imputação leva pagamento imposto sem cash (distribuição financeira).
 - c) Desigualdade: algumas profissões liberais conseguem evitar transparência (médicos)
 - d) Complexidade lei fiscal, com dois momentos
 - e) Complexidade hipóteses legais

2. Transparência fiscal interna: algumas questões

- a) Sociedade irregular (duas ou mais pessoas encetam na prática empreendimento comum, sem qualquer estrutura jurídica) é tributada em IRC (e se distribuídos rendimentos às pessoas depois em IRS) e não pela transparência fiscal.

Várias pessoas prosseguem intuito lucrativo (comercial, agrícola), via entidade de facto (sem personalidade jurídica)

Ac. STA 0424/09.8BEALM, de 13/3/2019
(loteamento por sociedade irregular)

Ac. STA 0733/14, de 15/4/2015

2. Transparência fiscal interna: algumas questões

b) a tributação pela transparência fiscal não é um direito legal de opção.

Mas uma imposição:

- Preenchidos os pressupostos legais
- Ocorre a tributação por imputação (obrigatoriamente)

2. Transparência fiscal interna: algumas questões

- C) Legitimidade processual

A sociedade transparente tem legitimidade para contestar as correções de que seja alvo (ter ou não transparência fiscal e contestações valorimétricas)

Apesar das liquidações serem efetuadas nas pessoas singulares (sócios)

Ac. TCA Sul 03645/09, de 28/4/2016 e Ac. STA 0170/14, de 10/5/2017

3. Transparência fiscal internacional

- Mesmo racional: tributação de sócio (IRS ou IRC) por imputação dos lucros da sociedade (off-shore), que lhe sejam ou não distribuídos.
- Cláusula anti-abuso, por desconsideração fiscal da personalidade jurídica da sociedade sediada em País de baixa tributação
- Art. 66.º do CIRC

3. Transparência fiscal internacional

- exemplo:
- Pessoa singular tributada PT por 1M€, mesmo sem distribuição

	PESSOA SINGULAR RF PT	
	↓	
	100%	
	SOC. OFF SHORE	LUCROS 1M€

3. Transparência fiscal internacional

- Requisitos ao nível sociedade:
 - a) Submetida a regime fiscal claramente mais favorável (lista; isenta ou não sujeita tributação rendimentos; ou taxa inferior a 60% da taxa IRC de PT)
 - b) Seja detida, direta ou indiretamente por sócio PT, em 25% (ou 10% se sócios de PT totais pelo menos de 50%)
 - c) Algumas exclusões de atividades (bancária, seguradora, agrícola – se fora de PT):

3. Transparência fiscal internacional

- Sócios tributados (pelo % lucros face % capital)
 - a) Se for sociedade em IRC
 - b) Se for pessoa singular tributada – art. 20.º do CIRS
 - Categoria B: partes de capital afetas a entidade empresarial ou profissional
 - Categoria E, restantes casos

3. Transparência fiscal internacional

- Acórdão Cadbury Schweppes (TJUE C/196/04)
- Deslocaliza “banco” do grupo de Inglaterra (50% taxa) para Irlanda (5% taxa)
- Ex. 10M€ lucros: se Inglaterra paga 5M€; na Irlanda paga 0,5M€; e depois diretiva dividendos e zero para Inglaterra
- Inglaterra usa transparência fiscal internacional: detém 100% capital; filha na Irlanda com baixa tributação; imputação; proteção base tributável Inglaterra; evitar abuso!

3. Transparência fiscal internacional

- Decisão TJUE
 - Estados não quiseram harmonizar tributação
 - Liberdade de estabelecimento é princípio fulcral
 - Não princípio geral que deslocalização é para defraudar receita em Inglaterra
 - O problema só se não for deslocalização efetiva: se expedientes puramente artificiais; se apenas caixa do correio; sem estrutura adequada à atividade.
 - Portugal insere n.º 12 ao art. 66.º do CIRC

3. Transparência fiscal internacional

- Os RERT (Regimes excepcionais de Regularização Tributária) I, II, III
- Situação tipo: Pessoa singular (Res. Fiscal PT) tem ativos financeiros no exterior (que geram rendimentos) “dentro” de sociedade off-shore
- Sociedade não tributada no país local; se distribuição com sigilo e não declara PT
- Lei portuguesa – aplica transparência fiscal internacional (mas difícil detetar) + crime (fraude fiscal)

3. Transparência fiscal internacional

- Opção legislador com RERT (até 2010)
 - Amnistia penal
 - Paga 7,5% sobre património exterior (e todos impostos pagos)
 - Justificação de manifestações fortuna
- Intermediação Bancos e BP (para que AT não soubesse quem aderiu)
- Importância prática atual: a) contribuintes podem exhibir em contencioso; b) OE para 2019 (AT vai conhecer todos os RERTS via Banco Portugal)

3. Transparência fiscal internacional

- **Contribuinte exhibe em Processo:** a) entrega declaração regularização e documentos anexos [identificam ativos à data] e pagamento; b) entrega declaração (prova) de que é dono da sociedade off-shore.
- Se AT desconfia que não tudo – é da AT o ónus da prova. Caso contrário, tipo facto negativo.

3. Transparência fiscal internacional

- **Temas OE para 2019**
 - a) AT até Páscoa (+-) vai conhecer todos os RERTS
 - b) Vai confirmar se são RERTS totais
 - c) Pode usar informação para inspecionar anos posteriores a 2010
 - d) Não caducidade porque 12 anos (45/7 LGT).
 - e) Validade provas: direito à não auto incriminação e RERT no pressuposto do sigilo

Vídeos da apresentação

I.



<https://educast.fcn.pt/vod/clips/1ojv8alnbd/streaming.html?locale=pt>

II.



<https://educast.fcn.pt/vod/clips/hoh9t4vrf/streaming.html?locale=pt>

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

II. TEMAS DE PROCEDIMENTO E PROCESSO TRIBUTÁRIO

II.1. O PROCEDIMENTO

1. AVALIAÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL POR MÉTODOS INDIRECTOS

JOAQUIM CONDESSO

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

II. TEMAS DE PROCEDIMENTO E PROCESSO TRIBUTÁRIO

II.1. O PROCEDIMENTO

1. AVALIAÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL POR MÉTODOS INDIRECTOS

Joaquim Condesso¹

- 1. Noções gerais
 - 2. A avaliação indirecta da matéria colectável
 - 3. A jurisprudência e a avaliação indirecta da matéria colectável
- Bibliografia
Vídeo

1. Noções gerais

O tema que nos propomos abordar neste Ciclo de Conferências² consiste na avaliação da matéria colectável por métodos indirectos ou, por outras palavras, avaliação indirecta da matéria tributável, de acordo com o regime actualmente em vigor, o qual está consagrado, essencialmente, no artigo 87.º e seguintes, da L.G.T.³

O legislador fiscal fez, ele próprio, opções sobre aspectos relevantes para a determinação do montante de imposto a pagar, os quais vão desde a sujeição a imposto, à determinação da matéria tributável e à taxa do tributo. Essas opções são quantificadas pela simples razão de que todo o procedimento tributário visa a quantificação (cfr. Ana Paula Dourado, O Princípio da Legalidade Fiscal, Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Apreciação, Almedina, 2007, pág. 612).

A avaliação consubstancia um dos tipos de procedimento tributário.⁴

Avaliar significa determinar o preço ou o valor de algo, ou fixar o valor de determinado bem ou conjunto de bens, para efeitos tributários (cfr. Joaquim Freitas da Rocha, Lições de Procedimento e Processo Tributário, Almedina, 6.ª Edição, 2018, pág. 206).

De harmonia com o preceituado no artigo 81.º, n.º 1, da L.G.T., a matéria tributável é avaliada ou calculada directamente segundo os critérios próprios de cada tributo. Nos casos em que a determinação da matéria colectável é possível com base em elementos objectivos (como a contabilidade e respectiva documentação) não há lugar, propriamente, a uma avaliação da matéria colectável, mas sim ao seu cálculo, através da constatação desses elementos e operações matemáticas com base neles elaboradas.

¹ Juiz Desembargador, Tribunal Central Administrativo Sul.

² CEJ, Ciclo de Conferências, Temas de Direito Tributário, Janeiro de 2019.

³ Sobre a importância da avaliação indirecta e a sua evolução histórica no direito português, ver, João Sérgio Ribeiro, Tributação Presuntiva do Rendimento, Um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável, Almedina, 2010, pág. 141 e seguintes; J. L. Saldanha Sanches, A Quantificação da Obrigação Tributária, Lex Lisboa, 2000, 2.ª Edição, pág. 301 e seguintes.

⁴ Os tipos de procedimento tributário encontram-se legalmente consagrados nos artigos 54.º, n.º 1, da L.G.T., e 44, n.º 1, do C.P.P.T..

Entre os tipos de avaliação tributária com maior relevo do ponto de vista do direito positivado, vamos encontrar a avaliação prévia (cfr. artigo 58.º, do C.P.P.T.), a avaliação directa (cfr. artigos 81.º e seguintes da L.G.T.) e, com carácter subsidiário em relação a esta, a avaliação indirecta (cfr. artigo 85.º, n.º 1, da L.G.T.).

Os procedimentos de avaliação, seja directa, seja indirecta, têm por objecto a matéria tributável (ou matéria colectável), conforme estatui o citado artigo 81.º, n.º 1, da L.G.T.

O conceito de matéria tributável deve corresponder à expressão quantitativa do facto tributário, ou seja, à concretização do seu elemento quantitativo, carecendo de autonomia relativamente ao mesmo. As normas jurídicas relativas à quantificação do facto tributário, nas quais se inclui a avaliação indirecta e a avaliação directa, fazem parte do próprio facto tributário, assim estando, conseqüentemente, por serem cobertas pela incidência objectiva, sujeitas à reserva de lei fiscal (parlamentar), nos termos do artigo 103.º, n.º 2, da C.R.P., o que o mesmo é dizer, ao princípio da legalidade fiscal (cfr. Ana Paula Dourado, ob. cit., pág. 117; João Sérgio Ribeiro, *Tributação Presuntiva do Rendimento, Um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*, Almedina, 2010, pág. 125 e seguintes; J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 4.ª Edição, Vol. I, Coimbra Editora, 2007, pág. 1090 e seguintes).

Atenta a definição de matéria tributável como expressão quantitativa do facto tributário (“stricto sensu”), depreende-se que será neste último que residirá a chave para a delimitação daquela.

O conceito de facto tributário⁵ está na base da noção de incidência de imposto. Assim, o facto tributário corresponde ao conjunto de circunstâncias, hipoteticamente previstas na norma, cuja verificação, através do encontro da situação real com a norma, dá lugar ao nascimento de uma obrigação tributária concreta.

A sede da disciplina normativa será sempre e necessariamente a lei, por força do já citado princípio constitucional da legalidade. O facto tributável deve visualizar-se como um facto típico revelador de capacidade contributiva (cfr. artigo 36.º, n.º 1, da L.G.T.; Alberto Pinheiro Xavier, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Almedina, 1972, pág. 316; João Sérgio Ribeiro, ob. cit., pág. 106).

Resumidamente, pode afirmar-se que o nascimento de uma relação jurídica tributária pressupõe a verificação cumulativa e simultânea de duas circunstâncias (as quais, reunidas, podem ser designadas também elas como facto tributário, mas aqui já “lato sensu”): a verificação de um facto tributário “stricto sensu” e a previsão desse facto numa norma tributária de incidência (cfr. Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, 2017, pág. 53 e seguintes).

O facto tributário decompõe-se em dois elementos: objectivo e subjectivo.

⁵ De acordo com o artigo 36.º, n.º 1, da L.G.T., a relação jurídica tributária constitui-se com o facto tributário.

O elemento objectivo consiste no facto que foi levado em conta pelo legislador para a criação do imposto. Por sua vez, o elemento subjectivo consiste na conexão existente entre o elemento objectivo e uma ou mais pessoas que adquirem, por isso, a categoria de sujeitos passivos de imposto. Isto é, essa conexão gera em relação a eles uma obrigação de imposto (cfr. João Sérgio Ribeiro, ob. cit., pág. 108).

O elemento objectivo do facto tributário pode ser encarado por diversos prismas, correspondendo cada um desses ângulos a componentes diferentes do mesmo facto tributário. Segundo a doutrina tais elementos são os seguintes:

1 – Elemento material – este vector corresponde a uma situação de facto reveladora da capacidade económica tipificada na norma tributária. Tal capacidade económica, ou capacidade contributiva, pode traduzir-se na titularidade de um rendimento, de um bem, ou na realização de uma despesa. De acordo com este elemento material os factos tributários podem ser simples ou complexos. São simples os constituídos somente por um elemento material. Complexos os factos tributários formados por vários elementos materiais unificados juridicamente por uma unidade teleológica objectiva (v.g. imposto periódico sobre o rendimento onde o facto tributário se forma progressivamente ao longo de cada período fiscal anual);

2 – Elemento temporal – refere-se às condições temporais em que se enquadra o elemento material referido. Qualquer facto tributário se situa no tempo. O tempo influi na estrutura do facto tributário. O facto tributário, para se completar, exige um elemento material situado num certo período de tempo, assim produzindo dois tipos de factos: instantâneos e periódicos. O facto tributário é instantâneo quando se esgota, por sua própria natureza, num certo momento temporal, assim dando origem a uma obrigação tributária autónoma (v.g. impostos sobre o consumo). Pelo contrário, será periódico quando se renova no tempo, não se esgotando num momento determinado, antes se completando num determinado período (v.g. impostos sobre o rendimento). Este factor, porque integrante e constitutivo do facto tributário, também pertence à própria incidência de imposto. O período temporal tem interesse, nomeadamente, para determinar o momento do nascimento (ou não) da obrigação tributária; para fixar o momento em que a A. Fiscal pode exigir a prestação tributária; para conhecer a lei aplicável ao nascimento da obrigação, etc.

3 – Elemento espacial – diz respeito à conexão do facto tributário com o ordenamento jurídico de um determinado Estado. Os factos tributários podem realizar-se no âmbito da soberania fiscal de um único Estado, ou no âmbito da soberania de mais do que um Estado. Neste último caso ganha relevo o Direito Internacional Fiscal, nomeadamente, em matérias de dupla tributação (v.g. normas de conflitos).

4 – Elemento quantitativo – O facto tributário tem uma dimensão quantitativa: a soma do rendimento, o valor do bem, o montante da despesa. Este elemento quantitativo tem interesse para se determinar a importância da obrigação tributária (factores legais de medição do objecto material do imposto). O elemento quantitativo, esteio essencial

do facto tributário, desdobra-se nos preceitos que definem a realidade a medir (v.g. rendimento), na unidade de medida (valor monetário) e nos próprios critérios jurídicos a que deve obedecer a medição. Todos estes vectores, de cariz quantitativo, concorrem para a delimitação da incidência do imposto.

Recorde-se que o facto tributário somente surge se todos os elementos (acabados de descrever) que o compõem estiverem presentes. O facto tributário não pode existir parcialmente, mas somente na sua integralidade (cfr. João Sérgio Ribeiro, ob. cit., pág. 109 e seguintes; Diogo Leite de Campos e outros, Lei Geral Tributária, Anotada e comentada, Editora Encontro da Escrita, 4.ª Edição, 2012, pág. 293 e seguintes).

É no âmbito do exame deste último sub-elemento objectivo do facto tributário (elemento quantitativo) que nos surge, conforme mencionado supra, a questão da avaliação directa, e indirecta, da matéria colectável, enquanto espécies de procedimento de avaliação.

2. A avaliação indirecta da matéria colectável

O dever de contribuir para as despesas públicas por parte dos cidadãos, o qual corresponde, de certa forma, ao preço da vida em sociedade, implica, para além da estrita obrigação de pagar impostos, outras obrigações acessórias (cfr. artigo 31.º, n.º 2, da L.G.T.). A este respeito, interessa destacar, essencialmente, o dever de cooperação dos contribuintes com a Fazenda Pública (cfr. artigo 59.º, n.ºs 1 e 4, da L.G.T.). Nessa linha, o cumprimento do dever acessório de cooperação do contribuinte para com a A. Fiscal é, normalmente, identificado com o fundamento imediato da avaliação indirecta (cfr. artigo 10.º, do R.C.P.I.T.), porquanto, esta visa evitar premiar os sujeitos passivos que não cumprem esse dever acessório (v.g. apresentação de declarações fiscais), surgindo como o instrumento essencial para a tributação por métodos indirectos.

Para além de um fundamento imediato, existe um fundamento último da avaliação indirecta. Esse alicerce reconduz-se ao interesse público de que a carga tributária seja suportada, de forma equitativa, por quem o legislador tenha determinado, ao estruturar o sistema fiscal, assim nos aparecendo implícito o combate à evasão fiscal.

Pelo que, não sendo possível determinar a capacidade contributiva do sujeito passivo, dado que este não apresentou declarações fiscais ou estas, devido a uma conduta que lhe seja imputável, não forem fiáveis (cfr. artigo 75.º, n.ºs 1 e 2, da L.G.T.), lança-se mão da avaliação indirecta que se caracteriza por se fundamentar no critério da máxima verosimilhança, visando determinar o valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a A. Fiscal disponha, no dizer da lei (cfr. artigo 83.º, n.º 2, da L.G.T.).

No entanto, o regime de avaliação indirecta da matéria colectável não é aplicável a todos os impostos. O mesmo somente encontra consagração legal, e é aplicável (cfr. artigos 81.º, n.º 1, da L.G.T.), no âmbito do C.I.R.S. (cfr. artigos 39.º e 67.º), do C.I.R.C. (cfr. artigos 15.º, n.º 2,

16.º, n.º 4, 52.º, n.º 3, 57.º e 59.º), do C.I.V.A. (cfr. artigo 90.º), do C.I.S. (cfr. artigos 9.º, n.º 2, e 18.º) e do C.I.M.T. (cfr. artigo 31.º, n.º 1).

Não obstante a avaliação indirecta ter origem numa conduta irregular do sujeito passivo, convém salientar que, ainda assim, na sua aplicação se impõe o respeito pelos princípios jurídico-constitucionais de Direito Fiscal, nomeadamente, a legalidade e a capacidade contributiva, os quais não devem ser considerados um exclusivo da avaliação directa (cfr. João Sérgio Ribeiro, ob. cit., pág. 152 e seguintes).

A avaliação indirecta tem natureza substantiva, dado que através dela se determina o elemento essencial do facto tributário, isto é, a sua quantificação. Apesar disso, não se deve negar a sua vertente procedimental, enquanto espécie de procedimento de avaliação já supra mencionado.

A lei fala em indícios e presunções como base de activação da avaliação indirecta, tendo por objectivo a determinação do valor dos rendimentos ou bens tributáveis.

No âmbito do direito tributário, a doutrina e a jurisprudência falam em indícios, para tanto havendo que recorrer à prova indirecta, a vestígios, 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 conclusão ou prova não se obtém directamente, mas indirectamente, através de um juízo de relação normal entre o indício e o tema de prova. Por outras palavras, os indícios são aqueles factos que permitem concluir pela verificação ou não verificação de outros factos, em virtude de leis naturais conhecidas pelos homens e que funcionam como máximas de experiência (cfr. ac. T.C.A. Sul – 2.ª Secção, 9/02/2017, proc.6423/13; Alberto Pinheiro Xavier, Conceito e Natureza do Acto Tributário, Almedina, 1972, pág. 154; J. L. Saldanha Sanches, A Quantificação da Obrigação Tributária, Lex Lisboa, 2000, 2.ª Edição, pág. 311; Joaquim Manuel Charneca Condesso, Operações simuladas em sede de I.V.A. e de I.R.C. Perspectiva da jurisprudência tributária, Revista Cadernos de Justiça Tributária, edição do CEJUR – Centro de Estudos Jurídicos do Minho, n.º 12, Abril/Junho 2016, pág. 21 e seguintes).

Por sua vez, as presunções são as ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido, segundo as regras da experiência de vida, da normalidade, dos conhecimentos das várias disciplinas científicas, ou da lógica (cfr. artigo 349.º, do C. Civil).

Os factos indiciários que a lei toma como certos são um ponto de partida para se chegar às presunções. Em sede de avaliação indirecta da matéria tributável no ordenamento jurídico português, pode aplicar-se este raciocínio, uma vez que a A. Fiscal fica legitimada para recorrer à avaliação indirecta com base em presunções, se recolher indícios fundados da falta de veracidade das declarações dos contribuintes (cfr. artigo 75.º, n.º 2, da L.G.T.), tudo sem nos esquecermos que as presunções consagradas nas normas de incidência tributária, subjectiva

ou objectiva, admitem sempre prova em contrário (“*juris tantum*”), podendo ser ilididas⁶ (cfr. artigo 73.º, da L.G.T.).

Assim, deve chamar-se à colação a natureza presuntiva da avaliação indirecta. Este procedimento de avaliação tem na sua base, normalmente, presunções (judiciais e legais – cfr. artigos 350.º e 351.º do C. Civil⁷, através das quais se determina o aspecto quantitativo do facto tributário. Uma das mais importantes consequências práticas da concepção presuntiva da avaliação indirecta é a de permitir ao sujeito passivo de uma determinada obrigação tributária que, sempre que seja aplicada essa forma de avaliação, para além dos instrumentos de que normalmente disponha para reagir contra ela, nomeadamente, através do procedimento de revisão da matéria colectável (cfr. artigo 91.º, da L.G.T.), possa também utilizar o procedimento de afastamento das presunções previsto no artigo 64.º, do C.P.P.T., norma esta que deve ser concatenada com o citado artigo 73.º, da L.G.T. (cfr. Ana Paula Dourado, ob. cit., pág. 741).

Deve, igualmente, fazer-se menção ao carácter excepcional e subsidiário da avaliação indirecta. Recorde-se que a A. Fiscal só pode recorrer à avaliação indirecta nas situações expressamente previstas na lei (cfr. artigo 81.º, n.º 1, da L.G.T.). Por outro lado, mesmo quando o sujeito passivo viole os deveres de cooperação, a primeira forma a que se deve recorrer para fixar a matéria tributável é a avaliação directa, devendo ser feita a devida fundamentação relativamente à inviabilidade desta, antes de se recorrer à avaliação indirecta (cfr. artigos 77.º, n.º 4, e 85.º, n.º 1, da L.G.T.)

Apesar do seu carácter subsidiário face à avaliação directa, a avaliação indirecta pode ser de utilização cumulativa com a primeira. A utilização cumulativa da avaliação directa com a indirecta ocorrerá, designadamente, quando o elemento quantitativo do facto tributário só esteja parcialmente concretizado através da primeira, por se entender que houve omissão de rendimentos referentes a uma ou mais categorias, na declaração do sujeito passivo. Pretendendo-se, nessa situação, através da avaliação indirecta, quantificar unicamente parte do facto tributário (cfr. João Sérgio Ribeiro, ob. cit., pág. 206 e seguintes).

De acordo com o arranjo normativo da nossa Lei Geral Tributária, é comum dizer-se que a avaliação indirecta se aplica aos casos previstos no seu artigo 87.º, n.º 1, sendo possível dividir as situações constantes do seu elenco, em três grupos⁸:

- 1 – Um grupo que se reporta ao regime simplificado (cfr. artigo 87.º, n.º 1, al. a), da L.G.T.);

⁶ O Tribunal Constitucional tem exigido como requisito de constitucionalidade das presunções atinentes à determinação da matéria colectável, a possibilidade legal de as ilidir – cfr. v.g. ac.348/97, de 29/04/1997, D.R., II Série, 25/07/1997; ac.211/03, de 28/04/2003, D.R., II Série, 21/06/2003.

⁷ Para maiores desenvolvimentos sobre a noção e utilização de presunções judiciais e legais na avaliação indirecta, ver João Sérgio Ribeiro, ob. cit., pág. 40 e seguintes e 197 e seguintes.

⁸ A técnica legislativa do artigo 87.º, da L.G.T., não será, porventura, a melhor, dado que inclui, no âmbito da avaliação indirecta, o regime simplificado que, face à sua estruturação, muito pouco tem a ver com a avaliação indirecta em sentido próprio.

2 – Um grupo que se aplica àquelas situações em que é considerada expressamente a impossibilidade de fazer uma quantificação directa e exacta da matéria tributável, a que também se pode chamar avaliação indirecta substitutiva (cfr. artigos 87.º, n.º 1, al. b), e 88.º, da L.G.T.);

3 – Um grupo em que a utilização dos métodos indirectos não tem, à primeira vista, como fundamento a impossibilidade da determinação da matéria tributável através dos meios directos, mas antes o controlo dos meios directos disponibilizados pelo sujeito passivo, de forma a evitar eventuais situações de fraude ou evasão fiscal, a que também se pode chamar avaliação indirecta correctiva (cfr. artigo 87.º, n.º 1, als. c) a f), da L.G.T.; João Sérgio Ribeiro, ob. cit., pág. 248 e seguintes; António Moura Portugal, *A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*, Coimbra Editora, 2004, pág. 47 e seguintes).

Passemos, agora, à análise de cada um destes grupos, previstos no artigo 87.º, n.º 1, da L.G.T., e nos quais a lei permite, através de enumeração legal taxativa (a tal obrigando o estatuído no artigo 81.º, n.º 1, da L.G.T.) aplicar a avaliação indirecta.

Começando pelo regime simplificado de tributação (cfr. artigo 87.º, n.º 1, al. a), da L.G.T.), dir-se-á, antes de mais, que no âmbito deste a matéria tributável resulta directamente de factores previstos na lei, razão porque não é fácil enquadrar este método de tributação como uma forma da avaliação indirecta a prever na L.G.T. Sendo um regime de aplicação específico para a tributação do rendimento (em sede de I.R.S., só para os rendimentos profissionais e empresariais), diferencia-se do regime de avaliação indirecta aplicável à generalidade dos tributos já supra identificados, mais não resultando de uma impossibilidade de avaliar ou calcular directamente a matéria tributável segundo os critérios próprios de cada imposto. Estamos, antes, perante um regime misto, na medida em que recorre, tanto a métodos directos (emprega meios próprios do método de determinação directa), como a métodos presuntivos, dado que os coeficientes utilizados revestem natureza presuntiva (cfr. João Sérgio Ribeiro, ob. cit., pág. 370 e seguintes).

Ficam abrangidos pelo regime simplificado os sujeitos passivos que, não tendo optado pela determinação dos rendimentos com base na contabilidade, no exercício da sua actividade, não tenham ultrapassado no período de tributação imediatamente anterior um montante anual ilíquido de rendimentos desta categoria de € 200.000,00 (cfr. artigo 28.º, n.º 2, do C.I.R.S.). As regras de opção e permanência no regime simplificado vêm definidas no artigo 28.º, n.ºs 4 a 6, do C.I.R.S.

As razões associadas à criação deste regime simplificado a contribuintes com volumes de negócio ou rendimentos abaixo de determinados níveis decorrem, essencialmente, do aumento da equidade fiscal, do acréscimo de receita, da diminuição da carga burocrática que recai sobre a A. Fiscal e de, uma vez implementado, permitir a libertação de recursos dos serviços da Inspeção Tributária para outras tarefas (cfr. Francisco de Sousa da Câmara, *A Avaliação indirecta da matéria colectável e os preços de transferência na LGT*, in *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores, Lisboa, 1999, pág. 346, nota 25).

A lei prevê a determinação do rendimento tributável, em sede de I.R.S., pelo regime simplificado, com base em critérios técnicos (coeficientes) que, ponderando a importância relativa de concretas componentes dos custos das várias actividades empresariais e profissionais, permitam proceder à correcta subsunção dos proveitos de tais actividades às qualificações contabilísticas relevantes para a fixação do coeficiente aplicável nos termos do artigo 31.º, n.º 1, do C.I.R.S.

Nestes casos, a tributação não é efectuada com base na matéria tributável declarada ou avaliada, mas antes, com base nos mencionados coeficientes aplicáveis aos rendimentos empresariais ou profissionais (cfr. v.g. aplica-se o coeficiente de 0,75 ao rendimento das actividades profissionais previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º, do C.I.R.S., com vista à determinação do respectivo lucro tributável – artigo 31.º, n.º 1, al. b), do C.I.R.S.).

Em suma, o artigo 31.º, do C.I.R.S., identifica rendimentos enquadráveis como empresariais ou profissionais, considerando tributável uma percentagem pré-definida dos rendimentos obtidos, presumindo que a parte suprimida do rendimento bruto é um custo razoável da sua obtenção, assim calculando o rendimento líquido, que sujeita a tributação.

Para o rendimento das pessoas colectivas, o regime simplificado de tributação tem um desenho muito próximo do descrito para as pessoas singulares, como se constata pela leitura dos artigos 86-A.º e 86-B.º, do C.I.R.C. (cfr. José Maria Fernandes Pires e outros, Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, Almedina, 2015, pág. 895).

Passemos ao exame do grupo que se aplica àquelas situações em que é considerada expressamente a impossibilidade de fazer uma quantificação directa e exacta da matéria tributável, a que também se pode chamar avaliação indirecta substitutiva (cfr. artigos 87.º, n.º 1, al. b), e 88, da L.G.T.).

O artigo 87.º, n.º 1, al. b), da L.G.T., identifica a situação-tipo da necessidade (poder-dever) de utilização de métodos indirectos na determinação da matéria tributável. Destacamos, nesta sede e desde logo, o ónus da prova da verificação dos pressupostos da aplicação da avaliação indirecta, legal e directamente imputado à Fazenda Pública, nos termos do artigo 74.º, n.º 3, da L.G.T., sendo expressão dos especiais cuidados com que o legislador rodeia a utilização deste poder-dever, os quais devem estar evidenciados na actuação administrativa (cfr. José Maria Fernandes Pires e outros, ob. cit. pág. 896).

Neste preceito, face ao qual a susceptibilidade de aplicação dos métodos indirectos é desenvolvida no artigo 88.º, da L.G.T., norma onde se dá nota, através de enumeração legal que consideramos taxativa (a tal obrigando, analogamente, o estatuído no artigo 81.º, n.º 1, da L.G.T.), das situações de impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, mais dispendo, como métodos de determinação da matéria tributável, aqueles que estão prescritos, de forma igualmente taxativa, no artigo 90.º, n.º 1, do mesmo diploma, os quais resultam de uma combinação de elementos objectivos e subjectivos (cfr. João Sérgio Ribeiro, ob. cit., pág. 249; Diogo Leite de Campos e outros, ob. cit., pág. 765).

Passemos ao exame do citado artigo 88.º, da L.G.T.

O artigo 88.º, al. a), enumera várias situações passíveis de configurar infracções tributárias, nomeadamente, a falta de entrega de declarações (cfr. artigo 116.º, do R.G.I.T.), a inexistência de contabilidade ou de livros fiscalmente relevantes (cfr. artigo 120.º, do R.G.I.T.), a não organização da contabilidade de harmonia com as regras da normalização contabilística e, bem assim, atrasos na sua execução (cfr. artigo 120.º, do R.G.I.T.).

Verificada a inexistência ou insuficiência de contabilidade, tal como a falta ou atraso na escrituração dos livros ou irregularidades na sua execução, o contribuinte deverá ser notificado para a sua regularização em prazo fixado pela A. Fiscal, o qual não pode ser inferior a 5 nem superior a 30 dias (cfr. artigo 39.º, n.ºs 2 e 3, do C.I.R.S.; artigo 57.º, n.ºs 2 e 3, do C.I.R.C.; artigos 120.º, n.º 2, e 121.º, n.º 4, do R.G.I.T.).

Findo o prazo concedido sem que as deficiências tenham sido supridas, só então, se poderá concluir, se for caso disso, pela impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável.

O pressuposto da impossibilidade de determinação directa e exacta da matéria tributável está, por isso, fortemente relacionado com a contabilidade, se esta não está conforme a lei, se é inexistente ou insuficiente, se existem diversas contabilidades ou se existem anomalias e incorrecções na execução da mesma que evidenciem que o declarado não corresponde à capacidade contributiva do sujeito passivo (cfr. Cristina Mota Lopes e António Martins, *A Tributação por Métodos Indirectos, Uma análise do enquadramento jurisprudencial dos pressupostos contabilístico-fiscais*, Almedina, 2014, pág. 47).

Já o artigo 88.º, al. b), da L.G.T., se refere aos casos de recusa de exibição da contabilidade e demais documentos legalmente exigidos e, bem assim, os de ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação documental.

A recusa implica uma manifestação de vontade do sujeito passivo de não entregar, não exhibir, não apresentar ou não permitir o acesso ou a utilização pela Fazenda Pública dos documentos com relevância fiscal, infringindo o dever de colaboração (cfr. artigo 113.º, do R.G.I.T.).

Por sua vez, o artigo 29.º, n.º 2, do R.C.P.I.T., faz uma descrição do que se poderá entender por “contabilidade e demais documentos legalmente exigidos”, ao elencar um conjunto de elementos susceptíveis de revelar a situação tributária dos contribuintes.

Na ocultação, destruição e danificação de documentos legalmente exigidos, cabem os casos em que se verifica o desaparecimento físico, total ou parcial de um documento, inviabilizando, em consequência, a sua utilização para o apuramento da matéria tributável (cfr. artigos 103.º, n.º 1, als. a) e b), 104.º, n.º 1, al. d), e 118.º, n.º 1, todos do R.G.I.T.).

Já a falsificação e viciação incluem todas as formas do crime de falsificação de documento (cfr. artigos 255.º, al. a), e 256.º, do C. Penal) podendo estar relacionadas com a sua falsificação material, desde a simples invenção de um documento, à alteração do conteúdo da informação

dos documentos de suporte da escrita, tal como à simulação de actos ou factos (cfr. artigos 103.º, 104.º e 118.º, do R.G.I.T.).

Por sua vez, o artigo 88.º, al. c), da L.G.T., prevê situações em que existem várias contabilidades ou grupos de livros com conteúdos diferentes, relativamente aos mesmos factos, tendo como objectivo ficcionar uma realidade perante a A. Fiscal, retirando-lhe, em consequência, a sua credibilidade. Esta alínea prevê ainda os casos de existência de erros ou inexactidões não supridas no prazo legal, exigindo-se, em consequência, uma prévia notificação da Fazenda Pública na qual seja fixado o prazo e que, apesar desta notificação, os erros ou inexactidões impossibilitem o apuramento da matéria tributável e que tais erros não sejam sanados no prazo determinado que vai de cinco a trinta dias (cfr. artigo 39.º, n.º 2 e 3, do C.I.R.S.; artigo 57.º, n.º 2 e 3, do C.I.R.C.; artigos 120.º, n.º 2, e 121.º, n.º 4, do R.G.I.T.).

O propósito de simulação da realidade é condição essencial para se poder partir para a avaliação indirecta, porque o simples facto de existirem outros sistemas de contabilidade interna com finalidades de gestão não põe em causa a credibilidade da contabilidade organizada para efeitos fiscais. Consideram-se aqui os casos em que a contabilidade, para os mesmos acontecimentos e mesmo período de tempo, é elaborada de forma a obter-se uma matéria tributável diferente da real, caso em que poderá não ser possível dar credibilidade aos elementos de escrita que serviram de base às declarações fiscais.

Por último, o artigo 88.º, al. d), da L.G.T., admite que o recurso à tributação por métodos indirectos possa assentar, autonomamente, em duas situações que não resultam, ao menos directamente, de uma falta de colaboração manifesta do sujeito passivo. Esta alínea veio introduzir a possibilidade de recorrer a indícios fundados de que as declarações, contabilidade ou escrita, não reflectem o conhecimento da matéria tributável real para legitimar o recurso à tributação indirecta, sem necessidade de confirmar a falta de colaboração do contribuinte.

As duas situações previstas e que poderão levar, de acordo com a norma, à avaliação indirecta são as seguintes:

- 1 – A discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado de bens ou serviços; e
- 2 – Factos concretamente identificados através dos quais seja patenteada uma capacidade contributiva significativamente maior do que a declarada.

A impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável passará a deduzir-se de factos externos que manifestem ou patenteiem uma capacidade contributiva superior à declarada.

A título exemplificativo, podem enquadrar-se nesta alínea casos de transacções com prática de preços que, comparados com negócios semelhantes, permitem concluir por um desajustamento significativo, sem razão económica válida que o justifique, face às regras da experiência.

Verificada algumas das situações referidas no artigo 88.º, als. a) a d), da L.G.T., a avaliação da matéria tributável poderá ter em conta um dos vectores previstos no artigo 90.º, n.º 1, do mesmo diploma. Atendendo à estrutura do n.º 1 deste último preceito, em paralelo com a do artigo 88.º, da L.G.T., esta lista também reveste carácter taxativo, desde logo, a tal obrigando o estatuído no artigo 81.º, n.º 1, da L.G.T., conforme mencionado supra (cfr. João Sérgio Ribeiro, ob. cit., pág. 249; Diogo Leite de Campos e outros, ob. cit., pág. 790 e seguintes).

Em síntese, quando a Fazenda Pública considerar ser impossível a comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável do contribuinte, atendendo a alguma das anomalias enumeradas no artigo 88.º, da L.G.T., deverá também justificar o critério adoptado, impondo a lei que seja um (ou mais) dos previstos no artigo 90.º, n.º 1, da L.G.T., tendo sempre em vista a concretização de uma tributação o mais próximo possível da real.

Vamos, agora, examinar o grupo de casos em que a utilização dos métodos indirectos não tem, à primeira vista, como fundamento a impossibilidade da determinação da matéria tributável através dos meios directos, mas antes o controlo dos meios directos disponibilizados pelo sujeito passivo, de forma a evitar eventuais situações de fraude ou evasão fiscal, a que também se pode chamar avaliação indirecta correctiva, conforme supra referido (cfr. artigo 87.º, n.º 1, als. c) a f), da L.G.T.).

Começando pelo artigo 87.º, n.º 1, al. c), da L.G.T., este preceito representa mais uma tentativa de alargamento das situações permissivas da adopção da avaliação indirecta.

Neste caso não estamos perante a inexistência de contabilidade ou de defeitos formais da mesma, mas em face de verdadeiros defeitos substanciais da contabilidade, traduzidos no facto de serem apresentados valores que, embora formalmente possam estar correctos, se afastam, para menos e sem razão justificada, dos indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica.

Mas deve mencionar-se uma incontornável e definitiva nota, a qual vai no sentido de, apesar de estarem previstos desde o início da vigência da Lei Geral Tributária, há muito aprovada (pelo Dec. Lei 398/98, de 17/12), tais indicadores objectivos da actividade permanecem por definir, pelo que a al. c), do n.º 1, do artigo 87.º, e o artigo 89.º, ambos da L.G.T., são hoje "letra morta", não tendo aplicação actual por falta da sua definição pelo Ministro das Finanças⁹. Por outro lado, o facto do artigo 89.º, n.º 2, do mesmo diploma, reconhecer ao dito Ministro das Finanças a faculdade para os fixar põe em causa o princípio da legalidade, sendo, por isso, de constitucionalidade duvidosa (cfr. José Maria Fernandes Pires e outros, ob. cit. pág. 897; João Sérgio Ribeiro, ob. cit., pág. 268).

O quarto pressuposto que permite o recurso à tributação por métodos indirectos está associado às denominadas "manifestações de fortuna" e reporta-se à tributação dos rendimentos enquadrados em sede de I.R.S. (cfr. artigo 87.º, n.º 1, al. d), da L.G.T.).

⁹ Cfr. ac. S.T.A.-2.ª Secção, 24/03/2004, rec.1914/03; ac. S.T.A.-2.ª Secção, 16/11/2011, rec.247/11.

O artigo 87.º, n.º 1, al. d), da L.G.T., remete expressamente para o artigo 89-A.º, do mesmo diploma, norma onde o legislador pretende corrigir o rendimento declarado através de uma série taxativa de índices que constam de uma tabela pré-definida, a partir da qual se presume um rendimento omitido pelo sujeito passivo. Isto é, com o propósito de quantificar esses rendimentos, o legislador introduziu uma tabela (cfr. artigo 89-A.º, n.º 4, da L.G.T.) de conversão de factos em rendimentos. Por outro lado, deve inexistir declaração de rendimentos (e já estando ultrapassado o prazo legal para a sua apresentação) ou, existindo tal declaração, os rendimentos líquidos declarados apresentem uma discrepância superior a 30%, para menos, face ao rendimento padrão que resulta da referida tabela do n.º 4 do preceito. A mencionada tabela apenas deixa de se aplicar nas seguintes situações:

- 1 – No caso de a A. Fiscal não comprovar os pressupostos de aplicação do regime das manifestações de fortuna (cfr. artigos 74.º, n.º 3, e 77.º, n.º 4, da L.G.T.);
- 2 – Quando, nos termos do artigo 90.º, n.º 1, da L.G.T., se fixar um rendimento superior (cfr. artigo 89-A.º, n.º 4, da L.G.T.);
- 3 – Ou quando o sujeito passivo comprovar que correspondem à realidade os rendimentos líquidos declarados, sendo outra a fonte das alegadas manifestações de fortuna (cfr. artigo 89-A.º, n.º 3, da L.G.T.).

O mecanismo consagrado no artigo 89-A.º, da L.G.T., assenta na consagração de presunções “iuris tantum” (cfr. artigo 73.º, da L.G.T.), o que possibilita ao sujeito passivo fazer prova de que as regras da experiência que a lei acolhe (ninguém pode ter os bens identificados na tabela constante do n.º 4 da norma sem que tenha um certo rendimento que o legislador presume) não se verificam no caso concreto. Encontramo-nos perante uma cláusula de salvaguarda baseada no princípio da tributação do rendimento real, a qual é reafirmada no n.º 3 do preceito (cfr. João Sérgio Ribeiro, *ob. cit.*, pág. 299 e seguintes; José Maria Fernandes Pires e outros, *ob. cit.* pág. 936; José Guilherme Xavier de Basto, *IRS: Incidência real e determinação dos rendimentos líquidos*, Coimbra Editora, 2007, pág. 363 e seguintes).

O artigo 89-A.º, n.º 2, al. a), define, na sua parte final, que relevam os bens adquiridos “pelo sujeito passivo ou qualquer elemento do respectivo agregado familiar”. Relembramos que estas manifestações de fortuna importam em sede de I.R.S., imposto em que serão tributadas pela categoria G (cfr. artigo 89-A.º, n.ºs 4 e 5, da L.G.T., e artigo 9.º, n.º 1, al. d), do C.I.R.S.). Consequentemente, a definição de “agregado familiar” é a que resulta do artigo 13.º, do C.I.R.S. (cfr. José Maria Fernandes Pires e outros, *ob. cit.* pág. 937; Diogo Leite de Campos e outros, *ob. cit.*, pág. 778 e seguintes; ac. T.C.A. Sul – 2.ª Secção, 6/12/2018, proc. 471/18.9BEALM).

Um exemplo. Um contribuinte adquire um imóvel por € 100.000,00 e, no mesmo período, a sua esposa compra um imóvel por € 80.000,00 e o seu dependente um outro imóvel também por € 80.000,00. Existe a manifestação de fortuna prevista no ponto 1 da tabela, pois o somatório dos valores de aquisição (€ 260.000,00) ultrapassa o valor de referência (€ 250.000,00). Se não existirem rendimentos declarados ou os rendimentos líquidos declarados

se distanciarem mais de 30%, para menos, do rendimento padrão, sem razão justificativa, haverá lugar à avaliação indirecta. Neste exemplo, o rendimento padrão estabelece-se em € 52.000,00 (€ 260.000,00 x 20%, aplicando a tabela – cfr. artigo 89-A.º, n.º 4, da L.G.T.). Deduzindo ao rendimento padrão de € 52.000,00 o valor de 30% que, nos termos do n.º 1 deste artigo, tornam o desvio com relevância para estes efeitos, obtemos o valor de € 36.400,00. Portanto, se este agregado declarar, no exercício em causa, rendimentos líquidos iguais ou superiores a € 36.400,00, não estão reunidos os pressupostos de avaliação indirecta. Se o rendimento líquido declarado for inferior, sem justificação suficiente da discrepância, está legitimada a avaliação indirecta (cfr. José Maria Fernandes Pires e outros, ob. cit. pág. 937).

Por outro lado, para apuramento do valor da manifestação de fortuna, relevam os bens adquiridos em cada ano e nos três anos anteriores (cfr. artigo 89-A.º, n.º 2, als. a) e b), da L.G.T.). Releva as aquisições de anos anteriores não significa que se pode protelar a liquidação por quatro anos. Por exemplo, se o contribuinte adquire um automóvel ligeiro de passageiros por € 60.000,00 (portanto, considerado manifestação de fortuna, nos termos da tabela, porque superior a € 50.000,00), não efectuando nos anos seguintes gastos da mesma natureza, não está a Fazenda Pública legalmente habilitada a fazer uma sucessiva (durante quatro anos) comparação entre o rendimento declarado e o rendimento padrão. Apenas o estará se, no ano da aquisição¹⁰, estiverem verificados os pressupostos da avaliação indirecta.

Voltando ao nosso exemplo, a aquisição do automóvel de € 60.000,00 estabelece um rendimento padrão de € 30.000,00 no ano da matrícula (50% do valor). Como já referido, é relevante o desvio superior em 30% do rendimento padrão. Assim, haverá motivos para a avaliação indirecta se o contribuinte declarar rendimentos líquidos inferiores a € 21.000,00 (€ 30.000,00 – 30%). Supondo que o contribuinte declara, no ano de aquisição, rendimentos de € 40.000,00, não pode haver avaliação indirecta por manifestações de fortuna. No ano seguinte à aquisição, o rendimento padrão, a ser estabelecido, seria de € 24.000,00 (50% do valor de aquisição, com abatimento de 20% por cada ano seguinte – cfr. n.º 2 da tabela constante do artigo 89-A.º, n.º 4, da L.G.T.). O contribuinte não declarou qualquer rendimento neste segundo ano (portanto, afasta-se do rendimento padrão em mais de 30%). Pode, neste ano, ser tributado pelo rendimento padrão? Entendemos que não. Em conclusão, apenas nos casos em que, no ano da manifestação de fortuna, se reúnam as condições de avaliação indirecta, se poderá nos anos seguintes, quando a lei faz prolongar o seu efeito por um período temporal superior a um ano, aferir se estão reunidos os pressupostos da avaliação indirecta (cfr. José Maria Fernandes Pires e outros, ob. cit. pág. 938).

Por outro lado, o segundo vector doutrinário de interpretação da norma, com a qual concordamos, assenta na impossibilidade de qualquer leitura deste preceito que se reconduza a um adiamento da tributação devida, como expediente para contornar a regra de caducidade do direito de liquidação, normalmente de quatro anos (cfr. artigo 45.º, n.º 1, da L.G.T.; João Sérgio Ribeiro, ob. cit., pág. 307).

¹⁰ Quanto ao valor de aquisição relevante para efeitos do artigo n.º 89-A, da L.G.T., ver, João Sérgio Ribeiro, ob. cit., pág. 309; ac. S.T.A.-Pleno da 2.ª Secção, 10/04/2013, rec. 755/12; ac. T.C.A. Sul 2.ª Secção, 23/02/2017, proc. 1030/16.6BESNT.

Um exemplo. Um contribuinte adquire um imóvel em 2014 por € 1.000.000,00. Estabelece-se, em consequência, um rendimento padrão de € 200.000,00, no ano de aquisição e nos três seguintes. O contribuinte não apresentou declaração de rendimentos no ano de aquisição. Nos três anos seguintes apresentou rendimentos líquidos superiores ao rendimento padrão. Portanto, o único ano em que se poderiam fazer correcções por manifestações de fortuna, seria no ano de aquisição, 2014. Caso a A. Fiscal não tenha actuado atempadamente, corrigindo a liquidação do ano de 2014, nunca poderá em 2019 (ano em que não pode corrigir a liquidação de 2014, por caducidade do direito de liquidação), imputar o rendimento presumido ao ano de 2015, sustentando que aí relevam, de acordo com o artigo 89-A.º, n.º 2, al. a), da L.G.T., os bens adquiridos nos "três anos anteriores".

É importante realçar que o citado artigo 89-A.º, n.º 2, al. a), da L.G.T., não consente, ao definir como relevantes as despesas efectuadas até três anos anteriores, que a mesma despesa possa servir para justificar a manifestação de fortuna em vários anos. Ela pode relevar até ao quarto ano posterior, mas apenas quando não exista, entretanto, um ano em que haja manifestações de fortuna tributáveis por métodos indirectos em que tal despesa foi incluída (cfr. José Maria Fernandes Pires e outros, ob. cit. pág. 939 e seguintes).

O legislador também releva a mera fruição de bens (com carácter continuado e não meramente incidental), pelo sujeito passivo ou qualquer elemento do seu agregado familiar, quando estes são adquiridos por sociedades em que o contribuinte tem, ou possa ter, poder de decisão (cfr. artigo 89-A.º, n.º 2, al. b), da L.G.T.). São assim assimiladas à previsão da alínea a) as situações de fruição (e já não de aquisição), pelo sujeito passivo ou qualquer elemento do seu agregado familiar, dos bens identificados na tabela, que tenham sido adquiridos (no ano em causa ou nos três anteriores) por uma sociedade em que detenham participação maioritária (seja de forma directa, seja indirectamente através de outras sociedades em que participam maioritariamente). Nestes casos justifica-se a equiparação, por se saber que a vontade da sociedade é definida pelo contribuinte, que assim pode utilizar a figura jurídica da pessoa colectiva com o intuito abusivo de efectuar despesas em aquisição de bens destinados à fruição da pessoa singular e seu agregado, sem as sujeitar ao controlo efectuado por este artigo 89-A.º.

Por fim, igualmente destaca a lei os suprimentos e empréstimos efectuados pelo sócio, ou qualquer membro do seu agregado familiar (mas apenas no ano em causa), tal como as transferências de qualquer montante, as quais são consideradas como manifestações de fortuna, quando tenham como proveniência ou destino contas tituladas pelo sujeito passivo, situadas em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, tudo sem prejuízo, neste último caso, da aplicação do mecanismo de acesso a informação financeira previsto no artigo 63-A.º, da L.G.T. (cfr. José Maria Fernandes Pires e outros, ob. cit. pág. 942 e seguintes).

Abordemos, agora, os acréscimos patrimoniais injustificados (cfr. artigo 87.º, n.º 1, al. f), da L.G.T.), enquanto pressuposto que permite o recurso à tributação por métodos indirectos e que é conexo com o anteriormente analisado, o regime das manifestações de fortuna.

Esta norma, apesar das características similares com as manifestações de fortuna reveste algumas particularidades.

As manifestações de fortuna traduzem-se num método substitutivo, através do qual a Fazenda Pública se substitui ao contribuinte, confrontando o rendimento declarado com o rendimento padrão tipificado na lei. Já os acréscimos de património representam um método complementar ao dispor da A. Fiscal, através do qual se compara o rendimento declarado com o acréscimo de património ou de despesa evidenciados, não tipificados na lei. Neste cenário, quando se verifique uma divergência não justificada, entre os rendimentos declarados e quaisquer acréscimos de património ou despesa evidenciados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação, considera-se rendimento da categoria G, de I.R.S., a diferença entre o acréscimo de património ou consumo evidenciados e os rendimentos declarados relativamente ao mesmo período (cfr. artigo 89-A.º, n.º 5, da L.G.T.).

O artigo 87.º, n.º 1, al. f), da L.G.T., consente a avaliação indirecta nos seguintes casos, sempre que o respectivo valor seja superior a € 100.000,00:

- a) Acréscimo de património;
- b) Realização de despesas, de qualquer natureza;
- c) Liberalidades efectuadas pelo sujeito passivo.

É pressuposto comum a todas estas causas, além do valor superior a 100.000 euros, que não tenha sido entregue a declaração de rendimentos no período de imposto ou, tendo-o sido, esta não contenha rendimentos suficientes para justificar o acréscimo patrimonial ou os gastos efectuados.

A lei parte do pressuposto de que as saídas de meios financeiros do património dos contribuintes (sejam para o financiamento de aquisições de bens e serviços, seja para aumentos de património, seja pela realização de liberalidades), terá sempre que ter como contrapartida a entrada de outros meios financeiros que teriam que ser tributados e que, não tendo sido declarados, deverão sê-lo através de métodos indirectos. Trata-se, portanto, de uma tributação presuntiva. Quando este aumento de riqueza for significativo (superior a 100.000 euros), o legislador estabelece uma espécie de rendimento padrão, que faz equivaler ao valor do acréscimo patrimonial ou da despesa efectuada. Diz o artigo 89-A.º, n.º 5, da L.G.T., que, nestes casos, a tributação se faz com referência a um único ano (o ano em que se efectivou o acréscimo patrimonial ou a despesa), pelo valor de 100% do acréscimo patrimonial ou da despesa (deduzido do valor dos rendimentos líquidos já declarados pelo contribuinte, quando o tenham sido).

Por fim, refira-se que no procedimento de avaliação que se fundamente no artigo 87.º, n.º 1, al. f), da L.G.T., deve ser derogado o sigilo bancário, por obediência ao princípio da tributação pelo rendimento real (cfr. artigo 89-A.º, n.º 11, da L.G.T.).

Perante a possibilidade de coexistência entre os pressupostos das alíneas d) e f), do artigo 87.º, n.º 1, da L.G.T., o legislador refere, expressamente, que a avaliação indirecta seguirá a forma prevista para os casos da al. f), da norma (cfr. artigo 87.º, n.º 2, da L.G.T.), com excepção feita aos imóveis (cfr. José Maria Fernandes Pires e outros, ob. cit. pág. 906).

Exemplos de aplicação das alíneas d) e f), do n.º 1, do artigo 87.º, da L.G.T.

Aquisição de automóvel por € 80.000,00. Pode haver tributação pela alínea d).

Aquisição de automóvel pelos mesmos € 80.000,00 e de uma obra de arte por € 130.000,00. Podia-se equacionar a aplicação dos dois regimes (€ 80.000,00 pela alínea d) e € 130.000,00 pela alínea f), da norma). Não é isso que decorre do artigo 87.º, n.º 2, da L.G.T., devendo tributar-se a totalidade, € 210.000,00, pela alínea f), do preceito, estando reunidos os pressupostos para tal.

Abordemos, agora, o último pressuposto que permite o recurso à tributação por métodos indirectos, o previsto no artigo 87.º, n.º 1, al. e), da L.G.T.

A manutenção de uma actividade económica que, reiteradamente, apresenta resultados nulos ou negativos, indicia uma omissão de rendimentos e pode ser utilizada como fundamento da avaliação indirecta. O preceito tem aplicação no âmbito do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas e aos rendimentos empresariais e profissionais das pessoas singulares. Considera-se significativa, para efeitos desta norma, a apresentação desses resultados negativos ou nulos durante três anos, consecutivos ou interpolados num período de cinco anos. Nos casos de início de actividade, a contagem do prazo somente se inicia a partir do termo do terceiro ano.

A finalidade da actividade das empresas é a obtenção de lucro, pelo que, o legislador considera que a persistência sucessiva de exercícios com prejuízo declarado poderá ser um facto indiciador de evasão fiscal.

Com o desiderato de proteger o princípio da tributação do rendimento real, volta o legislador a consentir a apresentação de uma justificação para os resultados declarados pelo sujeito passivo. Sendo a explicação suficiente e comprovada, ficando demonstrado que o valor declarado corresponde ao rendimento efectivamente auferido, está inibida qualquer correcção. Pelo contrário, não existindo ou sendo insuficiente a justificação, haverá lugar a correcções à matéria tributável. Nos casos em que não é possível a utilização da avaliação directa, frequentes nestas circunstâncias em que existem omissões, não apenas na declaração do contribuinte, mas também na sua contabilidade e escrita, está legalmente consentida a realização da avaliação indirecta, mormente, ao abrigo desta norma, a qual apresenta pontos de contacto com o pressuposto consagrado no artigo 87.º, n.º 1, al. b), da L.G.T., visto que fortemente relacionado com o conteúdo da contabilidade e declarações apresentadas pelo contribuinte. Por outro lado, seriam também enquadráveis no artigo 87.º, n.º 1, al. c), da L.G.T., se acaso já estivessem fixados os indicadores objectivos da actividade, pois os resultados nulos ou negativos, em regra, deviam consubstanciar um afastamento em relação

àqueles indicadores, em medida superior às percentagens indicadas nesta última norma (cfr. José Maria Fernandes Pires e outros, ob. cit. pág. 898 e seguintes; Diogo Leite de Campos e outros, ob. cit., pág. 760).

Por último, referimos os instrumentos que permitem ao sujeito passivo, de algum modo, controlar a aplicação da avaliação indirecta. Esses instrumentos podem dividir-se em administrativos e jurisdicionais.

Dentro dos administrativos destacamos o direito de audição (cfr. artigo 60.º, nº.1, als. d) e e), 4 e 5, da L.G.T.), o dever de fundamentação por parte da Fazenda Pública (cfr. artigos 77.º, n.º 4, e 84.º, n.º 3, da L.G.T.), o procedimento consagrado no artigo 64.º, do C.P.P.T., e o procedimento de revisão da matéria tributável (cfr. artigos 91.º e 92.º, da L.G.T.).

Finalmente, o sujeito passivo pode recorrer aos meios jurisdicionais, ou seja, à impugnação judicial. Esta impugnação contenciosa da avaliação indirecta, a qual se encontra consagrada no artigo 86.º, nº. 3 a 5, da L.G.T., implica a distinção de duas situações:

1 – Primeira em que a avaliação indirecta é seguida de um acto de liquidação, pelo que a impugnação deverá ser feita do acto de liquidação e não da avaliação indirecta, por não ser possível fazer desta uma impugnação autónoma, depois de recorrer ao mecanismo administrativo de revisão da matéria colectável (cfr. artigos 86.º, n.º 5, da L.G.T., e 54.º e 117.º, do C.P.P.T.);

2 – Segunda em que o acto de avaliação indirecta não é seguido de qualquer liquidação¹¹, pelo que poderá ser directamente impugnável, conforme estatui o artigo 86.º, n.º 3, da L.G.T. (cfr. João Sérgio Ribeiro, ob. cit., pág. 257 e seguintes; Diogo Leite de Campos e outros, ob. cit., pág. 743 e seguintes; Jorge Lopes de Sousa, C. P. P. Tributário anotado e comentado, I volume, Áreas Editora, 6.ª edição, 2011, pág. 477 e seguintes).

A regra da não impugnabilidade contenciosa autónoma dos actos de avaliação indirecta sofre uma excepção, a qual se encontra prevista no artigo 89-A.º, n.º 7, da L.G.T., em sede de regime das manifestações de fortuna, norma em que se prevê, relativamente à decisão de avaliação da matéria tributável pelo métodos indirectos prevista nesse artigo, que cabe recurso para o Tribunal tributário, não sendo aplicável o citado procedimento de revisão da matéria colectável, mais se devendo, este regime, configurar como desvio ao princípio da impugnação unitária (cfr. artigo 54.º, do C.P.P.T.).

Ainda em sede da possibilidade de recurso aos meios jurisdicionais, por parte do sujeito passivo e tendo por objecto a avaliação indirecta da matéria colectável, pode chamar-se à colação a revisão do acto tributário (cfr. artigo 78.º, da L.G.T.; artigo 62.º, do C.I.R.C.).

¹¹ Cfr. existência de prejuízos, para o sujeito passivo, no período a que se reporta a avaliação. Nestes casos, apesar de não haver lugar a liquidação e pagamento de tributo, o sujeito passivo pode ter interesse em discutir a legalidade do acto de avaliação, pois não será indiferente o montante do prejuízo fixado – cfr. artigo 52.º, do C.I.R.C.; artigos 37.º e 55, n.º 1, do C.I.R.S..

3. A JURISPRUDÊNCIA E A AVALIAÇÃO INDIRECTA DA MATÉRIA COLECTÁVEL

Iremos, agora, fazer uma referência, ainda que breve, à jurisprudência dos Tribunais Superiores desta Jurisdição¹², incidente sobre o regime da avaliação indirecta da matéria colectável, desdobrando a análise pelos diversos grupos previstos no artigo 87.º, n.º 1, da L.G.T., e supra identificados.

Começamos pelo regime simplificado de tributação (cfr. artigo 87.º, n.º 1, al. a), da L.G.T.).

A maioria dos acórdãos dos Tribunais Superiores desta Jurisdição limitam-se a decidir questões incidentes sobre a opção (v.g. artigo 53.º, do C.I.R.C.) dos sujeitos passivos pelo regime simplificado de tributação e a consequente legalidade de liquidações efectuadas pela A. Fiscal, decisões jurisprudenciais que nenhum relevo revestem em sede de exame dos pressupostos da tributação indirecta da matéria colectável (cfr. ac. S.T.A. – 2.ª Secção, 5/02/2014, rec.339/13; ac. T.C.A. Sul – 2.ª Secção, 1/10/2014, proc. 7622/14; ac. T.C.A. Norte – 2.ª Secção, 26/11/2015, proc. 2026/04.6BEPRT).

Apesar do acabado de aludir, podem indicar-se acórdãos em que se examina a falta de pressupostos de aplicação do regime simplificado de tributação com vista à liquidação de imposto, devido a inexistência de facto tributário por inactividade do concreto sujeito passivo, tendo por consequência a anulação das liquidações impugnadas (cfr. ac. S.T.A. – 2.ª Secção, 4/11/2009, rec. 553/09; ac. S.T.A. – 2.ª Secção, 2/03/2011, rec.997/10; ac. S.T.A. – 2.ª Secção, 2/03/2011, rec. 1039/10).

Por fim, faz-se menção a jurisprudência que examina e decide casos concretos de aplicação do regime simplificado de tributação e respectivos coeficientes, em sede de I.R.S., consagrados no citado artigo 31.º, do C.I.R.S., analisando liquidações que fazem operar as presunções implícitas aos rendimentos enquadráveis como empresariais ou profissionais, mais calculando o respectivo rendimento líquido, que sujeitam a tributação (cfr. ac. S.T.A. – 2.ª Secção, 15/02/2017, rec. 1238/16; ac. T.C.A. Norte – 2.ª Secção, 16/03/2017, proc.1097/04.0BEVIS; ac. T.C.A. Norte – 2.ª Secção, 12/04/2018, proc. 437/04.6BEVIS).

Passemos aos casos de impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável (cfr. artigo 87.º, n.º 1, al. b), da L.G.T.).

É uniforme a jurisprudência no sentido da exigência de uma fundamentação, produzida pela A. Fiscal, que não permita deixar dúvidas quanto à inexistência de credibilidade da contabilidade do contribuinte, pois só assim a poderá afastar como suporte válido da determinação do rendimento real. Os erros e irregularidades verificados na contabilidade, conjuntamente com a análise da actividade exercida pelo sujeito passivo, constituem pressupostos do recurso à avaliação indirecta, ao abrigo do artigo 87.º, n.º 1, al. b), da L.G.T., mais levando em consideração os vectores desenvolvidos nas diversas alíneas do artigo 88.º, do mesmo diploma. Para a mesma jurisprudência não existe um conjunto pré-definido de requisitos, ou

¹² Publicada no sítio www.gde.mj.pt.

seja, de pressupostos que, por si só, evidenciam a falta de credibilidade da contabilidade e que impossibilitam a determinação e quantificação directa e exacta da matéria tributável. É através de um conjunto de factos possíveis e prováveis, de acordo com critérios de razoabilidade e normalidade, adequados à situação específica do contribuinte, que os Tribunais Superiores analisam a legitimidade, ou não, do recurso a métodos indirectos (cfr. ac. S.T.A. – 2.ª Secção, 7/10/2009, rec. 422/09; ac. S.T.A. – 2.ª Secção, 30/11/2016, rec. 846/14; ac. T.C.A. Sul – 2.ª Secção, 21/05/2015, proc. 7637/14; ac. T.C.A. Sul – 2.ª Secção, 25/10/2018, proc. 1621/07.6BELSB; ac. T.C.A. Norte – 2.ª Secção, 12/12/2014, proc. 741/08.4BEPNF; ac. T.C.A. Norte – 2.ª Secção, 23/06/2016, proc. 157/11.5BECBR).

Fazemos, agora, menção a jurisprudência que legitima a utilização simultânea, por parte da Fazenda Pública, da avaliação directa (correções técnicas) e de métodos indirectos face ao mesmo sujeito passivo e ao mesmo ano fiscal. É que a utilização simultânea de tais metodologias alternativas quando, em face dos factos patrimoniais sujeitos a registo, se apresente possível, torna-se, não só uma faculdade, mas um poder/dever da Fazenda Pública na medida em que implique uma maior proximidade à realidade a tributar (cfr. ac. T.C.A. Sul – 2.ª Secção, 13/03/2014, proc. 7215/13; ac. T.C.A. Sul – 2.ª Secção, 13/03/2014, proc. 7216/13).

Uma referência breve a jurisprudência que consagra a não possibilidade de cisão do acto tributário que assente na fixação da matéria colectável por métodos indirectos, assim contrariando a regra da divisibilidade do acto tributário e consequente faculdade de anulação parcial do mesmo (cfr. ac. S.T.A. – 2.ª Secção, 26/03/2003, rec. 1973/02; ac. T.C.A. Sul – 2.ª Secção, 3/07/2012, proc. 4397/10).

Outra curta menção a jurisprudência que consagra a natureza taxativa da enumeração consagrada no artigo 87.º, n.º 1, da L.G.T., assim coincidindo com a posição doutrinária supra identificada e relativa à mesma norma, de acordo com o estatuído no artigo 81.º, n.º 1, da L.G.T. (cfr. ac. T.C.A. Sul – 2.ª Secção, 15/09/2016, proc. 9587/16; ac. T.C.A. Sul – 2.ª Secção, 6/04/2017, proc.1 64/12.0BEBJA).

Ainda, a referência a acórdãos que relevam situações em que o sujeito passivo consegue fazer prova do excesso de quantificação no cálculo da matéria tributável e através de métodos indirectos por parte da Fazenda Pública, assim cumprindo o ónus que sobre si impende nos termos do citado artigo 74.º, n.º 3, da L.G.T. (cfr. ac. T.C.A. Sul – 2.ª Secção, 3/07/2012, proc. 4397/10; ac. T.C.A. Sul – 2.ª Secção, 13/10/2016, proc.9457/16).

Por último, a alusão a jurisprudência em que a A. Fiscal, em sede de procedimento tributário, conclui pela aplicação das regras do método directo de tributação do contribuinte, quando se verificam os pressupostos da avaliação indirecta ao caso concreto, situação que leva à consequente anulação do acto tributário em causa, além do mais, devido a preterição da formalidade legal que consiste na possibilidade de utilização do meio administrativo de revisão previsto no artigo 91.º, da L.G.T. (cfr. ac. T.C.A. Sul – 2.ª Secção, 14/11/2006, proc.1412/06; ac. T.C.A. Sul – 2.ª Secção, 28/04/2016, proc.8645/15).

Avancemos para o exame de casos de jurisprudência que aplicam o artigo 87.º, n.º 1, al. c), da L.G.T., e os mencionados indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica.

Nesta sede, conforme aludido acima, a actividade jurisprudencial apenas se limita a relevar que tais indicadores objectivos da actividade permanecem por definir, pelo que a al. c), do n.º 1, do artigo 87.º, e o artigo 89.º, ambos da L.G.T., são hoje "letra morta", não tendo aplicação actual por falta da sua definição pelo Ministro das Finanças (cfr. ac. S.T.A. – 2.ª Secção, 24/03/2004, rec. 1914/03; ac. S.T.A. – 2.ª Secção, 16/11/2011, rec.247/11).

Abordemos, agora, a actividade jurisprudencial relativa aos pressupostos que permitem o recurso à tributação por métodos indirectos através das denominadas "manifestações de fortuna" e dos "acréscimos patrimoniais injustificados" (cfr. artigo 87.º, n.º 1, al. d) e f), da L.G.T.).

Começamos pela identificação dos diversos acórdãos produzidos pelo Pleno da Secção de Contencioso Tributário, do S.T.A., produção jurisprudencial que abarca as seguintes matérias e deve ser levada em consideração, visando a interpretação e aplicação uniformes do direito (cfr. artigo 8.º, n.º 3, do C. Civil):

1 – A possibilidade do afastamento parcial da presunção de rendimento consagrada no artigo 89-A.º, da L.G.T., e consequente anulação parcial da decisão da A. Fiscal, no que respeita à fixação do rendimento sujeito a tributação como “acréscimo patrimonial não justificado” em sede de I.R.S. (que não em sede de manifestações de fortuna), nas situações em que o sujeito passivo somente faz prova parcial da fonte dos seus sinais exteriores de riqueza, nomeadamente, na situação de celebração de empréstimo bancário para adquirir imóvel (cfr. ac. S.T.A – Pleno da 2.ª Secção, 19/05/2010, rec.734/09; ac. S.T.A – Pleno da 2.ª Secção, 5/07/2012, rec. 358/12; ac. S.T.A – Pleno da 2.ª Secção, 10/04/2013, rec. 298/12);

2 – O valor de aquisição de veículo automóvel, para efeitos do disposto no artigo 89-A.º, n.ºs 2 e 4, da L.G.T., inclui despesas, demais encargos e impostos legais que determinam o preço final de mercado (cfr. ac. S.T.A – Pleno da 2.ª Secção, 10/04/2013, rec.755/12);

3 –A possibilidade de coexistência e consequente aplicação dos regimes previstos nas alíneas d) e f),do artigo 87.º, n.º 1, da L.G.T., no que diz respeito aos imóveis, situação em que não se aplica a norma de prevalência de procedimento constante no artigo 87.º, n.º 2, da L.G.T. (cfr.ac. S.T.A – Pleno da 2.ª Secção, 16/10/2013, rec. 882/12; ac. S.T.A – Pleno da 2.ª Secção, 12/11/2014, rec. 872/14);

4 – A possibilidade de aplicação do regime de “acréscimo patrimonial não justificado”, previsto no artigo 87.º, n.º 1, al. f), da L.G.T., quando se verifique um aumento, de um ano para o seguinte, superior a € 60.000,00, nos juros remuneratórios das aplicações financeiras do sujeito passivo (cfr. ac. S.T.A – Pleno da 2.ª Secção, 14/10/2015, rec. 901/15).

No âmbito de interpretação e aplicação da norma do artigo 89-A.º, da L.G.T., chamamos, agora, à colação outros pontos com relevo jurisprudencial, a considerar:

1 – Que a determinação do rendimento com base numa aquisição concreta de um bem previsto na tabela constante do n.º 4 da norma, só pode ser feita uma vez, relativamente ao ano em que se verificou, ou em qualquer um dos três anos seguintes, em que, nos termos do n.º 1, do mesmo normativo, falte a declaração de rendimentos ou se verifique a desproporção aí prevista, e não em todos esses anos (cfr. ac. S.T.A – 2.ª Secção, 23/04/2014, rec.400/14; ac. S.T.A – 2.ª Secção, 12/07/2017, rec.849/14; João Sérgio Ribeiro, ob. cit., pág. 306);

2 – Que em relação ao facto base da presunção e que corresponde à detenção, declaração ou aquisição de bens, direitos, consumo ou dívidas de valores desfasados relativamente aos elementos declarados, o mesmo necessita de ser comprovado e de modo directo pela A. Fiscal, pois não são de admitir presunções sobre presunções, em sede de avaliação indirecta e nos termos do artigo 89-A.º, da L.G.T. (cfr. ac. T.C.A. Norte – 2.ª Secção, 18/1/2012, proc. 01104/11.0BEPRT; ac. T.C.A. Sul – 2.ª Secção, 9/06/2016, proc. 9600/16; João Sérgio Ribeiro, ob. cit., pág. 279);

3 – Que a expressão “suprimentos e empréstimos” a que se refere o índice constante do n.º 5, da tabela constante do artigo 89-A.º n.º 4, da L.G.T., não pode abarcar as “prestações suplementares”, devido a impossibilidade de integração analógica da norma, dado que incluída nas normas de incidência dos tributos e estando sujeita a reserva de lei fiscal, o mesmo se devendo aplicar às situações de aumento do capital social de uma sociedade, através de entradas em dinheiro (cfr. ac. S.T.A – 2.ª Secção, 8/07/2009, rec.579/09; ac. S.T.A – 2.ª Secção, 28/11/2012, rec. 1197/12);

4 – Que atendendo ao artigo 89-A.º, n.º 7, da L.G.T. (em sede de regime das manifestações de fortuna), norma em que se prevê, relativamente à decisão de avaliação da matéria tributável pelo métodos indirectos prevista nesse artigo, que cabe recurso para o Tribunal tributário (acto destacável), pelo que se forma caso decidido, na falta de recurso judicial dessa decisão, a qual se consolida na ordem jurídica, assim não podendo ser posta em causa na impugnação judicial da consequente liquidação (cfr. ac. S.T.A – 2.ª Secção, 9/09/2009, rec.188/09; ac. S.T.A – 2.ª Secção, 15/02/2017, rec. 633/14);

5 – Que a valorização de um imóvel, resultante da diferença entre o seu valor patrimonial em determinado ano fiscal e o valor patrimonial que resultou de uma avaliação efectuada pela A. Fiscal, com fundamento num pedido de actualização do prédio na matriz, não constitui acréscimo patrimonial enquadrável nos artigos 87.º, n.º 1, al. f), e 89-A.º, n.º 5, da L.G.T. (cfr. ac. S.T.A – 2.ª Secção, 25/03/2015, rec. 107/13);

6 – Que a tributação conjunta do agregado familiar, enquanto unidade fiscal para efeitos de I.R.S., implica a verificação dos pressupostos de aplicação das normas contidas nos artigos 87.º, n.º 1, al. f), e 89-A.º, n.º 5, da L.G.T., relativamente ao

conjunto do agregado familiar, que não em relação a cada um dos sujeitos passivos que o compõem, nomeadamente, o acréscimo de património ou despesa de valor superior a € 100.000,00 (cfr. ac. S.T.A – 2.ª Secção, 6/09/2017, rec. 950/17).

Resta o exame da actividade jurisprudencial incidente sobre o último pressuposto que permite o recurso à tributação por métodos indirectos, a manutenção de uma actividade económica que, reiteradamente, apresenta resultados nulos ou negativos, sem razão justificada (cfr. artigo 87.º, n.º 1, al. e), da L.G.T.).

Nesta sede é parca a produção jurisprudencial, apenas se abordando um caso, embora incidente sobre factos ocorridos na vigência do anterior C.P.T., diploma que não continha a previsão legal a que se refere o actual artigo 87.º, n.º 1, al. e), da L.G.T.

O mencionado caso tem por objecto liquidações de I.V.A. e de I.R.C., relativas aos anos de 1992 a 1995, tendo sido estruturadas com o recurso à aplicação de métodos indiciários e de acordo com o estipulado nos então artigos 51.º, n.º 1, al. d), do C.I.R.C., 82.º, n.º 1, e 84.º, n.º 1, ambos do C.I.V.A., e 81.º, do C.P.T., mais tendo a A. Fiscal desconsiderado a contabilidade e as declarações apresentadas pelo sujeito passivo, além de outros vectores, visto que do exame das mesmas resultavam prejuízos fiscais, desde o momento da sua constituição e ao longo de cinco exercícios. O Tribunal deliberou a anulação das liquidações em causa devido a erro de quantificação relevante (cfr. ac. T.C.A. Norte – 2.ª Secção, 28/02/2008, proc. 4634/04 – Viseu).

Terminamos aqui a exposição, cientes de que foi este o contributo possível para este Ciclo de Conferências, devido às necessárias limitações temporais que nos condicionaram, mais esperando que o tema desenvolvido tenha prendido a atenção dos presentes.

Bibliografia

- Basto, José Guilherme Xavier de, IRS: Incidência real e determinação dos rendimentos líquidos, Coimbra Editora, 2007.
- Câmara, Francisco de Sousa da, A Avaliação indirecta da matéria colectável e os preços de transferência na LGT, in Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Vislis Editores, Lisboa, 1999.
- Campos, Diogo Leite de, Rodrigues, Benjamim Silva, e Sousa, Jorge Lopes de, Lei Geral Tributária, Anotada e comentada, Editora Encontro da Escrita, 4.ª Edição, 2012.
- Canotilho, J. J. Gomes, e Moreira, Vital, Constituição da República Portuguesa Anotada, 4.ª Edição, Vol. I, Coimbra Editora, 2007.
- Condesso, Joaquim Manuel Charneca, Operações simuladas em sede de I.V.A. e de I.R.C. Perspectiva da jurisprudência tributária, in Revista Cadernos de Justiça Tributária, edição do CEJUR – Centro de Estudos Jurídicos do Minho, n.º 12, Abril/Junho 2016, pág. 21 e seguintes

- Dourado, Ana Paula, O Princípio da Legalidade Fiscal, Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Apreciação, Almedina, 2007.
- Lopes, Cristina Mota, e Martins, António, A Tributação por Métodos Indirectos, Uma análise do enquadramento jurisprudencial dos pressupostos contabilístico-fiscais, Almedina, 2014.
- Pires, José Maria Fernandes, Bulcão, Gonçalo, Vidal, José Ramos, Menezes, Maria João, Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, Almedina, 2015.
- Portugal, António Moura, A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa, Coimbra Editora, 2004.
- Ribeiro, João Sérgio, Tributação Presuntiva do Rendimento, Um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável, Almedina, 2010.
- Rocha, Joaquim Freitas da, e Silva, Hugo Flores da, Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária, Almedina, 2017.
- Rocha, Joaquim Freitas da, Lições de Procedimento e Processo Tributário, Almedina, 6.ª Edição, 2018.
- Sanches, José Luís Saldanha, A Quantificação da Obrigação Tributária, Lex Lisboa, 2.ª Edição, 2000.
- Sousa, Jorge Lopes de, C. P. P. Tributário anotado e comentado, I volume, Áreas Editora, 6.ª edição, 2011.
- Xavier, Alberto Pinheiro, Conceito e Natureza do Acto Tributário, Almedina, 1972.

Vídeo da apresentação



<https://educast.fccn.pt/vod/clips/1x4intlwmx/streaming.html?locale=pt>

**II. TEMAS DE PROCEDIMENTO
E PROCESSO TRIBUTÁRIO**

**II.1. O PROCEDIMENTO
2. REVISÃO OFICIOSA**

PAULO MARQUES

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

II. TEMAS DE PROCEDIMENTO E PROCESSO TRIBUTÁRIO

II. 1. O PROCEDIMENTO

2. REVISÃO OFICIOSA

Paulo Marques¹

Vídeo

Vídeo da apresentação



<https://educast.fccn.pt/vod/clips/1cuwqb66um/streaming.html?locale=pt>

¹ Professor da Faculdade de Direito de Lisboa.

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

**II. TEMAS DE PROCEDIMENTO
E PROCESSO TRIBUTÁRIO
II.2. O PROCESSO**

**1. QUESTÕES PROBLEMÁTICAS COLOCADAS NOS TRIBUNAIS
SUPERIORES EM MATÉRIA DE EXECUÇÃO FISCAL**

JOSÉ VERAS

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

II. TEMAS DE PROCEDIMENTO E PROCESSO TRIBUTÁRIO

II.2. O PROCESSO

1. QUESTÕES PROBLEMÁTICAS COLOCADAS NOS TRIBUNAIS SUPERIORES EM MATÉRIA DE EXECUÇÃO FISCAL

José Veras ¹

I. Introdução
 II. A caracterização geral do processo de execução fiscal
 III. Aplicação dessa jurisprudência em casos específicos
 IV. As garantias a prestar para efeitos de suspensão da execução fiscal
 V. A anulação da venda na execução fiscal
 Apresentação *Power Point*
 Vídeo

I. Introdução

A presente exposição vai ter como pano de fundo a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo e de alguma jurisprudência dos Tribunais Centrais Administrativos no âmbito da execução fiscal. Vou procurar cingir-me, dentro dessa jurisprudência, a determinados temas que se me afiguram pertinentes na forma como essa jurisprudência tem evoluído na apreciação de questões que têm surgido amiúde e que revelam certas orientações jurisprudenciais que se têm consolidado nos últimos anos.

A nossa exposição vai apresentar as seguintes linhas:

LINHAS DAS PROBLEMÁTICAS:

- 1. **Caraterização geral do processo de execução fiscal.**
- 2. **Natureza dos atos praticados pelo órgão de execução fiscal e outras entidades da Administração Tributária.**
 - 2.1 Atos de trâmite e atos administrativos em matéria tributária
 - 2.2 As especificidades de determinados casos
- 3. **Suspensão da execução fiscal**
 - 3.1 A idoneidade das garantias e meios de avaliação
- 4. **A Anulação da Venda Executiva.**
 - 4.1 A questão da legitimidade das partes

¹ Procurador da República, Supremo Tribunal Administrativo.

II. A caracterização geral do processo de execução fiscal

Nos termos do artigo 103.º da LGT, o processo de execução fiscal tem **natureza judicial**, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos atos que não tenham natureza jurisdicional.

Pese embora a qualificação legal como judicial do processo de execução fiscal, a qualificação dos atos nele praticados e designadamente a natureza da intervenção dos órgãos da administração tributária tem suscitado diversas e frequentes discussões e divergências no seio da jurisprudência, que chegaram ao Tribunal Constitucional.

Desde cedo se questionou a intervenção da entidade administrativa na veste de “órgão de execução fiscal” e designadamente se com essa intervenção não estava a ser invadida a atividade jurisdicional dos tribunais. Sobre essa questão pronunciou-se por diversas vezes o Tribunal Constitucional, designadamente no acórdão n.º 80/2003 de 12/02/2003², que estabeleceu uma linha de orientação e de enquadramento na apreciação dessa questão.

Considerou o TC que «*ao incluir-se este tipo de processo entre os processos de natureza judicial, apenas se pretende afirmar que os conflitos de interesses que dentro dele se suscitem – mesmo que sejam emergentes, não só da actuação das partes ou até de terceiros no processo, como também de qualquer decisão que nele seja tomada pela administração fiscal, relativamente aos actos para cuja prática a lei lhe atribui competência –, serão sindicados, no próprio processo, sempre pelo juiz tributário*».

Ou ainda que «a função jurisdicional consubstancia-se, assim, numa "composição de conflitos de interesses", levada a cabo por um órgão independente e imparcial, de harmonia com a lei ou com critérios por ela definidos, tendo como fim específico a realização do direito e da justiça (cfr. o Acórdão deste Tribunal n.º 182/90, publicado no *Diário da República*, II Série, de 11 de Setembro de 1990). Aquela função estadual diz respeito a matérias em relação às quais os tribunais têm de ter não apenas a *última* palavra, mas logo a *primeira* palavra (cfr. Acórdãos deste Tribunal n.ºs 98/88 e 211/90, o primeiro publicado no *Diário da República*, II Série, de 22 de Agosto de 1988, e o segundo nos *Acórdãos do Tribunal Constitucional*, 16.º vol., pp. 575 e ss.).

A função administrativa é, ao invés, uma actividade que, partindo de uma situação de facto traduzida numa "questão de direito", visa a prossecução do interesse público que a lei põe a cargo da administração e não a paz jurídica que decorre da resolução dessa questão. Daí que, na actividade administrativa, a *primeira* palavra deva caber à administração, cabendo aos tribunais a *última* e definitiva palavra, de acordo com a garantia constitucional do recurso contencioso, condensada no artigoº 268.º, n.º 4, da Lei Fundamental» – acórdão do TC n.º 452/95, de 6/7/1995 (*Acórdãos do Tribunal Constitucional*, 31.º vol, pp. 181).

² Processo n.º 151/02.

O que quer dizer que nada impede que a tramitação do processo e as tarefas de cobrança coerciva estejam a cargo de uma entidade administrativa, como resulta do disposto no n.º 1 do artigo 103.º da LGT, no caso a administração tributária (artigo 150.º do CPPT).

E é esse figurino que se encontra consagrado no regime legal previsto na LGT e CPPT, ainda que de uma forma assaz ambígua, que se tem refletido na interpretação e aplicação da lei pelos tribunais e designadamente na jurisprudência dos tribunais superiores, ao definir o regime aplicável aos atos praticados na execução fiscal.

Em resultado dessa ambiguidade da lei formaram-se duas correntes jurisprudenciais³: uma acentuando a natureza judicial do processo de execução fiscal e o caráter instrumental da atuação dos órgãos da administração tributária; E a outra as suas características procedimentais e administrativas, mercê do papel relevante e por vezes exclusivo dos Serviços da Administração Tributária na respetiva tramitação.

Expressão dessa primeira corrente pode apontar-se o acórdão da seção de contencioso tributário do STA de 08/08/2012, proc. n.º 0803/12, de acordo com o qual «*Como o processo de execução fiscal é todo ele de natureza judicial, independentemente da natureza materialmente administrativa ou jurisdicional dos actos que nele sejam praticados, a conclusão lógica é que as normas previstas para o procedimento não se aplicam à categoria processo de execução fiscal*» (No mesmo sentido se pronunciou o acórdão do STA de 15/02/2012, proc. 080/12).

Refletindo a segunda corrente, temos o acórdão de 15/04/2009, proc. 0130/09, que ao apreciar o regime aplicável ao atos praticados no procedimento de dação em pagamento previsto no artigo 201.º do CPPT, considerou que:

“É no nosso entendimento, o pedido de dação em pagamento (com a subsequente e inerente decisão) não deixa de ser um procedimento tributário “*enxertado*” no processo de execução fiscal. À semelhança aliás do que decorre com o pedido de pagamento em prestações – artigos 196.º e seguintes do CPPT. Logo, podemos dizer que ambas as situações têm enquadramento legal no artigo 60.º, 1, b), da LGT. O que significa a necessidade da audição do requerente antes da decisão».

Como corolário dessas duas correntes jurisprudenciais, o entendimento sobre o regime jurídico aplicável aos atos praticados em sede de processo judicial é igualmente distinto.

Assim para a primeira corrente, no processo de execução fiscal não há lugar à aplicação das normas do procedimento administrativo, designadamente quanto ao direito de audição. É esse

³ Esta dualidade de correntes jurisprudenciais vem desenvolvida pela senhora conselheira Dulce Neto, no E-book sob o tema “Execução Fiscal”, publicado pelo CEJ posteriormente à nossa apresentação e cuja intervenção não conhecíamos, a qual teve lugar no âmbito do tema “Execução Fiscal” inserido na ação de formação contínua do CEJ, que decorreu no Tribunal da Relação do Porto, a 15 e 16 de março de 2018.

o entendimento sufragado no **acórdão do STA de 12/09/2012**, proc. 0864/12⁴, que ao apreciar a questão do cumprimento do direito de audiência, considerou que:

«I – O processo de execução fiscal é, por sua natureza, um processo célere destinado à cobrança dos créditos do Estado e de outras entidades públicas.

II – Sendo assim, não lhe são aplicáveis regras do procedimento tributário, nomeadamente o exercício do direito de audiência do executado, quer nos casos de pedidos de pagamento em prestações ou dispensa de garantia, quer no caso de dação em pagamento.

III – Em processo de execução fiscal, o único caso em que é admissível o exercício do direito de audiência prévia é o da reversão da execução, mas, neste caso, por disposição expressa da lei (artigo 23.º, n.º 4, do CPPT).»

Realçando a diversa natureza de alguns procedimentos “enxertados” no processo de execução fiscal, pronunciou-se o acórdão de **23/02/2012**, proc. 059/12 (rel. Dulce Neto), de acordo com o qual:

III – Todos os actos inscritos no procedimento processual pelos sujeitos processuais (partes, mandatários, órgão da execução, funcionários, juiz) estão submetidos a estritas regras processuais, que encontram previsão nas normas que regulam o processo tributário e, subsidiariamente, nas normas inscritas no Código de Processo Civil por força do disposto no artigo 2.º, alínea e), do CPPT.

IV – Só assim não será nos casos em que no procedimento processual surge “enxertado” um procedimento administrativo/tributário, em que a Administração Tributária atua como tal, no exercício da sua função tributária, agindo sobre a relação jurídica tributária estabelecida entre si (como sujeito ativo) e o contribuinte (como sujeito passivo) ou sobre a obrigação que dela emana, produzindo atos materialmente administrativos em matéria tributária.

Para esta segunda corrente, há que distinguir o papel dos órgãos da Administração Tributária, em sede de execução fiscal, os quais ora atuam na veste de **órgãos auxiliares** do juiz, na prática de atos processuais (citação, penhora e venda de bens), que são meros atos de trâmite⁵, que se confinam nos estreitos limites da ordenação intraprocessual ou de mera regulamentação processual; ora na veste de credora/exequente, no âmbito de procedimentos enxertados no processo de execução fiscal, em que são praticados **atos materialmente administrativos**, que projectam externamente efeitos jurídicos numa situação individual e concreta, tais como:

- Dação em pagamento (artigo 201.º do CPPT);

⁴ No mesmo sentido se pronunciou o acórdão de 30/11/2011, proc. 0983/11.

⁵ Considerando o ato de penhora como simples ato de trâmite pode consultar-se o acórdão do STA de 11/11/2015, proc. 01221/15.

- Pagamento em prestações (artigo 196.º do CPPT);
- Suspensão da execução fiscal (artigo 169.º do CPPT);
- Prestação de garantia (artigo 199.º do CPPT).

Esta corrente jurisprudencial veio consolidar-se no **acórdão do Pleno de 22/01/2014, proc. 0441/13**, no âmbito do qual se colocou a questão do exercício do direito de audição, tendo o Pleno do STA (com um único voto de vencido) considerado que:

- I – O pedido de pagamento da dívida em prestações e o pedido de dação em pagamento, deduzidos no âmbito de processo de execução fiscal, provocam a instauração de um procedimento tributário na acepção que lhe é dada pelo artigoº 54.º, n.º 1, al. h), da LGT.
- II – A esses procedimentos são aplicáveis os princípios gerais que regulam a actividade administrativa e as normas que a Lei Geral Tributária prevê para os procedimentos tributários, designadamente o **direito de audição** previsto no artigo 60.º da LGT.

Esta corrente jurisprudencial veio, contudo, admitir uma **exceção** no caso do procedimento de dispensa de prestação de garantia, previsto no artigo 170.º do CPPT. Neste caso entendeu-se que em razão do prazo curto que o legislador impôs na apreciação da questão⁶ – 10 dias –, se justifica a dispensa do exercício do direito de audição.

Assim, de acordo com o **acórdão de 23/02/2012, proc. 059/12**, «face à urgência objectiva, revelada pela norma ínsita no artigo 170.º do CPPT, de prolação dessa decisão, deve apelar-se ao regime contido no Código de Procedimento Administrativo, cujo artigo 103.º, n.º 1, estabelece que não há lugar a audiência dos interessados «Quando a decisão seja urgente», por força da aplicação subsidiária desta norma em conformidade com o disposto no artigo 2.º, alínea c), da LGT.

Mais se considerou que, «*Ainda que não se aceite a aplicabilidade da referida norma do CPA, o próprio requerimento em que o interessado expõe a sua pretensão, indicando todas as razões que, em seu entender, a justificam, e ao qual é obrigado a juntar logo todos os elementos de prova, desempenha já a função de audiência prévia, não havendo que chamá-lo novamente a participar na formação da decisão dada a regra geral contida no n.º 3 do artigo 60.º da LGT quando aplicada a todos os procedimentos tributários que culminem com um acto final lesivo, seja ele ou não um acto de liquidação*».

Esse entendimento veio a ser consolidado, ainda que não de forma perentória, no **acórdão do Pleno de 26/09/2012**, proc. n.º 0708/12, no qual se considerou que:

«Independentemente do entendimento que se subscreva relativamente à natureza jurídica do acto aqui em causa (indeferimento do pedido de dispensa de prestação de

⁶ “4 – O pedido de dispensa de garantia será resolvido no prazo de 10 dias após a sua apresentação.”.

garantia) – acto materialmente administrativo praticado no processo de execução fiscal ou acto predominantemente processual – é de concluir que não há, no caso, lugar ao exercício do direito de audiência previsto no artigo 60.º da LGT»⁷⁸.

III. Aplicação dessa jurisprudência em casos específicos

1. Essa mesma jurisprudência veio ter aplicação na constituição de garantias especiais, tal como a constituição de **hipoteca legal** por parte da Administração Tributária.

Nesse sentido se pronunciou o **acórdão do STA de 11/04/2018**, rec. 0312/18, nos seguintes termos:

«A decisão de constituir hipoteca surge como o culminar de um verdadeiro procedimento administrativo/tributário, apreciado e decidido pela AT, por vontade própria, na qualidade de credora e no exercício de uma competência exclusiva.

Por outro lado, a decisão de constituir hipoteca deve também qualificar-se como um **verdadeiro acto administrativo em matéria tributária**⁹, uma vez que o órgão da execução está ainda a exercer uma actividade materialmente tributária que passa pela expressão de uma vontade própria, enquanto sujeito activo da obrigação tributária, de constituir garantia especial em ordem ao pagamento da dívida exequenda e do acrescido, cabendo-lhe uma avaliação se o “interesse da eficácia da cobrança” recomenda ou não a constituição da hipoteca.

Aliás, a utilização da expressão “o órgão da execução fiscal pode constituir hipoteca legal”, contida no n.º 1 do artigo 195.º do CPPT, tal como a redacção do n.º 2 do artigo 50.º da LGT, apontam no sentido de se estar perante um poder discricionário que é atribuído à AT na qualidade de titular do crédito cujo pagamento o executado deve assegurar. Tratar-se-á, pois, de um poder que o sujeito activo da relação tributária obrigacional ou titular do crédito exercerá em conformidade com o juízo que formule, no âmbito de competências próprias, sobre a pertinência da constituição da hipoteca em ordem a assegurar a cobrança, salvaguardando o crédito tributário. Esse juízo deve ser formulado no âmbito de um procedimento específico, “enxertado” no processo executivo, estando a respectiva decisão sujeita aos princípios que regem os procedimentos tributários previstos nos artigos 55.º e seguintes da LGT e, entre eles, ao princípio da participação consagrado no artigo 60.º».

⁷ No mesmo sentido, o acórdão de 20/06/2012, proc. 0625/12.

⁸ Embora o disposto no artigo 170.º do CPPT não deixe margem para uma interpretação diversa à adotada no referido aresto, não deixa de se revelar estranha a intenção do legislador ao conceder um prazo tão curto para “resolver” o incidente, tanto mais que na prática o procedimento gera inúmeras situações duvidosas, que em parte podiam ser esclarecidas mediante o exercício do direito de audição por parte do Requerente, evitando-se dessa forma parte da litigiosidade exponencial que provoca, com reflexos na morosidade dos processos e prejudicando os resultados que se pretendiam obter.

⁹ Sublinhados nossos.

Esta jurisprudência foi reiterada no **acórdão do Pleno** de 26/09/2018, proc. 01419/17.3BESNT (rec. 312/18), proferido na sequência de recurso interposto daquele acórdão, e no qual se deu resposta à questão de «saber se a constituição de garantias para cobrança do crédito tributário no âmbito de um processo de execução fiscal, nos termos do artigo 195.º do CPPT, se assume como um ato administrativo “enxertado” no processo de execução fiscal ou se antes se assume como ato de “tramite”», tendo sido adotada a jurisprudência do acórdão recorrido¹⁰.

2. Também no caso do despacho do órgão de execução fiscal que aprecia a suspensão da execução fiscal se suscitou o mesmo confronto de correntes jurisprudenciais.

Assim, enquanto no **acórdão do STA de 19/12/2012**, proc. 01372/12¹¹, se adotou a corrente “processualista”, no sentido de que

- «O despacho que determina a suspensão da execução ao abrigo do disposto no artigoº 169.º n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário constitui um acto predominantemente processual em que o órgão de execução fiscal actua no âmbito do processo executivo, vinculado a um quadro normativo que regula o legal andamento do processo, e sujeito a estritas regras e princípios processuais».

Já no **acórdão do STA de 02/02/2011**, proc. 08/11, se adotou a corrente contrária, no sentido de que

- O despacho que suspende execução fiscal define-se como um acto administrativo em matéria tributária e não como mero acto de trâmite, uma vez que não se confina nos estreitos limites da ordenação intraprocessual, antes projecta externamente efeitos jurídicos numa situação individual e concreta¹².

Também no sentido de que o ato de revogação da suspensão da execução fiscal, nos casos em que essa revogação não resulta do cumprimento de decisão judicial, entendeu o STA, no **acórdão de 06/03/2014**, proferido no processo n.º 0108/14, estar-se perante ato administrativo em matéria tributária e sujeito à disciplina das regras do procedimento administrativo.

¹⁰ **Acórdão do Pleno de 26/09/2018**, proc. 01419/17.3BESNT (rec. 312/18):

«II – A expressão “o órgão da execução fiscal pode constituir hipoteca legal”, contida no n.º 1 do artigo 195.º do CPPT, tal como a redacção do n.º 2 do artigo 50.º da LGT, apontam no sentido de se estar perante um poder discricionário que é atribuído à AT na qualidade de titular do crédito cujo pagamento o executado deve assegurar.

III – Trata-se de um poder que o sujeito activo da relação tributária obrigacional ou titular do crédito exercerá em conformidade com o juízo que formule, no âmbito de competências próprias, sobre a pertinência da constituição da hipoteca em ordem a assegurar a cobrança, salvaguardando o crédito tributário. Esse juízo deve ser formulado no âmbito de um procedimento específico, “enxertado” no processo executivo, estando a respectiva decisão sujeita aos princípios que regem os procedimentos tributários previstos nos artigos 55.º e seguintes da LGT e, entre eles, ao princípio da participação consagrado no artigo 60.º».

¹¹ No mesmo sentido o acórdão de 11/07/2012, proc. 0665/12.

¹² Neste mesmo sentido se pronunciaram os acórdãos do STA de 04/12/2013, proc. 01688/13, e de 29/06/2016, proc. 0720/16.

3. Já no caso do ato de citação do responsável subsidiário o STA tem considerado que estamos perante um “ato de trâmite”. Ainda que a questão não tenha sido pacífica, pois nos casos de citação do responsável subsidiário foi proferido aresto no sentido de que o ato de citação comungava da natureza procedimental do despacho de reversão¹³ – acórdão de 07/06/2017, proc. 0557/14. O referido entendimento foi, contudo, afastado pelo acórdão do **Pleno de 07/06/2017**, proc. 0557/14¹⁴, no qual se fixou o entendimento de que:

I – O processo de execução fiscal tem natureza judicial, e aos seus actos aplica-se o regime de notificação e de impugnação dos actos judiciais.

II – O regime previsto no artigo 37.º do CPPT destina-se aos casos em que a notificação diz respeito a actos em matéria tributária que possam ser objecto de meio judicial de reacção contra a sua validade/existência¹⁵, e não a suprir as deficiências de comunicação de outro tipo de actos, designadamente de actos processuais, cujas regras de cumprimento e validade estão, primordialmente, previstas no CPC (artigos 186.º e seguintes).

III. As garantias a prestar para efeitos de suspensão da execução fiscal

Uma das questões que se têm colocado na execução fiscal e que tem suscitado maior controvérsia entre a AT e os contribuintes^{16,17} prende-se com a garantia a prestar para efeitos de suspensão da execução fiscal, em obediência ao disposto no artigo 199.º do CPPT.

A jurisprudência do STA tem adotado o entendimento de que «a exigência, como regra, de prestação de garantia para suspensão da execução na pendência de meio procedimental ou processual tendo por objecto a legalidade ou exigibilidade da dívida exequenda visa acautelar

¹³ Colocava-se a questão de saber se na falta de insuficiência de elementos que deviam acompanhar o ato de citação haveria ou não lugar à aplicação do disposto no artigo 37.º do CPPT, e se havia ou não lugar nesse caso ao deferimento do início do prazo para deduzir oposição (a correr desde a data da entrega da respetiva certidão).

¹⁴ Admitindo-se, contudo, que nos casos em que esteja em causa a discussão da legalidade abstrata ou concreta (quando admissível) da liquidação que deu origem à dívida exequenda haja lugar à aplicação do disposto no artigo 37.º do CPPT.

¹⁵ A utilização deste procedimento mostra-se, assim, apenas pertinente no que respeita à dilação do prazo para impugnação judicial da liquidação, por parte do responsável subsidiário, nos termos do n.º 5 do artigo 22.º da Lei Geral Tributária.

¹⁶ O que é compreensível, uma vez que estamos perante um tema sensível, pois por um lado a AT teme que a suspensão da execução fiscal faça perigar a sua pretensão de arrecadação da receita, cujo direito é indisponível, e por outro a suspensão constituir um «instrumento essencial para acautelar o direito a uma tutela jurisdicional efetiva» – cfr. a este propósito, **Emília Ferreira**, in “A prestação de garantia idónea no processo de execução fiscal: breves reflexões críticas sobre um tema da atualidade”, Revista Fiscal, Porto, n.º 6 (Nov/Dez 2013), pág. 8-17.

¹⁷ A este propósito o acórdão do STA de 15/02/2012, proc. 0126/12: «na execução fiscal confluem dois interesses conflituantes: o da administração fiscal na realização da cobrança célere dos seus créditos e o direito do executado em discutir a legalidade da dívida exequenda. Dando prevalência ao primeiro, a lei faz depender a suspensão da execução da prestação de garantia idónea, que cubra a totalidade da dívida exequenda. O que significa que a garantia há-de ser adequada a satisfazer o interesse da exequente, mas sem onerar ou afectar de forma grave os interesses legítimos do executado».

a boa cobrança do crédito tributário caso o diferendo venha a ser resolvido em sentido favorável à pretensão da Administração tributária...».

Mas se os fins da prestação de garantia não suscitam discórdia outro tanto já não ocorre no que respeita ao tipo de garantia ou à determinação do valor dos bens oferecidos como garantia¹⁸. Neste particular importa apreciar as questões que têm sido suscitadas no que respeita à modalidade de prestação de garantia através de fiança.

Esta modalidade de garantia teve desde o início a oposição da Administração Tributária, por a considerar menos “robusta” e frágil¹⁹, entendimento este que não teve o respaldo dos tribunais, designadamente na jurisprudência do STA, que por **acórdão do STA de 19/12/2012**, proc 0114/12, foi perentório no sentido de que:

«I – Do artigo 199.º do CPPT não resulta a exclusão da fiança como forma legalmente admissível de prestação da garantia e, pelo contrário, deve ser admitida por referência à previsão na parte final do seu n.º 1: «ou qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente».

II – Sendo oferecida fiança, a idoneidade da garantia deve ser apreciada pelo órgão competente da Administração Fiscal caso a caso, em concreto, em face das susceptibilidade do património do fiador responder pela dívida exequenda e pelo acrescido».

Mas a problemática com este tipo de garantia não se resumiu à sua inclusão no n.º 1 do artigo 199.º do CPPT, mas antes se acentuou nos casos de avaliação da sua idoneidade²⁰ em cada caso concreto e designadamente nos casos das garantias prestadas por sociedades SGPS.

¹⁸ Quanto à determinação do valor dos imóveis a jurisprudência do STA acolheu o entendimento da aplicação do disposto no artigo 250.º do CPPT: «*embora o artigo 199.º do CPPT não remeta expressamente para o artigo 250.º do CPPT no que concerne à forma de determinar o valor dos bens oferecidos como garantia, se recorra a este último preceito legal para a determinação também de tal valor, pois que, a final, será esse o valor de referência se a execução houver que prosseguir pela venda executiva dos bens penhorados oferecidos em garantia*» – acórdão de 04/12/2013, proc.01688/13.

¹⁹ Doutrina administrativa veiculada nos ofícios-Circulados n.º 60.076 e 60.077, de 29/07/2010, e 60.078 de 30/8, da Direcção de Serviços de Gestão de Créditos Tributários, nos quais se invocava que «*à face do interesse público, o órgão da administração tributária com competência para autorizar a constituição de garantia no processo deve dar preferência à constituição daquelas garantias que apresentem maior grau de liquidez, entendendo-se por tal aquelas cujo valor monetário subjacente seja realizável de forma mais certa, direta e imediata, em sede da respetiva execução*».

Cfr. Ofício-Circulado n.º 60.076, de 29/07/2010, da Direcção de Serviços de Gestão de Créditos Tributários.

Constituição e manutenção de garantia idónea em processo de execução fiscal

[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/OFICIO_60076 .pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/OFICIO_60076.pdf)

²⁰ No que respeita à aferição do critério da “**idoneidade da garantia**”, vidé acórdão do STA de 18/06/2014, proc. 0507/14, no qual se deixou exarado: «**desde que se verifique que a garantia oferecida detém, em concreto, a capacidade de, em caso de incumprimento do devedor, salvaguardar a cobrança da dívida garantida, ainda que sem onerar ou afectar de forma grave os interesses legítimos do executado, não há como recusar a sua idoneidade para o fim em vista.** Cfr., igualmente, acórdãos do STA de 06/02/2013, recursos n.ºs 057/13, 059/13 e 078/13, e de 11/12/2013, rec. 01757/13.

À míngua de não estar previsto na lei qualquer método de avaliação nestes casos, considerou a Administração Tributária como bom o recurso ao método previsto no artigo 15.º do Código do Imposto de Selo, que no seu entendimento consubstanciava um critério objetivo de avaliação.

Para a AT, «a utilização deste regime como modelo de determinação do valor deste tipo de bens para efeitos de garantia, justifica-se por se tratar do único regime legal existente no sistema fiscal que se adequa ao fim em vista», e que consubstanciaria um critério objetivo de avaliação²¹.

Mas tal opção metodológica não teve o respaldo na jurisprudência do STA, que não lhe reconheceu constituir um critério adequado aferidor da idoneidade da garantia. É o que resulta do **acórdão do STA de 01/06/2016**, proc. 0542/16, no qual se considerou:

«I – Sendo oferecida como garantia fiança constituída pela sociedade que detém a totalidade do capital social da sociedade executada não pode a AT erigir em critério para a avaliação do património da sociedade fiadora o estipulado no artigo 15.º do CIS para a avaliação das participações sociais.

II – Esse critério apenas se impõe para efeitos da 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 e já não para efeitos da determinação do valor do património da sociedade fiadora para efeitos de aferir da idoneidade da garantia».

Mesmo com a entrada em vigor do **artigo 199.º-A do CPPT** (aditado pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, Lei do Orçamento do Estado para 2016), que veio prever expressamente como método de avaliação o método previsto nos artigos 13.º a 17.º do CIS, foram proferidos diversos acórdãos do STA no sentido de desaplicar a referida norma, por desadequação²² do método ali previsto para avaliar a idoneidade da fiança e violador do princípio da proporcionalidade, como é o caso do **acórdão do STA de 10/01/2018**, proc. 01279/17²³, onde se deixou exarado o seguinte:

«Se o critério legal, aplicado na sua literalidade a uma sociedade gestora de participações sociais, impede que esta mesma sociedade preste uma garantia cujo valor não ascende a 1% dos seus capitais próprios, deve ter-se o mesmo, no caso,

²¹ Ofício-Circulado n.º 60078/2010 - 30/08 – DSGCT.

Constituição e manutenção de garantia sobre participações sociais.

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/OFICIO_60078.pdf

²² Para o STA a desadequação do método de avaliação do património pelas regras do artigo 15.º do CIS resultaria do facto de neste preceito estar previsto «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 imposto de selo».

²³ Em sentido similar os acórdãos de 10/01/2018, proc. 01279/17, de 28/02/2018, proc. 01504/17, e de 27/09/2017, proc. 0965/17.

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 artigo 199.º-A do CPPT (cfr. artigo 204.º da CRP)».

Na sequência dessa jurisprudência e de recurso obrigatório interposto pelo Ministério Público, foi o Tribunal Constitucional chamado a pronunciar-se sobre a constitucionalidade da norma do artigo 199.º-A, n.º 1, alínea b) e n.º 2, do CPPT, nos seguintes termos:

«[N]orma do artigo 199.º-A, n.º 1, alínea b) e n.º 2, do CPPT, na parte i) em que impõe que, para efeitos de avaliação de fiança prestada por sociedade SGPS, a aferição do seu património corresponda ao valor da totalidade dos títulos representativos do seu capital social, determinado nos termos do artigo 15.º do Código do Imposto do Selo, e ii) na parte em que, sendo a fiança prestada com renúncia ao benefício da excussão prévia, impõe, nos termos da alínea b) do n.º 1, que ao valor encontrado nos termos do artigo 15.º do Código do Imposto do Selo, seja deduzido o montante das partes de capital do executado afiançado que sejam detidas, direta ou indiretamente, pela sociedade fiadora.»

O Tribunal Constitucional começou por considerar que «a exigência de garantia não constitui uma restrição a um direito fundamental à suspensão da eficácia dos atos administrativos impugnados». Mais considerou que «a execução da dívida fiscal constitui uma verdadeira restrição do direito de propriedade do impugnante, que sofre uma ablação patrimonial sem que se tenha consolidado na ordem jurídica o juízo sobre o seu dever fundamental de pagar o imposto correspondente».

Para o Tribunal Constitucional estava em causa «...a questão de saber se os critérios legais de aferição da idoneidade de uma das modalidades de garantia admitidas – a fiança – são adequados, ou se, pelo contrário, não sendo adequados, são excessivamente restritivos da obtenção do benefício da suspensão da eficácia de ato de liquidação impugnado». E tendo analisado os referidos critérios concluiu que: «desde que os critérios consagrados não sejam arbitrários – como é o caso –, as opções legislativas devem ser respeitadas, sobretudo num domínio que, por se revestir de elevada carga técnica, reclama uma «prerrogativa de avaliação» muito ampla». E que «os resultados alcançados pela AT, através da aplicação dos critérios legais de aferição da idoneidade da fiança, nada revelam que faça prova de «erro manifesto» do legislador ou que evidenciem a desproporcionalidade das opções que consagrou».

Tendo o Tribunal Constitucional, por **acórdão n.º 349/2018** de 28/06/2018, proferido no processo n.º 1380/2017, entendido:

Não julgar inconstitucional a norma, extraída do artigo 199.º-A, n.º 1, alínea b) e n.º 2, do Código de Procedimento e Processo Tributário, na parte:

i) Em que impõe que, para efeitos de avaliação de fiança prestada por Sociedade Gestora de Participações Sociais não cotada em bolsa constituída há mais de dois anos, a aferição do seu património corresponda ao valor da totalidade dos títulos representativos do seu capital social, determinado nos termos da alínea *a)* do n.º 3 do artigo 15.º do Código do Imposto do Selo; e

ii) Na parte em que, sendo a fiança prestada com renúncia ao benefício da excussão prévia, impõe, nos termos da alínea *b)* do n.º 1, que ao valor encontrado nos termos do artigo 15.º do Código do Imposto do Selo, seja deduzido o montante das partes de capital do executado afiançado que sejam detidas, direta ou indiretamente, pela sociedade fiadora”.

IV. A anulação da venda na execução fiscal

A jurisprudência do STA tem qualificado como atos processuais os atos praticados pelo órgão de execução fiscal relativos à venda na execução fiscal, funcionando nesta parte nas vestes de órgão auxiliar do juiz. Ora, a partir de 2012, o n.º 4 do artigo 257.º do CPPT, com a redação introduzida pela Lei n.º 64-B/2001, de 30 de Dezembro, passou a atribuir ao órgão periférico regional da administração tributária (diretor distrital de finanças) a competência para decidir os pedidos de anulação de venda²⁴, de cuja decisão cabe reclamação para o juiz nos termos do artigo 276.º do mesmo Código – n.º 7 do citado preceito legal²⁵.

Como resulta do referido n.º 4 do artigo 257.º do CPPT, apresentado um pedido de anulação de venda, o órgão da AT deve ouvir todos os interessados. E em caso de falta de audição de um desses interessados quais são as consequências?

No acórdão do STA de 20/09/2017, proferido no processo n.º 0963/17, foi apreciada uma situação em que à data da apresentação do pedido de anulação de venda, o adjudicatário da venda de um imóvel já o tinha transmitido a terceiro por doação. Tendo sido apenas ouvido no procedimento o adjudicatário e determinada a anulação da venda pelo órgão de execução fiscal, veio aquele reclamar do ato e suscitando a questão da sua ilegitimidade passiva, por não ser já proprietário do imóvel.

Considerou o STA verificar-se uma espécie de «...“liticonsórcio passivo necessário” no procedimento de anulação de venda que não foi respeitado e não ocorre dúvida que o interesse imediato na contestação da anulação de venda é da actual proprietária sendo o interesse da adjudicatária, actual reclamante/recorrente mais mediato» e que «que o “liticonsórcio” no procedimento de venda é necessário como em sede geral o é sempre que, pela natureza da relação material controvertida, a intervenção de todos os interessados seja

²⁴ “4 – O pedido de anulação da venda deve ser dirigido ao órgão periférico regional da administração tributária que, no prazo máximo de 45 dias, pode deferir ou indeferir o pedido, ouvidos todos os interessados na venda, no prazo previsto no artigo 60.º da lei geral tributária. (Redação da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro)”.

²⁵ “7 – Da decisão, expressa ou tácita, sobre o pedido de anulação da venda cabe reclamação nos termos do artigo 276.º (aditado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro)”.

necessária para que a decisão a proferir possa produzir o seu efeito útil normal que no nosso caso só é alcançável se a decisão de anulação de venda ou confirmação da mesma puder ser oponível quer ao adjudicatário do bem imóvel quer à sua actual proprietária que não se encontra sequer notificada da decisão de anulação de venda e por consequência, desde logo, não é parte na presente reclamação».

Conclui-se, assim, que:

“I – Na reclamação contra os actos praticados pelo órgão de execução, havendo pessoas com interesse na manutenção do acto reclamado, as mesmas devem ser notificadas para responder à pretensão do reclamante.

II – O pedido de **anulação de venda** deve ser notificado a todos os interessados e a respectiva decisão expressa de anulação carece de ser notificada não só à adjudicatária do bem imóvel como à sua actual proprietária que o adquiriu por doação.

III – Na falta de tais notificações o acto é ilegal por desrespeito a comandos legais imperativos do artigoº 257.º do CPPT e daí que, porque prejudica, desde logo a ora reclamante, não se possa manter.”

Sobre a questão da intervenção processual de todos os interessados no caso da anulação da venda pronunciou-se igualmente o TCA Sul. Estava em causa neste caso a reclamação de ato de indeferimento de pedido de revogação da decisão de adjudicação de imóvel a proponente preferente, em que o TCA, qualificando a reclamação apresentada ao abrigo do artigo 276.º do CPPT como uma ação de impugnação, entendeu verificar-se uma situação de ilegitimidade passiva, por ocorrer litisconsórcio necessário passivo²⁶, em que devia haver lugar à demanda dos contra-interessados, nos termos do artigo 57.º do CPTA.

Como tal não tinha ocorrido considerou o TCA Sul que «a legitimidade passiva da administração tributária apenas estará assegurada se esse(s) titular(es) forem chamados a responder à pretensão formulada na reclamação, aplicando-se então a regra do artigo 57.º do CPTA».

²⁶ Apoiando-se na doutrina do acórdão do STA de 14/02/2013, proc. 115/13, integrado na corrente processualista já mencionada, e no qual se fizeram as seguintes considerações:

«Se a reclamação estiver estruturada de forma objectiva, como um processo feito a um acto, que visa apenas controlar a legalidade e regularidade do acto reclamado, não há qualquer necessidade daquela intervenção, pois não está em causa reconhecer qualquer direito subjectivo dos interessados perante a administração tributária, mas apenas emitir um juízo de confirmação ou de anulação de um acto reclamado.

Se a reclamação estiver estruturada como processo entre duas partes, na qual se reconhece a existência ou inexistência de direitos subjectivos ou interesses legalmente protegidos, pese embora o processo tenha por objecto um acto do órgão de execução fiscal, na verdade do que se trata é dirimir um litígio emergente de uma relação jurídico-processual. E assim sendo, a tramitação do processo desenvolve-se tendo por partes, por um lado, o reclamante, que sustenta que o acto é lesivo dos seus interesses, por outro, a administração tributária, que defende o interesse público que a levou a praticar aquele acto, e também os contra-interessados, que defendem interesses contrapostos ao reclamante».

É do seguinte teor o sumário do acórdão do TCA Sul de 26/10/2017, proc. 0912/17.2BELRS:

“I – No contencioso tributário o pedido em causa nos autos [de anulação do despacho de adjudicação da venda à sociedade que exerceu o direito de preferência, e de adjudicação ao reclamante, ora recorrido, por ter apresentado a licitação de maior valor] não deve ser formulado a título principal – seja mediante acção seja mediante incidente –, mas em sede da reclamação deduzida ao abrigo do disposto no artigo 276.º do CPPT em ordem a averiguar da legalidade da decisão do órgão de execução fiscal que tenha reconhecido ou negado esse direito.

II – No caso presente, resulta claro que existem pessoas com interesse na manutenção do acto reclamado, desde logo, a sociedade a quem foi adjudicado o imóvel. Assim sendo, a legitimidade passiva da administração tributária apenas estará assegurada se esse(s) titular(es) forem chamados a responder à pretensão formulada na reclamação”.

Numa situação similar em que estava em causa reclamação da decisão do órgão de execução fiscal de anulação da venda executiva²⁷, apresentada pelo adquirente de bem imóvel e que entretanto já o transmitira a terceiro, na 1ª instância foi julgada verificada exceção dilatória e a Fazenda Pública absolvida da instância, por falta de chamamento à ação do terceiro adquirente (“preterição de litisconsórcio necessário natural”, na expressão do tribunal de 1ª instância). Tendo sido interposto recurso para o STA, veio este tribunal, por **acórdão de 25/07/2018**, proferido no recurso n.º 0728/18 (proc. 396/17.5BELLE), a revogar a decisão de 1ª instância. Para o efeito concluiu-se (em sumário) no citado acórdão do STA:

- «A **reclamação** é dirigida ao Tribunal que a vai decidir e, não pode este recusar-se a delas tomar conhecimento invocando que devem estar presentes na **reclamação** quaisquer outras partes, entidades ou pessoas não previstas na lei. O litisconsórcio necessário é um mecanismo verdadeiramente excepcional, ditado por razões pragmáticas e não pode ser utilizado como mecanismo que, de algum modo, coarte os direitos das partes. A **reclamação** das decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal não é uma acção que o reclamante vem intentar ex novo para ver reconhecido um seu direito.
- «Não se vislumbra, pois, qualquer preterição de litisconsórcio necessário, artigoº 33.º do Código de Processo Civil, aqui aplicável por força do disposto no artigoº 2.º do Código de Processo e Procedimento Tributário, por falta de consagração legal de qualquer litisconsórcio necessário para a **reclamação** do artigoº 276.º do Código de Processo e Procedimento Tributário, pelo que a apontada necessidade de intervenção principal provocada, carece de fundamento legal como resulta do disposto no artigoº 316.º do Código de Processo Civil, aqui aplicável por força do disposto no artigoº 2.º do Código de Processo e Procedimento Tributário».

²⁷ Anulação determinada na sequência de pedido apresentado por credor com garantia real.

Como ressalta dos citados arestos, as diversas soluções adotadas têm subjacentes diferentes visões sobre a natureza dos atos praticados em sede de execução fiscal. Mas não subsistem dúvidas que a atual jurisprudência do STA tem afastado a visão processualista do processo de execução fiscal e assentado o entendimento da intervenção do juiz como de mero controlo de legalidade dos atos praticados pelo órgão de execução fiscal, seja na sua veste de exequente, seja na sua veste de órgão auxiliar do juiz. Todavia o entendimento da intervenção do juiz como de mero controlo da legalidade dos atos praticados pelo órgão de execução fiscal não deixa de ser um papel minorizado e objeto de crítica, como já foi realçado pela doutrina²⁸.

Na verdade, ainda que numa primeira fase a competência para a decisão do incidente de anulação de venda tenha sido deferido por lei ao órgão de execução fiscal (com as alterações introduzidas pela Lei n.º 64-B/2011, de 30/12²⁹), seria suposto que coubesse ao tribunal, em sede de reclamação desse ato, dirimir de forma definitiva (princípio de jurisdição plena) o litígio entre as partes e demais interessados, ao invés de o tribunal se limitar a aferir da legalidade do ato do órgão de execução fiscal. Que seria essa a solução ideal, revela-se no último caso citado, em que o fundamento invocado pelo Reclamante não contendia com qualquer invalidade assacada ao ato do órgão de execução fiscal, mas sim com o fato de o bem adquirido ter sido entretanto transmitido a um terceiro, ato este que era do desconhecimento do órgão de execução fiscal aquando da decisão de anulação da venda.

²⁸ Como se pode depreender da crítica efetuada pelo senhor professor Rui Duarte Morais, que a este propósito teceu as seguintes considerações: «*O que importa vincar é que, ao apreciar a reclamação a que nos referimos, o juiz exerce um poder de plena jurisdição, o que bem se compreende pela razão simples que decide num processo que, desde o início, é “seu”, pese embora, até aí, possa não ter acontecido a necessidade da sua intervenção. Naturalmente que caberá ao órgão de execução fiscal a realização material do decidido; mas não lhe caberá proferir nova decisão, pois a composição dos interesses em conflito compete ao (e terá já sido realizada pelo) juiz*» – MORAIS, Rui Duarte – A reclamação do artigo 276.º do CPPT: algumas interrogações. In: Cadernos de Justiça Tributária. – Braga: CEJUR – Centro de Estudos Jurídicos do Minho – N.º 20 (abr.-jun. 2018), p. 30-35. Pode igualmente consultar-se o artigo no E-book do CEJ sob o tema “Execução Fiscal” e já mencionado.

²⁹ Uma vez que anteriormente era pacífico o entendimento de que o mesmo comporta em regra uma composição de interesses antagónicos das partes no processo e de outros interessados (credores e terceiros adquirentes) e nessa medida a sua resolução contender com a prática de atos jurisdicionais da competência do juiz. Todavia a anulação de venda não figurava expressamente no elenco das várias formas de processo tributário enumeradas tanto no artigo 101 da LGT, como no artigo 97.º do CPPT. Apenas figura na alínea d) do n.º1 do artigo 49.º do ETAF, como incidente da execução fiscal da competência dos tribunais tributários. [d) Dos incidentes, embargos de terceiro, verificação e graduação de créditos, **anulação da venda**, oposições e impugnação de actos lesivos, bem como de todas as questões relativas à legitimidade dos responsáveis subsidiários, levantadas nos processos de execução fiscal;].

Apresentação Power Point

QUESTÕES PROBLEMÁTICAS COLOCADAS NOS TRIBUNAIS SUPERIORES EM MATÉRIA DE EXECUÇÃO FISCAL

LINHAS GERAIS

- **LINHAS DAS PROBLEMÁTICAS:**
- **1. Caracterização geral do processo de execução fiscal.**
- **2. Natureza dos atos praticados pelo órgão de execução fiscal e outras entidades da Administração Tributária.**
 - 2.1 Atos de trâmite e atos administrativos em matéria tributária
 - 2.2 As especificidades de determinados casos
- **3. Suspensão da execução fiscal**
 - 3.1 A idoneidade das garantias e meios de avaliação
- **4. A Anulação da Venda Executiva.**
 - 4.1 A questão da legitimidade das partes

A NATUREZA JUDICIAL DA EXECUÇÃO FISCAL – art. 103º da LGT

- A CONFORMIDADE À CONSTITUIÇÃO -Acórdão do TC nº 80/2003
- «Ao incluir-se este tipo de processo entre os processos de natureza judicial, apenas se pretende afirmar que os conflitos de interesses que dentro dele se suscitem – mesmo que sejam emergentes, não só da actuação das partes ou até de terceiros no processo, como também de qualquer decisão que nele seja tomada pela administração fiscal, relativamente aos actos para cuja prática a lei lhe atribui competência –, serão sindicados, *no próprio processo, sempre pelo juiz tributário*».

A Competência dos órgãos da Administração Tributária e o regime dos seus atos

- **As correntes jurisprudenciais do STA**
 1. Acórdão do STA de 08/08/2012, proc. 0803/12:
 - «Como o processo de execução fiscal é todo ele de natureza judicial, independentemente da natureza materialmente administrativa ou jurisdicional dos actos que nele sejam praticados, a conclusão lógica é que as normas previstas para o procedimento não se aplicam à categoria processo de execução fiscal». No mesmo sentido acórdão do STA de 15/02/2012, proc. 080/12:
 2. Acórdão do STA de 15/04/2009, proc. 0130/09:
 - “É no nosso entendimento, o pedido de dação em pagamento (com a subsequente e inerente decisão) não deixa de ser um procedimento tributário “*enxertado*” no processo de execução fiscal. À semelhança aliás do que decorre com o pedido de pagamento em prestações – artºs. 196º e ss. do CPPT. Logo, podemos dizer que ambas as situações têm enquadramento legal no artº. 60º, 1, b) da LGT. O que significa a necessidade da audição do requerente antes da decisão.

o regime aplicável aos atos no processo judicial

- **1ª corrente** acórdão do STA de 12/09/2012, proc. 0864/12
- *I - O processo de execução fiscal é, por sua natureza, um processo célere destinado à cobrança dos créditos do Estado e de outras entidades públicas.*
- *II - Sendo assim, não lhe são aplicáveis regras do procedimento tributário, nomeadamente o exercício do direito de audição do executado, quer nos casos de pedidos de pagamento em prestações ou dispensa de garantia, quer no caso de dação em pagamento.*
- *III - Em processo de execução fiscal, o único caso em que é admissível o exercício do direito de audição prévia é o da reversão da execução, mas, neste caso, por disposição expressa da lei (artº 23º, nº 4 do CPPT).*
- No mesmo sentido o acórdão de 30/11/2011, proc. 0983/11.

Processo judicial versus procedimento

administrativo

- **2ª corrente** Acórdão de 23/02/2012, proc. 059/12 (rel. Dulce Neto).
- *III - Todos os actos inscritos no procedimento processual pelos sujeitos processuais (partes, mandatários, órgão da execução, funcionários, juiz) estão submetidos a estritas regras processuais, que encontram previsão nas normas que regulam o processo tributário e, subsidiariamente, nas normas inscritas no Código de Processo Civil por força do disposto no artigo 2º, alínea e), do CPPT.*
- *IV - Só assim não será nos casos em que no procedimento processual surge “enxertado” um procedimento administrativo/tributário, em que a Administração Tributária actua como tal, no exercício da sua função tributária, agindo sobre a relação jurídica tributária estabelecida entre si (como sujeito activo) e o contribuinte (como sujeito passivo) ou sobre a obrigação que dela emana, produzindo actos materialmente administrativos em matéria tributária.*

A SEGUNDA CORRENTE JURISPRUDENCIAL

- As linhas condutoras desta jurisprudência: A diversa natureza da atuação dos órgãos da Administração Tributária.
- 1. A atuação como órgão auxiliar do juiz, na prática de atos processuais (citação, penhora e venda de bens), meros **atos de trâmite**, que se confinam nos estreitos limites da ordenação intraprocessual ou de mera regulamentação processual
- 2. A atuação na veste de credora/exequente no âmbito de procedimentos administrativos enxertados no processo de execução fiscal, em que são praticados **atos materialmente administrativos**, que projectam externamente efeitos jurídicos numa situação individual e concreta
 - Dação em pagamento (art. 201º do CPPT);
 - Pagamento em prestações (art. 196º do CPPT);
 - Suspensão da execução fiscal (art. 169º do CPPT)
 - A prestação de garantia (art. 199º do CPPT).

A CONSOLIDAÇÃO DESTA CORRENTE

JURISPRUDENCIAL

- **Acórdão do Pleno de 22/01/2014, proc. 0441/13**
- I - O pedido de pagamento da dívida em prestações e o pedido de dação em pagamento, deduzidos no âmbito de processo de execução fiscal, provocam a instauração de um procedimento tributário na acepção que lhe é dada pelo artº 54º, nº 1, al. h), da LGT.
- II - A esses procedimentos são aplicáveis os princípios gerais que regulam a actividade administrativa e as normas que a Lei Geral Tributária prevê para os procedimentos tributários, designadamente o **direito de audição** previsto no art. 60º da LGT.

AS ESPECIFICIDADES DA DISPENSA DE PRESTAÇÃO DE GARANTIA

- O CASO DO REQUERIMENTO DE DISPENSA OU ISENÇÃO DE PRESTAÇÃO DE GARANTIA (art. 170º do CPPT)
- **Acórdão de 23/02/2012, proc. 059/12**
- face à urgência objectiva, revelada pela norma ínsita no art.º 170.º do CPPT, de prolação dessa decisão, deve apelar-se ao regime contido no Código de Procedimento Administrativo, cujo artigo 103.º, n.º 1, estabelece que não há lugar a audiência dos interessados «*Quando a decisão seja urgente*», por força da aplicação subsidiária desta norma em conformidade com o disposto no artigo 2.º, alínea c) da LGT.
- VIII - Ainda que não se aceite a aplicabilidade da referida norma do CPA, o próprio requerimento em que o interessado expõe a sua pretensão, indicando todas as razões que, em seu entender, a justificam, e ao qual é obrigado a juntar logo todos os elementos de prova, desempenha já a função de audiência prévia, não havendo que chamá-lo novamente a participar na formação da decisão dada a regra geral contida no n.º 3 do artigo 60.º da LGT quando aplicada a todos os procedimentos tributários que culminem com um acto final lesivo, seja ele ou não um acto de liquidação.

A CONSOLIDAÇÃO DESTE ENTENDIMENTO

- **Acórdão do Pleno de 26/09/2012, proc. nº 0708/12.**
«Independentemente do entendimento que se subscreva relativamente à natureza jurídica do acto aqui em causa (indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia) – acto materialmente administrativo praticado no processo de execução fiscal ou acto predominantemente processual – é de concluir que não há, no caso, lugar ao exercício do direito de audiência previsto no art. 60º da LGT».
- no mesmo sentido acórdão de 20/06/2012, proc. 0625/12.

Constituição de Hipoteca legal – art. 195º do CPPT

- **Acórdão do Pleno de 26/09/2018**, proc. 01419/17.3BESNT
- «II - A expressão “o órgão da execução fiscal pode constituir hipoteca legal”, contida no n.º 1 do art. 195.º do CPPT, tal como a redacção do n.º 2 do art. 50.º da LGT, apontam no sentido de se estar perante um poder discricionário que é atribuído à AT na qualidade de titular do crédito cujo pagamento o executado deve assegurar.
- III - Trata-se de um poder que o sujeito activo da relação tributária obrigacional ou titular do crédito exercerá em conformidade com o juízo que formule, no âmbito de competências próprias, sobre a pertinência da constituição da hipoteca em ordem a assegurar a cobrança, salvaguardando o crédito tributário. Esse juízo deve ser formulado no âmbito de um procedimento específico, “enxertado” no processo executivo, estando a respectiva decisão sujeita aos princípios que regem os procedimentos tributários previstos nos art.ºs. 55.º e segs. da LGT e, entre eles, ao princípio da participação consagrado no art. 60.º.»

Casos de despachos de **suspensão** da execução fiscal

- **1. Acórdão do STA de 19/12/2012**, proc. 01372/12
- «O despacho que determina a suspensão da execução ao abrigo do disposto no art.º 169º n.º1 do Código de Procedimento e Processo Tributário constitui um acto predominantemente processual em que o órgão de execução fiscal actua no âmbito do processo executivo, vinculado a um quadro normativo que regula o legal andamento do processo, e sujeito a estritas regras e princípios processuais».
- **2. Acórdão do STA de 02/02/2011** proc. 08/11
- O despacho que suspende execução fiscal define-se como um acto administrativo em matéria tributária e não como mero acto de trâmite, uma vez que não se confina nos estreitos limites da ordenação intraprocessual, antes projecta externamente efeitos jurídicos numa situação individual e concreta.
- Neste último sentido, os acórdãos do STA de 04/12/2013, proc. 01688/13, e de 29/06/2016, proc. 0720/16.

O CASO ESPECÍFICO DA CITAÇÃO DO RESPONSÁVEL SUBSIDIÁRIO

- O Acórdão do Pleno de 07/06/2017, proc. 0557/14
- I - O processo de execução fiscal tem natureza judicial, e aos seus actos aplica-se o regime de notificação e de impugnação dos actos judiciais.
- II - O regime previsto no art. 37º do CPPT destina-se aos casos em que a notificação diz respeito a actos em matéria tributária que possam ser objecto de meio judicial de reacção contra a sua validade/existência, e não a suprir as deficiências de comunicação de outro tipo de actos, designadamente de actos processuais, cujas regras de cumprimento e validade estão, primordialmente, previstas no CPC (arts. 186º e ss).

GARANTIAS – o caso da fiança

- O acórdão do STA de 19/12/2012, proc 0114/12
- «I - Do art. 199º do CPPT não resulta a exclusão da fiança como forma legalmente admissível de prestação da garantia e, pelo contrário, deve ser admitida por referência à previsão na parte final do seu nº 1: «ou qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente».
- II - Sendo oferecida fiança, a idoneidade da garantia deve ser apreciada pelo órgão competente da Administração Fiscal caso a caso, em concreto, em face das susceptibilidade do património do fiador responder pela dívida exequenda e pelo acrescido».

FIANÇA

MÉTODO DE AVALIAÇÃO

- **Acórdão do STA de 01/06/2016, proc. 0542/16.**
- «I - Sendo oferecida como garantia fiança constituída pela sociedade que detém a totalidade do capital social da sociedade executada não pode a AT erigir em critério para a avaliação do património da sociedade fiadora o estipulado no art. 15.º do CIS para a avaliação das participações sociais.
II - Esse critério apenas se impõe para efeitos da 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 e já não para efeitos da determinação do valor do património da sociedade fiadora para efeitos de aferir da idoneidade da garantia».

Artigo 199º-A do CPPT

- Com a entrada em vigor do **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), que veio prever expressamente como método de avaliação o método previsto nos artigos 13º a 17º do CIS, foram proferidos diversos acórdãos do STA no sentido de desaplicar a referida norma, por desadequação do método ali previsto para avaliar a idoneidade da fiança e violador do princípio da proporcionalidade: acórdãos de 10/01/2018, proc. 01279/17, de 28/02/2018, proc. 01504/17, e de **27/09/2017**, proc. 0965/17.

A CONFORMIDADE COM A CONSTITUIÇÃO

- **Acórdão do STA de 10/01/2018**, proc. 01279/17.
- «Se o critério legal, aplicado na sua literalidade a uma sociedade gestora de participações sociais, impede que esta mesma sociedade preste uma garantia cujo valor não ascende a 1% dos seus capitais próprios, 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)».

PRONUNCIAS DO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

- **Acórdão nº 349/2018** de 28/06/2018.
- Não julgar inconstitucional a norma, extraída do artigo 199.º-A, n.º 1, alínea b) e n.º 2, do Código de Procedimento e Processo Tributário, na parte
 - i) em que impõe que, para efeitos de avaliação de fiança prestada por Sociedade Gestora de Participações Sociais não cotada em bolsa constituída há mais de dois anos, a aferição do seu património corresponda ao valor da totalidade dos títulos representativos do seu capital social, determinado nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 15.º do Código do Imposto do Selo; e
 - ii) na parte em que, sendo a fiança prestada com renúncia ao benefício da excussão prévia, impõe, nos termos da alínea b) do n.º 1, que ao valor encontrado nos termos do artigo 15.º do Código do Imposto do Selo, seja deduzido o montante das partes de capital do executado afiançado que sejam detidas, direta ou indiretamente, pela sociedade fiadora”.

Aplicação do método de avaliação do art. 199º-A do CPPT

- **Acórdão do STA de 03/05/2018**, proc. 0328/18:
- « A avaliação das acções de uma sociedade a dar em penhor em ordem à prestação de garantia na execução fiscal há que aplicar o critério legal de avaliação 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)».
- *O recurso às normas dos artigos 13º a 17º do CIS, por remissão do artigo 199º-A do CPPT, avaliação da garantia, para efeitos de avaliação das participações sociais, deve circunscrever-se ao método aí expressamente consignado, não sendo permitida a aplicação do disposto no artigo 31º do CIS, que se refere à determinação da matéria tributável sujeita a imposto em transmissões por herança ou doação» - **acórdão de 21/02/2018, proc. 011/18** (no mesmo sentido o acórdão de 07/02/2018, proc. 01429/17).*

ANULAÇÃO DA VENDA

- **Acórdão do STA de 20/09/2017**, proc. 0963/17
- “I - Na reclamação contra os actos praticados pelo órgão de execução, havendo pessoas com interesse na manutenção do acto reclamado, as mesmas devem ser notificadas para responder à pretensão do reclamante.
- II - O pedido de **anulação de venda** deve ser notificado a todos os interessados e a respectiva decisão expressa de anulação carece de ser notificada não só à adjudicatária do bem imóvel como à sua actual proprietária que o adquiriu por doação.
- III - Na falta de tais notificações o acto é ilegal por desrespeito a comandos legais imperativos do artº 257º do CPPT e daí que, porque prejudica, desde logo a ora reclamante, não se possa manter.”
-

ANULAÇÃO DE VENDA_LEGITIMIDADE

- **Acórdão do TCA Sul de 26/10/2017**, proc. 0912/17.2BELRS
- I – No contencioso tributário o pedido em causa nos autos [de anulação do despacho de adjudicação da venda à sociedade que exerceu o direito de preferência, e de adjudicação ao reclamante, ora recorrido, por ter apresentado a licitação de maior valor] não deve ser formulado a título principal – seja mediante acção seja mediante incidente –, mas em sede da reclamação deduzida ao abrigo do disposto no art. 276.º do CPPT em ordem a averiguar da legalidade da decisão do órgão de execução fiscal que tenha reconhecido ou negado esse direito.
- II - No caso presente, resulta claro que existem pessoas com interesse na manutenção do acto reclamado, desde logo, a sociedade a quem foi adjudicado o imóvel. Assim sendo, a legitimidade passiva da administração tributária apenas estará assegurada se esse(s) titular(es) forem chamados a responder à pretensão formulada na reclamação.

ANULAÇÃO DA VENDA_LEGITIMIDADE

- **Acórdão do STA de 25/07/2018**, proc. 0728/18
- «A **reclamação** é dirigida ao Tribunal que a vai decidir e, não pode este recusar-se a delas tomar conhecimento invocando que devem estar presentes na **reclamação** quaisquer outras partes, entidades ou pessoas não previstas na lei. O litisconsórcio necessário é um mecanismo verdadeiramente excepcional, ditado por razões pragmáticas e não pode ser utilizado como mecanismo que, de algum modo, coarte os direitos das partes.
A **reclamação** das decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal não é uma acção que o reclamante vem intentar *ex novo* para ver reconhecido um seu direito.
- «Não se vislumbra, pois, qualquer preterição de litisconsórcio necessário, art.º 33.º do Código de Processo Civil, aqui aplicável por força do disposto no art.º 2.º do Código de Processo e Procedimento Tributário, por falta de consagração legal de qualquer litisconsórcio necessário para a **reclamação** do art.º 276.º do Código de Processo e Procedimento Tributário, pelo que a apontada necessidade de intervenção principal provocada, carece de fundamento legal como resulta do disposto no art.º 316.º do Código de Processo Civil, aqui aplicável por força do disposto no art.º 2.º do Código de Processo e Procedimento Tributário».



Vídeo da apresentação



<https://educast.fcn.pt/vod/clips/1ipdn5kp70/streaming.html?locale=pt>

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

**II. TEMAS DE PROCEDIMENTO
E PROCESSO TRIBUTÁRIO
II.2. O PROCESSO**

2. O REGIME DAS PROVIDÊNCIAS CAUTELARES NO CPTA

SOFIA DAVID

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

II. TEMAS DE PROCEDIMENTO E PROCESSO TRIBUTÁRIO

II.2. O PROCESSO

2. O REGIME DAS PROVIDÊNCIAS CAUTELARES NO CÓDIGO DO PROCESSO NOS TRIBUNAIS ADMINISTRATIVOS: BREVE APRECIÇÃO À LUZ DAS ALTERAÇÕES PROPOSTAS PARA O CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO¹

Sofia David ²

I. Intróito;
 II. As alterações da Proposta de Lei n.º 168/XIII;
 III. O novo regime das providências cautelares a favor do contribuinte ou demais obrigados tributários;
 III.1. Alguns dos casos que poderão ficar abrangidos pelo novo regime;
 III.2. A tutela cautelar que pode ser requerida nos termos do CPTA e as suas características essenciais;
 III.3. A tramitação do procedimento cautelar;
 III.4 O decretamento provisório da providência cautelar;
 III.5 A proibição de executar o acto administrativo do artigo 128.º do CPTA;
 III.6 Os critérios para a adopção da tutela cautelar; IV – Conclusões
 Apresentação *Power Point*
 Vídeo

Resumo: No presente texto analisam-se as alterações introduzidas pela Proposta de Lei n.º 168/XIII, na tutela cautelar a adoptar no contencioso tributário e assinalam-se as principais características dessa tutela e do correspondente regime legal.

Palavras-Chave: tutela cautelar; contencioso tributário; Proposta de Lei n.º 168/XIII.

I. Intróito

O Código de Processo e Procedimento Tributário (CPPT) no artigo 97.º, n.º 1, al. i), prevê uma regra geral de admissão da tutela cautelar no contencioso tributário.

Porém, a actual legislação tributária, quando versa sobre esta matéria mostra-se parca, dispersa e remissiva.

Em sede de providências cautelares (judiciais) a favor da Administração Fiscal (AF), encontramos as seguintes providências: o arresto, o arrolamento e a apreensão (cf. artigos 135.º a 142.º, 214.º do CPPT e 101.º, al. e), da Lei Geral Tributária (LGT). Trata-se de um elenco nominado e tipificado de providências, que afasta a possibilidade da AF requerer outras providências não especificadas.

Refira-se, no entanto, que a AF pode adoptar, ela própria, sem recurso aos tribunais, as providências cautelares (administrativas) de apreensão de bens ou documentos e de retenção, até à satisfação dos créditos tributários, de prestações tributárias a que o contribuinte tenha direito. As indicadas providências podem ser peticionadas em caso de fundado receio da

¹ O presente texto corresponde ao desenvolvimento da apresentação ocorrida em 25-01-2019, no CEJ, na Acção de Formação Contínua “Temas de Direito Tributário”.

² Juíza Desembargadora no TCAS.

diminuição, e conseqüente frustração, da cobrança de créditos tributários, ou em casos de fundado receio de extravio ou de dissipação de bens e de documentos, ou outros elementos necessários ao apuramento da situação tributária, dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários – cf. artigo 51.º da LGT, 143.º e 144.º do CPPT.

Adoptadas tais providências pela AF, os contribuintes podem impugná-las nos termos dos artigos 101.º, al. i) da LGT, 97.º, n.º 1, al. g), 143.º e 144.º, do CPPT.

No que concerne às providências cautelares (judiciais) a favor do contribuinte, a lei tributária não tipifica estas providências. Igualmente, no que diz respeito aos pressupostos e critérios para a adopção de providências cautelares a favor do contribuinte, o CPPT limita-se a indicar no artigo 147, n.º 6, relativo à intimação para um comportamento, que o disposto no citado artigo “*aplica-se, com as adaptações necessárias (...) devendo o requerente invocar e provar o fundado receio de uma lesão irreparável do requerente a causar pela actuação da administração tributária...*”.

Neste enquadramento legal, parte significativa da doutrina e na sua senda a jurisprudência maioritária, vêm entendendo que os critérios para a adopção das providências cautelares correspondem aos que se encontram indicados no artigo 147.º, n.º 6, do CPPT, relativo à intimação para um comportamento.³

Quanto à impugnação das providências cautelares adoptadas pela AF, prevista nos artigos 143.º e 144.º do CPPT, será essencialmente uma forma de defesa do contribuinte contra as actuações da AF, tomadas no âmbito dos seus poderes enquanto Administração e não tanto um verdadeiro meio de tutela cautelar.

Neste contexto, o legislador da Proposta de Lei n.º 168/XIII pretende rever o quadro legal relativo às providências cautelares em sede de contencioso tributário. Considerando que a sua actual admissão se releva em termos “*manifestamente exíguos*”, o legislador pretende que as

³ Cf. neste sentido, considerando que o artigo 147.º do CPPT configura uma cláusula geral de admissibilidade da tutela cautelar e que o n.º 6 é “*uma norma especial sobre a tutela cautelar no contencioso tributário*”, SOUSA, Jorge Lopes de – Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado e Comentado. Vol. II. 6.ª ed. Lisboa: Áreas Editora. 2011, pp. 592-602. O referido Autor considera, ainda, que face ao artigo 147.º, n.º 6, do CPPT, “*não há uma lacuna de regulamentação quanto aos requisitos da adopção de providências cautelares no contencioso tributário, pelo que não é viável recorrer aos critérios previstos no CPTA, pois são de aplicação meramente subsidiária [art. 2.º, alínea c), do CPPT]*” in, do Autor, Código de Procedimento, *op. cit.*, p. 595. Cf., no mesmo sentido, CAMPOS, Diogo Leite; RODRIGUES, Benjamim Silva; SOUSA, Jorge Lopes – Lei Geral Tributária, Anotada e comentada. 4.ª ed., Lisboa: Editora Encontro de Escrita, 2012, p. 421. ROCHA, Joaquim Freitas – Lições de Procedimento e Processo Tributário, 4.ª ed., Coimbra: Coimbra Editora, pp 365-366. Na jurisprudência, entre outros, vide o Ac. do TCAS n.º 9240/15, de 31-03-2016 (Relatora Catarina Almeida e Sousa), o Ac. do TCAS n.º 07793/14, de 24-07-2014 (Relator Joaquim Condesso), o Ac. do TCAS n.º 02052/11.9BEBRG, 15-02-2013 (Relatora Anabela Ferreira Alves Russo), ou o Ac. n.º 06120/12, de 28-05-2013 (Relator Aníbal Ferraz). Criticando este entendimento doutrinário e correspondente jurisprudência, vide, FERNANDEZ, Elizabeth – Tutela cautelar em contexto tributário: a (im)possibilidade de concessão de tutela cautelar a favor dos contribuintes – [Em linha [Consultado em 13-01-2019]. Disponível em: http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_TutelaCautelar.pdf, pp. 12-20.

providências cautelares de natureza judicial a favor do contribuinte ou demais obrigados tributários se processem nos termos previstos no Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) – cf. exposição de motivos da Proposta de Lei n.º 168/XIII e a redacção do novo artigo 97.º, n.º 3, al. a), do CPPT.

Como reverso, o efeito suspensivo dos actos de liquidação só é admitido mediante prestação de garantia ou concessão da sua dispensa, nos termos do CPPT – cf. o novo artigo 97.º, n.º 3, al. a), do CPPT.

Mais se indique que, no restante, ou seja, em sede de providências cautelares (judiciais) a favor da AF, não são introduzidas mais alterações legais.

II. As alterações da Proposta de Lei n.º 168/XIII

Decorre da alteração incluída na Proposta de Lei n.º 168/XIII, ao artigo 97.º, n.º 3, al. a), do CPPT, conjugado com a alínea i) do n.º 1, do mesmo preceito legal, que os contribuintes e os demais obrigados tributários poderão passar a lançar mão de quaisquer providências cautelares, nominadas ou inominadas, que se mostrem adequadas à tutela do seu direito.

Atendendo à redacção do artigo 97.º, n.º 3, al. a), do CPPT, na indicada Proposta, que refere que *“as providências cautelares de natureza judicial a favor do contribuinte ou demais obrigados tributários”* são *“regulados pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos”*, teremos de ter por certo que a importação do regime do CPTA se faz *em bloco*. Ou seja, passam a aferir-se pelo regime do CPTA quer os pressupostos, quer os critérios para a adopção das providências cautelares que sejam requeridas no contencioso tributário pelos contribuintes e demais obrigados tributários. Igualmente, a tramitação destas providências rege-se pelo CPTA.

Há, no entanto, uma importantíssima ressalva no que concerne aos requisitos da admissão da tutela que seja requerida: a tutela cautelar nunca será um meio idóneo para se obter o efeito suspensivo dos actos de liquidação, porquanto esse efeito apenas poderá ser alcançado mediante a prestação de garantia ou a concessão da sua dispensa, nos termos do CPPT – cf. artigo 97.º, n.º 3, al. a), do CPPT, na Proposta de revisão⁴.

De realçar, no que diz respeito às providências cautelares (judiciais) de arresto e de arrolamento, que podem ser requeridas pela AF nos termos dos artigos 135.º a 142.º, 214.º do CPPT e 101.º, al. e), da Lei Geral Tributária (LGT), que a Proposta de Lei n.º 168/XIII não inova.

⁴ Cf. relativamente às condições e forma de prestação da garantia, o artigo 52.º da LGT – preceito que se aplicará às diversas situações em que seja obrigatória a prestação de garantia. O procedimento para a prestação da garantia e respectivos critérios vêm indicados nos artigos 183.º, 183.º-B e 199.º do CPPT. Relativamente aos pedidos de isenção de prestação de garantia, vide os artigos 199.º, n.º 3, do CPPT, 54.º, n.º 4, da LGT e para a dispensa, os artigos 170.º e 198, n.º 5, do CPPT. No que concerne aos critérios para a avaliação da garantia (que exclui a garantia bancária, a caução e o seguro caução) vide o indicado no artigo 199.º-A do CPPT.

Assim, as condições para a admissibilidade destas providências e os critérios para o seu decretamento mantêm-se os previstos nos citados preceitos legais.

Mais se indique, que nos termos dos artigos 139.º e 142.º do CPPT, ao regime do arresto e do arrolamento a requerer pela AF aplicam-se supletivamente as regras do Código de Processo Civil (CPC). Logo, no que diz respeito a estas providências cautelares, as regras a aplicar são primeiramente as indicadas no CPPT e subsidiariamente as do CPC, ficando afastada a aplicação do CPTA.⁵

III. O novo regime das providências cautelares a favor do contribuinte ou demais obrigados tributários

III.1. Alguns dos casos que poderão ficar abrangidos pelo novo regime

Atendendo às alterações que vêm propostas, importa averiguar acerca da tutela cautelar que passará a poder ser requerida pelos contribuintes e demais obrigados tributários, assim como, acerca dos pressupostos ou requisitos processuais e critérios para a respectiva adopção.

Como acima indicamos, nos termos dos artigos 97.º, n.ºs 1, al. i) e 3, al. a), do CPPT, na redacção proposta, os contribuintes e demais obrigados tributários passam a poder lançar mão a quaisquer providências cautelares, nominadas ou inominadas, que se mostrem adequadas à tutela do seu direito.

Ressalva-se, no entanto, a suspensão de eficácia de um acto de liquidação, pretensão que só pode ser alcançada através da prestação de garantia ou a concessão da sua dispensa, nos termos do CPPT – cf. artigo 97.º, n.º 3, al. a), do CPPT, na Proposta de revisão.

No contencioso tributário vigora o princípio da impugnação unitária, pelo que a impugnação dos actos procedimentais ou interlocutórios só pode ocorrer quando o respectivo acto seja imediatamente lesivo ou quando haja disposição expressa nesse sentido – cf. artigo 54.º do CPPT⁶.

Assim sendo, por força da aplicação conjugada do artigo 97.º, n.ºs 1, al. i) e 3, al. a), do CPPT, com o artigo 54.º do mesmo Código, os actos de liquidação de imposto vão continuar a

⁵ Assim, por força dos artigos 139.º e 142.º do CPPT, se a AF requerer um arresto ou um arrolamento, essas mesmas providências reger-se-ão pelas regras do CPC. Porém, se essas mesmas providências vierem a ser requeridas pelos contribuintes e demais obrigados, conforme resulta da Proposta de alteração ao CPPT, os pressupostos e os critérios para a sua adopção já se regerão pelo regime do CPTA, que é diverso do CPC e bem mais exigente (cf. artigos 391.º a 396.º, 403.º a 409.º do CPC e 112.º, n.ºs 1 e 2, als. f) e h), do CPTA). Esta diferenciação de regimes parece-nos não fazer qualquer sentido, não obstante considerarmos que só muito residualmente será requerido por um contribuinte um arresto ou um arrolamento contra a AF. Mas em teoria essa possibilidade existirá, podendo imaginar-se, v.g. situações em que terceiros tenham direitos sobre bens de outros particulares que já estejam na posse da AF.

⁶ No contencioso administrativo o princípio da impugnação unitária vem consagrado, de forma próxima, no artigo 51.º do CPTA.

representar a maioria dos actos impugnáveis e o pedido de suspensão de eficácia destes actos vai ficar dependente da prestação de garantia ou da concessão da sua dispensa, sendo dificilmente configurável para estes mesmos actos um qualquer outro pedido cautelar para além da indicada suspensão.

Visto de outro modo, *o novo mundo cautelar* que ora se abre aos contribuintes ficará necessariamente restrito às demais situações em que a conduta da AF seja directamente impugnável, quer porque a lei tributária preveja a possibilidade dessa impugnação autónoma, quer porque o acto procedimental afecte de imediato o contribuinte e demais obrigados tributários, provocando-lhe efeitos lesivos autónomos.

Refira-se, aqui, que na nossa óptica, para determinar o âmbito dos actos autonomamente impugnáveis será supletivamente aplicável o preceituado no artigo 51.º do CPTA (cf. artigo 2.º, al. c), do CPPT).

Mais se refira, que tal preceito do CPTA não afasta critério constitucional da lesividade, constante do artigo 268.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa (CRP).

Ou seja, se um acto administrativo for imediata e directamente lesivo, ainda que não apresente efeitos externos, terá necessariamente de ser imediatamente impugnável, pois o artigo 51.º do CPTA tem de ser lido em conformidade com a Constituição (cf. neste sentido, para o contencioso tributário, o Ac. do Supremo Tribunal Administrativo (STA) n.º 01725/13, de 27-11-2013 (Relator Casimiro Gonçalves), quando indica que o critério constitucional deve prevalecer sobre o indicado no artigo 51.º do CPTA).

Um exemplo deste tipo de casos de actos procedimentais directamente impugnáveis é o que vem tratado no Ac. do STA n.º 1361/13, de 23-10-2013 (Relatora Dulce Neto). Neste Acórdão entendeu-se que o acto que vem previsto no artigo 6.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 127/90, de 17-04, relativo à decisão de troca automática de informações, não obstante ser um acto procedimental colocava *“um ponto final na relação da administração fiscal portuguesa com a empresa inspeccionada”*. Nessa medida, considerou-se no citado Acórdão que tal acto era directa e imediatamente impugnável, pois provocava efeitos externos e lesivos autónomos. Nessa mesma medida, entendeu-se que o referido acto poderia ser alvo de uma medida de tutela cautelar.

Também no Ac. do STA n.º 01725/13, de 27-11-2013 (Relator Casimiro Gonçalves) discutiu-se acerca da impugnabilidade directa do acto de *“inscrição oficiosa na matriz de uma determinada realidade física, por ter sido qualificada como prédio”* e da possibilidade de tal acto ser sujeito a um pedido de suspensão de eficácia. Em causa estava um acto de inscrição oficiosa na matriz, de um aerogerador (com inscrição como prédio urbano, na categoria *“Outros”*). Entendeu o STA que o referido acto provocava *“uma alteração significativa na esfera jurídica da recorrente, pois que lhe confere a qualidade de sujeito passivo de IMI e nessa qualidade passa a estar sujeita a várias obrigações tributárias, desde as declarativas e acessórias, até à obrigação de imposto, nos termos do disposto nos arts. 18.º n.º 3 e 31.º da LGT. Acrescendo que, a partir do momento em que a realidade física (aerogerador) aqui em*

causa está inscrita como prédio na matriz para efeitos fiscais, até os negócios relativos à sua transmissão se encontrem sujeitos a IMT/Imposto Selo”. Consequentemente, o STA decidiu pela sindicabilidade directa e autónoma do referido acto de inscrição oficiosa na matriz (cf. para uma situação paralela, no mesmo sentido, o Ac. do STA n.º 0836/14, de 22-04-2015 (Relator Pedro Delgado).

No mesmo sentido, mas já para uma diferente situação factual, encontramos o Ac. do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS) n.º 05232/11, de 22-05-2012 (Relator Joaquim Condesso), onde a propósito da impugnação do acto de liquidação do imposto sucessório, se refere que o acto de fixação do valor tributável constante de uma dada verba inserta numa relação de bens é um acto destacável e imediatamente impugnável nos termos do artigo 86.º, n.ºs 1 e 2, da LGT.

Indicamos, igualmente, como exemplo de um caso que poderá ter a tutela cautelar abrangida pelas novas regras, nomeadamente através de um pedido de admissão provisória da declaração fiscal ou de regulação provisória de uma situação jurídica, o tratado no Ac. do STA n.º 01752/13, de 18-06-2014 (Relator Aragão Seia). Aqui o STA considerou ser um acto autonomamente impugnável, porque imediatamente lesivo, a decisão da AF de correcção de uma declaração de IRS submetida via internet, substituindo o anexo B pelo anexo C (cf. para uma situação totalmente igual, no mesmo sentido, o Ac. do STA n.º 01032/09, de 23-06-2010 (Relatora Dulce Neto).

Igualmente, no Ac. do Tribunal Central Administrativo Norte (TCAN) n.º 02052/11.9BEBRG, 15-02-2013 (Relatora Anabela Ferreira Alves Russo), considerou-se que o acto que determinou a realização de uma acção inspectiva aos anos de 2008, 2009 e 2010, porque alicerçado na invocação da existência de um vício de desvio de poder, decorrente de uma (eventual) actividade persecutória traduzida na prática de inspecções sucessivas ao longo de cerca de 20 anos, era um acto procedimental mas autonomamente impugnável, pois visava-se a impugnação da própria actividade inspectiva e não do acto (final) de liquidação. Também aqui entendeu-se que o acto procedimental que vinha impugnado – porque era autonomamente lesivo dos direitos do contribuinte – poderia ser alvo a um pedido de suspensão de eficácia. Este Acórdão do TCAN foi sujeito a um recurso de revista para o STA, que não foi admitido – cf. Ac. do STA n.º 01009/13, de 10-07-2013 (Relatora Isabel Marques da Silva).

Outra situação em que poderá relevar a nova tutela cautelar é a relativa a pedidos de intimação da AF para a adopção provisória de um comportamento, que deixa de seguir os termos e critérios do artigo 147.º do CPPT, para seguir as regras ora insertas no CPTA.

Procurando exemplos já tratados pela jurisprudência, encontramos o Ac. do STA n.º 01305/14, de 28-10-2015 (Relator Ascensão Lopes), em que se discutiu o reembolso de uma dada quantia referente à liquidação de IRS de 2011, por se entender que o direito a tal reembolso já estava consolidado na esfera jurídica do contribuinte à data em que a AF iniciou o procedimento inspectivo, que visou a correspondente declaração de IRS. Entendeu-se neste Acórdão – porque não se conhecia da existência de um novo acto de liquidação, assim como, não se conhecia da existência de um acto revogatório da liquidação geradora do direito de reembolso

– que o contribuinte tinha o direito a peticionar, a título cautelar, que lhe fosse pago pela AF o crédito a que tinha direito, isto independentemente de futura e eventual liquidação adicional. Outra situação que encontramos tratada pelo TCAN no Ac. n.º 02827/09.9BEPRT-A, de 25-11-2010 (Relator Paulo Escudeiro) é relativa a um pedido cautelar de devolução de valores penhorados pela AF, constantes de uma conta bancária do contribuinte e executado. Esta acção cautelar tinha sido intentada na dependência de uma acção de embargos de terceiros. Neste Acórdão discutiu-se da possibilidade desse pedido cautelar e acerca dos critérios para a atribuição da providência requerida, considerando a AF que os critérios previstos no artigo 147.º, n.º 6, do CPPT, não tinham sido devidamente valorados. No citado Acórdão julgou-se verificados aqueles critérios do artigo 147.º, n.º 6, do CPPT, em simultâneo com os previstos no artigo 120.º, n.ºs 1 e 2, do CPTA, que se aplicou supletivamente.

Já no âmbito de situações relacionadas com actos autonomamente impugnáveis, porque prevista tal impugnação pela lei tributária, entre as situações que poderão passar a ser reguladas a nível da tutela cautelar pelo regime supletivo do CPTA, indicamos os casos em que se vise impugnar uma decisão de avaliação da matéria colectável por métodos indirectos (cf. artigos 86.º, 89.º-A da LGT. Cf. neste sentido, entre outros, o Ac. do STA n.º 1137/16, de 22-02-2017 (Relator Aragão Seia), o Ac. do STA n.º 0633/14, de 15-02-2017 (Relator Pedro Delgado), o Ac. do STA n.º 422/11, de 06-07-2011 (Relator Valente Torrão), o Ac. do TCAN n.º 00287/12.6BEPRT, de 09-11-2011 (Relator Pedro Vergueiro), ou o Ac. do TCAN n.º 00270/11.9BEBRG, de 08-03-2018 (Relatora Ana Patrocínio).

Igualmente, para situações relativas a benefícios fiscais dependentes de reconhecimento, encontramos diversas decisões que exigem a impugnação autónoma desse acto de reconhecimento, sob pena de se constituir um acto decidido (face à impugnação do acto de liquidação) – cf., entre outros, o Ac. do STA n.º 0459/14, de 18-11-2015 (Relator Francisco Rothes), o Ac. do STA n.º 01011/11, de 05-01-2012 (Relator Casimiro Gonçalves), o Ac. do STA n.º 0211/04, de 15-12-2004 (Relator Mendes Pimentel), ou o Ac. do STA n.º 025432, de 15-11-2000 (Relator Brandão de Pinho).

Por fim, indicamos uma última situação, bastante frequente no contencioso tributário, em que também se configura a possibilidade de um decretamento cautelar: a relativa à derrogação do sigilo bancário.

Aqui, a acção principal pode ser acompanhada de um pedido cautelar de suspensão de eficácia da decisão que autorize o acesso à informação bancária do contribuinte ou de um pedido de intimação da AF a abster-se, provisoriamente, de adoptar uma conduta, designadamente a abster-se de aceder às contas e documentos bancários relativos ao contribuinte e existentes nas instituições de crédito e bancárias. Não obstante esta acção estar concebida como um processo urgente, não nos parece estar legalmente afastada a possibilidade de, em simultâneo, ser accionada uma tutela cautelar, desde que se apresente com utilidade para assegurar a demora do processo principal – cf. artigos 146.º-A e seguintes do CPPT (cf., por exemplo, o Ac. do STA (Pleno) n.º 99/15, de 16-09-2015 (Relator Francisco Rothes) ou o Ac. do STA n.º 150/16, de 31-03-2016 (Relator Aragão Seia).

Em suma, entre as providências que passarão a ser formuladas e julgadas nos termos do CPTA, encontramos as decisões relativas à troca automática de informações, à qualificação de factos e actividades para efeitos de sujeição a impostos, à determinação da forma como devem ser prestadas as declarações fiscais, ou à atribuição de benefícios fiscais, ou de isenções. Encontramos, também, decisões que visam o reconhecimento de direitos – designadamente o reconhecimento do direito a um reembolso de imposto ou o reconhecimento do direito a não ser penhorado – assim como, encontramos casos relacionados com decisões de avaliação da matéria colectável por métodos indirectos ou com a decisão de derrogação do sigilo bancário.

III.2. A tutela cautelar que pode ser requerida nos termos do CPTA e as suas características essenciais

Conforme o artigo 112.º, n.ºs 1 e 2, do CPTA, ora aplicável subsidiariamente às providências cautelares requeridas pelos contribuintes ou demais obrigados tributários, estes poderão requerer junto dos tribunais tributários quaisquer providências, antecipatórias ou conservatórias, que se mostrem adequadas a assegurar a utilidade da sentença a proferir no processo principal.

Estas providências visam acautelar o perigo da infrutuosidade ou do retardamento da decisão que ocorrer no processo principal, ou seja, visam acautelar o perigo da demora na tutela jurídica que possa ser atribuída por via do processo principal, evitando que essa demora provoque lesões graves e irreparáveis.

O artigo 112.º, n.º 2, do CPTA, traz-nos um elenco meramente exemplificativo das providências cautelares que poderão ser requeridas. Entre este elenco salientamos as seguintes providências, por nos parecerem de maior relevo no contencioso tributário: a suspensão da eficácia de um acto administrativo ou de uma norma, a autorização provisória para o interessado iniciar ou prosseguir uma actividade, ou adoptar uma conduta, a regulação provisória de uma situação jurídica, a intimação para adopção ou abstenção de uma conduta por parte da AF por alegada violação ou fundado receio de violação do direito administrativo nacional ou do direito da União Europeia – als. a), d), e) e i) do indicado n.º 2 do artigo 112.º do CPTA.

Para além das providências que vêm especificadamente indicados no artigo 112.º, n.º 2, do CPTA, os contribuintes ou demais obrigados tributários poderão, ainda, solicitar quaisquer outras providências não especificadas.

Poderá ser também peticionada a suspensão de eficácia de actos já executados, se daí advier utilidade efectiva para o requerente – cf. artigo 129.º do CPTA.

As providências cautelares que venham a ser requeridas devem apresentar-se como instrumentais face ao processo principal, devem ter efeitos provisórios ou precários, não podendo antecipar, a título definitivo, os efeitos que se pretendam obter com o processo principal e devem obedecer a um processo sumário, com uma cognição abreviada e

meramente indiciária (cf. artigos 112.º, n.º 1, 113.º, n.ºs 1 a 3 e 114.º, n.ºs 1 e 2, al. e), do CPTA).

O processo cautelar é um processo urgente, com uma tramitação mais célere e prazos reduzidos a metade (cf. artigos 36.º, al. f) e 113.º, n.º 2, do CPTA).

Porque se trata de uma tutela instrumental, a legitimidade para desencadear o processo cautelar é definida pelo processo principal – cf. artigo 112.º, n.º 1, do CPTA.

Neste sentido refira-se, também, relativamente ao pedido de suspensão de eficácia de normas, a regra constante do artigo 130.º do CPTA, que circunscreve a legitimidade do pedido cautelar em função da legitimidade que se tenha para intentar o processo principal.

Porque se trata de uma tutela instrumental e provisória, o processo cautelar está limitado ao objecto da acção principal, podendo ser intentado antes ou durante o processo principal – cf. artigos 113.º, n.º 1 e 114.º, n.º 1, do CPTA.

No caso de o procedimento cautelar ser instaurado antes da propositura da acção principal, o requerente deve intentar a acção adequada no respectivo prazo legal, sob pena de se extinguir o processo cautelar ou caducar a providência que tenha sido decretada – cf. artigos 114.º, n.º 1, al. a) e 123.º, n.º 1, al. a), do CPTA.

Se a acção principal não estiver sujeita a prazo, o requerente da tutela cautelar deve apresentar a acção principal no prazo de 90 dias, contados desde o trânsito em julgado da acção cautelar – cf. artigo 123.º, n.º 1, al. a) e 2.⁷

Se o procedimento cautelar for intentado juntamente com a acção principal ou na sua pendência, esse mesmo procedimento extingue-se ou caduca a providência que tenha sido decretada se o processo principal ficar parado durante mais de 3 meses, por negligência do A. em promover os respectivos termos, ou de algum incidente de que dependa o andamento do processo – cf. artigos 114.º, n.º 1, als. b), c) e 123.º, n.º 1, al. b), do CPTA.

Da mesma forma, se o processo principal findar por extinção da instância e o requerente não intentar novo processo, no caso em que a lei o permita, dentro do prazo fixado para o feito, o procedimento extingue-se ou caduca a providência que tenha sido decretada – cf. artigo 123.º, n.º 1, al. c), do CPTA.

Conforme o artigo 123.º, n.º 1, als. d) a f), do CPTA, o procedimento extingue-se ou caduca a providência, igualmente, se se extinguir o direito ou interesse a cuja tutela a providência se

⁷ Especificamente no âmbito do contencioso tributário, vide, a este propósito, o Ac. do TCAN n.º 01188/15.1BEAVR, de 09-06-2016 (Relator Paula Moura Teixeira), no qual se julgou caduca uma providência cautelar onde se peticionava a suspensão de um acto que determinou a entrega de um imóvel, ou, supletivamente, para que fosse dada sem efeito a entrega de um imóvel ao adjudicatário, por o interessado não ter apresentado a competente acção no prazo legal, designadamente uma acção de anulação de venda (cf. artigo 257.º, n.º 1, al. c), do CPPT) ou uma reclamação das decisões do órgão da execução fiscal (cf. artigo 276.º e 277.º, n.º 1, do CPPT).

destina, ou se se verificar o trânsito em julgado da decisão que ponha termo ao processo principal, no caso de ser desfavorável ao requerente, ou se ocorrer termo final, ou se preencher condição resolutiva a que a providência cautelar estivesse sujeita.

Sendo a tutela cautelar uma tutela instrumental e provisória, o requerente da providência pode, na pendência do procedimento cautelar, proceder à substituição ou à ampliação do pedido, conforme o artigo 113.º, n.º 4, do CPTA e a decisão cautelar pode ser alterada e revogada nos termos do artigo 124.º do CPTA – cf. também artigos 122.º, n.º 3 e 125.º, n.º 1, do CPTA.

Identicamente, porque se trata de uma tutela instrumental e provisória, as providências cautelares podem ficar sujeitas a termo ou condição – cf. artigo 122.º, n.º 1 e 123.º, n.º 1, al f), do CPTA.

III.3. A tramitação do procedimento cautelar

O procedimento cautelar inicia-se com um requerimento, que deve obedecer ao indicado no artigo 114.º, n.ºs 2 a 4, do CPTA.

Tal requerimento pode ser apresentado previamente à instauração do processo principal, juntamente com a petição inicial (PI) desse processo ou na pendência do mesmo, correndo, depois, como um apenso ao processo principal – cf. artigos 113.º, n.ºs 1 a 3 e 114.º, n.º 1, do CPTA.

Na falta do preenchimento destes requisitos, o juiz deve determinar a notificação ao requerente para suprir essas deficiências no prazo de 5 dias, conforme o artigo 114.º, n.º 5, do CPTA.

Não sendo supridas as deficiências no indicado prazo, o juiz determinará a rejeição do requerimento cautelar, nos termos do artigo 116.º, n.º 2, do CPTA.

Apresentado o requerimento cautelar, o processo deve ser concluso ao juiz para despacho liminar, a proferir no prazo máximo de 48 horas, nos termos do artigo 116.º do CPTA.

Sendo requerido o decretamento provisório da providência, o juiz deve apreciar este requerimento no despacho liminar – cf. artigo 114.º, n.º 4, 116.º, n.º 5 e 131.º do CPTA.

Existindo contra-interessados, devem os mesmos ser identificados no requerimento inicial – cf. artigo 114.º, n.º 2, al. d), do CPTA. Se o requerente não conhecer a identidade dos contra-interessados pode despoletar o incidente indicado no artigo 115.º do CPTA.

Em sede de despacho liminar cumpre ao juiz verificar dos requisitos que são exigíveis ao requerimento cautelar, que vêm indicados no artigo 114.º, n.º 2, do CPTA, cumprindo-lhe,

ainda, determinar o convite ao suprimento dos requisitos em falta (se supríveis) – cf. artigo 114.º, n.º 5.

Se estiver em falta a designação do tribunal competente, a correcção dessa falha deve ser feita oficiosamente, devendo remeter-se (oficiosamente) o requerimento para o respectivo tribunal, quando não seja o próprio, conforme determina o artigo 114.º, n.º 6 e 116.º, n.º 2, al. a), do CPTA.

Através do despacho liminar também pode ser, desde logo, rejeitado o requerimento inicial com fundamento na manifesta ilegitimidade do requerente, ou da entidade requerida, desde que essa ilegitimidade não possa vir a ser suprida – cf. artigo 114.º, n.º 5, e 116.º, n.º 2, als. a), b) e c), do CPTA.

Igualmente, pode ser rejeitado o requerimento com fundamento na manifesta falta de fundamento da pretensão formulada, ou na manifesta desnecessidade da tutela cautelar, ou na manifesta ausência dos pressupostos processuais da acção principal – cf. artigo 116.º, n.º 2, als. d) a f), do CPTA.⁸

Admitido o requerimento, é citada a entidade requerida, no caso a AF, e os contra-interessados, se os houver, para deduzirem oposição, no prazo de 10 dias – cf. artigos 116.º, n.º 1 e 117.º, n.º 1, do CPTA.

Se a providência cautelar for requerida como incidente em processo já intentado e a entidade requerida e os contra-interessados já tiverem sido citados no processo principal, estes são chamados por mera notificação – cf. artigo 117.º, n.º 5, do CPTA.

Sendo invocadas excepções ou questões prévias na oposição apresentada, terá que haver lugar a contraditório da contraparte, por força do artigo 3.º, n.º 3, do CPC, *ex vi* artigo 1.º do CPTA.

Se as excepções invocadas na oposição forem supríveis, por imposição do princípio *pro accione*, deve ocorrer um despacho que convide a esse suprimento, ainda que o despacho de aperfeiçoamento nesta fase não esteja previsto na tramitação dos procedimentos cautelares⁹. Ocorrendo um requerimento de substituição ou de ampliação do pedido cautelar na pendência do processo, terá também, necessariamente, de haver lugar a contraditório da contraparte, por força dos princípios do contraditório, da igualdade das partes e do direito a um processo equitativo – cf. artigo 113.º, n.º 4, do CPTA¹⁰.

⁸ Cf. neste sentido, na actual redacção do CPPT, o Ac. do TCAN n.º 02253/17.6BEPRT, de 11-01-2018 (Relatora Paula Moura Teixeira), onde se entendeu que o n.º 2 do artigo 116.º do CPTA era aplicável por força do n.º 6 do artigo 147.º do CPPT.

⁹ Cf. neste sentido, ALMEIDA, Mário Aroso de; CADILHA, Carlos Alberto Fernandes – Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos. 4.a ed. Coimbra: Almedina, 2017. ISBN 978-972-40-6910-4, pp. 959-960.

¹⁰ Cf. neste sentido DAVID, Sofia – As modificações da instância e a convalidação processual no Código de Processo nos Tribunais Administrativos revisto: algumas notas. Revista do Centro de Estudos Judiciários. Lisboa. II (2015) 277–310. ISSN 978-201-52-5829-4, p. 307.

Decorrida a fase dos articulados, o processo é concluso ao juiz que pode abrir lugar a uma fase de instrução, caso a considere necessária. Não sendo necessária mais instrução, o processo pode ser imediatamente conhecido – cf. artigo 118.º, n.ºs 1, 3 e 5, do CPTA.

Porque o processo cautelar convoca uma tutela sumária, a cognição é perfunctória. Nesta lógica, o artigo 118.º, n.º 2, do CPTA, determina que na falta de oposição presumem-se verdadeiros os factos invocados pelo requerente.

Conforme o artigo 118.º, n.ºs 3 e 4, do CPTA, em processos cautelares não é admissível a prova pericial e a prova testemunhal oferecida está limitada a 5 testemunhas por cada parte ¹¹. A prova testemunhal é a apresentar, não havendo lugar a adiamento do julgamento por falta das testemunhas ou dos mandatários – cf. artigo 118.º, n.ºs 6, do CPTA.

A prova deve ser apresentada e requerida pelas partes nos seus articulados iniciais, a saber, no requerimento inicial PI cautelar e na oposição (cf. artigo 114.º, n.º 2, al. g) e 118.º, n.ºs 1, 3 e 4, do CPTA)¹².

A decisão judicial de recusa da utilização de meios de prova requeridos pelas partes deve fazer-se por despacho devidamente fundamentado, nos termos do artigo 118.º, n.º 5, do CPTA.

Havendo lugar a uma fase de instrução, com a produção de prova testemunhal, terá de realizar-se audiência de julgamento, que seguirá os termos previstos no artigo 91.º do CPTA e supletivamente o regime do CPC, *ex vi* artigo 1.º e 91.º, n.º 2, do CPTA. Esta aplicação supletiva decorre dos termos da Proposta, quando remete em termos genéricos para (todo) o regime das providências cautelares que vem previsto no CPTA.

No demais, porque o processo cautelar tem uma tramitação própria e abreviada – a que vem prevista nos artigos 114.º a 120.º do CPTA – não haverá lugar a outros momentos processuais tal como vêm definidos para a acção administrativa, *v.g.*, não haverá lugar a audiência prévia e à elaboração de despacho saneador ou de prova.

Finda a fase dos articulados, o juiz terá apenas que determinar a data da realização da audiência final, a fazer-se com prioridade sobre os demais processos.

Para efeitos dessa audiência, as testemunhas são a apresentar.

No início da audiência, o juiz terá que procurar a conciliação das partes (cf. artigo 91.º, n.º 3, do CPTA).

¹¹ Ficará, assim, afastada a aplicação dos artigos 115.º, n.º 1 e 116.º, do CCPT, quando prevêm a possibilidade do recurso à prova pericial nos processos impugnatórios.

¹² Cf. neste sentido ALMEIDA, Mário Aroso de; CADILHA, Carlos Alberto Fernandes – Comentário, *ob. cit.*, pp. 958-959.

Por seu turno, no final da audiência deverá ser dada palavra as partes para alegações orais (cf. artigo 90.º, n.º 3, al. e), do CPTA), ou determinada a apresentação de alegações escritas, em 10 dias, para os casos de grande complexidade, ou quando as partes não prescindam desta apresentação (cf. artigos 36.º, n.º 2 e 3, 90.º, n.º 5, do CPTA).

Carlos Cadilha e Mário Aroso de Almeida consideram que esta audiência também poderá ser accionada para o juiz pedir esclarecimentos às partes¹³.

Da nossa parte, entendemos que para esse fim bastará ao juiz accionar a prerrogativa do artigo 7.º, n.º 2, do CPC, aplicável *ex vi* artigos 1.º e 90.º, n.º 2, do CPTA, convidando as partes e seus representantes ou mandatários para virem prestar os esclarecimentos necessários sobre a matéria de facto ou de direito, sem outras formalidades.

Quanto ao prazo para a decisão final do juiz, é de 5 dias, devendo a decisão ser notificada às partes com urgência – cf. artigos 119.º, n.º 1 e 122.º, n.º 1, do CPTA.

A execução da providência cautelar corre nos próprios autos, conforme determinado no artigo 127.º do CPTA.

III.4. O decretamento provisório da providência cautelar

Existindo uma situação de especial urgência pode ser peticionado, junto com o requerimento inicial, ou na pendência do processo cautelar, para ser provisoriamente decretada uma providência cautelar – cf. artigos 114.º, n.º 4, 2.ª parte e 131.º do CPTA. Este decretamento também pode ser determinado officiosamente pelo juiz – cf. artigo 116.º, n.º 5 e 131.º, n.º 1, do CPTA.

Para Mário Aroso de Almeida na base deste decretamento provisório está o *“perigo de lesão iminente, e não apenas irreversível, do interesse do requerente”*¹⁴.

Este decretamento provisório configura um incidente no âmbito da acção cautelar, que tramita de forma *urgentíssima*. Com esta providência quer-se acautelar o perigo da infrutuosidade ou do retardamento do próprio processo cautelar.

O pedido de decretamento provisório pode ser formulado junto com o requerimento inicial – ou PI – relativa à providência cautelar. Nestes casos, apresentado aquele requerimento inicial, o processo é concluso ao juiz para despacho liminar, a proferir em 48 horas. Neste despacho liminar são aferidos os pressupostos para o decretamento provisório e, se necessário, pode o mesmo ser decretado ainda que não tenha havido lugar ao contraditório da contraparte. O

¹³ Cf., neste sentido, ALMEIDA, Mário Aroso de; CADILHA, Carlos Alberto Fernandes - Comentário, *ob. cit.*, p. 958.

¹⁴ In ALMEIDA, Mário Aroso de - Manual de Processo Administrativo. 2.a ed. Coimbra: Almedina, 2016. ISBN 978-972-40-6414-7, p. 432.

mesmo ocorre quando o juiz, por iniciativa oficiosa, entender que tal decretamento deve acontecer de imediato – cf. Artigos 116.º, n.º 5, 131.º, n.ºs 1, 2 e 3, do CPTA.

Porém, se o juiz verificar que a situação de urgência é compatível com a realização do contraditório, pode – e deve, na nossa óptica – determinar o mesmo, podendo efectivar o contraditório através de qualquer meio de comunicação que se revele adequado. Porque o contraditório está dependente da especial urgência que se manifeste na concreta situação, o prazo para o exercício deste contraditório deve ser adaptado a essa mesma especial urgência.

Este decretamento também pode ser pedido na pendência do processo cautelar, com fundamento em alteração superveniente dos pressupostos de facto ou de direito – cf. artigo 131.º, n.º 2, do CPTA.

É requisito para o decretamento provisório a existência de uma situação de “*especial urgência, passível de dar causa a uma situação de facto consumado na pendência do processo*” – cf. artigo 131.º, n.º 1, do CPTA.

A prova deste requisito há-de ser recortada a partir da alegação feita na PI cautelar e da prova que lhe seja junta. Assim, na base do juízo relativo à invocada “*especial urgência*” estará sobretudo um juízo de evidência e não tanto de mera probabilidade. Ou seja, o juiz decretará a medida cautelar provisoriamente quando se evidencie, a partir do requerimento inicial e dos documentos juntos, que se não for imediatamente decretada a medida irá resultar para o requerente uma situação de facto consumado, que frustrará o próprio processo cautelar.

O juiz pode decretar a providência requerida ou qualquer outra que julgue mais adequada – cf. artigo 131.º, n.º 1, do CPTA.

Determinado o decretamento provisório, é notificado de imediato às pessoas e entidades que o devem cumprir – cf. artigo 131.º, n.º 5, do CPTA.

O decretamento provisório não é passível de impugnação – cf. artigo 131.º, n.º 4, do CPTA.

Os requeridos, discordando do decretamento que foi determinado podem requerer o seu levantamento ou alteração, conforme o preceituado no artigo 131.º, n.º 6, do CPTA. Este requerimento abre um novo incidente. Apresentado este requerimento, a contraparte é ouvida pelo prazo de 5 dias. Pode ocorrer um momento de prova, no âmbito da qual o juiz goza de fortes poderes inquisitórios – cf. artigo 131.º, n.º 6, do CPTA.

O critério para a apreciação do pedido de levantamento ou alteração do decretamento que foi determinado é o da mera ponderação de interesses, previsto no artigo 120.º, n.º 2, do CPTA, devendo o decretamento provisório ser levantado ou alterado quando os danos que resultam desse decretamento sejam superiores àqueles que resultariam da respectiva recusa e quando tais danos não possam ser evitados ou atenuados pela adopção de outras providências. Deve o juiz ponderar os interesses públicos e privados conflituantes e aferir dos indicados danos para cada uma das partes – cf. artigos 120.º, n.º 2 e 131.º, n.º 6, do CPTA.

A decisão que for tomada no âmbito deste pedido de levantamento ou alteração do decretamento provisório decretado já é passível de recurso – cf. artigo 131.º, n.º 7, do CPTA.

III.5. A proibição de executar o acto administrativo do artigo 128.º do CPTA

Nos casos em que seja admitida a suspensão de eficácia de um acto administrativo, requerida esta providência a autoridade administrativa terá, após ter recebido o duplicado do requerimento cautelar, que suspender imediatamente a execução do acto impugnado, assim como, terá que impedir que os serviços competentes ou terceiros procedam ou continuem a proceder à execução do acto – cf. artigo 128.º, n.º 1 e 2, do CPTA.

O artigo 128.º, n.º 1, refere os efeitos do citado artigo a partir do momento em que a autoridade administrativa tenha “*recebido o duplicado do requerimento*”. A doutrina vem entendendo esse momento como coincidente com o da citação¹⁵.

Caso pretenda prosseguir com a indicada execução, no prazo de 15 dias, a autoridade administrativa terá que emitir uma resolução fundamentada reconhecendo que o deferimento da execução será gravemente prejudicial para o interesse público – cf. artigo 128.º, n.º 1, do CPTA.

Caso a autoridade administrativa inicie ou prossiga a execução do acto sem emitir a indicada resolução fundamentada, o interessado pode reagir a essa execução apresentando em tribunal um requerimento a pedir a declaração de ineficácia dos actos de execução indevida. Esse mesmo requerimento pode ser apresentado nos casos em que a autoridade administrativa inicie ou prossiga a execução do acto após ter emitido uma resolução fundamentada, mas o interessado considere que são improcedentes as razões que fundamentam aquela resolução e que motivaram a possibilidade da execução – cf. artigo 120.º, n.ºs 1, 3 e 4, do CPTA.

O incidente de declaração de ineficácia dos actos de execução indevida corre nos próprios autos cautelares – cf. artigo 120.º, n.º 5, do CPTA.

Após a apresentação do requerimento há lugar a contraditório das contrapartes, a efectuar-se no prazo de 5 dias, seguindo-se, de imediato, a decisão do juiz – cf. artigo 120.º, n.º 6, do CPTA.

De referir, que se discute da aplicabilidade simultânea do regime do artigo 128.º do CPTA, relativo à proibição da execução do acto administrativo e do artigo 131.º, do CPTA, relativo ao decretamento provisório da providência.

¹⁵ Cf. neste sentido ALMEIDA, Mário Aroso de – Manual, *ob. cit.*, p. 437 e ANDRADE, José Carlos Vieira de - A Justiça Administrativa, (Lições). 15.ª ed. Coimbra: Almedina, 2016. ISBN 978-972-40-6731-5, p. 332. MAÇÃS, Fernanda - O contencioso cautelar. Em Comentários à Revisão do ETAF e do CPTA, 3.ª ed. Lisboa: AAFDL, 2017. ISBN 978-972-629-344-2, pp. 968-985.

A doutrina aceita essa aplicabilidade simultânea, considerando os termos mais abrangentes e garantísticos do regime do artigo 131.º face ao regime do artigo 128.º do CPTA¹⁶.

III.6. Os critérios para a adoção da tutela cautelar

A decisão cautelar reclama uma *summario cognitio* ou um conhecimento perfunctório.

Para a procedência do pedido basta a prova indiciária e sumária do direito ameaçado, não se exigindo certezas ou uma prova plena.

Nesta lógica, as presunções judiciais gozam de algum relevo no juízo cautelar.

Para o decretamento da tutela cautelar exige-se a verificação cumulativa de três critérios: a existência de *periculum in mora*, de *fumus boni iuris*, na sua vertente positiva e verificação da proporcionalidade da medida cautelar, considerando todos os interesses em presença, conforme artigo 120.º, n.ºs 1 e 2, do CPTA.

Nas palavras da lei, o *periculum in mora* ocorre nos casos em que “*haja fundado receio da constituição de uma situação de facto consumado ou da produção de prejuízos de difícil reparação para os interesses que o requerente visa assegurar no processo principal*” e o *fumus boni iuris* verifica-se quando “*seja provável que a pretensão formulada ou a formular nesse processo principal venha a ser julgada procedente*” – cf. artigo 120.º, n.º 1, do CPTA.

Quando dos factos concretos alegados pelo Requerente se antever que uma vez recusada a providência será, depois, impossível, ou muito difícil, a reconstituição da situação de facto, no caso de o processo principal vir a ser julgado procedente, ter-se-á por preenchido o requisito *periculum in mora*.

Ainda aqui, o critério não é o da susceptibilidade ou insusceptibilidade da avaliação pecuniária dos danos, mas, sim, o da maior ou menor dificuldade que envolve o restabelecimento da situação que deveria existir se a conduta ilegal não tivesse tido lugar.

Quanto ao *fumus boni iuris* que ora se exige, encontra-se na sua formulação positiva, requerendo-se que haja uma séria possibilidade de procedência da pretensão principal, que seja “*provável*” a aparência do bom direito. Por seu turno, esta apreciação deve ser feita em termos de *summario cognitio*, com base em juízos de verosimilhança, de mera previsibilidade ou razoabilidade, face aos factos e alegações (indiciários) que são trazidos pelo Requerente para os autos.

A falta de qualquer um daqueles requisitos faz logo claudicar a providência cautelar que tenha sido requerida.

Verificados o *periculum in mora* e *fumus boni iuris*, nos termos do artigo 120.º, n.º 2, do CPTA, há ainda que proceder a uma ponderação de interesses, devendo recusar-se a providência

¹⁶ Cf. neste sentido ALMEIDA, Mário Aroso de – Manual, *ob. cit.*, pp. 436-437 e ANDRADE, José Carlos Vieira, *op. cit.*, p. 332.

quando ponderados os interesses em presença, os danos que resultariam da sua concessão se mostrem superiores àqueles que podem resultar da sua recusa, sem que possam ser evitados ou atenuados com a adopção de outras providências.

Nesta ponderação de interesses há que avaliar, no mesmo patamar, os interesses em presença, públicos e privados, havendo que afastar-se a ideia – oriunda do instituto da suspensão de eficácia do acto administrativo, tal como vinha consagrado na antiga Lei de Processo nos Tribunais Administrativos (LPTA) – de que o interesse público é prevalecente¹⁷.

Como refere Vieira de Andrade, com o artigo 120.º, n.º 2, do CPTA, não se pretende “ponderar exclusivamente o interesse público com o interesse privado, mesmo que muitas vezes o interesse do requerido seja o interesse público e o interesse do requerente seja o interesse privado: o que está aqui em conflito são os resultados ou os prejuízos que podem resultar da concessão ou a recusa da concessão para todos os interesses envolvidos, sejam públicos, sejam privados.

*Na realidade, o que está em causa não é ponderar valores ou interesses entre si, mas danos ou prejuízos e, portanto, os prejuízos reais, que numa prognose relativa ao tempo previsível de duração da medida, e tendo em conta as circunstâncias do caso concreto, resultariam da recusa ou da concessão (plena ou limitada) da providência cautelar”*¹⁸.

Nos termos do artigo 120.º, n.º 5, do CPTA, na falta de contestação ou na ausência de alegação, julga-se a inexistência de lesão para o interesse público, salvo quando esta for “manifesta ou ostensiva”.

Porque as providências cautelares a adoptar devem limitar-se ao necessário para evitar a lesão dos interesses defendidos pelo requerente, o juiz pode, oficiosamente, alterar a concreta providência que tenha sido requerida, adoptando outra que se revele igualmente adequada e que se mostre menos gravosa para os demais interesses em presença – cf. artigo 120.º, n.º 3, do CPTA.

Nessa lógica, estando em causa prejuízos que possam ser integralmente reparáveis mediante indemnização pecuniária, o tribunal pode impor ao requerente a prestação de garantia por uma das formas previstas na lei tributária, conforme determina o artigo 120.º, n.º 4, do CPTA.

A adopção oficiosa de providências cautelares diversas das requeridas deve ser precedida de contraditório às partes – cf. artigo 120.º, n.º 3, do CPTA.

De notar, ainda, que se no processo principal estiver apenas em causa o pagamento da quantia certa, sem natureza sancionatória, o decretamento das providências cautelares faz-se

¹⁷ Cf. neste sentido ALMEIDA, Mário Aroso de – Manual, *op. cit.*, pp. 452-453 e ANDRADE, José Carlos Vieira De – A Justiça, *op.cit.*, pp. 322-323.

¹⁸ In ANDRADE José Carlos Vieira De – A Justiça, *op.cit.*, p. 323. Cf., a este propósito, considerando o interesse público da AF como necessariamente prevalecente, o Ac. do STA n.º 150/16, de 31-03-2016 (Relator Aragão Seia). Em sentido diferente, já procedendo a uma ponderação equilibrada de todos os interesses em confronto, vide o Ac. do TCAN n.º 02827/09.9BEPRT-A, de 25-11-2010 (Relator Paulo Escudeiro).

independentemente da verificação dos critérios do *fumus boni iuris* e do *periculum in mora*, assim como, sem necessidade da ponderação dos interesses em presença, desde que tenha sido prestada uma garantia por uma das formas previstas na lei tributária – cf. artigo 120.º, n.º 6, do CPTA.

IV. Conclusões

Em suma, por decorrência do princípio da impugnação unitária, porque os actos de liquidação de imposto representam a maioria dos actos impugnáveis, as alterações inclusas na Proposta de Lei n.º 168/XIII irão ter reflexos relevantes num número residual de casos, a saber, em todas aquelas situações em que a impugnação dos actos da AF se possa fazer autonomamente face ao acto de liquidação de imposto.

No que concerne aos actos de liquidação de imposto, porque a tutela cautelar se mantém feita apenas por via do pedido de suspensão de eficácia, associada à prestação de garantia ou à concessão da sua dispensa, as alterações da Proposta de Lei n.º 168/XIII, pouco inovam.

No restante, a Proposta de Lei n.º 168/XIII ao remeter em bloco para o regime da tutela cautelar tal como vem prevista no CPTA, deixa claro que este será o regime supletivamente aplicável.

Nesta mesma medida, haverá que alterar os quadros mentais por que se rege a tutela cautelar no contencioso tributário e há que passar a olhar esta tutela seguindo aquele que foi o desenvolvimento doutrinal e jurisprudencial que se foi dando ao regime instituído pelo CPTA.

Apresentação Power Point

Centro de Estudos Judiciários
Temas de Direito Tributário – AFC Tipo C

O regime das providências cautelares no CPTA: apreciação à luz das alterações propostas para o contencioso tributário

Sofia David

Tribunal Central Administrativo Sul
Lisboa, CEJ | 25 de Janeiro de 2019

O actual regime do CPPT

- Art. 97/1/i) CPPT ⇒ regra geral de admissão da tutela cautelar
- Providências cautelares (judiciais) a favor da AF – arts. 135 a 142, 214 CPPT e 101/e) LGT
- Elenco nominado e tipificado
 - Arresto
 - Arrolamento
 - Apreensão
- Providências cautelares (judiciais) a favor dos contribuintes
- Elenco aberto face ao art. 97/1/i) CPPT
- Pressupostos e critérios
- Art.º 147/6 CPPT - relativo à intimação para um comportamento: o disposto no citado artigo "*aplica-se, com as adaptações necessárias (...) devendo o requerente invocar e provar o fundado receio de uma lesão irreparável do requerente a causar pela actuação da administração tributária...*"
- Doutrina e jurisprudência maioritárias ⇒ critérios do art. 147/6 CPPT

2

A Proposta de Lei n.º 168/XIII

- Revisão do quadro legal das providências cautelares a favor do contribuinte
- Exposição de motivos ⇒ termos “*manifestamente exíguos*”
- Remissão para o regime do CPTA
- Nova redacção do art.º 97/3/a) CPPT
- “...3-São também regulados pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos:
 - a) *As providências cautelares de natureza judicial a favor do contribuinte ou demais obrigados tributários, sem prejuízo do efeito suspensivo de atos de liquidação só poder ser obtido mediante prestação de garantia ou concessão da sua dispensa nos termos previstos nas normas tributárias;*”
- Providências cautelares a favor da AF ⇒ sem alterações legais

3

A Proposta de Lei n.º 168/XIII

- Os contribuintes e demais obrigados tributários podem usar quaisquer providências cautelares, nominadas ou inominadas, que se mostrem adequadas à tutela do seu direito
- Importação *em bloco* do regime do CPTA ⇒ Abrange:
 - Tramitação
 - Pressupostos
 - Critérios para o decretamento
- Ressalva ⇒ art. 97/3/a) CPPT, na Proposta de revisão ⇒ a tutela cautelar nunca será um meio idóneo para se obter o efeito suspensivo dos actos de liquidação, pois esse efeito apenas poderá ser alcançado mediante a prestação de garantia ou a concessão da sua dispensa

4

O novo regime das providências cautelares a favor do contribuinte ou demais obrigados tributários

- Art. 54 CPPT ⇒ princípio da impugnação unitária ⇒ a impugnação dos actos procedimentais ou interlocutórios só pode ocorrer quando o respectivo acto seja imediatamente lesivo ou quando haja disposição expressa nesse sentido
- Arts. 54 e 97/1/i) e 3/a) CPPT - os actos de liquidação de imposto vão continuar a representar a maioria dos actos impugnáveis e o pedido de suspensão de eficácia destes actos vai ficar dependente da prestação de garantia ou a concessão da sua dispensa
- Art.º 51 CPTA – aplicável subsidiariamente para determinar o âmbito dos actos autonomamente impugnáveis, em conjugação com o art. 54 CPPT – cf. 2/c) CPPT

5

O novo regime das providências cautelares a favor do contribuinte ou demais obrigados tributários

- **Exemplo de casos que ficarão abrangidos pelo novo regime**
 - Decisões relativas à troca automática de informações
 - Ac. STA 1361/13, 23-10-2013 (Relatora Dulce Neto)
 - Decisões relativas à qualificação de factos e actividades para efeitos de sujeição a impostos
 - Ac. STA 1725/13, 27-11-2013 (Relator Casimiro Gonçalves)
 - Ac. STA 0836/14, 22-04-2015 (Relator Pedro Delgado)
 - Ac. TCAS 05232/11, 22-05-2012 (Relator Joaquim Condesso)
 - Decisões relativas à determinação da forma como devem ser prestadas as declarações fiscais
 - Ac. STA 01752/13, 18-06-2014 (Relator Aragão Seia)
 - Ac. STA 1032/09, 23-06-2010 (Relatora Dulce Neto)

6

O novo regime das providências cautelares a favor do contribuinte ou demais obrigados tributários

- **Exemplo de casos que ficarão abrangidos pelo novo regime**
 - Decisões relativas à atribuição de benefícios fiscais ou de isenções dependentes de reconhecimento
 - Ac. STA 0459/14, 18-11-2015 (Relator Francisco Rothes)
 - Ac. STA 01011/11, 05-01-2012 (Relator Casimiro Gonçalves)
 - Ac. STA 0211/04, 15-12-2004 (Relator Mendes Pimentel)
 - Ac. STA 025432, 15-11-2000 (Relator Brandão de Pinho)
 - ⇒ Decisões que visem o reconhecimento de direitos - do direito a um reembolso de imposto ou do direito a não ser penhorado
 - Ac. STA 01305/14, 28-10-2015 (Relator Ascensão Lopes)
 - Ac. TCAN 02827/09.9BEPRT-A, 25-11-2010 (Relator Paulo Escudeiro)

7

O novo regime das providências cautelares a favor do contribuinte ou demais obrigados tributários

- **Exemplo de casos que ficarão abrangidos pelo novo regime**
 - Decisões de avaliação da matéria colectável por métodos indirectos
 - Ac. STA 1137/16, 22-02-2017 (Relator Aragão Seia)
 - Ac. STA 0633/14, 15-02-2017 (Relator Pedro Delgado)
 - Ac. STA 422/11, 06-07-2011 (Relator Valente Torrão)
 - Ac. TCAN 00287/12.6BEPRT, 09-11-2011 (Relator Pedro Vergueiro)
 - Ac. TCAN 00270/11.9BEBRG, 08-03-2018 (Relatora Ana Patrocínio)
 - Decisões relativas à derrogação do sigilo bancário
 - Ac. STA (Pleno) 99/15, 16-09-2015 (Relator Francisco Rothes)
 - Ac. STA 150/16, 31-03-2016 (Relator Aragão Seia)

8

A tutela cautelar que pode ser requerida nos termos do CPTA e as suas características essenciais

- Art. 112/1/2 CPTA ⇒ poderão ser requeridas quaisquer providências, antecipatórias ou conservatórias, que se mostrem adequadas a assegurar a utilidade da sentença a proferir no processo principal
- Para acautelar o perigo de infrutuosidade ou do retardamento da decisão que ocorrer no processo principal
- Elenco exemplificativo, *vg.*
 - Suspensão da eficácia de um acto administrativo ou de uma norma
 - Autorização provisória para o interessado iniciar ou prosseguir uma actividade ou adoptar uma conduta
 - Regulação provisória de uma situação jurídica
 - Intimação para adopção ou abstenção de uma conduta por parte da AF
 - Suspensão de eficácia de actos já executados – art. 129 CPTA
- Outras não especificadas

9

A tutela cautelar que pode ser requerida nos termos do CPTA e as suas características essenciais

- **Efeitos**
 - Instrumentais
 - Provisórios ou precários
- Processo sumário, urgente, com prazos reduzidos a metade
 - Arts. 36/f), 112/1, 113/1/3, 114/1/2/e) CPTA
- Legitimidade definida pelo processo principal – Art 112/1 CPTA
 - Suspensão de eficácia de normas – art. 130.º CPTA - em função da legitimidade que se tenha para intentar o processo principal
- Limitado ao objecto da acção principal, podendo ser intentado antes ou durante o processo principal – arts. 113/1, 114/1 CPTA

10

A tutela cautelar que pode ser requerida nos termos do CPTA e as suas características essenciais

- Se intentado preliminarmente ⇒ obrigação de intentar a acção principal no prazo legal sob pena de extinção ou caducidade ⇒ arts. 114/1/a) e 123/1/a) CPTA
- Acção não sujeita a prazo ⇒ 90 dias contados desde o trânsito em julgado da acção cautelar – art.123/1/a)/2 CPTA
- Se intentado juntamente com a acção principal ⇒ procedimento extingue-se ou caduca se o processo principal ficar parado durante mais de 3 meses – arts. 114/1/b)/c) e 123/1/b) CPTA
- Se o processo principal findar por extinção da instância – art. 123/1/c) CPTA
- Se se extinguir o direito ou interesse - art. 123/1/d)/f) CPTA
- Se se verificar o trânsito em julgado, em sentido desfavorável ou ocorrer termo final ou se preencher condição resolutiva - art. 123/1/d)/f) CPTA

11

A tutela cautelar que pode ser requerida nos termos do CPTA e as suas características essenciais

- Pode ser pedida a substituição ou a ampliação do pedido - art. 113/4 CPTA
- A decisão cautelar pode ser alterada e revogada – art. 122/3, 124 e 125/1 CPTA
- As providências cautelares podem ficar sujeitas a termo ou condição - arts. 122/1 e 123/1/ f) CPTA

12

A tramitação do procedimento cautelar

- Requerimento inicial – art. 114/2/3/4 CPTA
- Despacho liminar em 48h
 - Verificação dos requisitos exigíveis à PI
 - Para proceder ao convite ao suprimento de requisitos em falta, em 5 dias, sob pena de rejeição – arts. 114/5 e 116/2 CPTA
 - Para apreciação do decretamento provisório – arts. 114/4, 116/5 e 131 CPTA
 - Pode ser rejeitado liminarmente o requerimento
 - Por falta de fundamento da pretensão formulada, ou da manifesta desnecessidade da tutela cautelar, ou da manifesta ausência dos pressupostos processuais da acção principal – art. 116/2/d) a f) CPTA
- Admitido o requerimento – citação dos demandados para deduzirem oposição – arts. 116/1 e 117/1 CPTA
 - Ou notificação se já citados no processo principal – art. 117/5 CPTA

13

A tramitação do procedimento cautelar

- Invocadas excepções ⇒ contraditório - art. 3/3 CPC, *ex vi* 1 CPTA
- Se supríveis – *pro accione* ⇒ convite ao suprimento
- Finda a fase dos articulados ⇒ instrução, se necessária - art. 118/1/2/3/5 CPTA
- Na falta de oposição presumem-se verdadeiros os factos invocados pelo requerente – art. 118/2 CPTA
- Não é admissível prova pericial
- Prova testemunhal – limitada a 5 testemunhas por parte ⇒ a apresentar
- Sem adiamento do julgamento por falta das testemunhas e mandatários
- Art. 118./6 CPTA
- Prova junta com os articulados - arts. 114/2/g) e 118/1/3/4 CPTA
- Recusa de utilização de meios de prova – despacho fundamentado – art. 118/5 CPTA

14

A tramitação do procedimento cautelar

- Se ocorrer julgamento – regime do art. 91 do CPTA e supletivamente CPC, *ex vi* art 1 e 91/2 CPTA
- Sem audiência prévia ou elaboração de despacho saneador ou de prova
- Com alegações nos termos dos art. 90/3/e) e 90/5 CPTA
- Decisão em 5 dias – arts. 119/1 e 122/1 CPTA
- Execução corre nos próprios autos – art. 127 CPTA

15

O decretamento provisório da providência cautelar

- Situação de especial urgência
- Requerido pela parte ou determinado oficiosamente
 - Arts. 114/4, 116/5 e 131 CPTA
- Incidente que tramita de forma urgentíssima
- Visa acautelar o perigo da infrutuosidade ou do retardamento do próprio processo cautelar
- Pode ser decretado sem contraditório da contraparte - arts. 116/5, 131/1/2/3 CPTA
- Critério - “*especial urgência, passível de dar causa a uma situação de facto consumado na pendência do processo*” – art. 131/1 CPTA
- Prova recortada pela PI e prova junta - juízo de evidência
- Não é passível de impugnação – art. 131/4 CPTA

16

O decretamento provisório da providência cautelar

- Levantamento ou alteração da medida provisoriamente decretada – 131/6 CPTA
- Novo incidente
- Contraditório em 5 dias
- Se necessário, com abertura de instrução – art. 131/6 CPTA
- Critério da ponderação de interesses – arts. 120/2 e 131/6 CPTA
- Passível de recurso – art. 131/7 CPTA

17

A proibição de executar o acto administrativo do art.º 128.º do CPTA

- Art. 128 CPTA
- Possibilidade e emissão de resolução fundamentada reconhecendo que o deferimento da execução será gravemente prejudicial para o interesse público – art. 128/1 CPTA
- Incidente de declaração de ineficácia dos actos de execução indevida - art. 120/1/3/4/5 CPTA
- Com contraditório
- Discussão acerca da possibilidade/necessidade de aplicação simultânea do art.º 128 e do art. 131 do CPTA
- Doutrina ⇒ Sim, os efeitos do art. 131 são mais garantísticos

18

Os critérios para a adopção da tutela cautelar

- *Summaria cognitio* - juízos de verosimilhança
- Prova indiciária e sumária do direito ameaçado
- Maior relevância das presunções judiciais
- 3 critérios/requisitos:
 - *Periculum in mora*
 - *Fumus boni iuris*
 - Proporcionalidade da medida cautelar atendendo aos interesses em jogo
- Art. 120/1/2 CPTA
- Cumulativos ⇒ a falta de um requisito faz claudicar a providência

19

Os critérios para a adopção da tutela cautelar

- ***Periculum in mora*** – quando "*haja fundado receio da constituição de uma situação de facto consumado ou da produção de prejuízos de difícil reparação para os interesses que o requerente visa assegurar no processo principal*"
- Apela à aferição da maior ou menor dificuldade que envolve o restabelecimento da situação que deveria existir se a conduta ilegal não tivesse tido lugar ≠ da susceptibilidade ou insusceptibilidade da avaliação pecuniária dos danos
- ***Fumus boni iuris*** - quando "*seja provável que a pretensão formulada ou a formular nesse processo principal venha a ser julgada procedente*"
- Na formulação positiva – séria probabilidade do bom direito
- Com base em juízos de verosimilhança, de mera previsibilidade ou razoabilidade, face aos factos e alegações (indiciários) que são trazidos pelo Requerente para os autos

20

Os critérios para a adoção da tutela cautelar

- **Ponderação de interesses** – art. 120/2 CPTA
- Deve recusar-se a providência quando ponderados os interesses em presença, os danos que resultariam da sua concessão se mostrem superiores àqueles que podem resultar da sua recusa, sem que possam ser evitados ou atenuados com a adoção de outras providências
- Avaliação, no mesmo patamar, dos interesses conflitantes – públicos e privados
- O interesse público não prevalece necessariamente
- Não se pondera valores e interesses mas danos ou prejuízos que podem resultar para cada um dos interesses, tendo em atenção as concretas circunstâncias do caso que se aprecia
- Art. 120/5 CPTA – na falta de contestação ou na ausência de alegação, julga-se a inexistência de lesão para o interesse público, salvo quando esta for “*manifesta ou ostensiva*”

21

Os critérios para a adoção da tutela cautelar

- Art. 120/3 CPTA – as providências cautelares a adoptar devem limitar-se ao necessário para evitar a lesão dos interesses defendidos pelo requerente
- O juiz pode, oficiosamente, alterar a concreta providência que tenha sido requerida, adoptando outra
- Art. 120/4 CPTA – possibilidade da imposição da prestação de garantia se os prejuízos forem integralmente reparáveis mediante indemnização
- Art 120/3 CPTA – a adopção oficiosa de diferente providência carece sempre de contraditório prévio
- Art. 120/6 CPTA - se estiver apenas em causa o pagamento da quantia certa, sem natureza sancionatória ⇒ o decretamento da providência prescinde da apreciação dos 3 critérios, se tiver sido prestada uma garantia por uma das formas previstas na lei tributária

22

Vídeo da apresentação



<https://educast.fccn.pt/vod/clips/1ipdn5kpr7/streaming.html?locale=pt>

**II. TEMAS DE PROCEDIMENTO
E PROCESSO TRIBUTÁRIO**

II.2. O PROCESSO

3. O REGIME DOS RECURSOS NO CPC

CARLOS LOPES DO REGO

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

II. TEMAS DE PROCEDIMENTO E PROCESSO TRIBUTÁRIO

II.2. O PROCESSO

3. O REGIME DOS RECURSOS NO CPC

Carlos Lopes do Rego¹

1. O regime recursório
 2. Principais alterações
 3. Prazos de interposição
 4. Problemas suscitados pelo exercício pelas Relações do duplo grau de jurisdição quanto à matéria de facto
 5. Delimitação da recorribilidade e racionalização no acesso ao STJ
- Vídeos

1. O regime recursório instituído pelo CPC de 2013 é essencialmente o estabelecido pela reforma anteriormente operada através do DL n.º 303/2007, já que as alterações introduzidas em 2013 não modificaram os traços essenciais do modelo cuja vigência se iniciou em 2008, limitando-se a prescrever alguns esclarecimentos ou pontuais melhoramentos nos regimes adjectivos criados poucos anos antes – e apenas aplicados, até então, aos processos *nascidos* após a entrada em vigor do DL n.º 303/07.

Na verdade, o ter-se deixado, em larga medida, intocado o regime criado em 2007 não se deveu a um absoluto convencimento, por parte dos membros da Comissão mandatada para a elaboração do que veio a ser o Código de 2013, dos méritos de todas as soluções legislativas consagradas em 2007, mas antes e fundamentalmente, à constatação de que se não justificava, em nome da estabilidade legislativa, a introdução prematura de alterações estruturais num modelo que então – face à opção legislativa minimalista traduzida na aplicação da reforma apenas às causas iniciadas posteriormente a 2008 – ainda não tinha adquirido *velocidade de cruzeiro*, revelando as eventuais fragilidades decorrentes do confronto ou teste decisivo com as exigências concretas da prática judiciária.

Importa fundamentalmente analisar as mais relevantes alterações introduzidas no regime dos recursos cíveis e, muito em particular, verificar quais têm sido, na prática judiciária, as dificuldades e fragilidades na aplicação em concreto dos regimes normativos criados em 2007.

Uma das mais relevantes bandeiras da reforma de 2007 traduziu-se na consagração de um ***monismo recursório***, abandonando a tradicional dicotomia entre *apelação revista e agravo*, consoante a natureza da decisão impugnada, estabelecendo-se a subsunção a cada um desses modelos ou tipos recursórios diferenciados consoante se impugnasse uma decisão de mérito ou antes uma decisão de natureza adjectiva ou procedimental.

Não parece, no entanto, que esse objectivo de *unificação recursória* tenha sido plenamente alcançado pela reforma de 2007: como era previsível, a estrutural diversidade da natureza,

¹ Juiz Conselheiro Jubilado, Supremo Tribunal de Justiça.

significado e relevância das múltiplas decisões proferidas pelo juiz ao longo da tramitação da causa torna extremamente difícil criar um único modelo ou tipo de recurso, dotado de um regime procedimental essencialmente uniforme, que possa abarcar adequadamente a impugnação de toda e qualquer dessas decisões judiciais: o que fundamentalmente ocorreu foi o surgimento de novos tipos recursórios, dotados de relevantes especificidades ao nível do regime de impugnação estabelecido – substituindo-se a tradicional dicotomia dos tipos de recursos cíveis, moldados consoante fosse impugnada decisão de mérito ou decisão de conteúdo meramente procedimental, há muito estabilizada e pacificamente aplicada sem dúvidas relevantes, por *novas dicotomias* quanto aos modelos recursórios, de aplicabilidade e inteligibilidade bem mais problemática.

Assim, no que se refere à *apelação* – que no novo figurino abrange também as impugnações de decisões de 1.ª instância de natureza processual ou adjectiva – passa a vigorar em 2007 uma estrutural dualidade de regimes, consoante esteja em causa a impugnação da decisão que, **no todo ou em parte, ponha termo ao processo** ou de **decisão puramente interlocutória** – sendo que os regimes estabelecidos para cada um destes tipos recursórios não podiam ser mais profundamente diferentes. Na realidade, só as *decisões finais*, contidas na sentença ou no despacho saneador, podem em regra ser objecto de **apelação autónoma**, surgindo a impugnação das *decisões interlocutórias*, proferidas ao longo da causa – e que se não subsumam a algum dos casos *especialmente ressalvados pelo n.º 2 do artigo 644.º* – imperativamente sujeita a um regime de *impugnação conjunta*, inserida ou diluída no recurso interposto da decisão que ponha termo ao processo.

Ou seja: em vez da dicotomia *apelação/agravo*, passamos a ter uma diferenciação estrutural entre *apelações autonomamente interpostas* (correspondendo à impugnação das decisões finais, acrescidas das situações especialmente previstas no n.º 2 do artigo 644.º) e *apelações obrigatoriamente diluídas no recurso interposto de decisões que hajam posto termo ao processo*.

Por outro lado – e no que se refere aos recursos para o STJ – o desaparecimento da figura do agravo em 2.ª instância não conduziu a uma verdadeira unificação do regime impugnatório, já que acabou por se instituir uma *dualidade de recursos de revista* – a *revista normal* e a *revista excepcional* – sujeitas a pressupostos de admissibilidade específicos, a requisitos formais próprios e inclusivamente sujeitas a apreciação por órgãos jurisdicionais diferentes no âmbito do STJ (o relator, quanto à primeira, a formação prevista actualmente no artigo 672.º, n.º 3, quanto à segunda), criando problemas práticos de articulação porventura bem superiores aos que decorriam da tradicional diferenciação da revista e do agravo em 2.ª instância: bastará, para tal, notar que presentemente as partes sentem necessidade, num número assaz elevado de causas, de cautelarmente interporem revista normal, a título principal, e revista excepcional, a título subsidiário – necessidade essa que nunca se havia verificado na época em que o acesso ao STJ estava construído com apelo às figuras da revista e do agravo em 2.ª instância...

2. Devem realçar-se duas das principais alterações introduzidas em 2007 na tramitação dos recursos:

- a) Quanto à **interposição do recurso**, criando o ónus de alegar no momento da interposição, cumulando obrigatoriamente as fases de interposição e alegação e diferindo para o momento em que estão findos os prazos concedidos às partes para alegar e contra alegar a prolação de despacho sobre os requerimentos de interposição de recurso apresentados.

Este regime surge justificado por razões de simplificação e celeridade do processamento, ao concentrar num momento unitário as fases de interposição e de alegações por recorrentes e recorridos, apenas chamando a intervir o juiz, para apreciar dos recursos interpostos, quando todos os interessados se pronunciaram já sobre os respectivos objectos e suscitaram as questões prévias tidas por pertinentes.

Tem sido, todavia, notado que este regime – inovatório no campo do processo civil – implica substancial alargamento da situação de pendência e incerteza, após prolação da decisão final sobre o litígio, ignorando o vencedor durante um período que poderá ser bastante prolongado se a decisão proferida se vai consolidar ou será objecto de impugnação ordinária pela parte vencida: na verdade, enquanto no regime que vigorou em processo civil até 2007, ao fim de 10 dias, contados da notificação da sentença, ficava irremediavelmente definido se tinha ou não havido apelação do vencido, no actual figurino será necessário aguardar eventualmente pelo decurso do prazo de 40 dias, para saber se é ou não interposta apelação e se nela se impugna a decisão proferida sobre a matéria de facto, com a conseqüente ampliação do prazo recursório.

Por outro lado, este regime de concentração das fases de interposição e de alegações é susceptível de, em processos complexos, originar uma relevante sobrecarga do recorrido que – mesmo que comece por suscitar alguma questão prévia sobre a admissibilidade do recurso que lhe pareça claramente fundada – não poderá deixar de, à cautela, se pronunciar também sobre o objecto do recurso, já que a sua alegação quanto ao mérito ficaria naturalmente precludida se, no momento previsto no artigo 641.º, n.º 1, o juiz acabasse, afinal, por considerar a apelação admissível...

- b) Em segundo lugar – e como atrás se notou a propósito da pretendida instituição de um **monismo recursório** – o regime da apelação passou a comportar o surgimento da figura da *apelação não autónoma*, levando a que a generalidade dos recursos de decisões interlocutórias – com a excepção das ressalvadas pelo artigo 644.º, n.º 2 – apenas possam ser interpostos conjuntamente com a apelação da decisão final ou do despacho saneador que implique extinção, ainda que meramente parcial, do objecto processual.

Ora, para além das dificuldades práticas na exacta delimitação de cada um dos tipos de – excepcional – *apelação autónoma e imediata* de decisões interlocutórias, consagrados nas múltiplas alíneas do n.º 2 do artigo 644.º, este regime de obrigatória interposição diferida é

naturalmente susceptível de criar alguma instabilidade na tramitação do processo, por se ignorar em absoluto, até ao momento final, quais as decisões interlocutórias que a parte pretenderá pôr em causa no recurso de apelação que porventura venha a interpor quando findar o processo.

Saliente-se que este inovatório regime é substancialmente diferente do que vigorou, até à reforma de 1995/96, quanto aos *agravos retidos*, em que o recorrente podia optar por alegar logo após prolação do despacho de admissão do recurso ou diferir a apresentação da alegação para a altura em que o agravo devesse subir (cfr. artigo 746.º do *velho* CPC): é que neste caso a impugnação (consubstanciada na apresentação do requerimento recursório) continuava a ter de ser necessariamente apresentada na imediata sequência da decisão impugnada – o que ficava para final era apenas a sustentação das razões do recorrente, traduzidas na apresentação da alegação do recurso.

Pelo contrário, o regime actualmente vigente quanto às *apelações não autónomas* implica que a própria interposição do recurso só poderá ter lugar conjuntamente com a impugnação que venha a ser deduzida quanto à decisão final – o que significa que, durante a pendência da causa, se ignora se a generalidade das decisões interlocutórias (isto é, de todas as que se não mostrem ressalvadas pelo n.º 2 do artigo 644.º) proferidas pelo juiz no decurso de todas as fases do processo serão ou não objecto de impugnação a final pelo interessado, gerando-se inevitavelmente algum grau de incerteza e instabilidade sobre a consolidação do andamento do processo: significa isto, em bom rigor, uma radical alteração quanto à formação do **caso julgado formal**, naturalmente relegada ou diferida para o momento final do processo – o único em que é legalmente possível impugnar a generalidade das decisões interlocutórias; ou seja, não se forma, neste novo regime, caso julgado formal sobre a generalidade das decisões interlocutórias, as quais permanecem num limbo de incerteza até que, finda a causa, a parte vencida defina se, para além da decisão final que lhe foi desfavorável, pretende também impugnar algum ou alguns dos múltiplos e heterogéneos espachos que o juiz proferiu ao longo das precedentes fases do processo.

c) Uma outra relevante alteração estrutural consistiu em cometer a decisão do procedimento de **reclamação pelo indeferimento do recurso** no tribunal a *quo* ao relator – e não, como até então sucedia, ao Presidente do tribunal superior.

No DL n.º 303/07 não se mostrava, porém, claramente explicitado se era ou não possível deduzir a reclamação para a conferência do despacho proferido pelo relator do processo – o que veio a ser esclarecido, no sentido afirmativo, pelo CPC de 2013, no n.º 4 do artigo 643.º.

3. Prazos de interposição do recurso ordinário e ónus a cargo do recorrente – *artigos 639.º/640.º*

a) Também em sede de definição dos prazos de interposição dos recursos ordinários não foi possível alcançar o pretendido **monismo recursório**, traduzido na fixação de um

prazo único para todos os recursos – defrontando-se o recorrente com três prazos diferentes:

- O prazo normal de 30 dias para interpor o recurso e nele incluir a alegação;
- O prazo limitado de 15 dias, aplicável nos recursos interpostos em processos urgentes e, bem assim, nas apelações interpostas de decisões interlocutórias, ressalvadas do regime de interposição apenas a final, nos termos do n.º 2 do artigo 644.º, e nas revistas interpostas de acórdãos proferidos na pendência do processo na Relação, sujeitas excepcionalmente a um regime de subida autónoma e imediata, nos termos previstos nos artigos 673.º e 677.º;
- O prazo alargado de 40 dias nas apelações que tenham por objecto a impugnação da matéria de facto, envolvendo a reapreciação de prova gravada – estando presentemente definido que tal prazo de interposição não é afectado nos casos em que a Relação venha ulteriormente a entender que o recorrente não cumpriu adequadamente os ónus que sobre si recaiam, nos termos previstos no artigo 640.º.

b) Os artigos 639.º e 640.º definem os **ónus** que incidem sobre o recorrente quanto à apresentação de alegação concludente (agora, como se viu, necessariamente incluída na peça processual que contem a interposição de recurso) e de formulação de conclusões, devendo constar da peça processual apresentada as especificações elencadas pelo n.º 2 do artigo 639.º, quando o recurso verse sobre matéria de direito, ou pelo artigo 640.º, quando se impugne a decisão proferida sobre matéria de facto.

O não cumprimento adequado de tais ónus terá naturalmente consequências *preclusivas* cuja gravidade varia consoante os casos: na generalidade das situações, prevê-se a prolação de um *convite ao aperfeiçoamento* das deficiências ou insuficiências da peça processual que contem as conclusões (artigo 639.º, n.º 3); porém, em determinados casos, estabelece o legislador sanção mais gravosa, ao considerar **irremediavelmente preclusiva** a falta cometida pela parte, ao prescrever a inexistência de convite ao suprimento, em homenagem a um valor de celeridade e por considerar indesculpável a deficiência imputável à parte: é o que ocorre, nomeadamente, no caso de:

- O requerimento de recurso não conter ou juntar a alegação do recorrente;
- Falta de conclusões (agravando o DL n.º 303/07 o efeito cominatório que tradicionalmente existia no nosso direito adjectivo, equiparando tal falta absoluta às demais deficiências dos conclusões) – cfr. artigo 641.º, n.º 1, al. b);
- Incumprimento dos ónus que impendem sobre o impugnante da matéria de facto, estabelecendo o n.º 1 do artigo 640.º que a ausência das especificações aí previstas implica a rejeição imediata e liminar do recurso.

Importa ainda realçar que recai sobre a parte o ónus de *cumulação da arguição de nulidades* da sentença (incluindo a existência de obscuridade ou ambiguidade que torne ininteligível o decidido, por o CPC 2013 ter eliminado o *incidente de aclaração*) no âmbito do recurso que

contra ela seja dirigido (artigo 615.º, n.º 4): deste modo, se a parte tiver erradamente começado por suscitar, em reclamação suscitada autonomamente perante o juiz, alguma das nulidades previstas nas alíneas b) a e) do artigo 615.º, n.º 1, e a vir rejeitada, perde naturalmente a possibilidade de vir ainda interpor recurso da decisão proferida sobre a matéria litigiosa.

4. Problemas suscitados pelo exercício pelas Relações do *duplo grau de jurisdição quanto à matéria de facto*

É talvez esta a área em que têm suscitado maiores problemas práticos na aplicação do regime do recurso de apelação, no que se refere:

- À exacta definição dos poderes/deveres conferidos à Relação no julgamento do recurso que comporte a impugnação da matéria de facto, particularmente quando se mostra envolvida a reapreciação de prova gravada ou registada.
- A interpretação proporcional dos ónus legalmente a cargo do recorrente que pretende impugnar a matéria de facto, envolvendo prova gravada.

O exercício efectivo pela 2.ª instância do duplo grau de jurisdição quanto à decisão da matéria de facto – incluindo a eventual reapreciação de depoimentos gravados ou registados, prestados oralmente em audiência e sujeitos à livre valoração do tribunal – inovatoriamente consagrado na reforma de 1995/96, ao derogar o sistema da *oralidade pura* que até então tinha vigorado nos julgamentos realizados perante o colectivo – foi acompanhado da indispensável cautela para prevenir o risco de um abuso – ou uso imoderado pelos recorrentes – de tal direito; ao procurarem as partes, na prática, provocar um novo julgamento, envolvendo a sistemática reapreciação global das provas produzidas.

Assim, para além de sempre ter vigorado um rigoroso *ónus de delimitação do objecto da impugnação* deduzida pelo apelante e de *fundamentação minimamente concludente* de tal impugnação (traduzido na necessária e cabal indicação dos pontos de facto questionados e dos meios probatórios que imponham decisão diversa sobre eles, complementado entretanto pela vinculação do recorrente a indicar qual o exacto sentido decisório que decorreria da correcta apreciação dos meios probatórios em causa, assim mostrando claramente onde estava situado o invocado erro de julgamento), estabelecia ainda o regime originário, emergente do DL n.º 329-A/95 um *ónus de transcrição* das passagens da gravação em que o recorrente se fundava para demonstrar a existência do erro na apreciação das provas gravadas ou registadas (facultando-se assim ao Tribunal da Relação um *suporte físico escrito*, tendente a facilitar grandemente a tarefa de reapreciação dos depoimentos e, pela onerosidade da tarefa de transcrição, inteiramente a cargo do recorrente, desmotivando impugnações manifestamente infundadas e ostensivamente inviáveis).

Por outro lado, procurou inviabilizar-se a possibilidade de formulação de *convites ao aperfeiçoamento*, geradores de incidentes dilatórios, no que se refere ao adequado

cumprimento dos ónus a cargo do apelante, cabal e claramente definidos pela lei de processo, por se considerar tal possibilidade geradora de possíveis abusos e potenciadora de atrasos processuais: a falta de cumprimento adequado pelo recorrente dos ónus, claramente definidos na lei, seria, pois, indício de uma falta de consistência e seriedade na impugnação da matéria de facto que, sem mais, deveria ditar o imediato insucesso do recurso, nessa parte.

O artigo 690.º-A do Código de Processo Civil foi posteriormente alterado pelo Decreto-Lei n.º 183/2000, de 10 de Agosto: continuou a incumbir ao recorrente que pretenda impugnar a decisão de facto proferida em primeira instância *especificar os concretos pontos de facto que considera incorrectamente julgados e os concretos meios probatórios, constantes do processo ou de registo ou gravação nele realizada, que imponham decisão sobre os pontos da matéria de facto impugnados diversa da recorrida. Mas, se os meios probatórios invocados como fundamento de erro na apreciação das provas tiverem sido gravados, passou a caber-lhe, sob pena de rejeição do recurso, indicar os depoimentos em que se funda, por referência ao assinalado na acta, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 522.º C.*

Ou seja: a tarefa do recorrente foi substancialmente aligeirada, ao substituir-se o pesado ónus *de transcrição pelo de mera localização* dos depoimentos em que se funda para invocar e demonstrar o pretendido erro de julgamento – deixando, conseqüentemente, a Relação (perante a evidente impossibilidade prática de se proceder à *transcrição oficiosa naquele diploma referenciada*) de dispor de um suporte escrito como base do exercício da sua função.

O artigo 690.º-A foi revogado pelo Decreto-Lei n.º 303/2007, de 24 de Agosto, que, em sua substituição, acrescentou ao Código o artigo 685.º-B, mantendo os ónus referidos (indicação dos *concretos pontos de facto* incorrectamente julgados e dos *concretos meios probatórios, constantes do processo ou de registo ou gravação nele realizada*, que implicassem decisão diversa da proferida); mas determinando – em termos, aliás, de duvidosa inteligibilidade (ao admitir o legislador como possível a *impossibilidade de identificar de forma precisa e separada os vários depoimentos* e impondo, nesse caso, a transcrição às partes) – que, sendo possível a *identificação precisa e separada dos depoimentos*, cabia ao recorrente, *sob pena de imediata rejeição do recurso no que se refere à impugnação da matéria de facto, indicar com exactidão as passagens da gravação em que se funda, sem prejuízo da possibilidade de, por sua iniciativa, proceder à respectiva transcrição.*

O actual CPC de 2013 não trouxe alteração relevante no ónus de delimitação e fundamentação do recurso em sede de matéria de facto, já que o n.º 1 do artigo 640.º:

– Manteve, sob pena de *rejeição* do recurso quanto à matéria de facto, o ónus de *indicação obrigatória dos concretos pontos de facto* que o recorrente *considera incorrectamente julgados* (al. a) e de especificação dos *concretos meios probatórios, constantes do processo ou de registo ou gravação nele realizada, que impunham decisão sobre os pontos de facto impugnados diversa da recorrida* (al. b), exigindo ainda ao recorrente que especifique expressamente *a decisão que, no seu entender, deve ser proferida sobre as questões de facto impugnadas* (al. c);

– E à mesma *rejeição imediata* conduz, no actual CPC, a falta de **indicação exacta das passagens da gravação em que se funda o recurso**, sem prejuízo de o recorrente poder apresentar a “*transcrição dos excertos*” relevantes.

Daí que – como considerou o STJ no Ac. de 2/6/16 P. **725/12.8TBCHV.G1.S1**:

Percorrendo, deste modo, os regimes processuais que têm vigorado quanto a este tema, é possível distinguir um **ónus primário ou fundamental de delimitação do objecto e de fundamentação concludente da impugnação** – que tem subsistido sem alterações relevantes; e um **ónus secundário** – tendente, não tanto a fundamentar e delimitar o recurso, mas a *possibilitar um acesso mais ou menos facilitado* aos meios de prova gravados relevantes para a apreciação da impugnação deduzida – que tem oscilado, no seu conteúdo prático, ao longo dos anos e das várias reformas – indo desde a *transcrição obrigatória* dos depoimentos até uma *mera indicação* e localização das passagens da gravação relevantes.

E – como temos entendido – devem revestir consequências substancialmente diferenciadas o incumprimento pelo recorrente do referido ónus fundamental de delimitação e estruturação do objecto da impugnação deduzida e do deficiente cumprimento daquele ónus secundário ou instrumental, tendente a permitir apenas uma localização mais fácil pelo tribunal *ad quem* dos meios probatórios relevantes para dirimir o objecto do recurso (cfr., por exemplo, o ac. proferido em 29/10/15, pelo STJ, no P. **233/09.4TBVNG.G1.S1**).

Na verdade, este ónus de *indicação exacta* das passagens relevantes dos depoimentos gravados deve ser interpretado em termos funcionalmente adequados e em conformidade com o *princípio da proporcionalidade*, não sendo justificada a imediata e liminar rejeição do recurso quando – apesar de a indicação do recorrente não ser, porventura, *totalmente exacta e precisa*, ao nível dos minutos ou segundos em que foram proferidas pela testemunha as expressões tidas por decisivas pelo recorrente, *não se possa perspectivar a existência de dificuldade relevante na localização pelo Tribunal dos excertos da gravação em que a parte se haja fundado* para demonstrar o pretenso erro de julgamento – como ocorre nos casos em que, para além de o apelante referenciar, em função do conteúdo da acta, os momentos temporais em que foi prestado o depoimento, complementemente *tal indicação com uma transcrição, na própria alegação, dos excertos que tem por relevantes para o julgamento do objecto do recurso*.

A propósito deste mesmo tema da delimitação do âmbito de exigência na concretização dos ónus impostos ao recorrente que impugna prova gravada, considerou-se, por exemplo, no recente Ac. STJ de 15/2/18 P. **134116/13.2YIPRT.E1.S1**:

A propósito dos requisitos de impugnação estabelecidos, nomeadamente no artigo 640.º, n.º 1 e n.º 2, aliena a), Abrantes Geraldês escreve o seguinte:

«As referidas exigências devem ser apreciadas à luz de um critério de rigor. Trata-se, afinal, de uma decorrência do princípio da auto-responsabilidade das partes, impedindo que a impugnação da decisão da matéria de facto se transforme numa

mera manifestação de inconsequente inconformismo. Exigências que, afinal, devem ser o contraponto dos esforços de todos quantos, durante décadas, reclamaram a atenuação do princípio da oralidade pura e a atribuição à Relação de efectivos poderes de sindicância da decisão da matéria de facto como instrumento da realização da justiça. Rigor a que, por seu lado, deve corresponder o esforço da Relação quando, debruçando-se sobre pretensões bem sustentadas, tenha de reapreciar a decisão recorrida nos termos a que se referem na anotação do artigo 662.º.

Contudo, importa que não se exponenciem os requisitos formais a um ponto que seja violado o princípio da proporcionalidade e seja denegada a reapreciação da decisão da matéria de facto com invocação de fundamentos que não encontram sustentação clara na letra ou no espírito do legislador. Ou seja, jamais deve transparecer a ideia – que por vezes perpassa em alguns arestos da Relação – de que a elevação do nível de exigência além dos parâmetros que a lei inequivocamente determina constitui, na realidade, um mero pretexto para recusar a apreciação do mérito da impugnação da decisão da matéria de facto, com invocação, do incumprimento de requisitos de ordem adjectiva ou, numa segunda oportunidade, com a explanação de argumentário de pendor genérico (...)

Em diversas ocasiões o Supremo tem realçado a necessidade de extrair do texto legal soluções capazes de integrar os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, dando prevalência aos aspectos de ordem material.

E no respeitante à indicação das passagens das gravações, observa o mesmo Autor que:

«(...) se, em lugar de uma sincopada e por vezes estéril localização temporal dos segmentos dos depoimentos gravados, o recorrente optar por transcrever esses trechos, ilustrando de forma mais completa e inteligível os motivos das pretendidas modificações da decisão da matéria de facto, deve considerar-se razoavelmente cumprido o ónus de alegação neste campo. A indicação exacta das passagens das gravações não passa necessariamente pela sua localização temporal, sendo a exigência legal compatível com a transcrição das partes relevantes do depoimento».

Por seu turno, a jurisprudência deste Supremo Tribunal de Justiça tem vindo a flexibilizar a rigidez literal com que, por vezes, o referido normativo vem sendo interpretado.

Assim, no acórdão do STJ de 29/10/2015, proferido no processo n.º 233/09.4TBVNG.G1.S1^[2], foi considerado, sumariamente, o seguinte:

«Face aos regimes processuais que têm vigorado quanto aos pressupostos do exercício do duplo grau de jurisdição sobre a matéria de facto, é possível distinguir um ónus primário ou fundamental de delimitação do objecto e de fundamentação concludente da impugnação – que tem subsistido sem alterações relevantes e consta actualmente do n.º 1 do artigo 640.º do CPC e um ónus secundário – tendente, não propriamente a fundamentar e delimitar o recurso, mas

a possibilitar um acesso mais ou menos facilitado pela Relação aos meios de prova gravados relevantes, que tem oscilado, no seu conteúdo prático, ao longo dos anos e das várias reformas – indo desde a transcrição obrigatória dos depoimentos até uma mera indicação e localização exacta das passagens da gravação relevantes (e que consta actualmente do artigo 640.º, n.º 2, al. a), do CPC):

Este ónus de indicação exacta das passagens relevantes dos depoimentos gravados deve ser interpretado em termos funcionalmente adequados e em conformidade com o princípio da proporcionalidade, não sendo justificada a imediata rejeição do recurso quando – apesar de a indicação do recorrente não ser, porventura, totalmente exacta e precisa, não exista dificuldade relevante na localização pelo Tribunal dos excertos da gravação em que a parte se haja fundado para demonstrar o invocado erro de julgamento – como ocorre nos casos em que, para além de o apelante referenciar, em função do conteúdo da acta, os momentos temporais em que foi prestado o depoimento, tal indicação é complementada com uma extensa transcrição, em escrito dactilografado, dos depoimentos relevantes para o julgamento do objecto do recurso».

De resto, orientação similar tem sido seguida noutros arestos deste Supremo Tribunal, como o foi no acórdão de 31/05/2016, proferido no processo n.º 889/0.5TBFIG.C1-A.S1^[4], com citação vasta de outros acórdãos do mesmo Tribunal.

Nessa linha de entendimento, consideramos, pois, que a razão de ser do ónus impugnativo estatuído na indicada alínea a) do n.º 2 do artigo 640.º do CPC tem em vista o delineamento, por parte do Recorrente, do campo de análise probatória sobre o teor dos depoimentos convocados de modo a proporcionar, em primeira linha, o exercício esclarecido do contraditório, por banda do recorrido, e a servir de base ao empreendimento analítico do tribunal de recurso, sem prejuízo da indagação oficiosa que a este tribunal é legalmente conferida, em conformidade com o disposto nos artigos 5.º, n.º 2, alínea a), 640.º, n.º 2, alínea b), 1.ª parte, e 662.º, n.º 1, do referido Código. Complementarmente, tal exigência constitui um fator de concentração da argumentação probatória do recorrente, numa base substancial, sobre a caracterização do erro de facto invocado, refreando, por outro lado, eventuais tendências para meras considerações de natureza generalizante e especulativa.

Todavia, importa não esquecer que o nível de exigência de exatidão das passagens das gravações não se pode alhear da metodologia ou do modo concreto como os depoimentos foram prestados em audiência.

Assim sendo, perante depoimentos extensos ou prolongados mas obtidos de forma segmentada ou parcelada consoante determinados pontos ou blocos de facto, a exatidão das passagens bem poderá ser feita em função de tal recorte, de modo a deixar de fora as partes desses depoimentos irrelevantes para a matéria em causa. Tratando-se, porém, de depoimentos disseminados, prolixos ou saltitantes, sobre temas de prova de pendor genérico ou aberto, temos de admitir uma maior flexibilidade do critério de exatidão das passagens.

Impõe-se, pois, à luz dessas coordenadas, aferir a medida de proporcionalidade adequada à exatidão das passagens das gravações a que se refere o normativo aqui em foco.

Por isso mesmo é que a decisão de rejeição do recurso com tal fundamento não se deve cingir a considerações teóricas ou conceituais, de mera exegética do texto legal e dos seus princípios informadores, mas contemplar também uma ponderação do critério legal nas circunstâncias e modo como os depoimentos foram prestados e colhidos, bem como face do grau de dificuldade que a indicação das passagens da gravação efetuada acarrete para o exercício do contraditório e para a própria análise crítica por parte do tribunal de recurso.

Deste modo – e perante, nomeadamente a reiterada jurisprudência do STJ sobre este tema – não oferece presentemente dúvida que a Relação, ao apreciar os invocados erros de julgamento sobre os pontos da matéria de facto questionados pelo recorrente, está efectivamente vinculada a realizar uma **reapreciação substancial** da matéria do recurso de apelação, sindicando adequadamente, através de audição do registo ou gravação da audiência que necessariamente acompanha o recurso, a **convicção formada pelo tribunal de 1.ª instância e formando sobre tais pontos de facto impugnados a sua própria convicção, que pode ou não ser coincidente com a do juiz a quo.**

Serão, pois, manifestamente inconciliáveis com a efectividade do duplo grau de jurisdição quanto à matéria de facto, vigente no nosso sistema jurídico desde 1994, quer uma *interpretação formalmente desproporcionada e exigente dos ónus impostos ao recorrente pelo artigo 690.º-A do CPC*, de modo a considerá-los desrazoavelmente incumpridos – e abstendo-se por isso, sem mais, de conhecer da substância do recurso, quer uma *análise das provas realizada em plano puramente abstracto*, com mero apelo a critérios de desrazoabilidade ostensiva ou de flagrante desconformidade com os elementos probatórios documentados nos autos, desfocada de uma apreciação crítica, feita perante a **especificidade do caso concreto** e com decisivo apelo ao conteúdo casuístico dos vários meios de prova efectivamente produzidos em audiência. Ou seja: embora o exercício do duplo grau de jurisdição quanto à matéria de facto envolva efectivamente a dificuldade decorrente de a Relação não ter acesso directo e imediato à prova produzida oralmente, apenas dispondo do respectivo registo ou gravação, não pode o tribunal de recurso escudar-se pura e simplesmente na inevitável quebra dos princípios da *oralidade e da imediação* – decorrente de apenas lhe serem facultados os registos sonoros da audiência e das provas nela produzidas – para se abster de levar a cabo a tarefa substancial que a lei lhe comete nesta matéria.

Cumprido, por outro lado, realçar que o CPC 2013 veio ampliar significativamente o âmbito dos poderes de que dispõe a Relação na reapreciação da matéria de facto, ultrapassando o tradicional entendimento segundo o qual o sistema de recursos assenta exclusivamente na *reponderação* da decisão recorrida, não sendo, em princípio, destinados a *criar matéria nova* ou a realizar *novas diligências probatórias* – mas tão somente a verificar se o juiz *a quo* julgou ou não adequadamente a matéria litigiosa, face aos elementos a que teve efectivamente acesso e de que podia e devia conhecer.

Assim, o artigo 662.º, n.º 2, veio consagrar que a Relação deve, mesmo oficiosamente:

- Ordenar a **renovação da produção da prova** quando houver dúvidas sérias sobre a credibilidade do depoente ou sobre o sentido do seu depoimento (reforçando e ampliando a possibilidade de determinação da renovação de meios de prova que o artigo 712.º, n.º 3, já embrionariamente admitia);
- Ordenar, em caso de dúvida fundada sobre a prova realizada, a **produção de novos meios de prova**.

Permite-se, pois, que – na reapreciação da impugnação da decisão da matéria de facto e na busca da verdade material – a Relação se assumia como tribunal de julgamento do facto *de corpo inteiro*, não estando irremediavelmente condicionada na reapreciação da prova pelo mera audição da gravação do julgamento, podendo – e devendo – ir além desta nos casos em que a renovação da prova ou mesmo a produção de novos meios probatórios se revele indispensável ao apuramento da verdade e à justa composição do litígio.

A banalização e massificação das apelações em que se impugna, muitas vezes com desproporcionada amplitude e reduzida consistência, a correcção do julgamento de facto na 1.ª instância (em larga medida possibilitado pela eliminação do *travão* prático que era o ónus de transcrição dos depoimentos em que se fundava o impugnante), aliado à dificuldade prática de reapreciação das provas, sem um suporte escrito de toda a prova gravada e impugnada, têm gerado evidente sobrecarga e dificultado a eficácia e celeridade no julgamento de muitas apelações: tem, nomeadamente, sido notada a clara desproporção entre o esforço exigido aos desembargadores, com a audição da prova gravada num número sempre crescente de processos, e os resultados práticos de tal actividade, traduzidos no reduzidíssimo número de casos em que a decisão de facto é efectivamente alterada, tendo a modificação introduzida na Relação alguma relevância no sentido da decisão de mérito.

Na última reforma do processo civil – que, em larga medida, acabou por se perder nos meandros de um processo legislativo em curso no termo da actual legislatura – tentava enfrentar-se essa relevante dificuldade prática, geradora de potenciais bloqueios na eficácia do sistema judiciário, consagrando explicitamente a admissibilidade da **decisão sumária** do relator quando a alegação do recorrente – cumprindo embora os ónus formais que sobre ele recaem – *não revelasse, de forma minimamente convincente, o prendido erro de julgamento*, rejeitando-se sumariamente a apelação, nessa parte (naturalmente com a possibilidade de a parte reclamar para a conferência, nos termos gerais).

Implicaria, assim, tal regime proposto a existência de uma verdadeira fase de *triagem* nos recursos em que se impugnasse a matéria de facto, cumprindo ao relator apreciar liminarmente a sua viabilidade, face à alegação do recorrente, e rejeitando liminarmente, em decisão sumária, as impugnações que se revelassem manifestamente infundadas ou inconsistentes: deste modo, apenas se passaria à audição da gravação das provas quando a impugnação tivesse logrado ultrapassado esse momento de triagem liminar, caindo naturalmente, sem novas diligências, as impugnações que – face à argumentação expendida

pelo recorrente na sua alegação escrita – não revelassem consistência, seriedade ou conclusão mínimas.

5. Delimitação da recorribilidade e racionalização no acesso ao STJ

Um dos principais objectivos da reforma do regime dos recursos, operada pelo DL n.º 303/07 e continuada no CPC 2013, traduziu-se na racionalização do regime da recorribilidade, muito em particular a *filtragem* no acesso ao STJ.

a) No que respeita ao recurso de apelação, deve realçar-se o regime limitativo constante do artigo 630.º, condicionando a recorribilidade quando estiverem em causa decisões proferidas no exercício das tarefas de *simplificação ou agilização processual*, concretizadoras dos princípios da gestão e da adequação processual, bem como das proferidas sobre *nulidades secundárias*, nos termos do n.º 1 do artigo 195.º.

No primeiro caso, trata-se de reconhecer que esse tipo de decisões, ligadas à flexibilização da tramitação processual na especificidade de uma concreta situação, comporta uma certa vertente de discricionariedade judicial, considerando-se que seria excessivo – e desmotivador do efectivo exercício de tais tarefas pelo juiz de 1.ª instância – a existência de um pleno e generalizado grau de recurso para a Relação, levando em muitos casos a substituir a margem de discricionariedade consentida ao juiz *a quo* pela exercitada pelos desembargadores.

No que respeita à limitação estabelecida em sede de decisões proferidas acerca de nulidades secundárias, trata-se de reconhecer a menor relevância das questões instrumentais e adjectivas que, em muitos casos, estão na sua base, a qual justifica a limitação introduzida a um absoluto, generalizado e irrestrito exercício, em todos os casos, do duplo grau de jurisdição.

Porém – e como não podia deixar de ser – as limitações à admissibilidade, nestas situações, da interposição do recurso de apelação não são absolutas, mas antes *meramente relativas* – dependendo de não contender a ilegalidade pretensamente cometida pelo juiz com os princípios fundamentais da *igualdade e do contraditório* (emanações directas do próprio direito fundamental de acesso aos tribunais, garantido pelo artigo 20.º da Constituição), com as regras que regem a *aquisição processual dos factos essenciais*, resultantes em particular do artigo 5.º, ou com o *direito à prova*: ou seja, o recurso de apelação passará a ser admissível se o recorrente lograr convencer que, na base da decisão impugnada, está a violação plausível daqueles princípios base do processo civil, contendendo, neste caso, a ilegalidade pretensamente cometida, de modo assaz relevante, com os direitos das partes.

b) Relativamente à admissibilidade da revista, cumpre começar por realçar que o CPC de 2013 repristinou o regime que consta actualmente da al. d) do n.º 2 do artigo 629.º – que sempre tinha existido no nosso direito processual civil (cfr. artigo 678.º, n.º 4 do *velho* CPC) e que o DL n.º 303/07 havia inexplicavelmente derogado: trata-se fundamentalmente de garantir um *excepcional acesso* ao STJ naquelas *matérias* em que está *estruturalmente inviabilizada a*

revista (ou seja, em que ela não é viável mesmo que o valor da causa ultrapassasse em muito a alçada da Relação, – por ex. as decisões proferidas acerca da indenização arbitrada ao expropriado, perante o estatuído no artigo 66.º, n.º 5 do C. Exp., as decisões que decretem a insolvência, face ao preceituado no artigo 14.º do CIRE, as que sejam proferidas no âmbito de procedimentos cautelares – artigo 370.º, n.º 2, CPC, etc.) – visando com este regime estabelecer-se um verdadeiro recurso de *uniformização da jurisprudência* contraditória eventualmente formada e sedimentada ao nível das Relações.

c) Finalmente – e é obviamente a alteração mais significativa e plena de consequências práticas – o DL n.º 303/07 veio instituir um mecanismo inovatório específico de *filtragem* no acesso ao STJ.

Assim – e para além de o fundamento da revista continuar a assentar no conceito de *questão de direito*, que não sofreu alterações nas reformas processuais dos últimos anos – o recurso de revista implica que:

- O seu objecto se reporte à *decisão de mérito ou a uma decisão processual final do litígio*, nos termos prescritos no artigo 671.º;
- O acesso ao STJ, em *revista normal*, fique precludido quando se verifique *dupla conformidade* do decidido pelas instâncias – artigo 671.º, n.º 3;
- Sendo, porém, admissível *revista excepcional*, quando estejam preenchidos os específicos pressupostos de admissibilidade desta, ou seja, quando a questão coenvolvida no recurso implique relevância jurídica ou social ou revele uma efectiva contradição de soluções jurisprudenciais entre o acórdão recorrido e outro acórdão já antes definitivamente proferido pela Relação ou pelo STJ – artigo 671.º, n.º 2;
- Cabendo a verificação dos pressupostos específicos da revista excepcional exclusivamente a um órgão jurisdicional específico – a *formação* prevista no n.º 3 do artigo 672.º – constituída no âmbito do STJ.

Como é evidente, este inovatório regime, instituindo um mecanismo de filtragem no acesso ao STJ com laivos de alguma discricionariedade, ao envolver a densificação e concretização de amplas *clausulas gerais*, inspirou-se, até certo ponto, no regime já em vigor no artigo 150.º do CPTA, nomeadamente no que se refere à definição das próprias cláusulas gerais condicionadoras do excepcional acesso ao STJ e na criação de um órgão jurisdicional específico – a formação – exclusivamente competente para as aplicar.

Defrontou-se, porém, o legislador de 2007 com uma particular dificuldade no campo do processo civil, que obviamente não existia no processo administrativo: a tradição de uma quase irrestrita possibilidade de acesso ao STJ, exercendo este o triplo grau de jurisdição sobre as questões de direito já resolvidas pelas instâncias, sempre que o valor da causa e da sucumbência o permitissem (é certo, com algumas tímidas restrições introduzidas em

1995/96, nomeadamente, em sede de decisões processuais interlocutórias, com o disposto no artigo 754.º, n.º 2, do *velho* CPC).

Deste modo, e não sendo obviamente aceite pela comunidade jurídica a transformação radical do recurso para o STJ em meio impugnatório puramente excepcional, dependente exclusivamente de um juízo discricionário sobre a relevância das questões controvertidas – bastando-se em regra o direito ao recurso com o exercício pela 2.ª instância do duplo grau de jurisdição sobre os temas controvertidos – sentiu o legislador a necessidade de manter aberta uma *via alternativa*, traduzida na figura da *revista normal*, conexionando-a com a inexistência no processo de uma situação de *dupla conformidade* das decisões proferidas pelas instâncias.

Só que, ao fazê-lo, com base neste critério da existência ou não de *coincidência ou conformidade* entre a sentença e o acórdão da Relação, veio complexizar desmesuradamente o sistema de recursos, originando uma infinita multiplicidade de dúvidas e relevantes dificuldades interpretativas, versando, nomeadamente, sobre:

- A exacta definição do que seja **decisão processual final**;
- A espinhosa problemática da definição do conceito de **dupla conforme**, erigido em primeiro obstáculo ao normal acesso ao Supremo;
- A precisa **articulação de competências**, no plano orgânico, entre a formação competente para apreciar os pressupostos da revista excepcional e a competente para, nos termos normais, apreciar e julgar os restantes aspectos envolvidos na revista.

Para ilustração desta ampla e complexa problemática veja-se, por exemplo, a extensa jurisprudência do STJ publicada sob os descritores *dupla conforme*, *fundamentação essencialmente diferente* e *revista excepcional*.

Tendo em conta os destinatários da presente intervenção não iremos, porém, aprofundar e desenvolver este tema, já que a grande maioria das questões suscitadas em processo civil se não colocam no domínio do processo administrativo/tributário.

Vídeos da apresentação

I.



<https://educast.fccn.pt/vod/clips/2enwz1nr8b/streaming.html?locale=pt>

II.



<https://educast.fccn.pt/vod/clips/1mzq96m8m0/streaming.html?locale=pt>

III.



<https://educast.fcn.pt/vod/clips/wvnyya5i/streaming.html?locale=pt>

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

**II. TEMAS DE PROCEDIMENTO
E PROCESSO TRIBUTÁRIO**

II.2. O PROCESSO

**4. A AÇÃO PARA RECONHECIMENTO DE DIREITO
- LIMITES E RESPECTIVO ÂMBITO**

PEDRO VERGUEIRO

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

II. TEMAS DE PROCEDIMENTO E PROCESSO TRIBUTÁRIO

II.2. O PROCESSO

4. A AÇÃO PARA RECONHECIMENTO DE DIREITO – LIMITES E RESPETIVO ÂMBITO

Pedro Vergueiro ¹

Vídeos

Vídeos da apresentação

I.



<https://educast.fcn.pt/vod/clips/25p80el27i/streaming.html?locale=pt>

¹ Juiz Desembargador, Vice-Presidente do Tribunal Central Administrativo Norte.

II. Temas de procedimento e processo tributário. II.2. O processo.
4. A ação para reconhecimento de direito – limites e respetivo âmbito

II.

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

DATAJURIS

pedro Vergueiro

Porto, CEJ

Pedro Vergueiro

A ação para reconhecimento de direito – limites e respetivo âmbito

- Será admissível, assim, o uso da ação quando, apesar de existir um ou mais actos da administração tributária impugnáveis, o interessado pretender uma decisão judicial que vincule a administração tributária não só relativamente a esses determinados actos já praticados, mas também no futuro, relativamente a situações idênticas que se venham a gerar entre o interessado e a administração tributária que tenham subjacentes os mesmos pressupostos facticos e juridicos, situações estas que habitualmente surgem no domínio das relações tributárias dos impostos que não incidem sobre actos isolados.

00:08 - 17:15

<https://educast.fccn.pt/vod/clips/24j4ohok7i/streaming.html?locale=pt>

**II. TEMAS DE PROCEDIMENTO
E PROCESSO TRIBUTÁRIO**

II.2. O PROCESSO

**5. QUESTÕES PROBLEMÁTICAS EM MATÉRIA
DE CUSTAS NO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO**

SALVADOR DA COSTA

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

II. TEMAS DE PROCEDIMENTO E PROCESSO TRIBUTÁRIO

II.2. O PROCESSO

5. QUESTÕES PROBLEMÁTICAS EM MATÉRIA DE CUSTAS NO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

Salvador da Costa¹

Vídeos

Vídeos da apresentação

I.



<https://educast.fccn.pt/vod/clips/vpl6szxy/streaming.html?locale=pt>

¹ Juiz Desembargador, Vice-Presidente do Tribunal Central Administrativo Norte.

II.



<https://educast.fccn.pt/vod/clips/1qw1vrngpw/streaming.html?locale=pt>

III.



<https://educast.fccn.pt/vod/clips/1lfmczaxlz/streaming.html?locale=pt>

**III. A JURISPRUDÊNCIA RECENTE
DOS TRIBUNAIS SUPERIORES
DA JURISDIÇÃO FISCAL**

**1. JURISPRUDÊNCIA RECENTE DO STA
FRANCISCO ROTHES**

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

III. A JURISPRUDÊNCIA RECENTE DOS TRIBUNAIS SUPERIORES DA JURISDIÇÃO FISCAL

1. JURISPRUDÊNCIA RECENTE DO STA

Francisco Rothes¹

Violação dos direitos humanos?

Convalidação da liquidação efectuada com preterição da audiência prévia: uma questão fracturante?

O benefício do infractor – algumas questões suscitadas pelo Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária

Vídeos

Quero agradecer ao Centro de Estudos Judiciários, aqui representado pela Senhora Desembargadora Margarida Reis, o convite que me endereçou para estar presente nesta acção de formação. É com muito gosto que nela participo.

O tema que me foi proposto é a jurisprudência recente do Supremo Tribunal Administrativo (STA) na área do contencioso tributário. A escolha dos acórdãos revelou-se uma tarefa ingrata, quer pelo seu elevado número quer pela panóplia de questões decididas. Seleccionei alguns que se me afiguraram interessantes.

Violação dos direitos humanos?

Acórdão da Secção de Contencioso Tributário do STA de 20 de Março de 2019, proferido no processo n.º 1053/18.OBELRA².

O acórdão refere-se aos efeitos que a decisão do representante do Ministério Público (MP) junto do tribunal judicial, de arquivamento do inquérito criminal instaurado em ordem a averiguar da responsabilidade criminal daquele que viu reverter contra si a execução fiscal com fundamento na responsabilidade subsidiária dos gerentes das sociedades. A questão suscita algumas reflexões em face do acórdão do Tribunal Europeu dos Direitos Humanos (TEDH) invocado pelo recorrente. Vejamos o caso nos seus traços essenciais e a solução que lhe foi dada pelo STA:

Um processo de execução fiscal instaurado contra uma sociedade para cobrança de dívidas à Segurança Social reverteu contra aquele que foi considerado pelo órgão da execução fiscal responsável subsidiário pela dívida exequenda, na qualidade de gerente da sociedade.

Este, ainda antes da reversão, apresentou um requerimento no órgão da execução fiscal pedindo que a execução fiscal revertisse contra ele ao abrigo do disposto no artigo 24.º da Lei Geral Tributária (LGT), renunciando ao exercício do direito de audiência prévia à reversão,

¹ Juiz Conselheiro, Supremo Tribunal Administrativo.

² Disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/5c708add8f3c697a802583c800435a10>.

reconhecendo expressamente a responsabilidade subsidiária pelas dívidas exequendas e pedindo o pagamento da dívida exequenda em prestações.

Citado para a execução fiscal, depois de lhe ter sido facultado o exercício do direito de audiência prévia à reversão (imposto pelo n.º 4 do artigo 23.º da LGT), o revertido não deduziu oposição à execução fiscal; ao invés, veio novamente pedir o pagamento da dívida exequenda em prestações, que lhe foi deferido, tendo incumprido com o plano prestacional.

Para garantir o pagamento, o órgão da execução fiscal promoveu a hipoteca legal sobre bens imóveis do executado, bem como penhorou saldos de contas bancárias por ele tituladas e um crédito de IRS.

Entretanto, na sequência do despacho por que foi arquivado o inquérito crime instaurado contra ele em ordem a averiguar da eventual prática de crime por abuso de confiança contra a Segurança Social (p. e p. pelo artigo 107.º do Regime Geral das Infracções Tributárias), o revertido veio pedir ao órgão da execução fiscal o cancelamento da hipoteca legal sobre os imóveis, o levantamento da penhora sobre os saldos bancários e a devolução do crédito de IRS penhorado, bem como a extinção do processo executivo onde consta como responsável subsidiário da sociedade.

Invocou, em síntese, que a prossecução do processo de execução fiscal contra ele, com a consequente manutenção dos ónus e encargos sobre o seu património, após aquilo que designou como «*o trânsito em julgado da decisão proferida no processo-crime (n.º 384/16.9T9ACB)*», constitui uma violação do princípio da presunção da inocência, com consagração legal no § 2.º do artigo 6.º da Convenção dos Direitos Humanos (CEDH) – que prescreve: «*Qualquer pessoa acusada de uma infracção presume-se inocente enquanto a sua culpabilidade não tiver sido legalmente provada*» – e que uma absolvição penal deve ser tida em conta em qualquer processo ulterior, penal ou não penal, tal como considerou o Tribunal Europeu dos Direitos Humanos (TEDH) no âmbito da queixa n.º 27785/10, decidida por acórdão transitado em 23 de Março de 2015, no caso Melo Tadeu contra Portugal³.

O órgão da execução fiscal – por despacho do Chefe da Secção de Processo da Segurança Social da área competente – indeferiu o pedido.

O executado por reversão reclamou para o tribunal tributário ao abrigo do artigo 276.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). Manteve que a prossecução da execução fiscal contra ele viola o § 2.º do artigo 6.º da CEDH, na medida em que o (por ele denominado) «*trânsito em julgado da decisão proferida em processo-crime*» impede que, em qualquer outro processo, qualquer que seja a sua natureza, seja posta em causa a presunção de inocência.

³ Disponível, em língua portuguesa, em http://gddc.ministeriopublico.pt/sites/default/files/case_melo_tadeu_v_portugal_portuguese_translati_on.pdf.

O tribunal de 1.^a instância salientou que o Reclamante não deduziu oposição à execução, motivo por que os despachos de reversão se consolidaram na esfera jurídica dele, que assumiu a qualidade de responsável subsidiário no processo de execução fiscal. Assim, as hipotecas legais e as penhoras são meros actos consequentes e, porque a estes actos não foram assacadas quaisquer ilegalidades próprias, não resta outra alternativa senão a de mantê-los, nada obstando, por isso, à normal prossecução do processo de execução até à cobrança integral da dívida exequenda e acrescido.

Mais salientou que no caso não se está perante uma sentença penal absolutória, mas antes perante um despacho de arquivamento proferido no âmbito do inquérito penal, pelo que não se pode pretender que o tribunal reconheça «*o feito comunicante da inocência declarada no processo-crime ao processo de execução*».

Salientou ainda que o princípio da presunção de inocência, consagrado no artigo 32.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa (CRP), não tem aplicação em matéria de reversão das dívidas tributárias, ao abrigo do disposto no artigo 24.º da LGT, mas apenas no processo penal e, de um modo geral, no direito sancionatório.

Por tudo isso, julgou a reclamação improcedente.

Inconformado, o Reclamante recorreu para o Supremo Tribunal Administrativo.

Sustentou, em síntese, que decorre da jurisprudência do TEDH que a não incriminação no processo penal deve comunicar os seus efeitos ao processo executivo, sob pena de o órgão da execução fiscal incorrer em violação do artigo 6.º, § 2, da CEDH, como decidido no referido acórdão daquele tribunal (Melo Tadeu vs. Portugal).

Argumentou que o tribunal judicial, no âmbito do processo crime, consignou que, em face dos factos apurados, o ali arguido (aqui recorrente) apenas era gerente de direito e que não se apurou que tenha tido intervenção na tomada de decisões referentes à vida da sociedade, motivo por que não se apuraram factos suficientes para lhe imputar a prática do crime de abuso de confiança contra a segurança social. Assim, porque o processo-crime e o processo de execução fiscal se encontram enxertados num denominador comum – qual seja que o recorrente foi gerente da sociedade originária devedora e que foram as suas falhas na gestão que determinaram o não pagamento das prestações tributárias à segurança social nos períodos em causa –, uma vez que ficou demonstrado no processo crime que o recorrente, apesar de gerente, nunca exerceu a gerência efectiva ou de facto da devedora originária, a manutenção da execução e consequentemente das penhoras e hipotecas de bens sobre o seu património constitui uma grave violação da CEDH, uma violação do princípio da presunção da inocência, consagrada no § 2.º do artigo 6.º daquela Convenção. Isto porque decorre do espírito desse normativo que sempre que ocorrer a absolvição de uma pessoa acusada, se após a absolvição do arguido este vier a ser tratado como culpado por outra entidade, com base nos mesmos factos, haverá violação do princípio da presunção da inocência; que a consideração devida à pessoa acusada somente é preservada se os efeitos de uma absolvição forem respeitados por todas as entidades e em todos os processos, independentemente da

natureza dos mesmos, sob pena de as garantias de justiça e equidade se tornarem meramente teóricas e ilusórias.

Conhecendo do recurso, o STA estabeleceu como questão a apreciar e decidir a de saber se a sentença recorrida incorreu em erro ao julgar improcedente a reclamação judicial deduzida pelo ora recorrente, no entendimento de que a decisão de arquivamento do inquérito crime que averiguava da eventual prática de crime de abuso de confiança contra a segurança social não contende com a decisão de reversão proferida no processo executivo.

Começou por salientar que a pretensão do recorrente é a de deixar de ser considerado responsável subsidiário pelas dívidas exequendas e que tem fundamento exclusivo na decisão do Ministério Público, de arquivamento do inquérito penal pelo crime de abuso de confiança fiscal em que foi arguido. Isto porque naquela decisão do Ministério Público ficou dito que, apesar da qualidade de gerente de direito do ora recorrente, não se apurou que tenha exercido de facto funções de gerência, *«que não se apurou que [ele e o outro gerente de facto investigado] tenham tido intervenção na tomada de decisões referentes à vida da sociedade»* e que *«não se apuraram factos suficientes para lhe imputar a prática do crime de abuso de confiança contra a Segurança Social»*. Por isso, o recorrente quer que se extingam os processos de execução fiscal instaurados para cobrança coerciva de cotizações e contribuições não pagas e que contra si reverteram, sob pena de violação do princípio da presunção de inocência, consagrado no § 2.º do artigo 6.º da CEDH. Ou seja, que, *«[p]or mero efeito mimético e sem que o recorrente alguma vez antes tenha vindo ao processo executivo impugnar a responsabilidade subsidiária que lhe foi imputada, exercendo o direito de audiência antes da reversão ou opondo-se à execução por ilegitimidade, em razão do não exercício de facto das funções para que foi nomeado»*, pretende agora a extinção da execução fiscal.

Salientou o STA que, antes de formular essa pretensão, o recorrente interveio no processo de execução chamando a si essa responsabilidade nos requerimentos em que solicita o pagamento, a título pessoal e em prestações, das dívidas tributárias da devedora originária.

Depois, referiu que *«a responsabilidade tributária e a responsabilidade penal tributária, podendo coexistir na esfera jurídica da mesma pessoa, são títulos autónomos de responsabilidade, gerados por factos diversos, sujeitos a diversos princípios, regimes e leis e determinantes de consequências igualmente diferenciadas»*, sendo que, *«[d]esde logo, na responsabilidade penal tributária não há culpas presumidas, presumindo-se, ao invés, inocente o arguido até ao trânsito em julgado da decisão que o condene»*, enquanto *«[a] responsabilidade tributária, porém, admite uma presunção – ilidível – de culpa no não pagamento, nos casos previstos na alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º da Lei Geral Tributária, cabendo ao responsável tributário ilidir, através do meio processual próprio (audiência prévia antes da reversão e oposição), essa presunção legal de culpa para afastar a sua responsabilidade pela dívida»*.

De seguida, o STA salientou que, no caso dos autos, é difícil de aceitar a alegação de que a não extinção dos processos executivos e seus efeitos viola o “princípio da presunção de inocência”, designadamente *«porque no processo tributário não há inocentes ou culpados, antes*

devedores ou não devedores do imposto, sendo os pressupostos da responsabilidade tributária diversos dos da responsabilidade penal tributária, como não podia deixar de ser, aliás, dado o diferente calibre dos valores em presença num e noutra caso».

Mais referiu o STA que, no caso dos autos, há na origem do processo executivo dirigido contra o ora recorrente uma presunção de culpa que fundamentou a reversão, presunção esta que era ilidível, mas que o recorrente nunca procurou ilidir – pelo contrário, foi junto do órgão da execução fiscal reconhecer a sua responsabilidade, pedir a reversão da execução fiscal contra si, renunciar ao direito de audiência prévio à reversão e pedir, em nome próprio, o pagamento da dívida exequenda em prestações –, pelo que a sua responsabilidade se consolidou e o processo executivo prosseguiu contra ele, com a realização de diligências executivas tendentes a acautelar o crédito exequendo por parte da Segurança Social, diligências essas a que nenhuma ilegalidade foi concretamente imputada, como bem afirmou a sentença recorrida.

Prosseguiu o STA, salientando que no caso a decisão invocada pelo recorrente é um despacho de arquivamento proferido pelo Ministério Público no processo penal e não uma decisão penal absolutória transitada em julgado e que as decisões do Ministério Público em sede de inquérito penal não formam caso julgado⁽⁴⁾, o que só ocorre relativamente a decisões judiciais⁽⁵⁾; que essa decisão encerra um juízo sobre a suficiência de elementos susceptíveis de integrar a prática de um crime, no caso o crime de abuso de confiança fiscal; que a apreciação que o magistrado do Ministério Público faz sobre a comprovação de determinados factos não tem a força probatória dos factos fixados numa sentença, que são fixados na sequência de uma fase instrutória e julgamento sujeitos a contraditório das partes envolvidas.

Assim, continuou o STA, embora na decisão de arquivamento do inquérito o magistrado do Ministério Público tenha concluído que o recorrente não tenha tido «*intervenção na tomada de decisões referentes à vida da sociedade*» – avaliação que não cumpre sindicar –, a força probatória de tal juízo de facto não se pode impor como se tivesse sido fixada em decisão judicial transitada em julgado.

Acresce que o acórdão do TEDH a que se refere o recorrente não pode ser convocado para decidir a questão. Por um lado, porque enquanto a situação nele em causa se referia a uma decisão judicial penal absolutória, aqui está em causa um despacho de arquivamento proferido pelo magistrado do Ministério Público. Por outro lado, naquela situação o TEDH considerou

⁴ Porque o Código de Processo Penal não fornece a noção de trânsito em julgado e não há modo de por analogia, com recurso a outras normas do próprio código, se determinar o conceito, devem ser observadas as normas do processo civil, como resulta do artigo 4.º daquele código. Assim, há que atentar no disposto no artigo 628.º do Código de Processo Civil – «*A decisão considera-se passada ou transitada em julgado, logo que não seja susceptível de recurso ordinário, ou de reclamação*» – do qual, a contrario, se retira que a decisão judicial não transita em julgado enquanto for possível a interposição de um recurso ordinário.

⁵ Relativamente às quais, há que ter presente o disposto no artigo 624.º do CPC:

«1 - *A decisão penal, transitada em julgado, que haja absolvido o arguido com fundamento em não ter praticado os factos que lhe eram imputados, constitui, em quaisquer acções de natureza civil, simples presunção legal da inexistência desses factos, ilidível mediante prova em contrário.*

2 - *A presunção referida no número anterior prevalece sobre quaisquer presunções de culpa estabelecidas na lei civil.*».

que havia a tentativa da recorrente de discutir no foro tributário próprio os pressupostos da responsabilidade tributária que lhe foi imputada, enquanto no caso sob análise nunca foi feita essa tentativa.

Acresce que, como se consignou no Acórdão do STA proferido a 8 de Outubro de 2014, no processo n.º 1930/13⁶, «*as exigências da prova em processo penal são acrescidas face ao direito fiscal, em que são frequentes as presunções de culpa que recaem sobre o sujeito passivo, incumbindo, nestes casos, ao sujeito passivo, a prova da não culpa*».

Aliás, salientou ainda o STA, o próprio TEDH já considerou, nomeadamente em casos relativos a um processo civil subsequente, que, se a absolvição penal não deve ser questionada no âmbito do processo de indemnização, isso não deve constituir obstáculo ao estabelecimento, com base em exigências de prova menos restritas, de responsabilidade civil com obrigação de pagamento de uma indemnização pelos mesmos factos⁷. O mesmo parece valer no caso dos autos.

O STA realçou ainda que os efeitos do arquivamento do inquérito penal não se repercutem na validade da acção executiva, mesmo que esta tenha como pressuposto a responsabilidade subsidiária fundada no exercício das funções de gerente de facto, exercício esse que foi dado como não verificado na acção penal na decisão do Ministério Público ao afastar a responsabilidade do Recorrente na prática do crime de abuso de confiança fiscal, quer porque não estamos perante decisão judicial cujos efeitos se projectem fora do processo, quer porque esses efeitos não se repercutem na validade do título executivo nem do despacho de reversão.

Finalmente, salientou o STA que não estamos perante facto superveniente que reabra o prazo da acção de oposição à execução fiscal, ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do artigo 203.º do CPPT. Na verdade, o juízo de facto sobre o exercício das funções de gerente por parte do recorrente formulado na decisão de arquivamento do inquérito não se pode em si considerar um facto desconhecido do recorrente e que o mesmo não tivesse não tivesse podido invocar em oposição apresentada no prazo legal de 30 dias após a sua citação para os termos da execução

⁶ Disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1dfb448d8899d9f980257d6d0048ff84>.

Neste aresto, o STA considerou que a absolvição no processo crime por não se ter apurado o montante do IVA de que o arguido vinha acusado de se ter apropriado não podia valer como fundamento da oposição à execução fiscal, mas apenas como meio de prova no âmbito da discussão da legalidade da liquidação que deu origem à dívida exequenda, a qual só podia ser efectuada impugnação judicial; que não se vislumbra como «*a não prova do concreto facto do quantum exacto do valor dos serviços efectuados pelo oponente em sede penal, pode relevar perante ao título executivo que foi dado à execução*» e que «*a matéria relativa à inexistência da prestação de serviços ou a não prova do valor dos serviços efectuados, que poderia resultar da invocada prova documental, nunca poderia ser alegada e discutida em sede de oposição, tendo em conta os fundamentos do processo de oposição contidos no artigo 204º e a inviabilidade de nele se discutir a legalidade em concreto do acto de liquidação*».

⁷ V.g., os arestos do TEDH, referidos pelo STA no acórdão sob análise,

- Ringvold c. Noruega, proferido no processo n.º 34964/97, disponível em <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-60933>;

- Lundkvist c. Suécia, proferido no processo n.º 48518/99, disponível em <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-23599>.

fiscal. O facto em si novo e superveniente é a decisão do Ministério Público, que poderia relevar como elemento adjuvante de prova em oposição já apresentada, mas não é esse o caso. O que está em causa na execução fiscal é a cobrança de uma dívida cujo título constitutivo não foi questionado pelo recorrente e em relação ao qual os efeitos da decisão do Ministério Público proferida no inquérito penal não têm, salvo melhor opinião, qualquer projecção.

Por tudo isso, o STA entendeu negar provimento ao recurso.

Do que ficou dito resulta que a decisão de arquivamento do inquérito penal, na qual o magistrado do Ministério Público considerou que não tinham sido apurados factos susceptíveis de permitir a acusação do arguido pelo crime de abuso de confiança, não projecta sobre a execução fiscal os efeitos que eram pretendidos pelo recorrente, designadamente não permite que, com base nessa decisão do MP, se conclua, sem mais, pela inexistência da responsabilidade subsidiária do revertido (arguido naquele inquérito) e pela consequente extinção da execução fiscal quanto a ele.

Ainda sobre o acórdão do TEDH invocado pelo recorrente, gostaria apenas de deixar uma nota: no mesmo há uma longa série de considerandos que, salvo o devido respeito, revelam diversas inconsistências – algumas delas salientadas no voto lavrado pelos juízes que ficaram vencidos (desde logo quantos ao períodos e aos montantes das dívidas em causa, quanto ao facto de a reversão da execução fiscal ser anterior à decisão penal e quanto à responsabilidade da queixosa por não ter usado correctamente os meios processuais que a lei portuguesa punha ao seu dispor para reagir contra a reversão) – e até má compreensão do sistema judicial nacional, sobretudo no que respeita à concatenação dos diversos meios processuais e à disciplina processual, designadamente no que se refere aos fundamentos da impugnação judicial e à peremptoriedade dos prazos.

Na verdade, ao contrário do que aí se parece supor, na impugnação judicial não se pode atacar o despacho de reversão. Sendo certo que ao revertido se abrem dois meios de defesa: a oposição à execução fiscal e a impugnação judicial, cada um deles tem um âmbito bem definido. Ao contrário do que sustentou o juiz nacional na declaração de concordância que lavrou naquele acórdão, a eventual violação do caso julgado não podia erigir-se em fundamento de impugnação judicial porque se trata de ilegalidade que não se refere ao acto de liquidação, que deu origem à dívida exequenda, mas ao despacho de reversão. Ora, como é sabido, a apreciação da exigibilidade das dívidas em cobrança coerciva e a legitimidade do executado são questões a apreciar em sede de oposição à execução fiscal.

No referido acórdão do TDEH considerou-se que tribunais nacionais tinham violado o “princípio da presunção de inocência”, não obstante os mesmos não se terem pronunciado sobre o mérito da pretensão da queixosa, ou por intempestividade do pedido ou por força de nulidade processual decorrente de erro na forma do processo.

Salvo o devido respeito, não vislumbro como se pode afirmar que os tribunais nacionais desconsideraram a absolvição penal da recorrente quando, por mau uso dos meios

processuais imputável à recorrente, não tiveram possibilidade de decidir a questão da compatibilidade da reversão com a presunção de inocência.

Finalmente, afigura-se-me inviável que a absolvição penal pelo crime de abuso de confiança fiscal possa, por si só, afastar a responsabilidade subsidiária, cujos pressupostos, como ficou dito no acórdão do STA sob análise, são bem diversos dos pressupostos da responsabilidade penal.

Convalidação da liquidação efectuada com preterição da audiência prévia: uma questão fracturante?

Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, de 26 de Setembro de 2018, proferido no processo n.º 1506/17.8BALS⁸

Trata-se de um recurso interposto para o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA, do acórdão proferido em 16 de Fevereiro de 2017 pela Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte no processo n.º 29/03 – Porto⁹, por oposição com o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do STA de 10 de Novembro de 2010, proferido no processo n.º 671/10¹⁰. Versa sobre uma questão relativa ao direito de audiência e, em face do empate verificado entre os oito Conselheiros então em exercício efectivo de funções na Secção, requereu voto de desempate do Senhor Presidente do STA¹¹.

A questão jurídica decidida em sentido divergente pelo acórdão recorrido e pelo acórdão fundamento foi a da relevância do incumprimento do dever de audiência prévia à conclusão do relatório de inspecção e/ou à liquidação quando se lhe tenha seguido reclamação graciosa e nela o sujeito passivo se tenha pronunciado sobre as questões relativamente às quais deveria ter sido ouvido antes do relatório da fiscalização ou da liquidação. Vejamos:

Em regra, em sede de procedimento tributário o direito de participação, constitucionalmente garantido (cfr. artigo 267.º, n.º 5, da CRP), concretiza-se através do direito de audiência prévia, como resulta do artigo 60.º da LGT e do artigo 45.º do CPPT.

⁸ Disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/ac23cdbe6d492d59802583220046ae1d>.

⁹ Disponível em

<http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/7fc8d3a526992dc2802580f80035d7ef>.

¹⁰ Disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/ecb17eda850d1878802577df00391c80>.

¹¹ Cumpre-me alertar que 2 Conselheiros que votaram favoravelmente o acórdão se jubilaram entretanto, motivo por que não é possível antecipar se a posição que fez vencimento vai ou não manter-se no Pleno, tanto mais que a Secção passará a ter 12 conselheiros, nos termos do disposto na Portaria n.º 290/2017, de 28 de Setembro.

A obrigação da AT ouvir o sujeito passivo e o direito deste a ser ouvido no âmbito do procedimento tributário, quer de inspecção quer de liquidação efectuada por iniciativa da AT (sem prejuízo de a audiência naquele poder dispensar a audiência neste, nos termos do n.º 3 do artigo 60.º da LGT), como modo de assegurar a participação do sujeito passivo, resulta, actualmente, do disposto no artigo 60.º, n.ºs, 1, alínea a) e 2.º, alínea a), da LGT e, antes da entrada em vigor desta Lei, resultava do disposto no artigo 100.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA), na sua redacção anterior.

Quando o exercício do direito de audiência prévia não é assegurado e não está legalmente dispensado, essa falta constitui preterição de formalidade essencial, conducente, em regra, à anulabilidade do acto, como resulta do n.º 1 do artigo 163.º do CPA.

No entanto, há situações em que a preterição da formalidade pode não ter efeitos invalidantes do acto, designadamente:

- i) Quando se demonstra que a decisão, porque proferida num quadro de vinculação estrita, não poderia ser outra senão aquela que foi tomada, inexistindo qualquer possibilidade de a intervenção do sujeito passivo poder influenciar o conteúdo daquele acto,
- ii) Quando, apesar de a decisão ser proferida num quadro de discricionariedade, não há dúvida de que o acto, sem margem para dúvidas, teria sido praticado com o mesmo conteúdo ainda que a ilegalidade não tivesse sido cometida, sendo que em ambas estas situações se faz funcionar o princípio do aproveitamento do acto; e
- iii) Quando, em procedimento de segundo grau, o interessado pôde pronunciar-se sobre as questões relativamente às quais foi omitida a audiência no procedimento de primeiro grau.

Vejamos mais detalhadamente:

Quanto aos dois primeiros grupos de situações, o STA desde há muito vem admitindo o princípio do aproveitamento do acto tributário quando a intervenção do interessado no procedimento tributário seja inequivocamente insusceptível de influenciar a decisão final, o que, em geral, acontece nos casos em que se esteja perante uma situação legal evidente ou se trate de actividade administrativa vinculada, não se vislumbrando a mínima possibilidade de a audiência poder influir no conteúdo da decisão. A verificação da absoluta impossibilidade de a decisão do procedimento ser influenciada pela participação do interessado, exige um exame *a posteriori* e casuístico, um juízo de prognose póstuma no sentido da inexistência de qualquer possibilidade de a sua intervenção poder influenciar o conteúdo daquele acto, não sendo determinante nesse juízo o conteúdo da impugnação judicial do acto nem a sorte que esta possa ter merecido ¹².

¹² Sobre o princípio do aproveitamento do acto, *vide*, por todos, os seguintes acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:
- de 22 de Janeiro de 2014, proferido no processo n.º 441/13, disponível em

Esta jurisprudência assenta no princípio do aproveitamento do acto – princípio que, antes da nova redacção dado ao CPA não tinha suporte directo em disposição legal alguma¹³, mas que assentava no entendimento de que não se justifica a anulação de um acto administrativo que foi praticado no exercício de poderes vinculados e está de acordo com os pressupostos fixados na lei –, nos termos do qual se admite que a falta de audiência dos interessados, quando obrigatória, possa não conduzir à anulação do acto final do procedimento. Assim, essa omissão não conduziria à anulação do acto nos casos em que no processo contencioso se pudesse concluir que, se ela tivesse sido realizada, o interessado não teria possibilidade de apresentar elementos novos nem deixou de pronunciar-se sobre questões relevantes para determinar o conteúdo da decisão final.

É quanto ao terceiro grupo de situações que existe controvérsia, tal como resulta do acórdão do Pleno de que ora nos ocupamos.

Na verdade, alguma jurisprudência – de que são exemplo o acórdão sob análise e o acórdão que nele era recorrido¹⁴ – tem vindo a admitir que nas situações em que o sujeito passivo interpôs reclamação graciosa da liquidação e neste meio de reacção administrativa se pronunciou sobre todas as questões relativamente às quais lhe deveria ter sido previamente concedida a faculdade de se pronunciar, é de considerar que ficou sanado o vício de preterição de formalidade legal por omissão de notificação para exercício do direito de audiência prévia à liquidação.

Esse entendimento, como resulta do acórdão sob análise, não recolhe unanimidade e foi exautorado no voto de vencido lavrado nesse acórdão, voto cuja fundamentação foi subscrita pelos demais conselheiros que votaram vencidos.

Regressando ao acórdão sob análise:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/212bcafe7f4d180f80257c6f004ea9c0>;

- de 15 de Outubro de 2014, proferido no processo n.º 1374/13, disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/29e75cff6637cdef80257d7800526d92>.

¹³ Hoje, podemos lobrigar uma consagração desse princípio no n.º 5 do artigo 163.º do CPA, que dispõe:

«5 - Não se produz o efeito anulatório quando:

a) O conteúdo do acto anulável não possa ser outro, por o acto ser de conteúdo vinculado ou a apreciação do caso concreto permita identificar apenas uma solução como legalmente possível;

[...]

c) Se comprove, sem margem para dúvidas, que, mesmo sem o vício, o acto teria sido praticado com o mesmo conteúdo».

¹⁴ Outros exemplos são os acórdãos

- da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 25 de Junho de 2015, proferido no processo n.º 1391/14, disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b3ee19b6d97f72bc80257e74003ef3fb>;

- da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte de 2 de Fevereiro de 2017, proferido no processo n.º 1196/05.0BEPRT, disponível em

<http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/b8abbe5696089b1f802580e200508a31>.

O acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA começou por enunciar o que ficou decidido em cada um dos arestos em confronto, para concluir que em ambos se reconheceu que tinha sido violado o direito de audiência prévia à liquidação, bem como em ambos se reconheceu que não se podia convalidar o acto com fundamento no princípio do aproveitamento do acto, pois não se demonstrava em nenhum dos casos que, a ter sido facultada ao interessado a faculdade de exercer aquele direito, a decisão (a liquidação) não poderia ter outro conteúdo. Aí não havia divergência entre os acórdãos em confronto.

A divergência entre ambos, que justificou a prossecução do recurso, que foi interposto ao abrigo do artigo 284.º do CPPT, era quanto à possibilidade de afastamento do efeito anulatório e convalidação do acto, quanto à possibilidade de considerar que o direito de participação foi assegurado através da intervenção na reclamação graciosa, onde o sujeito passivo se pronunciou sobre as questões relativamente às quais o não pode fazer antes da liquidação por a AT, indevidamente, ter omitido a notificação para o efeito.

Enquanto no acórdão recorrido se entendeu que o acto (liquidação impugnada) se convalidou por força da interposição da reclamação graciosa em que o interessado se pronunciou sobre todas as questões relativamente às quais lhe deveria ter sido facultado o direito de audiência prévia à liquidação, no acórdão fundamento não se concedeu relevância, como eventual causa de convalidação do acto, à circunstância de o interessado ter deduzido reclamação graciosa contra a liquidação.

Foi essa a questão que se colocou ao STA, que a resolveu nos seguintes termos:

Porque o direito de audiência prévia tem um fim instrumental, não constituindo um fim em si mesmo, perante a omissão da notificação para o seu exercício previamente à liquidação, cumpre verificar se o fim visado pelo mesmo – a participação do sujeito passivo – foi alcançado por outro meio.

Assim, nas situações em que, tendo sido omitida a audiência no procedimento de primeiro grau, o interessado teve a oportunidade de se pronunciar em procedimento de segundo grau, devemos considerar que está preenchida a previsão legal da alínea b) do n.º 5 do artigo 163.º do novo CPA, que determina que não se produz o efeito anulatório do acto quando «[o] fim visado pela exigência procedimental ou formal preterida tenha sido alcançado por outra via». Nesse sentido, DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, dizem: «Poderá também considerar-se convalidado o acto primário que enferme de vício de violação do direito de audição se o interessado veio a utilizar meios de impugnação administrativa (reclamação graciosa ou recurso hierárquico) e neles acabou por ter oportunidade de se pronunciar sobre questões sobre as quais foi indevidamente omitida a audiência no procedimento de primeiro grau. Em situações deste tipo, quer o acto primário tenha sido mantido quer tenha sido revogado e substituído pelo acto de segundo grau, a decisão administrativa final acaba por ser o acto de segundo grau, pelo que deverá ser em relação a este acto que deverá aferir-se se o contribuinte teve ou não oportunidade de participar na sua formação. Porém, se a reclamação graciosa e o recurso hierárquico são facultativos e o interessado impugna contenciosamente o acto primário, não ocorrerá qualquer

convalidação, subsistindo o vício de preterição do direito de audição, se o acto primário enfermava dele. Isto é, não é apenas por o interessado ter a possibilidade de impugnar administrativamente o acto primário, mas apenas quando tenha deduzido efectivamente uma impugnação e nela se tenha pronunciado sobre as questões sobre as quais era necessário dar-lhe oportunidade de se pronunciar, que se pode considerar convalidado o acto, por ter sido atingida, antes de ser concluída a actividade administrativa, a finalidade visada por lei com a concessão daquele direito»¹⁵.

No caso a que se refere o acórdão sob análise, a recorrente interpôs reclamação graciosa da liquidação adicional e neste meio de reacção administrativa teve a oportunidade de se pronunciar, como efectivamente se pronunciou, sobre todas as questões relativamente às quais lhe deveria ter sido previamente concedida a faculdade de se pronunciar previamente à liquidação. Por isso, nele se considerou que o vício de preterição de formalidade legal por omissão de notificação para exercício do direito de audiência prévia à liquidação ficou sanado. Parafraseando os citados Autores, afirmou-se no aresto que a decisão administrativa final acaba por ser o acto de segundo grau (por que foi decidida a reclamação graciosa), pelo que deverá ser em relação a este acto que deverá aferir-se se o sujeito passivo teve ou não oportunidade de exercer o direito de participação.

Esta solução não logrou convencer os quatro Conselheiros que votaram vencidos. As críticas expressas no voto de vencido podem resumir-se nos seguintes termos:

Primeira, a afirmação de que o sujeito passivo na reclamação graciosa se pôde pronunciar e se pronunciou efectivamente sobre todas as questões relativamente às quais lhe deveria ter sido previamente concedida a faculdade de se pronunciar previamente à liquidação, motivo por que ficou sanado o vício de preterição de formalidade legal decorrente da omissão da notificação para exercício do direito de audiência prévia à liquidação e de que, nesta circunstância, a decisão administrativa final acaba por ser o acto de segundo grau (por que foi decidida a reclamação graciosa), pelo que deverá ser em relação a este acto que deverá aferir-se se o contribuinte teve ou não oportunidade de participar na sua formação, «*afronta directamente jurisprudência consolidada deste Supremo Tribunal no tocante ao que deve ser o objecto da impugnação judicial subsequente a reclamação graciosa e faz uma desadequada aplicação do princípio do aproveitamento do acto tributário/administrativo nos casos de falta de audição prévia legalmente devida*». Isto, quanto à primeira questão, porque o STA tem afirmado e reafirmado, desde há muitos anos, que «*nos casos em que a reclamação graciosa é expressamente indeferida, o objecto do processo de impugnação judicial é, formal e directamente, o acto de indeferimento, que manteve a liquidação que foi objecto da reclamação, mas o objecto real da impugnação, o acto cuja legalidade está em causa apurar, é o acto de liquidação que foi mantido pelo acto de indeferimento da reclamação*», sendo certo que a impugnação não está, pois, limitada pelos fundamentos invocados na reclamação graciosa, podendo ter como fundamento qualquer ilegalidade do acto tributário¹⁶.

¹⁵ *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, Encontro da Escrita, 4.ª edição, anotação 15 ao artigo 60.º, pág. 517.

¹⁶ Cita, como exemplos, os acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 18 de Maio de 2011, proferido no processo n.º 156/11, disponível em

Conclui-se no referido voto de vencido que «[d]esta doutrina resulta que, o facto de o interessado deduzir reclamação graciosa contra a liquidação em que invoca unicamente os vícios de mérito, não o impede de posteriormente, em impugnação judicial subsequente à decisão de indeferimento total ou parcial da reclamação graciosa, invocar todos os restantes vícios de forma que entenda que se verificam, assim como inversamente pode reservar para a reclamação graciosa a invocação dos vícios de forma/ procedimentais e reservar para a impugnação judicial os vícios de mérito ou de substância.// Ou seja, o facto de lançar mão do procedimento gracioso de segundo grau, só por si, não degrada, não pode degradar, em não essenciais os vícios procedimentais, nomeadamente a violação do direito de audiência prévia, retirando-lhes a sua capacidade invalidante do acto de liquidação».

Segunda, «estando-se perante procedimentos da administração que não têm origem em requerimento expresso da interessada contribuinte e que se configuram como procedimentos altamente agressivos da sua esfera jurídica, entendemos que o princípio do aproveitamento do acto, do acto tributário da liquidação do imposto, apenas terá aplicação nos casos em que não se possam suscitar quaisquer dúvidas sobre a irrelevância do exercício do direito de audiência sobre o conteúdo decisório do acto, tal como se decidiu no acórdão do Pleno da Secção Tributária deste Supremo Tribunal, datado de 15.10.2014, recurso n.º 01374/13, em situação idêntica à destes autos, em que a impugnação judicial foi precedida de reclamação graciosa».

São estas as duas críticas dirigidas à tese que fez vencimento no acórdão sob análise.

Relativamente à primeira, salvo o devido respeito, confundem-se duas questões diversas: uma é a possibilidade da convalidação do acto, o afastamento do efeito anulatório decorrente da preterição da formalidade (que, aliás, pode resultar de outras circunstâncias que não a de o sujeito passivo se ter pronunciado em procedimento de 2.º grau sobre as questões relativamente às quais lhe foi cerceada essa possibilidade no procedimento de 1.º grau) e outra o âmbito da impugnação judicial deduzida na sequência de reclamação graciosa.

Vejamos:

A argumentação utilizada em sede de reclamação graciosa, os vícios que nela sejam imputados à liquidação, não condicionam a argumentação a aduzir e os vícios que àquele acto podem ser invocados na impugnação judicial, de acordo com a doutrina firmada no referido acórdão do Pleno de 3 de Junho de 2015, proferido no processo n.º 793/14¹⁷, com a qual concordo. Mas isso não significa que o acto de 1.º grau não se possa convalidar em face do teor da impugnação administrativa e respectiva decisão: se na reclamação graciosa o sujeito passivo se pronunciou sobre as questões sobre as quais era necessário ter-lhe sido facultada a possibilidade de se pronunciar e se essa pronúncia foi considerada pela AT na decisão expressa

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/7436be31e4102a058025789a0049244d>;

e do Pleno daquela Secção de 3 de Junho de 2015, proferido no processo n.º 793/14, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1ac7262259ee80ae80257e67003a5e89>.

¹⁷ Ver nota anterior, onde se indica local onde pode ser consultado o aresto.

da reclamação graciosa, que sentido faria anular o acto primário para que o sujeito passivo voltasse a ser ouvido sobre as mesmas questões?

Salvo o devido respeito, na tese do voto de vencido perde-se de vista o carácter instrumental do direito de audição.

Quanto à segunda crítica, sempre salvo o devido respeito, diremos que não é o princípio do aproveitamento do acto, na sua conformação típica, que aqui está em causa.

A situação é, antes, de afastamento do efeito anulatório do vício de forma por a finalidade (participação) visada pela formalidade omitida (a notificação para o exercício do direito de audiência no procedimento de 1.º grau) ter sido obtida através do modo como o sujeito passivo exerceu o seu direito de impugnação administrativa. Dito de outro modo, se o direito de participação foi plenamente exercido na reclamação graciosa (o procedimento de 2.º grau), não faz sentido anular a liquidação (o acto primário) com fundamento na violação do direito de audiência, tanto mais que a decisão administrativa final – quer esta mantenha quer revogue o acto primário – acaba por ser a que foi proferida na reclamação graciosa.

No caso do acórdão sob análise, que sentido faria anular a liquidação com fundamento na preterição da notificação para o exercício do direito de audiência quando o impugnante em sede de reclamação graciosa se pronunciou sobre todas as questões relativamente às quais podia pronunciar-se e a AT as considerou na decisão dessa reclamação, mantendo as correcções efectuadas e a respectiva liquidação?

Uma nota ainda para dizer que no acórdão invocado no voto de vencido – do Pleno, de 15 de Outubro de 2014, proferido no processo n.º 1374/13¹⁸ – como situação idêntica à do acórdão sob análise, não existe essa identidade, na medida em que apenas no caso do acórdão aí invocado como fundamento, e já não no caso do acórdão recorrido, a impugnação judicial foi precedida de reclamação graciosa.

Finalmente, duas notas de alerta para situações em que a doutrina do acórdão sob análise não tem aplicação.

Primeira, só quando o sujeito passivo tenha conhecimento da fundamentação aduzida pela AT pode efectivamente pronunciar-se no procedimento de 2.º grau sobre as questões relativamente às quais foi indevidamente omitida a audiência no procedimento de 1.º grau, ou seja, quando a liquidação enferme de falta de fundamentação fica desde logo comprometida a possibilidade de o sujeito passivo na reclamação graciosa se pronunciar sobre as questões, o que impede a convalidação da liquidação. É o que resulta inequivocamente do n.º 5 do artigo 60.º da LGT, que impõe a comunicação ao sujeito passivo do projecto de decisão e sua fundamentação para efeitos do exercício do direito de audição.

¹⁸ Disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/29e75cff6637cdef80257d7800526d92>.

Segunda, a convalidação do acto exige que a AT se pronuncie expressamente no procedimento de 2.º grau. Só nesse caso poderá dizer-se que a decisão administrativa final é o acto que decidiu o procedimento de 2.º grau; a presunção de indeferimento tácito não constitui uma decisão, antes «*é uma ficção jurídica destinada a possibilitar ao interessado o acesso aos tribunais, para obter tutela para os seus direitos ou interesses legítimos, nos casos de inércia da administração tributária sobre pretensões que lhe foram apresentadas*»¹⁹. Ou seja, para que possa ponderar-se a aplicação da doutrina do acórdão do Pleno sob análise, é necessária a existência de decisão expressa no procedimento de segundo grau²⁰.

O benefício do infractor – algumas questões suscitadas pelo Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária

Acórdão da Secção de Contencioso Tributário do STA de 7 de Novembro de 2018, proferido no proc. n.º 2778/11.7BEPRT (443/17)²¹

O caso não apresenta dificuldades de maior, mas suscita algumas reflexões sobre o relacionamento entre os tribunais (judiciais *lato sensu*) tributários²² e os tribunais arbitrais tributários, que todos integram a jurisdição tributária²³. Vou procurar resumi-lo nos seus aspectos essenciais e, por comodidade de exposição, usarei os termos tribunal tributário e tribunal arbitral para distinguir uns dos outros.

Uma sociedade foi objecto de uma acção de fiscalização, que levou a AT a efectuar-lhe duas correcções à matéria tributável declarada e, conseqüentemente, a liquidar-lhe adicionalmente IRC e respectivos juros compensatórios.

¹⁹ JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, II volume, anotação 6 a) ao artigo 106.º, pág. 194.

²⁰ Neste sentido o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 13 de Março de 2019, proferido no processo n.º 183/04.0BESNT, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/2e301276f08c1d2c802583c2003fdb2d>.

²¹ Disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6d03ff6744981b6b80258345003b83c0>.

²² Acompanho, no ponto, CARLA CASTELO TRINDADE, *Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária comentado*, Almedina, 2015, pág. 42, *maxime* nota de rodapé n.º 34.

²³ Do ponto de vista dogmático, não é inequívoco que os tribunais arbitrais em matéria tributária integrem a jurisdição tributária. Poderá sustentar-se que existe uma jurisdição arbitral tributária a par da jurisdição tributária integrada na ordem dos tribunais administrativos e fiscais. Sem prejuízo de mais aprofundada reflexão, que relego para ulterior ocasião, a meu ver a jurisdição tributária é uma, integrando a ordem dos tribunais administrativo e fiscais – constitucionalmente reconhecidos em 1989 como uma ordem judicial autónoma, de competência especializada e com natureza necessária, actualmente reconhecida no artigo 212.º da CRP – e é composta quer pelos tribunais tributários judiciais (judiciais aqui *lato sensu*, no mesmo sentido que o CPPT se refere ao processo judicial tributário nos arts. 97.º e 98.º), quer pelos tribunais tributários arbitrais a funcionar junto do CAAD (a quem o n.º 2 do artigo 4.º do RJAT atribuiu em exclusividade o funcionamento de tribunais arbitrais em matéria tributária, o que não deixa de suscitar algumas dúvidas de constitucionalidade, uma vez que o CAAD é uma pessoa colectiva de direito privado), cuja existência é uma possibilidade reconhecida constitucionalmente (cfr. artigo 209.º, n.º 2, da CRP).

A sociedade, discordando dessa liquidação, impugnou no tribunal tributário este acto, pedindo a anulação do mesmo com fundamento na ilegalidade de ambas as correcções.

No mesmo dia, apresentou junto do tribunal arbitral pedido de declaração de ilegalidade da liquidação²⁴, apenas no que se refere a uma das correcções²⁵, mas com base nos mesmos factos e fundamentos invocados na impugnação judicial deduzida junto do tribunal tributário, ou seja, com a mesma causa de pedir [cfr. artigo 581.º, n.º 4, do Código de Processo Civil (CPC)].

Nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 3.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, «*É possível deduzir pedido de impugnação judicial e pedido de pronúncia arbitral relativamente a um mesmo acto tributário, desde que os respectivos factos e fundamentos sejam diversos*». Da citada disposição legal retira-se, a contrario, que não é possível deduzir pedido de impugnação judicial e pedido de pronúncia arbitral relativamente ao mesmo acto tributário e com os mesmos fundamentos, o que bem se compreende: a proibição visa impedir a repetição de causas, que implica a verificação da tríplice identidade de elementos que definem a acção – quanto aos sujeitos, aos pedidos e à causa de pedir –, ainda que em tribunais de natureza distinta (arbitrais, uns, e judiciais tributários, os outros) mas dentro da mesma jurisdição (tributária). O mesmo desígnio preside aos institutos da litispendência e do caso julgado (cfr. artigos 580.º e 581.º do CPC). Essa repetição de causas poria o tribunal, judicial tributário ou arbitral tributário, perante a alternativa de contradizer ou de confirmar a decisão anterior, ainda que proferida por tribunal de outra natureza, com as consequentes quebra de prestígio de uns e outros tribunais resultante de eventuais decisões em sentido divergente e inutilidade, com os inerentes desperdício de tempo, de dinheiro e de esforços, da segunda decisão proferida, pois, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 625.º do CPC, apenas a que primeiro transitasse em julgado seria susceptível de ser executada²⁶.

Por isso, também o RJAT tem normas paralelas às dos artigos 580.º e 581.º do CPC, quais sejam o n.º 4 do artigo 13.º e o n.º 2 do artigo 24.º, onde se pode ler, respectivamente: «*A apresentação dos pedidos de constituição de tribunal arbitral preclui o direito de, com os mesmos fundamentos, reclamar, impugnar, requerer a revisão, incluindo a da matéria colectável, ou a promoção da revisão oficiosa, ou suscitar pronúncia arbitral sobre os actos objecto desses pedidos ou sobre os consequentes actos de liquidação, excepto quando o procedimento arbitral termine antes da data da constituição do tribunal arbitral ou o processo*

²⁴ Apesar de no pedido de pronúncia arbitral o pedido ser de declaração de ilegalidade do acto (cfr. artigo 2.º do RJAT) e não de anulação do mesmo, a diferença é mais de terminologia do que de conteúdo, uma vez que a declaração de ilegalidade da liquidação por parte do CAAD terá, necessariamente, que comportar efeitos anulatórios, como salienta JORGE LOPES DE SOUSA, *Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, Guia da Arbitragem Tributária*, Almedina, 2013, págs. 110/116

²⁵ Eventualmente, como modo para obviar ao limite de € 10.000.000 por litígio que resulta da lei (cfr. artigo 4.º, n.º 1, do RJAT e artigo 3.º, n.º 1, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março) para a vinculação da AT à jurisdição arbitral.

²⁶ Cfr. ANTUNES VARELA, J. MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA, *Manual de Processo Civil*, Coimbra Editora, 1984, págs. 287/289.

arbitral termine sem uma pronúncia sobre o mérito da causa» e «Sem prejuízo dos demais efeitos previstos no Código de Procedimento e de Processo Tributário, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação preclui o direito de, com os mesmos fundamentos, reclamar, impugnar, requerer a revisão ou a promoção da revisão oficiosa, ou suscitar pronúncia arbitral sobre os actos objecto desses pedidos ou sobre os consequentes actos de liquidação».

Ou seja, se é certo que a sociedade podia apresentar pedido de impugnação judicial e pedido de pronúncia arbitral relativamente ao mesmo acto de liquidação, só podia fazê-lo desde que num e noutra processo invocasse factos e fundamentos diferentes.

Ora, pelo menos em parte (quanto a uma das duas correcções à matéria tributável que deram origem à liquidação impugnada), os factos e fundamentos invocados perante o tribunal tributário são os que foram invocados perante o tribunal arbitral, circunstância de que nem um nem outro tribunal tiveram conhecimento em fase liminar (se o tivessem, por certo teriam conhecido da litispendência, não cuidando aqui de saber em que processo deveria a excepção ter sido conhecida).

O processo arbitral terminou com a absolvição da instância por, na perspectiva que adoptou o acórdão aí proferido, se ter verificado uma excepção dilatória²⁷. Excepção que, adiante-se já, é imputável ao sujeito passivo.

O tribunal tributário, já ultrapassada a fase liminar, apercebeu-se de que fora deduzido pedido de pronúncia arbitral e que este fora já decidido.

Consequentemente, sem atentar que no processo de impugnação judicial o pedido de anulação da liquidação se alicerçava não só nos factos e fundamentos invocados no pedido de pronúncia arbitral como também noutros (naquele apenas se questionou a primeira correcção enquanto neste se questionaram as duas), decretou a extinção da instância com o fundamento de que a impugnante não podia ter apresentado, como apresentou e em simultâneo, pedido de pronúncia arbitral e impugnação judicial relativamente aos mesmos actos e com os mesmos fundamentos, por essa cumulação ser proibida pelo artigo 3.º do RJAT, sendo a violação desse interdito sancionada com a extinção da instância; mais considerou que se verifica também a excepção dilatória do caso julgado, tal como prevista pelos artigos 580.º, n.º 1, e 581.º, do

²⁷ A meu ver, a situação era de absolvição do pedido e não de absolvição da instância. Na verdade, contrariamente ao que entendeu o CAAD no acórdão em causa – acórdão arbitral proferido em 26 de Janeiro de 2010 no processo n.º 5/2011-T (disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?id=175>) –, a falta de oportuna impugnação do acto, destacável, de autorização da cláusula antiabuso (cfr. art 63.º, n.º 10, do CPPT), com a consequente formação do caso decidido ou caso resolvido, constitui falta de condição de impugnabilidade da consequente liquidação com fundamento em vícios daquele acto, da qual resulta a absolvição do pedido, e não da instância. Salvo o devido respeito, não se estava perante a falta de um pressuposto processual, a determinar a absolvição da instância, mas perante a falta de uma condição que a lei impõe se verifique antes da questão ser apreciada e decidida pelo poder judicial, uma condição de procedência da acção. Se essa condição não foi observada, a consequência nessa fase processual (se verificada em fase liminar, daria lugar ao indeferimento da petição inicial) deveria ter sido a absolvição da Fazenda Pública do pedido e não da instância.

CPC, que sempre levaria à absolvição da instância nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 278.º do CPC.

A sociedade impugnante, inconformada com essa decisão judicial, dela recorreu para o Supremo Tribunal Administrativo, sustentando, em síntese e no que ora nos interessa ²⁸, que:

a) À data em que foi proferida a decisão recorrida, já não se verificavam os requisitos da litispendência, porque o processo arbitral já tinha findado e, porque esta excepção não foi oportunamente conhecida, o tribunal de 1.ª instância não podia extrair consequência alguma de uma situação que já não se verificava, qual seja a pendência de duas causas idênticas;

b) A decisão recorrida, contrariamente ao que nela se considerou, também não encontra apoio no n.º 3 do artigo 24.º do RJAT para pôr fim à causa, uma vez que esta norma visa obviar às situações de litispendência e de caso julgado, ou seja, impedir a emissão de pronúncias contraditórias sobre o mérito das pretensões deduzidas; ora, a decisão do CAAD não conheceu do mérito da pretensão e, como dela consta expressamente, absolveu a AT da instância por considerar verificada uma excepção dilatória.

O STA, no que ora nos interessa, começou por salientar que a sentença não podia manter-se no que se refere à parte em que a impugnação judicial tem um fundamento exclusivo, qual seja a ilegalidade da segunda das referidas correcções, pois, nessa parte, não se verificava a coincidência de factos e fundamentos que suportavam os pedidos feitos ao tribunal tributário e ao tribunal arbitral. Consequentemente, decidiu que a sentença, na medida em que assentou num pressuposto diverso (que havia identidade total de fundamentos invocados no pedido de pronúncia arbitral e no pedido de impugnação judicial), não podia manter-se nessa parte, pelo que, sempre na referida parte, foi revogada e ordenado que os autos regressassem ao tribunal de 1.ª instância para aí prosseguirem.

Quanto à parte em que havia coincidência dos factos e dos fundamentos (coincidência das causas de pedir) que suportavam os pedidos feitos ao tribunal tributário e ao tribunal arbitral, o STA considerou que era de manter a decisão do tribunal de 1.ª instância, que entendeu que a impugnação judicial não podia prosseguir para conhecimento da legalidade da correcção, alterando apenas o efeito jurídico decretado, de extinção da instância²⁹ para absolvição da instância.

²⁸ Foram também invocadas nulidades da sentença, que foram julgadas improcedentes, bem como o erro de julgamento quanto ao caso julgado, questão que ficou prejudicada.

²⁹ A sentença não explicou por que tinha julgado extinta a instância. Admitiu-se no acórdão sob análise que o Tribunal *a quo* tenha reconduzido a situação à previsão da alínea b) do artigo 277.º do CPC, onde surge como causa de extinção da instância o «*compromisso arbitral*». O Supremo Tribunal Administrativo, embora exprimindo dúvidas, não acompanhou essa posição, por entender que esse compromisso arbitral (previsto no artigo 280.º do CPC) será «*um acordo superveniente à ocorrência do conflito, tendo por base sempre um litígio em concreto*» (cfr. CARLA CASTELO TRINDADE, *ob. cit.*, págs. 38 e 173.), enquanto a arbitragem tributária, tal como configurada legalmente na nossa ordem jurídica, quando admitida, não depende senão da escolha do sujeito passivo, uma vez que a AT se encontra

Para assim decidir, o STA considerou que, nos termos do n.º 2 do artigo 3.º do RJAT, «[é] possível deduzir pedido de impugnação judicial e pedido de pronúncia arbitral relativamente a um mesmo acto tributário, desde que os respectivos factos e fundamentos sejam diversos» e considerou também que, na sequência da absolvição da instância proferida pelo tribunal arbitral, a sociedade poderia apresentar impugnação judicial, mas apenas se ainda estivesse em tempo em face do prazo fixado na alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT (três meses após o termo do prazo para o pagamento voluntário). Isto porque a absolvição da instância era por facto que lhe é imputável, pelo que não podia valer-se do disposto no n.º 3 do artigo 24.º do RJAT, que dispõe: «Quando a decisão arbitral ponha termo ao processo sem conhecer do mérito da pretensão por facto não imputável ao sujeito passivo, os prazos para a reclamação, impugnação, revisão, promoção da revisão oficiosa, revisão da matéria tributável ou para suscitar nova pronúncia arbitral dos actos objecto da pretensão arbitral deduzida contam-se a partir da notificação da decisão arbitral».

Ou seja, nos termos da citada disposição legal, quando o processo termina sem uma pronúncia sobre o mérito do pedido, há que distinguir duas situações: se o não conhecimento é por facto não imputável ao sujeito passivo, reiniciam-se todos os prazos para impugnação judicial administrativa e judicial, seja esta junto dos tribunais tributários ou dos tribunais arbitrais; mas se o não conhecimento é por facto imputável ao sujeito passivo, os direitos impugnatórios, apesar de não precludirem, mantêm-se sujeitos aos prazos respectivos, que não se reiniciam, motivo por que apenas poderão ser exercidos se ainda em tempo.

A sociedade recorrente argumentou que quando foi proferida a sentença recorrida já o processo arbitral estava findo (com decisão de absolvição da instância da Fazenda Pública), pelo que, nessa data, «não se verificava, de todo, a excepção de litispendência – seja por via da regra do n.º 2 do artigo 3.º do RJAT seja por aplicação das regras gerais do CPC», motivo por que nada impedia o tribunal administrativo e fiscal de conhecer do pedido também relativamente à correcção cuja ilegalidade foi arguida perante o tribunal arbitral.

A este argumento esgrimido pela recorrente, o STA respondeu que não era a litispendência³⁰ que estava em causa, pois se os pressupostos desta excepção, se estiveram verificados em determinado momento, deixaram-no de estar quando foi proferida a decisão arbitral, mas que era intolerável que a impugnante pudesse retirar benefício da infracção das regras legais em que incorreu. Ou seja, sendo seguro que o n.º 2 do artigo 3.º do RJAT lhe vedava a possibilidade de deduzir simultaneamente impugnação judicial e pedido arbitral relativamente ao mesmo acto tributário com os mesmos factos e fundamentos, seria contrário aos princípios do direito que pudesse retirar uma vantagem da violação dessa norma, designadamente para efeitos no n.º 3 do artigo 24.º do RJAT. A não ser assim, o tribunal estaria a ratificar um comportamento ilegal, a incentivar a violação das regras processuais e a premiar o faltoso.

Em síntese, se quando foi proferida a decisão arbitral a sociedade já não estava em tempo para instaurar impugnação judicial (cfr. artigo 24.º, n.º 3, do RJAT e artigo 102.º do CPPT),

vinculada nos termos legais, de acordo com o n.º 1 do artigo 4.º do RJAT e a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

³⁰ Como também não era o caso julgado.

também não podia valer-se da pendência da impugnação judicial que deduziu em violação do disposto no n.º 2 do artigo 3.º do RJAT. A pendência de uma impugnação judicial que foi instaurada ao arropio da regra do n.º 2 do artigo 3.º do RJAT, embora não tenha sido oportunamente conhecida a litispendência e já não se verificarem os respectivos requisitos, constitui uma excepção dilatária inominada, obstativa do conhecimento do mérito, que dá lugar à absolvição da instância (e não à extinção da instância, como tinha decidido o tribunal de 1.ª instância).

Exposto que ficou o caso e a solução que lhe foi dada quer em 1.ª instância quer no Supremo Tribunal, gostaria ainda de tecer alguns comentários, começando por recordar os modos legais de reacção contra os actos de liquidação de tributos, usando para o efeito como exemplo o caso *sub judice*, em que a AT, após uma acção inspectiva a uma sociedade, efectuou duas correcções à matéria tributável declarada, com recurso a métodos directos, e, em consequência, procedeu à liquidação adicional de IRC e respectivos juros compensatórios.

Discordando dessas correcções e da consequente liquidação, à sociedade abrem-se diversas vias de reacção.

Coloca-se-lhe, desde logo, a opção entre a impugnação administrativa, com a possibilidade de posterior impugnação contenciosa de decisão (efectiva ou presumida) desfavorável, e a impugnação contenciosa directa, à qual se soma ainda a possibilidade de reacção mediante o pedido de revisão (artigo 78.º da LGT), com ulterior possibilidade de impugnação contenciosa da decisão desfavorável [artigo 95.º, n.º 2, alínea d), da LGT e artigo 2, n.º 1, alínea a), do RJAT].

A impugnação administrativa efectiva-se mediante a interposição de reclamação graciosa (artigos 68.º e 70.º do CPPT), com possibilidade de reagir contenciosamente contra a decisão – efectiva ou presumida (cfr. artigo 106.º do CPPT) – proferida nessa sede [cfr. artigos 97.º, n.º 1, alínea c), e 102.º, n.ºs 1, alínea d), e 2, do CPPT e artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT] ou em sede do recurso hierárquico que sobre aquela decisão administrativa tenha recaído [cfr. artigos 76.º, n.º 1, e 66.º, n.º 1, do CPPT e artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT].

Optando pela reacção contenciosa, abrem-se-lhe duas vias: a impugnação judicial, a deduzir junto do tribunal tributário competente (artigos 99.º e 102.º do CPPT) e/ou³¹ o pedido de constituição de tribunal arbitral (artigos 2.º e 10.º do RJAT), a formular junto do Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD³².

No entanto – a meu ver, numa solução legislativa lamentável, pelos resultados a que conduz, e de difícil compreensão em face dos objectivos apontados pelo legislador para a criação da

³¹ Sobre a possibilidade de cumulação dos dois meios, *vide* o deixámos dito supra e o disposto no n.º 2 artigo 3.º do RJAT.

³² Que é único centro de arbitragem autorizado em sede de arbitragem tributária.

arbitragem tributária³³ –, não só a opção pela impugnação no tribunal arbitral não preclui o direito de impugnar junto do tribunal tributário, podendo o sujeito passivo, ainda que necessariamente com fundamentos diversos, deduzir pedido de impugnação judicial e pedido de pronúncia arbitral relativamente a um mesmo acto tributário (cfr. n.º 2 do artigo 3.º do RJAT), como, apesar da similitude de natureza e objecto, também é diverso o âmbito da impugnação contenciosa consoante seja apresentada no tribunal judicial tributário ou no tribunal arbitral tributário.

A impugnação judicial, na medida em que tem por objecto um acto tributário, as mais das vezes uma liquidação, funciona como uma contestação a esse acto. Daí que se imponha que na petição inicial por que vem impugnar a liquidação o sujeito passivo aduza todos os factos e invoque todos os fundamentos por que ataca o acto (princípio da concentração da defesa), sob pena de precluir a possibilidade de o fazer. Trata-se de uma das vertentes do princípio da impugnação unitária³⁴.

Já no processo arbitral este princípio não vigora, permitindo-se que o sujeito passivo apresente o número de pedidos que lhe aprouver relativamente à mesma liquidação, conquanto não utilize os mesmos fundamentos.

Somos, pois, confrontados com as seguintes soluções legislativas no que respeita à possibilidade de reacção contenciosa: se o sujeito passivo optar exclusivamente pela impugnação judicial, tem de deduzir todos os fundamentos da sua reacção contra o acto numa única petição de impugnação judicial a apresentar junto do tribunal tributário; mas, se a opção for pela impugnação contenciosa junto do tribunal arbitral, exclusiva ou não, pode deduzir tantos pedidos de constituição do tribunal arbitral quantas aquelas correcções, ou até tantos pedidos quanto os diversos fundamentos que invoque relativamente a cada uma daquelas correcções, naquilo que temos ouvido designar como “pulverização” de impugnações. Esta última solução vai manifestamente ao arrepio dos princípios da economia e celeridades

³³ No preâmbulo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, diploma legal que aprovou o respectivo regime jurídico, são apontados três objectivos principais, a saber: «*por um lado, reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos, por outro lado, imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios que opõem a administração tributária ao sujeito passivo e, finalmente, reduzir a pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais*».

³⁴ O princípio da impugnação unitária assume uma dupla vertente: por um lado, impõe que todos os actos do procedimento tributário (sucessão de actos dirigidos à declaração dos direitos tributários) que antecede o acto de liquidação, à excepção dos denominados actos destacáveis ou a que se reconheça efeito lesivo imediato, sejam impugnados a final, na impugnação do acto de liquidação, a menos que este inexista (cfr. artigo 54.º do CPPT e artigo 66.º, n.º 2 da LGT); por outro lado, exige que o conjunto das razões por que o contribuinte ataca o acto deva ser apresentado numa única petição, o que significa que será decidido num único processo tudo o que se refira à mesma relação jurídica material. A impugnação judicial na medida em que tem por objecto uma liquidação, funciona como uma contestação do acto tributário e, por isso, deve considerar-se ser-lhe aplicável o princípio da preclusão, segundo o qual o impugnante tem o ónus de deduzir toda a defesa na petição inicial de impugnação, não podendo fazê-lo depois de decorrido o prazo peremptório para tal fixado, nem nesse processo nem noutra.

processuais e pode criar – já tem criado – dificuldades acrescidas na compatibilização dos diversos julgados ³⁵.

Porque se permite essa pulverização de impugnações relativamente a um único acto quando o contribuinte opta pela justiça arbitral? Que princípios justificam essa opção? Que interesses visou o legislador? Deixo a resposta à reflexão de cada um de vós.

Permito-me apenas salientar que não serão seguramente os sujeitos passivos menos conhecedores do cada vez mais intrincado sistema fiscal e dos meandros do complexo procedimento e processo tributários ou com menos possibilidades financeiras de assegurar um patrocínio jurídico de elevada qualidade e de suportar os custos dessa “pulverização” que poderão emaranhar-se nessa complexa teia jurídica.

A meu ver, é esta uma das críticas mais importantes que pode fazer-se ao regime da arbitragem tributária em vigor e que autorizará, com este fundamento, o epíteto de que se trata de uma “justiça para ricos”.

Na verdade, se é de justiça que se reconheça que a opção pelos tribunais arbitrais tributários não tem custos para os que a ela recorrem superiores aos que decorrem da opção pelos tribunais judiciais tributários – pelo menos se não quiserem nomear árbitro, pois neste caso as custas são muito elevadas³⁶ –, não pode também deixar de se salientar que a lei que prevê e regula o funcionamento dos tribunais arbitrais oferece “possibilidades de impugnação” que estão vedadas nos tribunais judiciais tributários e que apenas estão ao alcance dos sujeitos passivos que disponham de grandes recursos económicos.

Obrigado pela atenção que me dispensaram.

³⁵) Não se trata de uma preocupação meramente académica, como resulta de alguns exemplos. *Vide* o acórdão do CAAD de 7 de Fevereiro de 2017, proferido no processo n.º 494/2016-T, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPageSize=100&listPage=25&id=2984>; bem como, conhecendo do recurso desse acórdão arbitral interposto ao abrigo do disposto no artigo 25.º, n.º 2, do RJAT, o acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 7 de Junho de 2017, proferido no processo n.º 237/17, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/610becc747148aaa80258147003c2aea>.

Para além do acórdão sob análise, *vide* também o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 20 de Fevereiro de 2019, proferido no processo n.º 2428/13.7BEPRT, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/fa8e1bfeb740744f802583ac005a373b>.

³⁶ Cf. o Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, disponível em <https://www.caad.org.pt/>.

Vídeos da apresentação

I.



<https://educast.fcn.pt/vod/clips/uxifbwxj/streaming.html?locale=pt>

II.



<https://educast.fcn.pt/vod/clips/25p7h1swtq/streaming.html?locale=pt>

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

**III. JURISPRUDÊNCIA RECENTE DO STA
EM MATÉRIA DE CONTRAORDENAÇÕES**

2. JURISPRUDÊNCIA RECENTE DO STA

PEDRO DELGADO

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

III. A JURISPRUDÊNCIA RECENTE DOS TRIBUNAIS SUPERIORES DA JURISDIÇÃO FISCAL

2. JURISPRUDÊNCIA RECENTE DO STA EM MATÉRIA DE CONTRA-ORDENAÇÕES

Pedro Delgado¹

1. Introdução
 2. A tipologia das contra-ordenações tributárias
 3. A competência do Supremo Tribunal Administrativo em recursos de contra-ordenação
 4. A classificação das contra-ordenações e seus efeitos.
 5. A dispensa e atenuação especial da coima
 6. A nulidade por falta de requisitos essenciais da decisão de aplicação da coima
- Apresentação *Power Point*
Vídeo

1. Introdução

Irei nesta intervenção apresentar alguns pontos de vista sobre a mais recente jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo no âmbito das contra-ordenações tributárias esperando que enriqueçam a troca e o cruzamento de ideias neste domínio que nos ocupa.

E o que me proponho, é, essencialmente, partir de questões que têm sido colocadas ao Supremo Tribunal Administrativo em recursos de decisões proferidas em 1.ª instância e que denotam, de alguma forma, as dificuldades sentidas nesta matéria ou que são objecto de controvérsia na prática judiciária dos nossos tribunais.

Procurarei assim fazer uma resenha de decisões com interesse e que tiveram como objecto temas tão diversos como a tipologia das contra-ordenações tributárias, a competência do Supremo Tribunal Administrativo em recurso de contra-ordenação, a classificação das contra-ordenações e seus efeitos, a dispensa e atenuação especial da coima, e a nulidade por falta de requisitos essenciais da decisão de aplicação da coima.

2. A tipologia das contra-ordenações tributárias

O conceito de infracção tributária é definido pelo artigo 2.º, n.º 1 e 2, RGIT, ali se prevendo duas espécies de infracções tributárias: crimes e contra-ordenações (artigo 2.º, n.º 2).

Também na Parte III do RGIT, sob a epígrafe “*Das infracções tributárias em especial*” se elencam diversas espécies de crimes tributários: comuns; aduaneiros; fiscais; contra a segurança social.

Já no que toca às contra-ordenações tributárias prevêem-se apenas dois tipos: aduaneiras e fiscais.

¹ Juiz Conselheiro, Supremo Tribunal Administrativo.

As contra-ordenações da segurança social estão, e sempre estiveram, fora do RGIT.

Sobre a questão da incompetência em razão da matéria dos TAF para conhecimento do recurso de contra-ordenação prevista no Código dos Regimes Contributivos da Segurança Social pronunciou-se o **Acórdão do STA de 27 de Setembro de 2017, rec. n.º 706/17 (relator Francisco Rothes)**.

Sublinha-se no respectivo sumário que a competência para conhecer do recurso judicial de decisão de aplicação da coima em matéria de segurança social é do tribunal de trabalho (cfr. artigo 33.º, n.º 1, da Lei n.º 107/2009, de 14 de Setembro, que aprovou o regime processual aplicável às contra-ordenações laborais e de segurança social, e artigo 126.º, n.º 2, da Lei n.º 62/2013, de 26 de Agosto, Lei da Organização do Sistema Judiciário).

Estava ali em causa uma contra-ordenação praticada no âmbito do sistema da Segurança Social, contra-ordenação contra a Segurança Social, cujo regime, nos termos do artigo 1.º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, que aprovou o Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), consta de legislação especial (Lei n.º 107/2009, de 14 de Setembro, que aprovou o regime processual aplicável às contra-ordenações laborais e de segurança social).

Chamado a decidir a questão da competência em razão da matéria de um Tribunal Administrativo e Fiscal num recurso judicial interposto contra a decisão do “Instituto da Segurança Social, I.P. – Centro Distrital de Viana do Castelo” que condenou a recorrente numa coima de € 9.375,00 porque «não incluiu na declaração de remunerações referentes aos meses de Janeiro/2011 a Novembro/2014 um determinado trabalhador, o Supremo Tribunal Administrativo concluiu que nos termos do artigo 247.º do Código dos Regimes contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social, *«em matéria de processo e de procedimento, às contra-ordenações previstas no presente Código aplica-se o disposto em legislação específica»* sendo essa legislação específica a que consta da Lei n.º 107/2009, de 14 de Setembro, que aprovou o regime processual aplicável às contra-ordenações laborais e de segurança social.

Mais se concluiu, em consonância, que também o artigo 126.º, n.º 2, da Lei n.º 62/2013, de 26 de Agosto, Lei da Organização do Sistema Judiciário (tal como, anteriormente, o artigo 87.º da Lei de Organização e Funcionamento dos Tribunais Judiciais de 1999 – Lei n.º 3/99, de 13 de Janeiro) estabelecia a competência dos tribunais do trabalho julgar os recursos das decisões das autoridades administrativas em processos de contra-ordenação nos domínios laboral e da segurança social, competência que se manteve na Lei de Organização e Funcionamento dos Tribunais Judiciais de 2008 (Lei n.º 52/2008, de 28 de Agosto), cujo artigo 119.º dispõe: «Compete ainda aos juízos do trabalho julgar os recursos das decisões das autoridades administrativas em processos de contra-ordenação nos domínios laboral e da segurança social».

Ou seja, a competência em razão da matéria para a apreciação da impugnação judicial das contra-ordenações previstas no CRCSPSS está explicitamente prevista na lei: é afastada a competência dos tribunais administrativos e fiscais e é atribuída, no âmbito dos tribunais judiciais de competência especializada, aos tribunais do trabalho.

Comentário: como decorre deste aresto, as contra-ordenações da segurança social estão, e sempre estiveram, fora do RGIT:

- Quanto à tipologia (desde 1/1/2011 – Código dos Regimes contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social);
- Regime processual (desde 1/10/2009 – Lei n.º 107/2009, de 14 de Setembro);
- Competência – tribunais de trabalho.

3. A competência do Supremo Tribunal Administrativo em recursos de contra-ordenação

No termos do artigo 83.º, n.º 2, do RJIT o arguido, o representante da Fazenda Pública e o Ministério Público podem recorrer da decisão do tribunal tributário de 1.ª instância para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, se o fundamento exclusivo do recurso for matéria de direito, excepto se o valor da coima aplicada não ultrapassar um quarto da alçada fixada para os tribunais judiciais de 1.ª instância e não for aplicada sanção acessória.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo tem porém entendido que no processo de contra-ordenação não é possível lançar mão, quer do recurso de oposição a que se refere o artigo 284º do CPPT, quer do recurso de uniformização a que se refere o artigo 437º do CPP.

Sobre esta questão se pronunciou o Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário de 27.06.2018, no recurso **1494/17** (relator Pedro Delgado).

3.1. O Acórdão 1494/17 foi proferido no âmbito de recurso jurisdicional interposto de acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul e em que se alegava oposição com a decisão proferida no acórdão n.º 01311/06 do Tribunal Central Administrativo Sul de 06.02.2007, quanto à questão da forma de contagem do prazo previsto no artigo 70.º, n.º 1, do RGIT para apresentar defesa no processo de contra-ordenação tributária.

3.2. No caso em apreço quer o acórdão recorrido quer o acórdão indicado como fundamento haviam sido proferidos no âmbito de recursos de contra-ordenação fiscal, tendo sido tramitados ao abrigo do disposto no Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), Lei 15/2001, de 05.06.

3.3. Apreciação do Tribunal

Ponderando que os recursos jurisdicionais em sede de processo de contra-ordenação tributária estão regulados nos artigos 83.º a 86.º do RGIT, com aplicação subsidiária do Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social (RGIMOS – Decreto-lei 433/82) e CPP (artigos 3.º/b), do RGIT e 41.º do RGIMOS), o Supremo Tribunal Administrativo concluiu que não está legalmente previsto que o CPPT constitua legislação subsidiária nesta fase processual.

Efectivamente, não resulta do artigo 3.º do RGIT, que dispõe sobre o direito subsidiário, que o Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) seja aplicável aos processos ou procedimentos de contra-ordenação fiscal na fase declarativa, isto é, na fase anterior à da execução coerciva das coimas, quer tenham sido impugnadas judicialmente, quer o não tenham sido (cfr. o referido artigo 3.º, al. d).

Mais se entendeu, por outro lado, que as disposições aplicáveis ao processo penal em sede de recurso extraordinário para fixação de jurisprudência (artigo 437.º do Código de Processo Penal) também não são aqui aplicáveis em face de uma regulamentação específica constante do artigo 75.º, n.º 1, do Decreto-lei 433/82, aplicável subsidiariamente, por força do disposto no artigo 3.º, b), do Regime Geral das Infracções Tributárias.

De facto estabelece o artigo 75.º, n.º 1, do DL 433/82 que das decisões do tribunal de 2.ª instância não cabe recurso. (...) Os recursos das decisões proferidas pelas entidades administrativas, em sede de contra-ordenações fiscais, são interpostos para o tribunal de 1.ª instância. Tal significa que a fase judicial de impugnação de tais decisões é já uma fase de recurso.

Ora o recurso extraordinário para fixação de jurisprudência, regulado nos artigos 437.º e seguintes do CPP, destina-se a assegurar, tanto quanto possível, a uniformidade da jurisprudência na interpretação da lei, de modo a que se alcancem, no caso concreto, decisões aplicadoras de interpretações similares da lei a situações concretas idênticas.

Por sua vez o DL n.º 433/82 no seu artigo 73.º, n.º 1, indica as situações em que é possível o recurso «normal» da decisão de 1.ª instância, reservando o seu número 2 para uma situação em que excepcionalmente admite que «poderá a relação (leia-se segunda instância) aceitar o recurso (...) quando tal se afigure manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito ou à promoção da uniformidade da jurisprudência», tendo esta norma a mesma finalidade do artigo 437.º do Código de Processo Penal.

Por a lei geral das contra-ordenações estar dotada de um regime de recursos especiais e extraordinários, deve entender-se ser essa a opção do legislador quanto à admissibilidade de tais recursos não havendo lugar a qualquer aplicação subsidiária do artigo 437.º do CPP.

Além do mais não se vê como poderia compatibilizar-se esse recurso com o regime especial previsto no n.º 2 do artigo 73.º do DL n.º 433/82.

Efectivamente, se fosse aplicável em matéria contra-ordenacional, o recurso extraordinário para fixação de jurisprudência seria admissível em todos os casos em que houvesse oposição de julgados, mesmo naqueles em que os acórdãos em conflito tivessem decidido recursos interpostos ao abrigo dessa norma, com vista à uniformidade da jurisprudência, o que se traduziria numa desnecessária e incongruente sobreposição de mecanismos com a mesma finalidade.

Ainda que se verifique que o recurso especial para a melhoria da aplicação do direito ou para a uniformidade da jurisprudência a que se refere o n.º 2 daquele artigo 73.º tem um âmbito muito mais limitado do que o recurso extraordinário previsto nos artigos. 437.º e seguintes do CPP, tal não basta para derrogar o regime concretamente previsto no DL 433/82 sobretudo por não poder olvidar-se a diversa natureza e relevância dos interesses ou valores que estão em causa no ilícito criminal e no ilícito de mera ordenação social.

3.4. Comentário

O Acórdão prossegue, de algum modo, o caminho já traçado por jurisprudência anterior do Supremo Tribunal Administrativo no mesmo sentido. Referimo-nos aos Acórdãos também do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 21.11.2017, recurso 723/16 e de 21.02.2018, recurso 1406/16.

Também quanto à impossibilidade de aplicação subsidiária do artigo 437.º do CPP se pronunciou o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 28.05.2015, recurso 44/14.5TBORQ.E1-A.S1), aresto em que, se consignou que «em matéria de contra-ordenações, atenta a menor relevância dos valores ou interesses em jogo comparando com o direito penal, a lei se satisfaz com a uniformidade da jurisprudência que se realiza através do recurso ordinário (artigo 73.º, n.º 2, do RGIMOS).

Também neste sentido se pronuncia Paulo Pinto de Albuquerque (Comentário do Regime Geral das Contra-Ordenações, Universidade Católica Editora, páginas 302 a 304).

Como refere este autor, em anotação ao artigo 73.º, n.º 2, do RGCO, «*A sentença pode excepcionalmente ser impugnada, mesmo em processo relativo a contra-ordenações de menor importância, com vista ao desenvolvimento do direito e à defesa de uma jurisprudência unitária e não à realização da justiça no caso concreto*»

A "promoção da uniformidade da jurisprudência" está em causa quando a sentença recorrida consagra uma solução jurídica que introduza, mantenha ou agrave diferenças dificilmente suportáveis na jurisprudência. O simples erro de direito não é bastante, sendo necessário que o erro tenha inerente um perigo de repetição.

Este perigo de repetição verifica-se, designadamente, quando se aplicam sanções muito diferenciadas a situações de facto similares ou quando se violam princípios elementares do direito processual»

Por isso «*não é aplicável no processo contra-ordenacional o recurso para uniformização da jurisprudência, com fundamento no artigo 437.º do CPP. A regulamentação expressa do artigo 73.º, n.º 2, do RGCO afasta a aplicação subsidiária do CPP, como resulta, aliás, também de modo claro do artigo 75.º do RGCO, que proíbe expressamente o recurso de decisões do Tribunal da Relação*» (ob. citada, pág. 304).

Também a possibilidade de recurso, prevista no artigo 280.º, n.º 5 do CPPT para os processos de impugnação judicial e de execução fiscal, não é aplicável ao processo contra-ordenacional tributário pois a legislação subsidiária de carácter geral é o RGCO, como se estabelece na al. b) do artigo 3.º do RGIT (neste sentido, RGIT anotado, Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos, Áreas Edit., 4.ª edição, pág. 562).

4. A classificação das contra-ordenações e seus efeitos.

4.1. O artigo 23.º do RGIT procede a uma classificação das contra-ordenações tributárias em simples e graves, baseada, essencialmente, no montante do limite máximo da coima aplicável.

São contra-ordenações simples as puníveis com coima cujo limite máximo não exceda 15 000 euros.

Por sua vez são classificadas como contra-ordenações graves as puníveis com coima cujo limite máximo seja superior a € 15 000 (desde a Lei n.º 75-A/2014, de 30.09, originariamente € 3570 e €5750 a partir da Lei n.º 64-B/2011, de 30.12) e aquelas que, independentemente da coima aplicável, a lei expressamente qualifique como tais (constitui, por exemplo, contra-ordenação grave a contra-ordenação prevista no artigo 113.º do RGIT – Recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita e de documentos fiscalmente relevantes; será exemplo de contra-ordenação simples, a prevista no artigo 115.º do RGIT – violação de segredo fiscal).

Sobre este tema da classificação das contra-ordenações em função da sua gravidade e, os seus efeitos, nomeadamente na aplicação da pena de admoestação, chamo a atenção para o Acórdão de 10.10.2018, proferido no recurso **560/18** (Relator Francisco Rothes), cujo sumário é o seguinte:

«I – Quando a reduzida gravidade da infracção e da culpa do agente o justifique, o tribunal pode decidir proferir uma admoestação nos termos do disposto no artigo 51.º do RGCO, subsidiariamente aplicável às contra-ordenações tributárias *ex vi* da alínea b) do artigo 3.º do RGIT.

II – A gravidade da infracção a considerar para efeitos de indagar da possibilidade de aplicar a sanção admonitória deve ser aferida pela conjugação de todas as circunstâncias concretas do comportamento ilícito, não podendo considerar-se essa possibilidade inelutavelmente arredada pela classificação como contra-ordenação grave prevista no artigo 23.º do RGIT, a qual terá como único efeito autorizar a aplicação de sanções acessórias (cfr. artigo 28.º, n.º 1, do RGIT).»

4.1. Neste **Acórdão 560/18** o Supremo Tribunal Administrativo identificou como questão controvertida a de saber se a sentença fez correcto julgamento ao substituir a coima aplicada pela autoridade administrativa por admoestação, designadamente em face do teor do n.º 1 do artigo 51.º do RGCO e do n.º 3 do artigo 23.º do RGIT

No caso em apreço o chefe de um determinado Serviço de Finanças aplicou à arguida uma coima, especialmente atenuada, de € 7.806,74, imputando-lhe a prática de uma infracção prevista nos artigos 27.º, n.º 1 e 41.º, n.º 1 alínea a), do CIVA e punida pelos artigos 114.º, n.ºs 2 e 5, e 26.º, n.º 4, do RGIT, em virtude de o montante de € 52.044,98 de imposto respeitante ao mês de Dezembro do ano de 2013, que deveria ter sido entregue até ao dia 10 de Fevereiro de 2014, o ter sido apenas no dia seguinte, 11 de Fevereiro de 2014.

A Arguida impugnou judicialmente essa decisão administrativa de aplicação da coima.

A 1.ª instância deu razão à Arguida quanto à pretendida substituição da coima por uma admoestação, ao abrigo do disposto no artigo 51.º do Regime Geral das Contra-Ordenações (RGCO), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro.

Ponderando que a contra-ordenação em causa era qualificada como grave à luz do disposto no artigo 23.º, n.º 3, do RGIT, considerou o Tribunal recorrido que, apesar disso, a coima aplicada nos autos, de € 7.806,74, ainda que atenuada, era «manifestamente desproporcionada», tanto mais que a Arguida havia efectuado o pagamento da prestação tributária em falta no dia seguinte ao termo do prazo.

O que se entendeu traduzir um reduzido grau de ilicitude, com diminuto prejuízo para o erário público, e também um reduzido grau de culpa, por se tratar de comportamento accidental, com expresse reconhecimento pela Arguida da sua responsabilidade e regularização da situação no dia imediatamente seguinte, tendo em conta ainda a baixa condição económico financeira da Arguida e que não ficou demonstrado que tenha retirado qualquer benefício económico ou vantagem.

Com base nesse juízo de desproporcionalidade entre os graus de ilicitude e da culpa do agente, que considerou diminutos, e a coima aplicada, entendeu a primeira instância, mantendo a imputação da prática da contra-ordenação, substituir a coima pela admoestação.

4.2. A recorrente (Administração Tributária) não questionava a possibilidade, em abstracto, de o tribunal substituir a coima aplicada por admoestação, mediante aplicação do n.º 1 do artigo 51.º do RGCO, desde que verificados, cumulativamente, os requisitos aí estabelecidos:

- i) A reduzida gravidade da infracção (ilicitude); e
- ii) A reduzida gravidade da culpa do agente.

Sustentava, no entanto, que tal possibilidade estava vedada no caso em análise, uma vez que a contra-ordenação era classificada como grave, em face do critério do n.º 3 do artigo 23.º do RGIT, o que arredava a verificação daquele primeiro requisito.

4.3. Entendimento acolhido pelo Supremo Tribunal Administrativo

Na sua pronúncia o Supremo Tribunal Administrativo começou por sublinhar que o facto de uma contra-ordenação ser classificada como grave à luz do critério estabelecido pelo n.º 3 do artigo 23.º do RGIT – com o único efeito de possibilitar a aplicação de sanções acessórias – não implica necessariamente que, nos casos em que não é aplicada sanção acessória, fique arredada a possibilidade de ser sancionada com uma admoestação, ou seja que essa possibilidade fique «desde logo, legalmente excluída».

A favor da tese foram utilizados, essencialmente, os seguintes os argumentos:

- O n.º 1 do artigo 51.º do RGCO, artigo que prevê a admoestação, não restringe a respectiva aplicação às contra-ordenações leves nem a veda relativamente às contra-ordenações graves; diz, isso sim, que «quando a reduzida gravidade da infracção [...] o justifique, pode a entidade competente limitar-se a proferir uma admoestação».
- Se a intenção do legislador fosse a de que apenas as contra-ordenações leves pudessem ser sancionadas com admoestação, e já não as graves, por certo o teria dito de modo inequívoco no n.º 1 do artigo 51.º do RGCO; não o fez, usando terminologia diversa, qual seja a da “reduzida gravidade”. Ora “reduzida gravidade” é ainda uma gradação do que é grave;
- Se relativamente à dispensa da coima, prevista no artigo 32.º do RGIT, o legislador não restringiu a possibilidade às contra-ordenações classificadas como leves nos termos do artigo 23.º do mesmo Regime mal se compreenderia que tivesse estabelecido essa restrição relativamente à admoestação, que constitui ainda uma sanção (e não dispensa dela). (Também neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA e MANUEL SIMAS SANTOS, Regime Geral das Infracções Tributárias anotado, Áreas Editora, 4.ª edição, anotação 4 ao artigo 32.º, pág. 321, que afirmam: «a não exigência também de diminuta ilicitude permite concluir que o campo de aplicação da norma não se limita às contra-ordenações de reduzida gravidade»);
- O critério do artigo 23.º do RGIT, exclusivamente determinado em função do montante da coima, não se nos afigura ajustado quando erigido em único critério para medir a antijuricidade do comportamento e, assim, aferir da “gravidade da infracção” prevista no n.º 1 do artigo 51.º do RGCO.

Neste contexto o Supremo Tribunal Administrativo concluiu não se vislumbrar justificação convincente para que em face de uma culpa reconhecidamente diminuta, um atraso na entrega da prestação ... pouco expressivo ... e um prejuízo à receita tributária tão pouco relevante [compensado pelos juros correspondentes a um dia de atraso], se possa entender como adequada ao grau de ilicitude e culpa do agente uma coima ... de € 7.806,74 ... razão pela qual, atendendo às circunstâncias do caso e ponderando que a aplicação dos termos da atenuação especial da coima previstos no artigo 18.º, n.º 3, do RGIT implicam uma punição da arguida desproporcional e desadequada, se decidiu confirmar a sentença recorrida ao

substituir a coima aplicada pela autoridade administrativa por uma pena de admoestação, *ex vi* do disposto no artigo 51.º do RGCO, punição esta que se considerou legalmente possível atendendo a que a infracção foi prontamente reparada, se revelou efectivamente de reduzida gravidade, sendo a culpa do agente manifestamente diminuta.

4.4. Comentário

Este acórdão vem na linha de jurisprudência anterior do Supremo Tribunal Administrativo, admitindo a possibilidade de aplicação da admoestação em sede de contra-ordenação tributária, em casos em que as contra-ordenações em causa podiam também ser classificadas como graves à luz do critério do artigo 23.º do RGIT, apesar de a questão aí não ter sido objecto de decisão expressa. Neste sentido se haviam pronunciado os Acórdãos de 13.10.2010, recurso 670/10 (relatora Isabel Marques da Silva), de 03.04.2013, recurso n.º 5/13 (relator Valente Torrão), de 25.10.2017, recurso 371/17 (relator Aragão Seia) e de 12.07.2018, recurso 497/18 (relator Francisco Rothes).

Trata-se de casos em que estavam em causa atrasos muito pouco significativos, concretamente contra-ordenações por falta de entrega de prestação tributária de valor muito elevado e prontamente regularizadas.

Ou seja casos excepcionais em que a desproporção entre a sanção abstractamente prevista na norma e a ilicitude do acto pode ser de tal ordem que se impõe a adopção de outra medida menos gravosa que pode passar pela aplicação da admoestação, sob pena de violação do princípio da proporcionalidade da sanção.

Efectivamente a gravidade de uma infracção é determinada pela gravidade da ilicitude pressuposta (em abstracto) pelo legislador. Porém, não obstante a integração dum tipo legal de ilícito contra-ordenacional definido em abstracto como sendo grave, as circunstâncias do caso concreto podem apontar em concreto para uma diminuta ilicitude e gravidade. A integração dum tipo de ilícito contra-ordenacional, reputado como grave em abstracto pela norma, assume uma natureza indiciária dessa mesma gravidade a qual não é necessariamente coincidente com as concretas circunstâncias sujeitas a julgamento.

Acresce que a figura da admoestação surge no Direito das contra-ordenações como um mero aviso ao infractor, por razões de menor ilicitude e menor culpa, sendo materialmente equivalente a uma «advertência com dispensa de coima».

Parece-nos também decisivo para a solução encontrada neste Acórdão o argumento de que relativamente à dispensa da coima, prevista no artigo 32.º do RGIT, o legislador não restringiu a possibilidade às contra-ordenações classificadas como leves nos termos do artigo 23.º do mesmo Regime, mal se compreendendo que tivesse estabelecido essa restrição relativamente à admoestação, que constitui ainda uma sanção (e não dispensa dela).

Como se sublinhou no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 327/99, de 26 de Maio (proc. n.º 144/99): «...do artigo 18.º, n.º 2, da Constituição e do próprio princípio da proporcionalidade,

inerente ao Estado de Direito, decorre o princípio da necessidade das sanções: estas (no caso das contra-ordenações, as coimas e as respectivas medidas acessórias) só devem ser aplicadas quando outros meios menos onerosos de política social se mostrem insuficientes ou inadequados para organizar a protecção dos respectivos bens jurídicos. E mais: as coimas impostas pela prática de contra-ordenações devem ser proporcionadas à gravidade da contra-ordenação e, bem assim, à intensidade da culpa e à situação económica do agente».

É este entendimento do princípio da proporcionalidade que se encontra subjacente à jurisprudência do STA mencionada: a aplicação da admoestação serve como que de “válvula de escape ou de segurança” para situações em que a aplicação da coima, ainda que atenuada, se revela desproporcionada e desadequada ao caso concreto, em violação do princípio da proporcionalidade a que devem estar sujeitas as sanções, tal como interpretado pelo Tribunal Constitucional no aresto supra citado.

(Importa também sublinhar que o RGIT foi construído com vários mecanismos que incentivam o cumprimento das obrigações fiscais, nomeadamente o pagamento de impostos)

5. A dispensa e atenuação especial da coima

5.1. Nos termos do artigo 32.º, n.º 1, do RGIT pode deixar de ser aplicada uma coima desde que a prática da infracção não ocasione prejuízo efectivo à receita tributária, esteja regularizada a falta cometida e esta revele um diminuto grau de culpa.

No que concerne à verificação daquele primeiro requisito (de que a prática da infracção não ocasione prejuízo efectivo à receita tributária) constitui jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Administrativo que o facto de o mesmo estar autonomizado do requisito “estar regularizada a falta cometida” exclui a possibilidade de dispensa da coima sempre que se verifique prejuízo, ainda que este reparado.

Assim só poderá haver dispensa da coima relativamente a “contra-ordenações não directamente conexas com o pagamento da prestação tributária”.

Sobre esta temática se pronunciou o **Acórdão 497/18, de 28.02.2018** (relator Francisco Rothes) em que se decidiu que «Em sede de RGIT e atento o disposto no seu artigo 32.º (que constitui um regime especial em face do n.º 3 do artigo 18.º do RGCO), a dispensa da coima depende sempre da regularização da situação tributária na pendência do processo administrativo» (ponto 2 do respectivo sumário).

5.2 Este aresto apreciou, entre outras questões, a questão da possibilidade de dispensa de coima, prevista no artigo 32.º, n.º 1, do RGIT, e da verificação dos respectivos pressupostos cumulativos, ou seja que:

- (i) Esteja «regularizada a falta cometida»,

- (ii) Que «a prática da infracção não ocasione prejuízo efectivo à receita tributária», e
- (iii) «A falta revelar um diminuto grau de culpa».

Depois de ponderar que no caso, é inquestionável que houve regularização da falta, pois quando está em causa a falta de cumprimento de uma prestação tributária essa regularização consiste no seu pagamento, (n.º 3 do artigo 30.º do RGIT), e que, de igual modo se poderia dar como verificado o requisito do diminuto grau de culpa, pois a infracção vinha imputada à Arguida a título de negligência, o STA concluiu que já não se poderá considerar verificado o segundo requisito, qual seja o de que não se tenha chegado a produzir prejuízo antes de ocorrer a regularização, não sendo relevante para preenchimento dessa condição o eventual ressarcimento do prejuízo provocado pela conduta que constitui contra-ordenação.

Na resposta a tal questão considerou o Tribunal que a Recorrida não efectuou o pagamento do imposto liquidado no prazo legal, o que, por si só, originou um prejuízo efectivo, que se traduz no não recebimento do respectivo montante na data legalmente prevista. O facto de o imposto ter sido entregue – e de o ter sido no dia seguinte ao termo do prazo –, bem como de terem sido pagos os respectivos juros moratórios não significam que inexistiu prejuízo, mas apenas que este foi ressarcido.

O que levou o Supremo Tribunal Administrativo a concluir que no caso não se mostravam reunidos os requisitos para que pudesse dispensar-se a coima.

5.3. Comentário

Esta posição reflecte, aliás, a jurisprudência que já se consolidara no Supremo Tribunal Administrativo sobre a matéria e no sentido de que, no RGIT a dispensa da coima depende sempre da regularização da situação tributária antes da fase judicial, não relevando a regularização ulterior, ainda que acompanhada pelo pagamento dos juros moratórios.

Como se consignou no Acórdão 5/13 de 03.04.2013, «a exigência cumulativa de que esteja regularizada a falta cometida e que a prática da infracção não ocasione prejuízo efectivo à receita tributária conduz à conclusão de que, para ocorrer dispensa, não basta a regularização da falta, sendo necessário que se esteja perante uma situação em que não chegou a produzir-se prejuízo, antes de ocorrer a regularização.

Assim, é condição da dispensa de coima que não tenha sido ocasionado prejuízo, não sendo relevante para preenchimento dessa condição o eventual ressarcimento do prejuízo provocado pela conduta que constitui contra-ordenação.

Ora, no caso em análise a recorrente não efectuou o pagamento do imposto retido no prazo legal, pelo que não pode afirmar-se que inexistiu prejuízo, pelo simples facto de ter pago também juros pelo atraso no pagamento. Na verdade o ressarcimento pode não ser suficiente para afastar o prejuízo.

Podemos assim concluir que quando o imposto não é pago atempadamente existe sempre prejuízo, ainda que haja lugar ao pagamento de juros pois a Fazenda Pública ficou privada do seu crédito que poderia ter utilizado – e não utilizou por motivo imputável ao contribuinte – na satisfação dos compromissos que legalmente lhe cabem...” – vide, também neste sentido, entre outros, os Acórdãos de 28.02.2016, recurso 1438/16, de 22.03.2017, recurso 1187/16, e de 1.10.2014, recurso 1665/13.

É certo que se poderá argumentar que esta é uma interpretação bastante restritiva da aplicação do disposto no n.º 1 do artigo 32.º do RGIT, que conduz na prática à sua aplicabilidade a reduzidos casos. Tem, no entanto, acolhido apoio na doutrina (Cf. Jorge Lopes de Sousa, no seu RGIT anotado, Áreas Edit., 4.ª edição, pág. 320, no mesmo sentido João Ricardo Catarino e Nuno Vitorino, *Infracções Tributárias*, anotações ao Regime Geral, Coimbra Editora, pág. 301 e também o Prof. Germano Marques da Silva (*Contra-ordenações Tributárias 2016*, Lisboa, Centro de Estudos Judiciários), disponível na internet (<http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks>), refere que «*Relativamente ao primeiro pressuposto – não ocasionar prejuízo – tem de considerar-se o momento da infracção. É a esse momento que se tem de referir o prejuízo. A regularização posterior já não releva para esta condição*».

5.4. A atenuação especial da coima

Nos termos do artigo 32.º, n.º 2, do RGIT são pressupostos da atenuação especial da coima o reconhecimento da responsabilidade pelo infractor e a regularização da situação tributária até à decisão do processo.

Como se consignou no Acórdão **1187/16, de 22.03.2017**, não pode considerar-se verificado o requisito da regularização da situação tributária se, à data em que foi proferida a decisão de aplicação da coima, o arguido não tinha efectuado o pagamento da totalidade do imposto a que se refere o incumprimento das obrigações tributárias que deram origem à infracção.

Na verdade, a regularização, quando está em causa a falta de cumprimento de uma prestação tributária, implica o seu pagamento, como resulta do n.º 3 do artigo 30.º do RGIT, que refere que a regularização da situação tributária se consubstancia no cumprimento das obrigações tributárias que deram origem à infracção (constitui jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Administrativo – vide Acórdãos de 15.03.2017, recurso 52/17, de 10.05.2017, recurso 1279/16, de 17.05.2017, recurso 1193/16 e de 28.06.2017, recurso 152/17).

Não contendo o RGIT qualquer norma sobre os termos da atenuação especial da coima, será em princípio aplicável aos termos da atenuação o disposto no n.º 3 do artigo 18.º do RGCO, subsidiariamente aplicável no que respeita às contra-ordenações tributárias ex vi do disposto na alínea b) do artigo 3.º do RGIT (neste sentido Acórdão 371/17 de 25.10.2017).

Assim a atenuação especial da pena faz-se na moldura fixada no artigo 18.º, n.º 3, do RGCO, ou seja, os limites máximo e mínimo da coima são reduzidos a metade.

Sucedem que casos há em que os termos da atenuação especial da coima previstos no artigo 18.º n.º 3 do RGIT implicam uma punição da arguida desproporcional e desadequada.

Trata-se, em geral de casos em que estavam em causa atrasos muito pouco significativos, nomeadamente de contra-ordenações por falta de entrega de prestação tributária de valor muito elevado e prontamente regularizadas.

Ou seja casos excepcionais em que a desproporção entre a sanção abstractamente prevista na norma e a ilicitude do acto pode ser de tal ordem que se impõe a adopção de outra medida menos gravosa que pode passar pela aplicação da admoestação, sob pena de violação do princípio da proporcionalidade da sanção (coima).

Nestas situações, e apenas nestas, o STA tem admitido, como “válvula de escape ou de segurança”, que, quando a reduzida gravidade da infracção e da culpa do agente o justifique, o Tribunal pode decidir proferir uma admoestação, por força do disposto no artigo 51.º do RGCO (subsidiariamente aplicável às contra-ordenações tributárias por força da alínea b) do artigo 3.º do RGIT) – cf., por mais recentes, os já citados Acórdãos de 25.10.2017, recurso 371/17 (relator Aragão Seia) e de 12.07.2018, recurso 497/18 (relator Francisco Rothes).

6. A nulidade por falta de requisitos essenciais da decisão de aplicação da coima

Uma referência final a casos em que foi invocada a nulidade por falta de requisitos essenciais da decisão de aplicação da coima.

De acordo com o disposto no artigo 63.º, n.º 1, al. d), do RGIT constitui nulidade insuprível no processo de contra-ordenação tributário a falta dos requisitos legais da decisão de aplicação das coimas, incluindo a notificação do arguido.

Sobre os requisitos da decisão que aplica a coima dispõe o artigo 79.º, n.º 1, al. b), do RGIT que a decisão que aplica a coima deve conter a descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas.

Ora a nulidade do processo de contra-ordenação tributário, em especial a falta de requisitos essenciais da decisão de aplicação da coima, constitui um tema recorrente nos recursos em processo de contra-ordenação tributário interpostos no Supremo Tribunal Administrativo e que tem sido objecto de decisões divergentes na primeira instância.

Sobre este tema importa mencionar recente Acórdão **588/18, de 17.10.2018**, cujo sumário é o seguinte:

«I – O requisito da decisão administrativa de aplicação de coima “descrição sumária dos factos” [cfr. artigo 79.º, n.º 1, alínea b), primeira parte, do RGIT] tem de ser interpretado em correlação necessária com o tipo legal no qual se prevê e pune a infracção imputada ao arguido, pelos que os factos que importa descrever

sumariamente na decisão de aplicação da coima não são senão os factos essenciais que integram o tipo de ilícito em causa.

II – Não é nula por violação do disposto na segunda parte da alínea b) do n.º 1 do artigo 79.º do RGIT – que impõe à decisão de aplicação da coima a «indicação das normas violadas e punitivas» – a decisão que, fazendo a indicação daquelas normas, não menciona a moldura abstracta da coima.

III – O requisito da decisão administrativa de aplicação de coima “indicação dos elementos que contribuíram para a [...] fixação” da coima [cfr. artigo 79.º, n.º 1, alínea c), do RGIT] deve ter-se por cumprido se, embora de forma sintética e padronizada, refere os elementos que contribuíram para a fixação da coima.»

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

Estava em causa um recurso em processo de contra-ordenação instaurado contra determinada sociedade, por falta de pagamento de taxa de portagem, verificada em 22.02.2016, 23.2.2017, 25.2.2017 e 27.2.2017, relativamente a um veículo pertencente à mesma, em violação do disposto no artigo 5.º, n.º 1, b), da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, punível nos termos do disposto no artigo 7.º do mesmo diploma legal.

A sentença recorrida, oficiosamente, considerou que decisão administrativa que aplicou a coima não respeitou a exigência quanto à descrição sumária dos factos, uma vez que nesta o Chefe do Serviço de Finanças se teria limitado a afirmar a *«falta de pagamento da taxa de portagem»*, quando se entendia que a norma que nela se considerou infringida – a alínea b) do n.º 1 do artigo 5.º da Lei n.º 25/2006, de 30 de Julho – não se basta com essa falta de pagamento, uma vez que constitui ainda elemento integrante do tipo de ilícito contra-ordenacional aí previsto *«a transposição de uma barreira de portagem através de uma via reservada a um sistema electrónico de cobrança de portagens em incumprimento das condições de utilização previstas no contrato de adesão ao respectivo sistema, designadamente por falta ou deficiente colocação do equipamento no veículo, por falta de validação do equipamento nos termos contratualmente acordados, por falta de associação de meio de pagamento válido ao equipamento ou por falta de saldo bancário que permita a liquidação da taxa de portagem devida»*, circunstância que se considerou omitida na decisão condenatória *sub judice*.

Mais considerou a primeira instância que na decisão administrativa de aplicação da coima apenas se indicava *«o preceito legal de acordo com o qual a conduta contra-ordenacional em apreço é punida, sendo completamente omitida a moldura legal abstractamente aplicável.»*

E que a fundamentação da decisão, no que concerne à fixação da medida da coima, se reconduz *«a um mero quadro-tipo, com os elementos consagrados no artigo 27.º do RGIT, consubstanciando, portanto, uma mera alusão formal a tais requisitos, sem indicação da ponderação concreta de cada um deles na graduação e fixação da coima.»*

No prosseguimento de tal discurso argumentativo ponderou a sentença recorrida que «*Para que se mostrasse cumprido o requisito vertido na alínea c) do n.º 1 do artigo 79.º do RGIT, não bastava o recurso a um quadro com a indicação dos elementos previstos no artigo 27.º do RGIT, acompanhado da mera afirmação de que esses elementos foram tidos em conta na graduação da coima.*

Sustentando que, ao invés, se impunha «*uma demonstração expressa do iter cognitivo e valorativo subjacente a tal fixação, que permitisse ao arguido, em primeira linha, e ao Tribunal, nesta sede, compreender as razões pelas quais se decidiu fixar a coima naquele valor e não noutro*».

Razão pela qual se concluiu que a decisão de aplicação da coima não cumpria o disposto nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 79.º do R.G.I.T., padecendo de nulidade insuprível, nos termos do disposto no artigo 63.º, n.º 1, alínea d) e n.º 3, do RGIT.

Recorreu o Ministério Público alegando em síntese que não se verifica a nulidade da decisão de aplicação de coima, que cumpre suficientemente com os requisitos legais previstos no artigo 79.º do RGIT, designadamente os que se referem à descrição sumária dos factos que integram a infracção – que a Arguida deu mostras de ter compreendido perfeitamente, como resulta da leitura da petição inicial de recurso judicial daquela decisão, não havendo qualquer dúvida quanto à conduta que foi sancionada –, bem assim como os que respeitam à fixação da medida da coima. Por isso, sustentava o Ministério Público que não ficou comprometido, em medida alguma, o direito de defesa que a observância daqueles requisitos visa assegurar.

6.2. Chamado a decidir a suscitada questão da nulidade da decisão de aplicação da coima, por violação da exigência de “Descrição Sumária dos Factos”, o Supremo Tribunal Administrativo julgou não ser aceitável o entendimento acolhido pela primeira instância – *aliás em todas as suas vertentes* – porquanto bastando-se a lei como uma descrição sumária dos factos, essa exigência se há-de considerar satisfeita quando, como no caso sub judice, o elemento essencial do tipo – a falta de pagamento da taxa de portagem pela circulação de veículo automóvel em infra-estruturas rodoviárias, designadamente auto-estradas e pontes – está descrito na decisão administrativa; e está, como ali se sublinha, não apenas por referência à norma que prevê a contra-ordenação, o que não seria suficiente, mas mediante a descrição detalhada do comportamento: falta de pagamento de taxas de portagem referente ao veículo identificado pela respectiva matrícula e com referência aos trajectos expressamente indicados, com indicação dos locais, datas e horas a que se verificaram as infracções e aos montantes das respectivas taxas.

É certo que, no caso em apreço a “Falta de pagamento da taxa de portagem” não estava referida na parte da decisão administrativa que tinha como epígrafe “*Descrição Sumária dos Factos*”, mas na parte intitulada “*Normas Infringidas e Punitivas*”, sob a indicação das dessas normas.

Porém, como se consignou neste Acórdão, essa menção, apesar de fora do lugar adequado na decisão administrativa condenatória, constitui uma efectiva descrição da factualidade que

integra o tipo contra-ordenacional e, conjugada com a demais, aduzida no lugar próprio, não deixa à Arguida qualquer dúvida sobre a factualidade que lhe foi imputada.

Mais se sublinhou que a norma do artigo 5.º da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho – tutela o pagamento da taxa de portagem, sendo indiferente o modo como o não pagamento se concretizou, que também não releva quanto à coima aplicável ou à respectiva medida (cfr. artigo 7.º da mesma Lei). É certo que no referido artigo 5.º se descrevem, nos seus n.ºs 1, alíneas a) e b), e 2, os diversos modos como pode concretizar-se essa falta de pagamento, uma vez que esta, em razão da diversidade de modos de pagamento, pode resultar de uma multiplicidade de circunstâncias. Mas essas circunstâncias não constituem elementos essenciais do tipo, pois se destinam apenas a concretizar um e o mesmo ilícito, qual seja a falta de pagamento da portagem. Por isso, não se exige a menção às mesmas na “descrição sumária dos factos” requerida pela primeira parte da alínea b) do n.º 1 do artigo 79.º do RGIT.

Por outro lado, quanto à invocada nulidade por não indicação da moldura abstracta da coima pronunciou-se o Supremo Tribunal Administrativo no sentido de que o requisito que a segunda parte da alínea b) do artigo 79.º do RGIT estabelece é a «*indicação das normas violadas e punitivas*». Nem aí nem em qualquer outra das alíneas que elencam os requisitos legais da decisão que aplica a coima se descortina a exigência de que seja mencionada a moldura abstracta da coima.

Finalmente, e quanto à inobservância do requisito previsto na al. c) do n.º 1 do artigo 79.º (não indicação da ponderação dos elementos que contribuíram para a fixação da coima) a primeira instância havia também considerado que a decisão administrativa enfermava de nulidade insanável, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 63.º do RGIT por ter desrespeitado o requisito constante da alínea c) do n.º 1 do artigo 79.º, do mesmo Regime, uma vez que, para o cumprimento desse requisito, «*não bastava o recurso a um quadro com a indicação dos elementos previstos no artigo 27.º do RGIT, acompanhado da mera afirmação de que esses elementos foram tidos em conta na graduação da coima*».

Ao invés, impunha-se uma demonstração expressa do iter cognitivo e valorativo subjacente a tal fixação, que permitisse ao arguido, em primeira linha, e ao Tribunal, nesta sede, compreender as razões pelas quais se decidiu fixar a coima naquele valor e não noutra».

No que concerne a este requisito previsto na al. c) do n.º 1 do artigo 79.º do RGIT: («1. A decisão que aplica a coima contém: [...] c) A coima e sanções acessórias, com indicação dos elementos que contribuíram para a sua fixação») entendeu o Supremo Tribunal Administrativo não ocorrer também a invocada nulidade insuprível.

E isto pelas seguintes razões:

- Essa exigência deve ter-se por satisfeita no caso em apreço, pois quanto à fundamentação da concreta coima aplicada foram ponderados os factores a que manda atender o artigo 27.º do RGIT;

- Assim, como consta da decisão, foram ponderados: a inexistência de actos de ocultação e de benefício económico para o agente, o carácter frequente da prática, o ter sido cometida por negligência simples, a situação económica e financeira do agente (baixa) e terem decorrido mais de seis meses desde a prática da infracção.
- Da decisão de aplicação da coima constam os requisitos mínimos que a lei manda observar quanto ao dever de fundamentação e que visam permitir ao visado contra ela reagir no exercício do seu direito de defesa;
- Direito que se considerou não ter sido postergado pela forma estandardizada como foi cumprido o dever de fundamentação da decisão.

O que levou o Supremo Tribunal Administrativo a concluir que a decisão de aplicação da coima sindicada não enfermava de nulidade por inobservância dos requisitos constantes das alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 79.º, do RGIT

6.2. Comentário:

A respeito desta mesma questão, o Supremo Tribunal Administrativo teve oportunidade de proferir diversos outros arestos, no mesmo sentido e com a mesma fundamentação (vide os Acórdãos do STA de 28.11.2018, recurso 1177/17, de 25.06.2015, recurso 382/15 e de 14.12.2016, recurso 1270/15).

No essencial esta jurisprudência tem acolhido o entendimento da doutrina de que a «*descrição sumária dos factos*» imposta pela alínea b) do n.º 1 do artigo 79.º do RGIT e, bem assim, os demais requisitos da decisão de aplicação da coima enumerados nesse número «*devem ser entendidos como visando assegurar ao arguido a possibilidade de exercício efectivo dos seus direitos de defesa, que só poderá existir com um conhecimento perfeito dos factos que lhe são imputados, das normas legais em que se enquadram e condições em que pode impugnar judicialmente aquela decisão*» (JORGE LOPES DE SOUSA e MANUEL SIMAS SANTOS, Regime Geral das Infracções Tributárias anotado, Áreas Editora, 2010, 4.ª edição, anotação 1 ao artigo 79.º, pág. 517). Por isso, essas exigências «*deverão considerar-se satisfeitas quando as indicações contidas na decisão sejam suficientes para permitir ao arguido o exercício desses direitos*» (Ibidem.), assim assegurando o direito de defesa ao arguido [cfr. artigo 32.º, n.º 10, da Constituição da República Portuguesa].

Ou, nas palavras do Prof. Germano Marques da Silva, em resposta à questão sobre qual o limite para a descrição sumária dos factos enquanto garantia de defesa: «*deve descrever o facto nos seus elementos essenciais para que o destinatário possa saber o que lhe é imputado e de que é que tem de se defender sem necessidade de consultar outros elementos em posse da administração*» (Cfr. Contra-ordenações Tributárias 2016, Centro de Estudos Judiciários, 2016, pág. 20).

No caso em apreço era isso que sucedia.

Pese embora os termos sucintos da decisão de aplicação da coima, é manifesto que a mesma continha uma descrição sumária dos factos de forma a possibilitar à arguida o exercício efectivo dos seus direitos de defesa, com perfeito conhecimento dos factos que lhe são imputados, das normas legais em que se enquadram, e em termos bastantes para que se considere como adequadamente cumprido o requisito a que alude a alínea b) do n.º 1 do artigo 79.º do RGIT – descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas.

7. Termino assim a minha intervenção, em que procurei fazer uma síntese de algumas das mais significativas decisões recentes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo no âmbito das contra-ordenações tributárias, ciente de que muitas outras poderiam ser referidas.

Renovo também os meus agradecimentos à Direcção do CEJ pelo honroso convite para, mais uma vez, estar presente nesta acção de formação.

Apresentação Power Point

A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo no âmbito das contraordenações tributárias

Temas de direito tributário

2019

Pedro Delgado

A jurisprudência do STA no âmbito das contraordenações tributárias

1. Tipologia de contra-ordenações tributárias

- Conceito de infração tributária: art. 2.º n.º 1 RGIT
- Espécies: art. 2.º, n.º 2 (crimes e contraordenações)

No RGIT: Parte III “Das infrações tributárias em especial”

crimes tributários: comuns; aduaneiros; fiscais; contra a segurança social
contraordenações tributárias: **aduanейras e fiscais**

contraordenações da **segurança social** estão, e sempre estiveram, **fora** do RGIT: **tipos** (desde 1/1/2011- *Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social*); **normas processuais** (desde 1/10/2009 - Lei n.º 107/2009, de 14 de Setembro); **competência** - tribunais de trabalho.

Cf. Acórdão do STA de 27 de Setembro de 2017, rec. n.º 706/17 – incompetência em razão da matéria dos TAF para conhecimento do recurso de contra-ordenação continuada prevista Código dos Regimes Contributivos da Segurança Social

A jurisprudência do STA no âmbito das contraordenações tributárias

2. Competência do STA em recursos de contra-ordenação

- Conhecimento do STA em recurso de contra-ordenação:
 - **Artigo 83.º RGIT:** de decisão T.T. 1.ª instância, com fundamento exclusivo matéria Direito, havendo alçada ou sendo aplicada sanção acessória;
 - **Artigo 73.º, n.º 2 RGCO:** manifesta necessidade do recurso para a “melhoria da aplicação do direito ou promoção da uniformidade da jurisprudência”;

A jurisprudência do STA no âmbito das contraordenações tributárias

2. Competência do STA em recursos de contra-ordenação

• Inadmissibilidade:

- de recurso por **oposição de acórdãos** - art. 284.º CPPT - em matéria de contra-ordenações
 - CPPT inaplicável matéria – art. 3.º RGIT
- de recurso para **uniformização de jurisprudência** – art. 437.º CPP - em matéria de contra-ordenações
 - LQCO regula de forma especial e exclusiva os recursos admissíveis – apenas o previsto no seu art. 73.º, n.º 2- tb STJ, Ac. 28.05.2015

Acórdãos do **Pleno da Secção** de CT de:

- 21 de novembro de 2017, rec. n.º 0723/16
- de 21 de Fevereiro de 2018, rec. n.º 1406/16
- de 27 Junho 2018, rec. n.º 1494/17

A jurisprudência do STA no âmbito das contraordenações tributárias

4. Classificação das contra-ordenações e seus efeitos

• Artigo 23.º do RGIT:

- n.º 1: Contra-ordenações tributárias **simples** e **graves**
 - **Simples**: puníveis com coima cujo **limite máximo** (previsto no respectivo tipo legal) **não exceda €15.000**
 - **Graves**: puníveis com coima cujo limite máximo (previsto no respectivo tipo legal) **seja superior a €15.000 e as que a legislador qualifique como tal**

€15.000, desde a Lei n.º 75-A/2014, de 30/09
originariamente: €3.750
Lei n.º 64-B/2011, de 30/12: €5750

A jurisprudência do STA no âmbito das contraordenações tributárias

4. Classificação das contra-ordenações e seus efeitos

• Exemplos:

- **simples** – artigo 115.º do RGIT “violação de segredo fiscal”
- **grave** – artigo 113.º do RGIT “recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita e de documentos fiscalmente relevantes”

Efeito (exclusivo): sanções acessórias – artigo 28.º n.º 1 do RGIT: Cf. Acórdão do STA de 10 de Outubro de 2018, rec. n.º 560/18

A jurisprudência do STA no âmbito das contraordenações tributárias

5. Dispensa e atenuação especial da coima

• **Acórdão 560/18**

- - o n.º 1 do art. 51.º do RGCO, artigo que prevê a admoestação, não restringe a respectiva aplicação às contra-ordenações leves nem a veda relativamente às contra-ordenações graves; diz, isso sim, que «quando a reduzida gravidade da infracção [...] o justifique, pode a entidade competente limitar-se a proferir uma admoestação».
- - Se a intenção do legislador fosse a de que apenas as contra-ordenações leves pudessem ser sancionadas com admoestação, e já não as graves, por certo o teria dito de modo inequívoco no n.º 1 do art. 51.º do RGCO; não o fez, usando terminologia diversa, qual seja a da “reduzida gravidade”. Ora “reduzida gravidade” é ainda uma gradação do que é grave;

A jurisprudência do STA no âmbito das contraordenações tributárias

5. Dispensa e atenuação especial da coima

- se relativamente à dispensa da coima, prevista no art. 32.º do RGIT, o legislador não restringiu a possibilidade às contra-ordenações classificadas como leves nos termos do art. 23.º do mesmo Regime mal se compreenderia que tivesse estabelecido essa restrição relativamente à admoestação, que constitui ainda uma sanção (e não dispensa dela).
- - o critério do art. 23.º do RGIT, exclusivamente determinado em função do montante da coima, não se nos afigura ajustado quando erigido em único critério para medir a antijuricidade do comportamento e, assim, aferir da “gravidade da infracção” prevista no n.º 1 do art. 51.º do RGCO.

A jurisprudência do STA no âmbito das contraordenações tributárias

- Admoestação, aplicada em casos excepcionais, serve como que de “válvula de escape ou de segurança” para situações em que a aplicação da coima, ainda que atenuada, se revela desproporcionada e desadequada ao caso concreto, em violação do princípio da proporcionalidade a que devem estar sujeitas as sanções, tal como interpretado pelo Tribunal Constitucional.

A jurisprudência do STA no âmbito das contraordenações tributárias

5. Dispensa e atenuação especial da coima

Artigo 32.º

Dispensa e atenuação especial das coimas

1 - Para além dos casos especialmente previstos na lei, pode não ser aplicada coima, desde que se verifiquem cumulativamente as seguintes circunstâncias:

- a) A prática da infracção não ocasione prejuízo efectivo à receita tributária;
- b) Estar regularizada a falta cometida;
- c) A falta revelar um diminuto grau de culpa.

2 - Independentemente do disposto no n.º 1, a coima pode ser especialmente atenuada no caso de o infractor reconhecer a sua responsabilidade e regularizar a situação tributária até à decisão do processo.

A jurisprudência do STA no âmbito das contraordenações tributárias

5. Dispensa e atenuação especial da coima

- A dispensa da coima: art. 32.º, n.º 1

- o requisito de que **“a prática da infracção não ocasione prejuízo efectivo à receita tributária”**, autonomizado do requisito **“estar regularizada a falta cometida”** exclui a possibilidade da dispensa da coima sempre que se verifique prejuízo, ainda que este **reparado**

- assim, só pode haver dispensa da coima relativamente a **“contra-ordenações não directamente conexas com o pagamento da prestação tributária”**

- J.L. Sousa “RGIT Anotado”

- jurisprudência consolidada do STA

A jurisprudência do STA no âmbito das contraordenações tributárias

5. Dispensa e atenuação especial da coima

- Atenuação especial da coima: art. 32.º n.º 2 RGIT

- pressupostos:

- Reconhecimento da responsabilidade pelo infractor;
- regularização da situação tributária até à decisão do processo.

- A dispensa da coima depende **sempre** da regularização da situação tributária na pendência **do processo administrativo** – Acórdãos de 12/06/2018, rec. n.º 0497/18 e de 28/02/2018, rec. n.º 1438/16;

- Não pode considerar-se verificado o requisito da **regularização da situação tributária se, à data em que foi proferida a decisão de aplicação da coima**, o arguido não tinha efectuado o **pagamento da totalidade do imposto** a que se refere o incumprimento das obrigações pecuniárias que deram origem à infracção – Acórdão de 22/03/2017, rec. n.º 1187/16

A jurisprudência do STA no âmbito das contraordenações tributárias

5. Dispensa e atenuação especial da coima

- Termos da atenuação especial da coima:

- Inexistência no RGIT de norma própria no RGIT
- Aplicação **subsidiária do disposto no n.º 3 do art. 18.º do RGC**: **redução a ½ dos limites mínimos e máximo da coima**
 - - cf., entre outros, os Acórdãos do STA de 13 de Outubro de 2010, rec. n.º 0670/10 e de 25 de Outubro de 2017, rec. n.º 0371/17

A jurisprudência do STA no âmbito das contraordenações tributárias
5. Dispensa e atenuação especial da coima

E para os casos de atrasos muito pouco significativos de contra-ordenações por falta de entrega de prestação tributária de valor muito elevado prontamente regularizadas?

Em alguns casos foi substituída da coima, mesmo especialmente atenuada, por **admoestação – art. 51.º RGCO**

Caso 1: Ac. STA de 13 de Outubro de 2010, rec. n.º 670/10

Atraso de 2 dias úteis na entrega de IRS retido na fonte no valor de € 96.860

coima aplicada pela AT: €19.372,10

1.ª instância: €1.500,00 - atenuação especial sem observância regras legais

Recurso do MP para o STA – atenuação não é livre: pede que fixada coima especialmente atenuada em € 10.000 (próximo do mínimo legal)

A jurisprudência do STA no âmbito das contraordenações tributárias
5. Dispensa e atenuação especial da coima

• **Caso 2: Ac. STA de 3 de Abril de 2013, rec. n.º 05/13** (v.v. A.L quanto à não dispensa da coima)

Atraso de 2 dias úteis na entrega de IRS retido na fonte no valor de € 50.539

coima aplicada pela AT (atenuada especialmente): €2.798,45

1.ª instância: confirma

Recurso do arguido para o STA – pedindo dispensa da coima

• **Caso 3: Ac. STA de 27 de Outubro de 2017, rec. n.º 371/17**

Atraso de cerca de 20 dias na entrega de IVA liquidado no valor de € 28.637

coima aplicada pela AT (atenuada especialmente): €8.204,38

1.ª instância: dispensa da coima

Recurso da FP para o STA – inadmissível a dispensa da coima

A jurisprudência do STA no âmbito das contraordenações tributárias

5. Dispensa e atenuação especial da coima

• Caso 4: Ac. STA de 12 de Julho de 2018, rec. n.º 497/18

Atraso de um dia na entrega de IVA liquidado no valor de € 758.647

coima aplicada pela AT: €45.000

1.ª instância: anulada a decisão por violação do “bis in idem” – pagou coima com redução, embora fora do prazo

Recurso da FP para o STA – não há violação do “bis in idem” e é inadmissível a dispensa da coima

• Caso 5: Ac. STA de 10 de Outubro de 2018, rec. n.º 560/18

Atraso de 1 dia na entrega de IVA liquidado no valor de € 52.044

coima aplicada pela AT (atenuada especialmente): €7.806,74

1.ª instância: admoestação

Recurso da FP para o STA – inaplicável admoestação a contra-ordenações graves

A jurisprudência do STA no âmbito das contraordenações tributárias

6. Nulidades, em especial a falta de requisitos essenciais da decisão de aplicação da coima

• Artigo 63.º do RGIT *Nulidades no processo de contra-ordenação tributário*

1 - Constituem nulidades insupríveis no processo de contra-ordenação tributário:

- a) O levantamento do auto de notícia por funcionário sem competência;
- b) A falta de assinatura do autuante e de menção de algum elemento essencial da infracção;
- c) A falta de notificação do despacho para audição e apresentação de defesa;
- d) **A falta dos requisitos legais da decisão de aplicação das coimas, incluindo a notificação do arguido.**

2 - Não constitui nulidade o facto de o auto ser levantado contra um só agente e se verificar, no decurso do processo, que outra ou outras pessoas participaram na contra-ordenação ou por ela respondem.

3 - **As nulidades dos actos referidos no n.º 1 têm por efeito a anulação dos termos subsequentes do processo que deles dependam absolutamente, devendo, porém, aproveitar-se as peças úteis ao apuramento dos factos.**

4 - Verificadas as nulidades constantes das alíneas a) e b) do n.º 1, o auto de notícia vale como participação.

5 - As nulidades mencionadas são de conhecimento oficioso e podem ser arguidas até a decisão se tornar definitiva.

A jurisprudência do STA no âmbito das contraordenações tributárias

6. Nulidades, em especial a falta de requisitos essenciais da decisão de aplicação da coima

- **Artigo 79.º**
- **Requisitos da decisão que aplica a coima**
- 1 - A decisão que aplica a coima contém:
 - a) A identificação do infractor e eventuais comparticipantes;
 - b) **A descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas;**
 - c) A coima e sanções acessórias, com indicação dos elementos que contribuíram para a sua fixação;
 - d) A indicação de que vigora o princípio da proibição da reformatio in pejus, sem prejuízo da possibilidade de agravamento da coima, sempre que a situação económica e financeira do infractor tiver entretanto melhorado de forma sensível;
 - e) A indicação do destino das mercadorias apreendidas;
 - f) A condenação em custas.
- 2 - A notificação da decisão que aplicou a coima contém, além dos termos da decisão e do montante das custas, a advertência expressa de que, no prazo de 20 dias, o infractor deve efectuar o pagamento ou recorrer judicialmente, sob pena de se proceder à sua cobrança coerciva.
- 3 - A notificação referida no número anterior é sempre da competência do serviço tributário referido no artigo 67.º

A jurisprudência do STA no âmbito das contraordenações tributárias

6. Nulidades, em especial a falta de requisitos essenciais da decisão de aplicação da coima

• **Acórdão do STA de 17 de Outubro de 2018, rec. n.º 0588/18**

I - O requisito da decisão administrativa de aplicação de coima “*descrição sumária dos factos*” [cfr. art. 79.º, n.º 1, alínea b), primeira parte, do RGIT] **tem de ser interpretado em correlação necessária com o tipo legal no qual se prevê e pune a infracção imputada ao arguido, pelos que os factos que importa descrever sumariamente na decisão de aplicação da coima não são senão os factos essenciais que integram o tipo de ilícito em causa.**

II - **Não é nula** por violação do disposto na segunda parte da alínea b) do n.º 1 do art. 79.º do RGIT – que impõe à decisão de aplicação da coima a «*indicação das normas violadas e punitivas*» – a decisão que, fazendo a indicação daquelas normas, não menciona a moldura abstracta da coima.

III - O requisito da decisão administrativa de aplicação de coima “*indicação dos elementos que contribuíram para a [...] fixação*” da coima [cfr. art. 79.º, n.º 1, alínea c), do RGIT] **deve ter-se por cumprido se, embora de forma sintética e padronizada, refere os elementos que contribuíram para a fixação da coima.**

A jurisprudência do STA no âmbito das contraordenações tributárias

Muito obrigado pela atenção dispensada

Vídeo da apresentação



<https://educast.fcn.pt/vod/clips/treosjroe/streaming.html?locale=pt>

**III. JURISPRUDÊNCIA RECENTE DO STA
EM MATÉRIA DE CONTRAORDENAÇÕES**

3. JURISPRUDÊNCIA TRIBUTÁRIA RECENTE DO TCA SUL

JORGE TRINDADE CORTÊS

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

III. A JURISPRUDÊNCIA RECENTE DOS TRIBUNAIS SUPERIORES DA JURISDIÇÃO FISCAL**3. JURISPRUDÊNCIA TRIBUTÁRIA RECENTE DO TCA SUL**Jorge Trindade Cortês ¹

1. Introdução
2. Os meios processuais e as questões frequentes no contencioso tributário
 - 2.1. As impugnações judiciais
 - a) IRS;
 - b) IRC;
 - c) IVA;
 - d) IMI;
 - e) IMT.
 - 2.2. Oposição à execução fiscal;
 - 2.3. Outros meios processuais:
 - a) A acção administrativa impugnatória de acto em matéria tributária;
 - b) O recurso judicial de decisão de aplicação de coima;
 - c) A tutela urgente no contencioso tributário: a reclamação judicial de acto do órgão de execução fiscal;
 - d) A execução de julgado.
3. Questões novas ou questões controvertidas apreciadas na jurisprudência do TCAS
 - a) IRC e a actividade económica de sociedades não residentes prestadoras de serviços a sociedades residentes;
 - b) A transmissão da responsabilidade subsidiária;
 - c) A faculdade de antecipação do pedido de suspensão da execução fiscal;
 - d) As medidas cautelares e a aplicação do regime relativo à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas;
 - e) A citação electrónica na execução fiscal;
 - f) A penhora de créditos futuros;
 - g) A proibição de penhora e venda da casa de habitação própria e permanente do executado;
 - h) O conceito e relevância da venda em processo de execução fiscal.

Apresentação *Power Point*

Vídeo

1. Introdução

O presente texto tem o objectivo de sistematizar a jurisprudência tributária recente do Tribunal Central Administrativo Sul (doravante, TCAS), correspondente, no essencial, aos anos de 2013 a 2019. Procura-se identificar as questões principais, processuais e relativas ao Direito aplicável, que se colocaram à Secção Tributária do TCAS e, bem assim, identificar o sentido decisório maioritário e algumas das divergências de entendimento de maior interesse².

¹ Juiz Desembargador, Tribunal Central Administrativo Sul.

² Desta forma reconhece-se a necessidade de aprofundar o estudo da aplicação jurisdicional do direito fiscal. Sobre a utilidade de estudo sistemático da jurisprudência, v. JOANNA BELL, University of Cambridge, “[Showcase-New Directions in Administrative Law Theory: Systematically Studying Review of Reason-Giving](#)”, publicado em 11.09.2019, in I.CONnect: the blog of the International Journal of Constitutional Law (<http://www.iconnectblog.com/2019/09/>) – acesso último em 18.09.2019; SABINO CASSESE, “The Administrative State in Europe”, In *The Max Planck Handbooks in European Public Law*, Armin von Bogdandy e Peter M. Huber e Sabino Cassese, *The Administrative State*, Volume I, Oxford University Press, 2017, p. 72.

Neste quadro, o texto organiza-se em duas partes:

- (1.) Na primeira parte, faremos referência à jurisprudência atendendo aos meios processuais e às questões de direito material mais frequentes, procurando apontar linhas de tendência;
- (2.) Na segunda parte da exposição, concentrar-nos-emos nas questões novas ou nas questões controvertidas suscitadas e decididas pela Secção Tributária do TCAS.

2. Os meios processuais e as questões frequentes no contencioso tributário

O processo tributário conta com um elenco alargado de meios processuais principais, no qual se destacam os seguintes:

- A impugnação judicial do acto tributário³,
- A acção administrativa impugnatória de actos administrativos em matéria tributária⁴,
- A oposição à execução fiscal⁵,
- Os recursos judiciais de decisões de aplicação de coima⁶,
- As reclamações judiciais deduzidas contra acto praticado por órgão de execução fiscal⁷,
- As acções de execução de julgado⁸.

Qualquer um destes meios processuais são vias de acesso do contribuinte à justiça fiscal, entendida como mecanismo de protecção dos direitos e interesses do cidadão contribuinte

³ Artigo 97.º, n.º 1, alíneas a), b), c), d), do CPPT.

⁴ Artigo 97.º, n.º 1, alínea p), do CPPT.

⁵ Artigo 97.º, n.º 1, alínea o), do CPPT.

⁶ Artigo 80.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, aprovado pela Lei n.º 11/2001, de 5 de Junho (RGIT).

⁷ Artigo 97.º, n.º 1, alínea n), do CPPT e Artigo 276.º do CPPT.

⁸ Artigo 97.º, n.º 1, alínea q), do CPPT e Artigo 148.º do CPPT. A reforma do CPPT de 2019, pretendida introduzir pela Proposta de Lei n.º 168/XIII/4.ª (GOV), redacção final presente ao Presidente da Assembleia da República [disponível em:

<https://www.parlamento.pt/ActividadeParlamentar/Paginas/DetalhelNiciativa>.] não contem inovações no que respeita ao elenco dos meios processuais principais no contencioso tributário, salvo a referência à impugnação ou condenação à emissão de normas administrativas em matéria fiscal» (artigo 97.º/1/p), do CPPT, na versão proposta, a qual se julga despicienda, em face da alínea q), do preceito). A proposta de lei passou, entretanto, a lei, a saber: a Lei n.º 118/19, de 18 de Setembro (Modifica regimes processuais no âmbito da jurisdição administrativa e tributária, procedendo a diversas alterações legislativas).

face à actividade administrativa de conformação da relação jurídica de imposto⁹ e de composição justa dos litígios fiscais¹⁰.

No que se refere aos meios processuais principais, o TCAS tem apreciado recursos jurisdicionais, sobretudo, de sentenças proferidas em processos de impugnação judicial do acto de liquidação de imposto e de sentenças proferidas em processos de oposição à execução fiscal.

As impugnações judiciais incidem principalmente sobre actos tributários (actos de liquidação de imposto) relativos a IRS, IRC, IVA, IMI e IMT¹¹.

As oposições à execução fiscal respeitam, fundamentalmente, à impugnação do acto de reversão da execução fiscal, deduzida pelo revertido, e ao pedido de extinção da execução fiscal com fundamento na inexigibilidade da dívida exequenda, deduzido pelo executado, devedor originário.

2.1. As impugnações judiciais

⁹ A este propósito (ainda que no plano paralelo do Direito administrativo), TOM MULLEN [“Access to Justice in Administrative Law and Administrative Justice”, in *Access to Justice, Beyond the Policies and Politics of Austerity*, Edição de Ellie Palmer, Tom Cornford, Audrey Guinchard and Yseult Marique, Hart Publishing, Oxford and Portland, Oregon, 2018, pp. 69/103, *maxime*, p. 71] afirma que a questão do acesso à justiça (administrativa e-ou fiscal):

«may be broken down into two further questions: // 1. The extent to which there are actually remedies available to the citizen in the sense that there is a right to challenge in an independent forum administrative decisions which deny his or her rights or are adverse to his or her interests. // 2. Whether the remedies that exist are truly accessible in the sense that citizens can use those remedies without undue difficulty».

¹⁰ Como refere TOM MULLEN [“Access to Justice in Administrative Law and Administrative Justice”, ... cit., p. 72]:

«However, there is more to good decision-making in public administration than legality. In many contexts, the law gives decision-makers substantial discretion. That discretion ought to be exercised as well as it can be. Not only should the decision be lawful, it should be the best possible decision in the circumstances. By that I mean that the decision should in general advance the purposes of the administrative scheme in question, other generic objectives of public policy such as economy and efficiency, and important decision-making values such as consistency, transparency and respect for human rights. The third requirement of a good administrative decision is, therefore, that the decision reached is an appropriate exercise of any discretion that the decision-maker has. These are essentially substantive requirements to which we can add a requirement of procedural fairness in a decision-making».

¹¹ A disciplina destes consta, no essencial, no que respeita ao IRS, do Código do IRS, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, no que respeita ao IRC, do Código do IRC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro, no que respeita ao IVA, do Código do IVA, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro (republicado pelo Decreto-Lei n.º 102/98, de 20 de Junho) e da Directiva n.º 112/2006/CEE, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado [disponível em:

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?qid=1567160383710&uri=CELEX:32006L0112>], no que respeita ao IMI, do Código do IMI, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 283/2003, de 12 de Novembro, no que respeita ao IMT, do Código do Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 283/2003, de 12 de Novembro. Os diplomas em referência foram sujeitos a alterações, pelo que serão referidos na versão actual, salvo nota em contrário.

No quadro das impugnações judiciais, sobressaem as questões relativas às liquidações de IRS, às liquidações de IRC, às liquidações de IVA, às liquidações de IMI e às liquidações de IMT.

a) IRS

Nos litígios relativos ao IRS¹², destaca-se a aplicação da noção de rendimento acréscimo, o qual inclui, não apenas fluxos de rendimento dotados de regularidade ou resultantes de actividades económicas, ou seja, imputáveis a diversas fontes produtoras de rendimento, característicos da concepção de «rendimento-produto», mas também os «acréscimos patrimoniais», mesmo que não decorrentes de actividades produtivas, e os ganhos fortuitos¹³.

O conceito de rendimento acréscimo mitigado pelo princípio da realização¹⁴ está presente em vários arestos do TCAS.

Assim, em matéria de tributação das quantias pagas a título de ajudas de custo, o TCAS teve ocasião de sublinhar que «o legislador considera rendimentos do trabalho dependente as ajudas de custo, bem como as importâncias auferidas pela utilização de automóvel próprio em proveito da entidade patronal, na parte em que ambas excedam os limites legais, ou quando não sejam observados os pressupostos da sua atribuição aos servidores do Estado», ou seja, quando extravasam a sua função e passam a «constituir verdadeira "vantagem económica"», sem que, quando as somas recebidas «se limitarem a compensar o trabalhador por despesas efectivamente incorridas a favor da entidade patronal», sejam considerados rendimento líquido daquele¹⁵.

¹² O IRS estrutura-se em torno das seguintes categorias de rendimentos: Categoria A – Rendimentos do trabalho dependente (artigo 2.º, n.º 1, do CIRS); Categoria B – Rendimentos Empresariais e Profissionais (artigo 3.º, n.º 1, do CIRS); Categoria E – Rendimentos de Capitais (artigo 5.º, n.º 1, do CIRS); Categoria F – Rendimentos Prediais (artigo 8.º, n.º 1, do CIRS); Categoria G – Incrementos Patrimoniais (artigo 9.º, n.º 1, do CIRS); Categoria H – Pensões (artigo 11.º, n.º 1, do CIRS).

¹³ «Na concepção de rendimento-acréscimo, o rendimento de um período é, pois, o somatório de todos os incrementos patrimoniais líquidos verificados no período, quer os que provêm de participação na actividade produtiva – e que constituem também rendimento-produto – quer os que não são imputáveis à produção. A grandeza corresponde assim ao valor do património final, isto é, o valor do património no fim do período, deduzido o valor do património inicial, isto é, o valor do património do início do período, e acrescentando o consumo efectuado no período» - JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO, *IRS, Incidência Real e determinação dos rendimentos líquidos*, Coimbra Editora, 2007, p. 43.

¹⁴ PAULA ROSADO PEREIRA, *Manual de IRS*, Almedina, 2.º Edição, 2019, pp. 16/17.

¹⁵ Acórdão de 08-05-2019, P. 581/13.9BEALM. Mais referiu o TCAS, no Acórdão de 30.11.2017, P. 712/13.9BEALM, que «[e]m face da matéria de facto assente na sentença recorrida, deve concluir-se, com o Tribunal "a quo", que nada permite concluir pela natureza de "rendimento do trabalho", pretendida fixar à verba atribuída ao impugnante, a título de "ajuda de custo", para suportar a deslocação, em trabalho, para Inglaterra, assim padecendo a liquidação impugnada do vício de violação de lei». No Acórdão de 11-07-2019, P. 150/05.7BECTB, escreveu-se que «[a] regularidade e constância monetária poderá constituir um indício de que se trata de um complemento de remuneração, mas como mero indício que é, devolve à AT o dever de averiguar na esfera jurídico tributária do Impugnante a existência de outros elementos que confirmem – ou não - o carácter remuneratório de tais verbas».

Por seu turno, a tributação das mais-valias em IRS convoca, quer o conceito de rendimento-acréscimo, quer o princípio da tributação do rendimento líquido objectivo¹⁶. Por exemplo, no Acórdão, de 25.05.2017, P, 715/11.8BEALM, pondera-se que a lei estabelece «a possibilidade de dedução de despesas e encargos com vista à determinação de algumas das mais-valias tributáveis»; e que, «no critério legal, só as despesas inerentes são necessárias, pelo que só elas são relevantes», existindo «uma ideia de inseparabilidade, uma relação intrínseca - que não meramente extrínseca - com a alienação: para ser considerada relevante, a despesa há-de sê-lo pela sua posição relativamente à alienação, há-de, em suma, ser dela indissociável».

O princípio da tributação do rendimento líquido objectivo é também ilustrado através do Acórdão do TCAS, de 03.03.2016, P. 05182/11, do qual resulta que «[n]ão se pode considerar como "despesa necessária inerente à alienação" as despesas suportadas com a extinção e pagamento de penhoras, pois que, não são dedutíveis na determinação do rendimento colectável (mais-valias) em IRS, na medida em que, estas despesas só foram necessárias para libertar os bens dos encargos que sobre eles recaia»¹⁷. A concepção do rendimento acréscimo está também presente no regime da tributação das manifestações de fortuna (artigo 89.º-A, da LGT). O critério da capacidade contributiva surge, nesta sede, como nuclear. Assim, no Acórdão do TCAS, de 23.02.2017, P. 1030/16.6BESNT, afirma-se que, «[p]ara além do requisito do valor de aquisição, é ainda necessário... que se verifiquem, em alternativa, ou a «falta de entrega da declaração de rendimentos», ou que o «rendimento líquido declarado em sede de I.R.S., no ano em causa, mostre uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão».

O conceito de rendimento acréscimo, cruzado com a força expansiva da categoria B, é acolhido no Acórdão do TCAS, de 04.02.2016, P. 09043/15¹⁸. Aí se refere que tal categoria «goza de uma característica especial que consiste no seu carácter predominante, relativamente aos rendimentos de qualquer outra categoria». Assim, são tributados na mesma «os rendimentos decorrentes do exercício, além do mais, de qualquer actividade comercial ou industrial», entre as quais a de construção civil. O TCAS considera como «rendimentos de trabalho independente os auferidos no exercício, por conta própria, de uma actividade exclusivamente de prestação de serviços não compreendida noutras categorias, sempre que o sujeito passivo não [tenha] nenhum empregado ou colaborador ao seu serviço»¹⁹ e afirma que «[a]penas podem configurar mais-valias os ganhos que, além de tipificados, não reúnam condições,

¹⁶ «O princípio da tributação do rendimento líquido objectivo determina que seja prevista e admitida a dedução das despesas conexas com a obtenção do rendimento sujeito a imposto (ou seja, deduções objectivas), atento o facto de a verdadeira capacidade contributiva residir nesse rendimento líquido, e não no rendimento bruto auferido pelo sujeito passivo» [V. PAULA ROSADO PEREIRA, *Manual de IRS*, cit., p. 29].

¹⁷ O mesmo princípio é ilustrado através do Acórdão do TCAS, de 28-03-2019; 27/18.6BCLSB, do qual resulta que «[a] dedutibilidade do custo em sede de rendimentos da categoria B de IRS está sujeita ao princípio da conexão, análoga à que ocorre com o pressuposto da indispensabilidade do custo em IRC». Ainda o mesmo princípio, desta feita aplicado em sede de rendimentos prediais, é convocado no Acórdão de 15.12.2016, P. 05310/12. Aí se consigna que «[n]ão definindo o CIRS os conceitos de “despesas de conservação” e “despesa de manutenção” devem valer aqui as noções civilísticas constantes no Regime do Arrendamento Urbano-RAU - (aprovado pelo Decreto – Lei n.º 321-B/90, de 15 de Outubro) relativas à definição das mesmas e à determinação de quais são as que incumbem ao senhorio».

¹⁸ Aludindo ao «poder de atracção da categoria B», PAULA ROSADO PEREIRA, *Manual de IRS*, ... cit., p. 111.

¹⁹ Acórdão do TCAS, de 30-11-2017, P. 237/05.6BEALM.

características, que os tornem passíveis de integrarem a categoria de rendimentos do tipo empresariais e profissionais, de capitais ou prediais»²⁰. No que refere à tributação de rendimentos provenientes da prática de acto isolado, integrante de actividade industrial ou comercial²¹, o TCAS teve ocasião de sublinhar que «[constitui] pressuposto do conceito de actividade comercial ou industrial a existência de um acréscimo de valor advindo para um património por virtude do exercício de uma actividade (mesmo que expressa em um só acto) traduzida na criação de uma utilidade económica, objecto de troca, resultante de uma qualquer relação do agente/contribuente com terceiro»²².

Por seu turno, a ilustração do conceito de rendimento-acréscimo em sede de rendimentos de capitais, é realizada, por exemplo, através do Acórdão do TCAS, de 05.02.2015, P. 06136/12. Aí se consigna, em síntese, que «[o] art.º 6, n.º 4, do C.I.R.S., consagra uma presunção relativa a rendimentos de capitais, de que as quantias escrituradas em quaisquer contas de sócios de sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, ...que não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, presumem-se feitos a título de lucros ou adiantamento dos lucros»²³. A este propósito, o TCAS teve ocasião de sublinhar que a tributação à luz do artigo 5.º, n.º 2, alínea h)²⁴, do CIRS, supõe que se prove a existência de lucros e que estes tenham sido colocados à disposição dos sócios ou titulares²⁵. Ainda em sede da tributação da presente categoria de rendimentos, no que respeita à exigibilidade do imposto, no Acórdão de 15.12.2016; P. 09929/16, o TCAS teve ocasião de sublinhar que «[esta] tributação é feita através de retenção na fonte, a título definitivo, às taxas liberatórias consagradas na lei..., cabendo à sociedade ... proceder à citada retenção na fonte».

No que respeita ao preenchimento do conceito de mais-valias obtidas com a alienação onerosa de imóveis, constante do artigo 10.º do CIRS, por referência ao regime transitório do artigo 5.º, n.º 1 (“Regime transitório da categoria G”), do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 20 de Novembro²⁶, o TCAS, no Acórdão de 07.06.2018, P. 5/09.6BESNT (09918/16), afirma que, «[n]ão obstante o carácter declarativo da partilha, se nesse acto são adjudicados aos herdeiros bens que excedem o valor do seu quinhão hereditário e de que deu tornas aos restantes herdeiros, a partilha assume-se como constitutiva dessa aquisição do excesso, não reportando os seus efeitos ao momento da abertura da sucessão».

²⁰ Acórdão do TCAS, de 18.12.2014, P. 06628/13; V. No mesmo sentido, V. Acórdão de 03.12.2015, P. 07639/14.

²¹ Artigo 3.º, n.º 1, al. a) e 2), al. h), do CIRS.

²² Acórdão de 18.04.2018, P.264/13.0BEALM.

²³ Acórdão do TCAS, de 18-02-2016, P. 08760/15.

²⁴ «Consideram-se rendimentos de capitais os lucros das entidades sujeitas a IRC, colocados à disposição dos respectivos associados, incluindo adiantamentos por conta de lucros (...)»

²⁵ Acórdão do TCAS, de 31.01.2019, P. 1244/06.7BESNT. No mesmo sentido, V. TCAS, no Acórdão de 31.03.2016, P. 06368/13.

²⁶ O artigo 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, estatui o seguinte: «Os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo Código aprovado pelo Decreto-Lei 46 673, de 9 de Junho de 1965, bem como os derivados da alienação a título oneroso de prédios rústicos afectos ao exercício de uma actividade agrícola ou da afectação destes a uma actividade comercial ou industrial, exercida pelo respectivo proprietário, só ficam sujeitos a IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efectuada depois da entrada em vigor deste Código».

No que respeita à exclusão de tributação dos ganhos obtidos com a transmissão onerosa de imóveis destinados à habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar²⁷, o TCAS, no Acórdão de 15.05.2014, P. 07529/14, considera que «[se trata de] uma exclusão de incidência tributária relativa às mais-valias realizadas com a alienação onerosa de bens imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, ... sempre que, dentro de determinados prazos e condições, o valor de realização for reinvestido em imóvel destinado ao mesmo fim e situado no território nacional».

b) IRC

No que se refere aos litígios em sede de IRC, destaca-se a relevância da noção de lucro tributável. Este é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período de tributação e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo e não reflectidas naquele resultado, aferidas com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos do CIRC²⁸.

O conceito de lucro é dado «pela diferença entre o património líquido no fim e no início do período de tributação», abrangendo a noção, quer os rendimentos, quer os gastos, de fonte normal ou ocasional²⁹.

Nesta linha, o modelo legal é o da «dependência parcial do direito fiscal face ao direito da contabilidade»³⁰.

Por outro lado, a delimitação do lucro relevante depende do princípio da especialização dos exercícios³¹.

Neste âmbito, relevam os rendimentos e os gastos imputáveis ao período «independentemente do seu recebimento ou pagamento»³².

²⁷ O artigo 10.º, n.º 5, do CIRS, determina que: «São excluídos da tributação os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, desde que verificadas, cumulativamente, as seguintes condições: // a) O valor de realização, deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel, seja reinvestido na aquisição da propriedade de outro imóvel, de terreno para construção de imóvel e ou respetiva construção, ou na ampliação ou melhoramento de outro imóvel exclusivamente com o mesmo destino (...)»

²⁸ Artigo 17.º, n.º 1, do CIRC.

²⁹ HELENA PEGADO MARTINS, *O imposto sobre o Rendimento das Pessoas colectivas*, in Lições de Fiscalidade, Coordenação João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães, 6ª Edição, Almedina, pp. 293/374, *maxime*, p. 298.

³⁰ PAULO MARQUES, JOÃO SARMENTO, RUI MARQUES, *IRC, problemas actuais*, AAFDL, 2017, p. 58.

³¹ O artigo 18.º, n.º 1, do CIRC, determina que «[o]s rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica».

³² HELENA PEGADO MARTINS, *O imposto sobre o Rendimento das Pessoas colectivas*, ... cit., pp. 293/374, *máxime*, p. 313.

O princípio da especialização dos exercícios em referência tem sido aplicado na jurisprudência do TCAS. Assim, no Acórdão de 03.03.2016; P. 04403/10, afirma-se que o mesmo é um «corolário do princípio da anualidade dos tributos, sendo ele o garante da tributação real, se tivermos em vista que com a imposição do tributo em causa se visa agravar apenas o fluxo de rendimento gerado num determinado período de tempo: razão pela qual apenas a esse período se deverão imputar os custos nele efectivamente suportados». A invocação do princípio em apreço, com vista à sua atenuação, é ilustrada através do Acórdão do TCAS de 05.11.2015, proferido no P. n.º 05183/11.

No aresto referido afirma-se que, devendo a Administração aplicar «o princípio da especialização dos exercícios na sua actividade de controle das declarações apresentadas pelos contribuintes». Este poder, predominantemente vinculado, se conduzir a uma situação de flagrante injustiça deve ser articulado com o princípio da justiça, consagrado nos artigos 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT, para obstar a que se concretize essa situação de injustiça repudiada pela Constituição da República Portuguesa»³³. Ainda no quadro do princípio em referência aflora a ideia de prejuízos.

No Acórdão de 23.02.2017, P. 9/17.5BCLSB, o TCAS teve ocasião de afirmar que «[o] prejuízo fiscal é, em princípio, um corolário da periodização do lucro tributável, isto é, constitui, tendencialmente, uma mera consequência da particular extensão temporal do período por referência ao qual se determina a obrigação de imposto (...)». Dentro das componentes do lucro tributável, cabe referir os litígios relativos aos réditos e os litígios relativos aos gastos. Quanto aos primeiros, no Acórdão de 17.03.2016, P. 04412/10, foi aplicada a ideia da diferença entre o lucro contabilístico e o lucro fiscal. Aí se consigna que, «[p]ara que a AT possa corrigir o lucro tributável em virtude de relações especiais entre o contribuinte e outra entidade, necessário se torna que tenham sido estabelecidas condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes e que o lucro apurado na contabilidade seja diverso do que se apuraria na ausência dessas relações».

Por seu turno, no Acórdão de 15.12.2016; P. 09756/16, afirma-se que «[d]a existência da obrigação legal de constituir e manter provisões técnicas, cujo valor deve permitir às empresas seguradoras fazer face no futuro aos compromissos assumidos... não se extrai que os montantes percebidos, a título de dividendos, em razão da carteira de participações sociais detidas por aquelas, não se venha a inscrever no balanço como rendimento e como tal tributável».

³³ No caso, estava em causa a correcção seguinte: «- Esc. 380.000.000\$00 – importância contabilizada como “Perdas Relativas a Exercícios Anteriores” respeitante a regularização do remanescente do custo (periodificação) de depósitos a prazo do exercício de 1984. De acordo com o artº23º, do CIRC conjugado com o artº18º da mesma disposição legal, esta importância não contribuiu para a formação dos proveitos, pelo que não poderá ser aceite para efeitos fiscais». O TCAS considerou que «[n]o caso em presença, o impugnante não tem dificuldade em reconhecer que o deferimento dos custos resultou de erro (por defeito), no cálculo do custo dos depósitos a prazo relativamente ao exercício de 1984 [ponto 9 do probatório], reconhecendo também que «o custo deveria ter sido imputado ao exercício de 1985 só não tendo sido por razões de capacidade financeira» e que: «tendo a ATA ignorado as correspondentes correcções ao resultado líquido do exercício de 1984, forçoso é de concluir, que a correcção não pode manter-se sob pena de violação do Princípio da Justiça».

No Acórdão do TCAS, de 05.06.2019, P. 1747/08.9BELRS afirma-se que se o lucro tributável foi apurado segundo o regime simplificado de determinação do lucro tributável³⁴, cabe ao sujeito passivo o ónus da prova de que não foi exercida qualquer atividade nem obtidos rendimentos.

No que se refere à componente negativa do rendimento, ou seja, aos gastos tal como definidos pela lei³⁵, são pontos firmes na jurisprudência do TCAS os seguintes:

i) «Um custo é indispensável quando se relacione com a actividade da empresa, sendo que os custos estranhos à actividade da empresa serão apenas aqueles em que não seja possível descortinar qualquer nexos causal com os proveitos ou ganhos (...) explicado em termos de normalidade, necessidade, congruência e racionalidade económica»³⁶.

ii) «Um custo indispensável não tem de ser um custo que directamente implique a obtenção de proveitos. Há vários custos que só mediatamente cumprem essa função e que nem por isso deixam de ser considerados indispensáveis, nos termos do artigo 23, do C.I.R.C»³⁷.

iii) «A questão do ónus da prova da indispensabilidade do custo passa ao lado da presunção de veracidade da escrita correctamente organizada (...) pois não se questiona a veracidade (existência e montante) da despesa contabilizada mas a sua relevância, face à lei, para efeitos fiscais, no caso, da sua qualificação como custo dedutível, em sede do citado artigo 23, do C.I.R.C»³⁸.

iv) «O critério da indispensabilidade visa impedir a consideração fiscal de gastos que não se inscrevem no âmbito da actividade da empresa, que foram incorridos não para a sua prossecução, mas para outros interesses alheios. Por isso, a A. Fiscal pode excluir gastos não directamente afastados pela lei quando haja motivos que convençam de que eles foram incorridos na prossecução de outro interesse que não o empresarial, ou, ao menos, com nítido excesso, desviante, face às necessidades e capacidades objectivas da empresa»³⁹.

³⁴ V. o art.º 53.º, n.º 4, do CIRC, o qual estabelece: «Na ausência de indicadores de base técnico-científica ou até que estes sejam aprovados, o lucro tributável, sem prejuízo do disposto no n.º 11, é o resultante da aplicação do coeficiente de 0,20 ao valor das vendas de mercadorias e de produtos e do coeficiente de 0,45 ao valor dos restantes proveitos, com exclusão da variação de produção e dos trabalhos para a própria empresa, com o montante mínimo igual ao valor anual do salário mínimo nacional mais elevado».

³⁵ O artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, estabelece que «[p]ara a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC».

³⁶ Acórdão do TCAS, de 23.02.2017, P. 05493/12.

³⁷ Acórdão do TCAS, de 23.02.2017, P. 05493/12.

³⁸ Acórdão do TCAS, de 23.02.2017, P. 05493/12.

³⁹ Acórdão do TCAS, de 18.06.2015, P. 07614/14.

v) «Tendo em conta o objecto social da empresa – transformação e venda de ferro -, a aquisição de participações em empresa de objecto social distinto – indústrias de madeira -, em situação de falência técnica e a sua venda em momento posterior, com base na projectada realização de um projecto urbanístico, o qual não mereceu qualquer autorização ou apoio por parte das entidades competentes e proprietárias dos terrenos em causa, não permite reconstruir o nexo de causalidade entre os custos incorridos e os proveitos da sociedade impugnante. Donde decorre que o nexo de indispensabilidade do custo não se mostra comprovado nos autos»⁴⁰.

vi) [Estão] vedadas à A. Fiscal actuações que coloquem em crise o princípio da liberdade de gestão e de autonomia da vontade do sujeito passivo. Não obstante, se a A. Fiscal duvidar fundamentadamente da inserção no interesse societário de determinada despesa, impende sobre o contribuinte o ónus de prova de que tal operação se insere no respectivo escopo societário»⁴¹.

vii) «[O] momento determinante para efectuar o juízo de relevância fiscal do gasto (de indispensabilidade) é o da contracção dos “empréstimos”, e não o momento em que são suportados os inerentes encargos, (...) por ser incontroverso que a Administração Tributária, num juízo reportado a esse momento, reconhece a sua indispensabilidade»⁴².

No plano dos custos (ou gastos) dedutíveis em IRC, e, em particular, no que respeita a perdas por imparidade em activos correntes, o CIRC distingue entre perdas por imparidade em inventários (artigo 28.º⁴³) e perdas por imparidade em dívidas a receber (artigo 28.º-A⁴⁴). Por

⁴⁰ Acórdão do TCAS, de 18.06.2015, P. 07614/14.

⁴¹ Acórdão do TCAS de 16.10.2014, P. 06754/13.

⁴² Acórdão do TCAS 05-06-2019; P. 1550/15.0BELRS. Defendendo «uma concepção ampla do princípio da indispensabilidade, fundamentalmente conformada pelo lucro contabilístico, cujos desvios se encontram cotejados pelo cumprimento de outros princípios imperativos, devidamente norteados pelo princípio da proporcionalidade», V. FERNANDO CASTRO SILVA/MIGUEL CORTEZ PIMENTEL, “A respeito da indispensabilidade dos gastos. O Acórdão do STA, de 07.02.2007, in Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, Vol. IV, Organizadores: Paulo Otero, Fernando Araújo e João Taborda a Gama, pp. 731/754, *máxime*, p. 741. Tal concepção «redundaria numa recepção pelo Direito de concepções de gasto predominantemente económicas, aceitando-se o princípio de que todo o gasto incorrido na actividade de uma sociedade (actividade em sentido amplo) deverá ser, *prima facie*, aceite para efeitos fiscais. Tais concepções apelam ainda a uma virtual insidicabilidade do acto de gestão da sociedade, rejeitando assim quaisquer interpretações de tipo ingerente». [Ibidem]. O Acórdão do STA de 29.03.2006, P. 01236/05, constituiria uma ilustração de tal concepção. Aí se consigna que: «[e]ntendemos, pois, que são custos fiscalmente dedutíveis todas as despesas que se relacionem directamente com o processo produtivo (para o nosso caso, não interessa considerar as de investimento), designadamente, com a aquisição de factores de produção, como é o caso do trabalho. E que, sob pena de violação do princípio da capacidade contributiva, a Administração só pode excluir gastos não directamente afastados pela lei debaixo de uma forte motivação que convença de que eles foram incorridos para além do objectivo social, ou seja, na prossecução de outro interesse que não o empresarial, ou, ao menos, com nítido excesso, desviante, face às necessidades e capacidades objectivas da empresa».

⁴³ Artigo 28.º do CIRC (Perdas por imparidade em inventários), n.º 1: «São dedutíveis no apuramento do lucro tributável as perdas por imparidade em inventários, reconhecidas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores, até ao limite da diferença entre o custo de

seu turno, o artigo 28.º-B, do CIRC esclarece as condições de relevância das perdas por imparidade de dívidas a receber⁴⁵. No que respeita ao regime dos créditos incobráveis, o artigo 41.º, n.º 1, do CIRC estabelece que «[o]s créditos incobráveis podem ser directamente considerados gastos ou perdas do período de tributação [verificadas certas condições]»⁴⁶. A este propósito, o TCAS refere que «[o]s créditos incobráveis podem ser directamente considerados custos ou perdas do exercício»⁴⁷. Mais se refere que «[o]s créditos de cobrança duvidosa são aqueles em que o risco de incobrabilidade se considera devidamente justificado»; os incobráveis «são aqueles em que se reconhece a respectiva perda, resultante de processo especial de recuperação de empresa e protecção de credores ou de processo de execução, falência ou insolvência»⁴⁸. Declara-se também que «(...) podem ser deduzidas para efeitos fiscais as provisões «que tiverem por fim a cobertura de créditos resultantes da actividade normal que no fim do exercício possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade» (...) Os créditos de cobrança duvidosa decorrentes da mora no reembolso dos juros respeitantes a obrigações afectas a provisões técnicas das seguradoras, consubstanciam créditos decorrentes da sua actividade normal uma vez que o investimento em obrigações constitui um veículo de investimento estabelecido por lei (...)»⁴⁹.

No que respeita aos litígios relativos às perdas e, em particular, às menos-valias fiscalmente relevantes, o TCAS teve ocasião de referir que «[d]eve entender-se que a mera menção a “menos-valias realizadas” na alínea i), do n.º 1, do referido artigo 23, do CIRC., não confere, só por si, a aquisição de todos os requisitos para os valores assim considerados serem aceites como componentes negativas do rédito, pois que não podem deixar de ficar, como acontece com todos os demais custos ou perdas na mesma norma enumerados, sujeitos ao escrutínio do corpo do n.º 1, do referido preceito»⁵⁰.

No que respeita às despesas confidenciais, a mesmas subsumem-se nos “encargos não dedutíveis”, cujo regime decorre do disposto no artigo 23.º-A/1/b) do CIRC. Nos termos do

aquisição ou de produção dos inventários e o respetivo valor realizável líquido referido à data do balanço, quando este for inferior àquele».

⁴⁴ Artigo 28.º-A, do CIRC (Perdas por imparidade em dívidas a receber):

n.º 1: Podem ser deduzidas para efeitos fiscais as seguintes perdas por imparidade, quando contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores: // a) As relacionadas com créditos resultantes da atividade normal, incluindo os juros pelo atraso no cumprimento de obrigação, que, no fim do período de tributação, possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade; // b) As relativas a recibos por cobrar reconhecidas pelas empresas de seguros.

⁴⁵ Artigo 28.º-B do CIRC (Perdas por imparidade em créditos), n.º 1: «Para efeitos da determinação das perdas por imparidade previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo anterior, consideram-se créditos de cobrança duvidosa aqueles em que o risco de incobrabilidade esteja devidamente justificado, o que se verifica nos seguintes casos: (...)».

⁴⁶ N.º 1, «Os créditos incobráveis podem ser directamente considerados gastos ou perdas do período de tributação nas seguintes condições, desde que não tenha sido admitida perda por imparidade ou esta se mostre insuficiente: (...)».

⁴⁷ Acórdão de 28.04.2016, P. 04694/11.

⁴⁸ Acórdão de 25.10.2018, P. 1207/11.0BELRS.

⁴⁹ Acórdão de 05.06.2019, P. 133/17.4BCLSB.

⁵⁰ Acórdão de 23.02.2017, P. 9/17.5BCLSB.

preceito citado, «[n]ão são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável (...) as despesas não documentadas». «[S]e a despesa não está documentada, se não existe um documento justificativo (...) para efeitos da sua dedutibilidade fiscal, a despesa tão pouco revela quem recebeu a quantia. E a despesa confidencial, não revelando quem recebeu a quantia, é, portanto, também uma despesa não documentada»⁵¹.

No que respeita às despesas não devidamente documentadas e às despesas confidenciais, são pontos firmes da jurisprudência do TCAS os seguintes:

i) «[E]xiste um custo inscrito na contabilidade, ao qual não corresponde qualquer fluxo financeiro, sendo o mesmo desprovido de qualquer suporte físico ou material ou outro que permita identificar o seu fim, natureza ou caracterização; donde se infere que o alegado custo se reconduz à categoria de despesa confidencial, ou seja, trata-se de despesa não especificada ou identificada, quanto à sua natureza, origem e finalidade, sendo, pela sua própria natureza, não documentada»⁵².

ii) «Despesas não documentadas são aquelas que não têm qualquer suporte documental a nível contabilístico. Por sua vez, as despesas não devidamente documentadas serão aquelas cujo suporte documental não obedece aos requisitos legalmente exigidos, embora permita identificar os beneficiários e a natureza da operação. Nesse aspecto, se pode defender que o preceito em análise (artigo 41.º, n.º 1, alínea h), do CIRC⁵³) constitui um afloramento do princípio da prova legal, dado exigir uma formalidade especial (prova documental) formalidade esta que não pode ser dispensada (...)»⁵⁴.

iii) «[D]evem considerar-se despesas confidenciais ou não documentadas as que não especifiquem a sua natureza, origem ou finalidade, sendo, por essência, indocumentadas»⁵⁵.

A propósito da comprovação dos custos (ou dos gastos) em IRC, não sofre dúvida que «[a] comprovação das despesas necessárias à obtenção do lucro da sociedade é inerente e indissociável da dedutibilidade (...): os proveitos são os proveitos comprovadamente feitos e os gastos são os gastos comprovadamente tidos»⁵⁶. Mais se refere que «[n]a perspectiva dos interesses fiscais, as exigências formais de documentação encontram a sua razão de ser numa dúplici justificação: por um lado, na necessidade de comprovar a efectivação do custo, a sua existência (desiderato alcançado pelo suporte em si); por outro lado, para aferir a natureza da

⁵¹ ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal*, Almedina, 2017, 2.ª Edição, p. 218.

⁵² Acórdão de 31.03.2016, P. 08592/15

⁵³ «Não são dedutíveis, para efeitos de determinação do lucro tributável, os encargos não devidamente documentados e as despesas de carácter confidencial».

⁵⁴ Acórdão de 03.02.2015, P. 05299/12.

⁵⁵ Acórdão de 03.02.2015, P. 05299/12.

⁵⁶ ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal*, cit., p. 224.

despesa e respectiva comprovação da indispensabilidade do custo face à actividade do sujeito passivo (privilegiando-se aqui os elementos constantes do documento)»⁵⁷.

No que respeita ao alcance do ónus da prova dos custos, pontos firmes da jurisprudência do TCAS são os seguintes:

i) «O custo não documentado pode relevar fiscalmente se o contribuinte provar, por qualquer meio admissível, a efectividade da operação e o montante do gasto»⁵⁸.

ii) «A exigência de prova documental não se confunde nem se esgota na exigência de factura, bastando tão-só um documento escrito, em princípio externo e com menção das características fundamentais da operação, uma vez que ao contrário do que se passa com o IVA, em sede de IRC, a justificação do custo consubstancia uma formalidade probatória e, por isso, substituível por qualquer outro género de prova»⁵⁹.

As perdas são contrabalançadas por ganhos inesperados (mais-valias). O conceito de mais e menos-valias traduz a ideia de «ganhos (...) obtidos com a alienação onerosa de bens integrantes do activo immobilizado da empresa, qualquer que seja a forma pela qual aconteça»⁶⁰. O legislador consagrou, nesta sede, o princípio da realização, «ou seja, só se considera existir rendimento tributável (ou perda fiscalmente relevante) no momento em que acontece a alienação ou outro facto legalmente equiparado»⁶¹. No cálculo das mais e menos-valias há que atender também aos activos intangíveis. Estes correspondem a activos não monetários, identificáveis, sem substância física, capazes de gerar benefícios económicos futuros e de difícil valorização financeira⁶² «O valor do *goodwill* de uma empresa estará sempre relacionado com a capacidade de criação de lucros dessa empresa, a qual pode derivar de diversos vectores (v.g. superior capacidade de gestão, marketing e publicidade eficaz e localização estratégica). Em termos contabilísticos, o *goodwill* é caracterizado como um activo intangível que somente é reconhecido quando se verifica uma transacção de compra de uma

⁵⁷ ANTÓNIO MOURA PORTUGAL, *A dedutibilidade dos custos na jurisprudência fiscal portuguesa*, Coimbra Editora, 2004, p. 189.

⁵⁸ Acórdão do TCAS, de 06.04.2017, P. 06844/13.

⁵⁹ Acórdão do TCAS, de 15.09.2016, P. 09470/16

⁶⁰ RUI DUARTE MORAIS, *Apontamentos ao IRC*, Almedina, 2009, p. 144. Artigo 46.º do CIRC: n.º 1 «Consideram-se mais-valias ou menos-valias realizados os ganhos obtidos ou a perdas sofridas mediante transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere (...). // n.º 2 «As mais-valias e as menos-valias são dadas pela diferença entre o valor de realização líquido dos encargos que lhe sejam inerentes, e o valor de aquisição, deduzido das depreciações e amortizações aceites fiscalmente (...)». Respeitam a: «a) Activos fixos tangíveis, activos intangíveis, activos biológicos não consumíveis e propriedades de investimento, ainda que qualquer destes activos tenha sido reclassificado como activo não corrente detido para venda; // b) Instrumentos financeiros, com excepção dos reconhecidos pelo justo valor nos termos das alíneas a) e b) do n.º 9 do artigo 18.º» (Artigo 46.º/1/a) e b), do CIRC).

⁶¹ RUI DUARTE MORAIS, *Apontamentos ao IRC*, Almedina, 2009, p. 144.

⁶² Definição recolhida em ANA MARIA GOMES RODRIGUES, “Activos intangíveis. Algumas reflexões contabilísticas e fiscais”, in *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, Vol. IV, Organizadores: Paulo Otero, Fernando Araújo e João Taborda a Gama, pp. 469/520, *máxime*, p. 472/474.

empresa, através da diferença verificável entre o preço pago e o justo valor dos respectivos activos líquidos»⁶³.

A propósito do disposto na lei sobre «correções ao valor de transmissão de direitos reais sobre imóveis» (a que respeita o no n.º 1 do artigo 64.º do CIRC)⁶⁴, o TCAS sublinha que «se o impugnante pretend[e] discutir o preço efectivo da transmissão ocorrida, isto é, se pretend[e] fazer a “prova de que o preço efectivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis foi inferior ao valor patrimonial tributário que serviu de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis”, deve(...) [lançar] mão do procedimento [devido⁶⁵]»⁶⁶.

A distinção entre activo imobilizado e activo circulante está presente na jurisprudência do TCAS, que, relativamente ao primeiro, considera «o conjunto de bens que revestem um carácter de permanência, ou seja, os bens que a empresa pretende manter por mais do que um exercício económico. (...)»⁶⁷; e, quanto ao segundo, considera ser «constituído por todos os bens adquiridos ou produzidos pela empresa que se destinam a venda ou a serem integrados na produção»⁶⁸, entre estes constam as mercadorias, os produtos e trabalhos em curso e os produtos acabados.

O TCAS tem também acolhido a distinção entre a capital social e prestações complementares⁶⁹.

No que respeita ao regime do reinvestimento dos valores de realização⁷⁰, o mesmo é interpretado da forma seguinte: a) «no cálculo do lucro tributável apenas é considerado como

⁶³ Acórdão de 14.04.2016, P. 05631/12. Uma noção aproximada resulta do Acórdão de 28.02.2019, P. 1651/09.3BELRS.

⁶⁴ «Os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adoptar, para efeitos de determinação do lucro tributável, nos termos do presente Código, valores normais de mercado que não podem ser inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) ou que serviriam no caso de não haver lugar à liquidação deste imposto».

⁶⁵ O previsto no artigo 129.º, n.º 3, do CIRC.

⁶⁶ Acórdão de 24.11.2016, P.08624/15.

⁶⁷ Acórdão do TCAS, de 18-04-2018, P. 5955/12

⁶⁸ Acórdão do TCAS, de 18-04-2018, P. 5955/12

⁶⁹ Acórdão de 15.09.2016, P. 09691/16. Ao contrário do primeiro, as segundas têm o carácter de empréstimos dos sócios à sociedade, passível de restituição. V. Artigo 213.º do Código das Sociedades Comerciais. Para uma análise detalhada da distinção entre partes de capital e prestações suplementares, V. FERNANDO CARREIRA ARAÚJO e ANTÓNIO FERNANDES DE OLIVEIRA, “O Código do IRC e os conceitos de (I) Capital, (II) Partes de capital, (III) Prestações suplementares e (IV) Créditos pela realização de prestações suplementares”, in *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sancho*, Vol. IV, Organizadores: Paulo Otero, Fernando Araújo e João Taborda a Gama, pp. 655/729.

⁷⁰ Ver artigo 48.º do CIRC (“Reinvestimento dos valores de realização”), n.º 1, o qual estabelece: «Para efeitos da determinação do lucro tributável, a diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias, calculadas nos termos dos artigos anteriores, realizadas mediante a transmissão onerosa de ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis e ativos biológicos não consumíveis, detidos por um período não inferior a um ano, ainda que qualquer destes ativos tenha sido reclassificado como ativo não corrente detido para venda, ou em consequência de indemnizações por sinistros ocorridos nestes elementos, é considerada em metade do seu valor, quando: (...)».

proveito o valor correspondente a metade do saldo positivo (diferença entre o total das mais e menos-valias realizadas) decorrente da alienação, nesse exercício, de bens do activo corpóreo, caso o valor obtido seja reinvestido no mesmo tipo de bens»⁷¹; b) «Exige-se que o valor de realização seja reinvestido no período anterior ao da realização, no próprio período de tributação ou nos dois períodos seguintes no mesmo tipo de ativos»⁷². Aplicando o regime em apreço, o TCAS afirmou que, «[p]erante a menção da intenção de reinvestimento [que constitui requisito formal de aplicação do regime], ficavam, então, nas condições definidas na lei, suspensas de tributação as mais-valias até ao terceiro exercício seguinte ao da realização, altura em que se aferiria do seu reinvestimento efectivo (ou não) e se concluiria pela sua sujeição a tributação ou pelo seu afastamento.»⁷³. Acresce referir que cumpre ao sujeito passivo a comprovação de que as mais valias associadas à venda de participações sociais foram reinvestidas⁷⁴.

A propósito do regime das amortizações e depreciações aplicado às concessões, no Acórdão de 11.10.2018, P. 268/15.8BEBJA, considerou-se que «[o]s terrenos submersos das barragem do EFMA, incluindo os que foram adquiridos pela concessionária por via de direito privado ou por expropriação, embora não fazendo parte das infraestruturas da concessão mas sendo imprescindíveis à exploração dos fins hidroeléctricos ou de rega destas (...) [devem ter um tratamento contabilístico semelhante às infra-estruturas, pelo que] são depreciáveis ou amortizáveis⁷⁵».

Por fim, ainda no âmbito do IRC, cumpre dar conta dos litígios relativos ao tratamento fiscal discriminatório dos dividendos percebidos por sociedades não residentes e dos litígios relativos à facturação falsa. A questão do tratamento fiscal discriminatório dos dividendos percebidos por sociedades não residentes, no plano do Direito da União Europeia, foi dirimida no Acórdão de 24-11-2016, P. 09878/16⁷⁶. A este propósito, o TCAS tem referido que, «[tendo sido] feita a prova, nos autos, da não neutralização da discriminação, ou seja, uma vez que as sociedades não residentes estão isentas de imposto no Estado da residência, tal implica que o imposto retido não pode ser recuperado nesse Estado, o que significa que a taxa líquida de IRC de 10% a que são sujeitas as recorridas, a título definitivo, ao invés do que sucede com as sociedades residentes, na mesma categoria e posição das recorridas e percebendo a mesma espécie de rendimentos, não pode ser restituída ou reembolsada no Estado da residência daquelas».

Por seu turno, a facturação falsa foi apreciada (entre outros) no Acórdão de 22.02.2018, P. 08342/15, no qual sobressai a referência a indícios internos e indícios externos da falsidade de tal facturação⁷⁷. No Acórdão de 11.10.2018, P. 1594/09.0BELRA, o TCAS concluiu que, «[e]stando em causa indícios de facturação falsa, a AT não tem que provar a falsidade das

⁷¹ RUI DUARTE MORAIS, Apontamentos ao IRC, Almedina, 2007, pp. 146/147.

⁷² HELENA PEGADO MARTINS, O imposto sobre o Rendimento das Pessoas colectivas ... cit., pp. 293/374, *maxime*, p. 342.

⁷³ Acórdão de 18.02.2016, P. 06385/13.

⁷⁴ Acórdão do TCAS, de 27.03.2014, P. 06537/13

⁷⁵ No caso, nos termos do artigo 12.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro.

⁷⁶ V. também Acórdão de 31.01.2019, P. 1058/10.0BELRS.

⁷⁷ V. também Acórdão do TCAS, de 23.03.2017, P. 665/09.8BELRS.

facturas; basta-lhe demonstrar os indícios de falsidade e que estes são consistentes, sérios e reveladores de uma alta probabilidade de que as facturas são “falsas” para cumprir o seu encargo probatório. // (...) // Não basta ao contribuinte gerar a mera dúvida sobre a falsidade das facturas para conseguir ganho de causa. Estando onerado com a prova da materialidade das operações, se persistir a dúvida, esta resolve-se contra a parte onerada com a prova»⁷⁸.

c) IVA

O IVA é um imposto cujo regime é essencialmente definido pela legislação europeia e pela jurisprudência do Tribunal de Justiça a União Europeia [TJUE]. Neste regime, elementos estruturantes são o princípio da neutralidade e, em particular, o direito à dedução, enquanto parte integrante do mecanismo do IVA⁷⁹. O princípio constitui uma aplicação do princípio geral da igualdade de tratamento⁸⁰. De acordo com este, nomeadamente, «as diferentes categorias de operadores económicos que se encontrem numa situação comparável [devem ser] ... tratados de maneira idêntica para evitar qualquer distorção da concorrência no mercado interno»⁸¹. O «princípio da neutralidade fiscal deve ser interpretado no sentido de que uma diferença de tratamento em termos de IVA de duas prestações de serviços idênticas ou semelhantes do ponto de vista do consumidor e que satisfazem as mesmas necessidades deste basta para demonstrar uma violação deste princípio», sem que se exija «que também seja demonstrada a existência efectiva de concorrência entre os serviços em causa ou uma distorção da concorrência causada pela referida diferença de tratamento»⁸². A jurisprudência do TCAS tem acolhido e aplicado ambos os princípios. Assim, no Acórdão de 09.02.2017, P. 261/08.7BECTB, afirma-se que «[t]anto a dedução de I.V.A., como o seu reembolso, estão sujeitos a determinados condicionalismos previstos no C.I.V.A. que se podem considerar similares. (...) O sistema de dedução de I.V.A. consiste na faculdade que o sujeito passivo tem de poder deduzir ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuou o tributo que lhe foi facturado nas suas aquisições de bens ou serviços por outros sujeitos passivos de I.V.A. // (...) // [N]a ausência de uma disposição que permita aos Estados-Membros limitarem o direito à dedução conferido aos sujeitos passivos, este direito deve ser exercido imediatamente em relação à totalidade do imposto que onerou as operações efectuadas a

⁷⁸ No Acórdão de 07.06.2018, P. 813/11.8 BELRA(09855/16), escreve-se que «[n]o que concerne à prova que compete à Administração, o que é imprescindível é que aquela a faça de factos suficientes indiciadores a que o Tribunal possa concluir, “em virtude de leis naturais conhecidas pelos homens e que funcionam como máximas de experiência”, pela elevada probabilidade (ou até certeza) de que o negócio declarado por aquelas partes não corresponde à realidade materializada naquela factura”. // Nesta tarefa, poderá a Administração Tributária lançar mão de elementos obtidos com recurso à fiscalização cruzada, junto de outros contribuintes, para obter os referidos indícios, pelo que tais indicadores de falsidade das facturas não têm necessariamente que advir de elementos do próprio contribuinte fiscalizado».

⁷⁹ De acordo com tal princípio, «o imposto neutro é aquele que não interfere nas decisões dos agentes económicos, deixando a produtores a liberdade de escolher o que produzir e como produzi-lo (neutralidade do produtor), ao mesmo tempo que deixa a consumidores a liberdade de escolher o que consumir sem os afastar da sua inclinação natural (neutralidade do consumidor)». V. SÉRGIO VASQUES, *O imposto sobre o valor acrescentado*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 105.

⁸⁰ V.g., Acórdão do TJUE, de 29.10.2009, P. C-174/08, §§ 40 e 41; e Acórdão do TJUE de 08.05.2019, C-566/17, § 36.

⁸¹ Acórdão do TJUE, de 29.10.2009, P. C-174/08, citado, § 44.

⁸² Acórdão do TJUE, de 10.11.2011, P. apensos C-259/10 e 260/10, §36.

montante (...)). No Acórdão de 29.06.2016, P. 02550/08 afirmou-se que «(...) uma prestação de serviços só é tributável se existir umnexo directo entre o serviço prestado e a contrapartida recebida. // As subvenções directamente relacionadas com o preço de um bem ou de um serviço são tributáveis nos mesmos termos que aquele». No Acórdão de 12.05.2016, P. 08095/14, o TCAS teve ocasião de referir que «[a]s formalidades a que está sujeito o direito à dedução têm em vista assegurar o exercício da fiscalização por parte da AT da correcta aplicação do procedimento de autoliquidação. Ou seja, os requisitos formais das facturas (...) têm em vista garantir que os requisitos substantivos do direito à dedução estão assegurados no caso em nome do princípio da neutralidade do imposto. // Tais formalidades não podem ultrapassar o que é estritamente necessário para controlar a correcta aplicação do procedimento de autoliquidação». No Acórdão de 13.10.2017, P. 06623/13, consignou-se que, «[p]ara efeitos de aplicação da regulamentação do IVA, o facto de um organismo ter sido instituído sob a égide do direito privado ou ter sido constituído sob uma forma típica de direito privado (por exemplo, como sociedade anónima) não constitui, sem mais, condição suficiente para ficar excluído do conceito de organismo de direito público, tal como o facto de a actividade que desenvolve consistir também na prática de actos de autoridade pública não significa, só por si, a sua integração no conceito de “organismo público”, sendo fundamental para aferir a sua qualificação que, em cada caso concreto se tenha em conta as específicas atribuições, competências, o quadro jurídico em que o ente desenvolve a sua actividade, a independência ou autonomia e as condições de exclusividade ou concorrência em que é exercida a actividade». Assim, no Acórdão de 31.01.2019, P. 191/12.8BEPDL, afirma-se que «[a]s quantias pagas por um município a uma empresa pública municipal como contrapartida pela prestação de serviços de empreitadas realizadas no âmbito de contratos programa celebrados entre as partes, correspondem a actividade subsumível no conceito de prestação de serviços a título oneroso (...), sujeita a tributação (...))».

No que respeita à matéria de facturação falsa, no quadro do regime vigente⁸³, destaca-se, por um lado, que compete à Administração «fazer prova de que estão verificados os pressupostos legais que legitimam a sua actuação, ou seja, de que existem indícios sérios de que a operação constante da factura não corresponde à realidade», prova que uma vez feita implica que passe «a recair sobre o sujeito passivo o ónus da prova da veracidade da transacção» (Acórdão de 06.12.2018, P. 754/07.3BELSB). Por outro lado, destaca-se que, «[n]as situações em que a AT não questiona a realidade das operações subjacentes mas apenas que a pessoa do prestador não corresponde à do emitente por este alegadamente não dispor de estrutura empresarial para os serviços facturados, impõe-se-lhe (...) que demonstre que o utilizador tinha, ou dev[ia] ter, conhecimento de que o transmitente dos bens ou prestador dos serviços não dispunha de estrutura empresarial susceptível de exercer a actividade declarada» (Acórdão de 17.05.2018, P. 08643/15)⁸⁴.

⁸³ Artigo 19.º, n.º 3, do CIVA: «Não pode deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da factura»,

⁸⁴ V. artigo 19.º/4 do CIVA (na redacção da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro), o qual dispõe que não pode deduzir-se o imposto que resulte de operações em que o transmitente dos bens ou prestador dos serviços não entrega nos cofres do Estado o imposto liquidado, quando o sujeito passivo tem ou devia ter conhecimento de que o transmitente dos bens ou prestador de serviços não dispõe de adequada estrutura empresarial susceptível de exercer a actividade declarada.

A propósito dos mecanismos de dedução do imposto, cabe referir o Acórdão de 15.12.2016, P. 08415/15, no qual se vinca a distinção entre reembolso e dedução, assinalando-se que o reembolso «consiste na devolução ao sujeito passivo do imposto por ele suportado em excesso durante determinado período temporal»; e o mecanismo de dedução de IVA refere-se à «faculdade que o sujeito passivo tem de poder deduzir ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuou o tributo que lhe foi facturado nas suas aquisições de bens ou serviços por outros sujeitos passivos de IVA».

No que se reporta ao exercício do direito à dedução do imposto por parte de um sujeito passivo misto⁸⁵, tendo por referência o momento e modalidades do exercício do direito à dedução⁸⁶ e os métodos de dedução relativa a bens de utilização mista⁸⁷ do CIVA, cumpre referir o Acórdão de 23.02.2017, P. 09709/16, do qual consta a distinção entre imputação directa e o método concretizador do direito à dedução⁸⁸.

No que respeita à regularização do imposto (redução da base tributável em consequência de invalidade, resolução, rescisão ou redução do contrato)⁸⁹, o TCAS teve ocasião de referir, no Acórdão de 08-03-2018, P. 09476/16⁹⁰, que «[a] regularização do IVA a favor do sujeito passivo, nos casos em que o valor tributável da operação ou o respectivo imposto sofrerem rectificação para menos, depende de um pressuposto legal⁹¹, sob pena de se considerar indevida a respectiva dedução do IVA: ter na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto».

d) IMI

⁸⁵ «[B]ens e serviços utilizados conjuntamente para as duas categorias de operações, i.e., o dos "gastos comuns" ou dos "recursos de utilização mista", quando, na actividade desenvolvida pelo sujeito passivo, coexistam operações que conferem o direito à dedução e outras que não conferem tal direito».

⁸⁶ Artigo 22.º, n.º 1 («O Direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, de acordo com o estabelecido pelos artigos 7.º e 8.º, efectuando-se mediante subtracção ao montante global do imposto devido pelas operações tributáveis do sujeito passivo, durante um período de tributação, do montante do imposto dedutível, exigível durante o mesmo período»)

⁸⁷ Artigo 23.º («Quando um sujeito passivo, no exercício da sua actividade, efectuar operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse direito, nos termos do artigo 20.º, a dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços que sejam utilizados na realização de ambos os tipos de operações é determinada do seguinte modo: (...)»).

⁸⁸ O sujeito passivo tem, pois, de previamente identificar os bens e serviços que utiliza, de forma exclusiva nas diferentes operações e actividades, para efeitos da correspondente imputação directa, deduzindo o imposto na totalidade ou não o deduzindo de todo, consoante os casos (com e sem direito à dedução). Apenas após a imputação directa de custos é que tem lugar o rateamento de custos, através do método da afectação real ou do método do *pro rata*.

⁸⁹ Artigo 78.º, n.º 5 («Regularizações») do CIVA: «Quando o valor tributável de uma operação ou o respectivo imposto sofrerem rectificação para menos, a regularização a favor do sujeito passivo só pode ser efectuada quando este tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem que se considera indevida a respectiva dedução».

⁹⁰ V. também Acórdão do TCAS, de 17.01.2019, P. 698/04.0BESNT.

⁹¹ Artigo 71.º, n.º 5, do CIVA.

Na jurisprudência relativa aos litígios sobre imposto municipal sobre imóveis, cumpre referir os acórdãos relativos ao conceito de prédio no âmbito do CIMI, bem como os acórdãos relativos à fixação do valor patrimonial tributário de um prédio. No que respeita aos primeiros e tendo em vista a integração do conceito de prédio na economia do respetivo regime⁹², o TCAS, no Acórdão de 13.10.2017, P. 538/14.2BELRA, teve ocasião de referir, em relação aos parques eólicos e seus componentes, que, «[e]m circunstâncias normais, um aerogerador integrado (enquanto parte componente) num parque eólico destinado à injeção de energia eléctrica na rede pública, não tem valor económico próprio. Pelo contrário, é no próprio parque eólico que se encontra a manifestação de capacidade contributiva que revela a existência de tal valor, motivo pelo qual é o parque eólico, que não o aerogerador, que é remunerado pela mencionada produção de energia eléctrica». No que respeita à fixação do valor patrimonial de um prédio⁹³, o TCAS, no Acórdão de 22.03.2018, P. 06921/13, pronunciou-se no sentido de que «[n]o acto de avaliação para fixação do valor patrimonial tributário de prédio urbano não há qualquer hipótese de escolha ou de eleição subjectiva do zonamento e do coeficiente de localização a aplicar pelos peritos, já que esses elementos resultam da aplicação do CIMI e das portarias do Ministro das Finanças que aprovaram o zonamento e os coeficientes de localização propostos pela CNAPU⁹⁴, constituindo estas portarias actos ministeriais de natureza regulamentar que os avaliadores são obrigados a aplicar». O TCAS tem sublinhado que «[o] procedimento de avaliação ... caracteriza-se por uma elevada objectividade, com uma curtíssima margem de ponderação ou valoração por parte dos peritos intervenientes, pretendendo-se que a avaliação assente no máximo de dados objectivos»⁹⁵ e que «[o] erro nos pressupostos de facto relativo ao número de divisões não é, só por si, fundamento idóneo de impugnação do acto de avaliação, sem que se demonstre que o mesmo se repercute, de forma comprovada, num erro na aferição dos coeficientes de avaliação do VPT do prédio em causa»⁹⁶.

e) IMT

Relativamente ao imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis, uma das questões mais frequentes é a da tributação associada ao contrato de promessa com ajuste de revenda. Com vista à aplicação do disposto no artigo 2.º, n.º 3, alínea e), do CIMT, (“Cedência de posição contratual ou ajuste de revenda”)⁹⁷, o TCAS, no Acórdão de 13.10.2016; P.

⁹² O artigo 2.º, n.º 1, do CIMI, estabelece que, para no quadro do mesmo, «prédio é toda a fracção de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou colectiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como as águas, plantações, edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia económica em relação ao terreno onde se encontrem implantados, embora situados numa fracção de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial (...)».

⁹³ Artigos 38.º a 46.º do CIMI.

⁹⁴ Comissão Nacional de Avaliação de Prédios Urbanos.

⁹⁵ Acórdão de 26.10.2017, P. 7635/14.

⁹⁶ Acórdão de 25.01.2018, P. 521/14.8BELLE.

⁹⁷ A redacção do preceito legal em causa é a seguinte: «Considera-se que há também lugar a transmissão onerosa para efeitos do n.º 1 na outorga dos seguintes actos ou contratos: // (...) e) Cedência de posição contratual ou ajuste de revenda, por parte do promitente adquirente num contrato-promessa de

09726/16, teve ocasião de referir que, «[e]stando assente a cessão da posição contratual e a efectivação da venda do imóvel mediante escritura entre o promitente vendedor e o terceiro (o cessionário), há uma presunção de tradição entre o promitente vendedor e o cedente, presunção essa que decorre da lei». Mais concretizou que se trata de «uma presunção *juris tantum*, na medida em que consagrada nas normas de incidência tributária» e que é ao sujeito passivo que cabe «alegar e provar que, não obstante a celebração da escritura entre o promitente vendedor e o terceiro/cessionário, não existiu entre si e este qualquer ajuste de revenda».

2.2. Oposição à execução fiscal

A oposição à execução fiscal é, a par da impugnação judicial, o meio processual por excelência de defesa do contribuinte perante a Administração Tributária. Nesta sede, já não está em causa por princípio a validade do acto tributário, mas antes a exigibilidade da dívida. O presente meio processual é, designadamente, utilizado para impugnar o acto de efectivação de responsabilidade tributária dos responsáveis subsidiários (a reversão da execução fiscal) ou o acto de efectivação da responsabilidade dos responsáveis tributários solidários (por exemplo, liquidatários), através do seu chamamento à execução (por citação ou reversão). É, bem assim, utilizado para obter a extinção da execução, com base na inexigibilidade da dívida exequenda, por parte do devedor originário.

No que respeita à impugnação do acto de reversão, o TCAS tem apreciado situações relativas à alegada falta de preenchimento do ónus que recai sobre a Fazenda Pública de demonstração da verificação dos pressupostos de efectivação da responsabilidade tributária. A questão do ónus da demonstração da gerência efectiva da sociedade devedora originária, por parte do responsável subsidiário⁹⁸ foi apreciada no Acórdão do TCAS, de 27.09.2018, P. 1592/14.2BESNT, no qual se refere que «[é] pressuposto da responsabilidade subsidiária o exercício de facto da gerência, cuja prova impende sobre a Fazenda Pública, enquanto entidade que ordena a reversão da execução». No Acórdão de 08.06.2017, P. 07374/14, o TCAS afirmou que no caso em que o oponente foi nomeado único gerente no período temporal a que se reportam as dívidas exequendas e, tendo ficado provado que ele agiu em representação da executada originária, ainda que num só momento (gerência singular), é de concluir que ficou demonstrado o pressuposto da gerência efectiva. No Acórdão de 29.06.2017, P. 08522/15, o TCAS sublinhou a distinção entre gerência nominal e gerência efectiva, notando que a responsabilidade subsidiária exige a prova efectiva ou de facto do efectivo exercício de funções de gerência, não se bastando com a mera titularidade do cargo (gerência nominal ou de direito).

Outra questão suscitada é a da demonstração de culpa do revertido no não pagamento das dívidas em cobrança, cuja falta cabe ao mesmo, ilidindo presunção legal⁹⁹. No Acórdão de 06.12.2018, P. 1103/14.0 BELRS, o TCAS admitiu a ilisão da presunção de culpa do revertido,

aquisição e alienação, vindo o contrato definitivo a ser celebrado entre o primitivo promitente alienante e o terceiro».

⁹⁸ Artigo 24.º, n.º 1, corpo, da LGT.

⁹⁹ Artigo 24.º, n.º 1, al. b), da LGT.

porque, no caso, do exame da factualidade provada resultava que o oponente/recorrido conseguiu demonstrar que a situação de insuficiência patrimonial da sociedade executada originária «se ficou a dever a factores exógenos e que, no exercício da gerência, usou da diligência de um *bonus pater familias*». Mais se referiu no mesmo aresto que, «[t]endo [o]... circunstancialismo de facto em conta, devidamente ponderado e analisado no contexto de grave crise no sector imobiliário (por ninguém ignorada), [o oponente] revel[ou] uma conduta que se insere num quadro lógico e orientado para salvar a empresa (que era fonte do rendimento do [opponente]) e para o cumprimento das obrigações da mesma»¹⁰⁰.

No que respeita à efectivação da responsabilidade dos liquidatários¹⁰¹, no Acórdão de 11.01.2018, P. 799/09.9BELRS, o TCAS afirmou que esta é solidária com a do devedor principal, e não subsidiária, pelo que não está dependente da «prévia excussão dos bens do devedor principal, sendo bastante a mera preterição da obrigação da prioridade do pagamento das dívidas fiscais, além da insuficiência do activo social», competindo à Administração Tributária a prova dessas circunstâncias. Recorde-se que no Acórdão do TCAS, de 18.09.2014, P. 04667/11, sublinhou-se que «é de concluir que o responsável solidário pode ser originariamente executado e, se não o for, a execução fiscal poderá reverter contra ele, no caso de serem insuficientes os bens dos que foram executados».

A propósito da aplicação da transmissão *mortis causa* da responsabilidade tributária do revertido¹⁰², o TCAS teve ocasião de referir, no Acórdão de 12.06.2014; P. 07634/14, que «[o] herdeiro do responsável subsidiário, falecido sem que tivesse sido citado para a reversão, contra quem revertera a execução fiscal originariamente instaurada contra sociedade comercial, responde pela dívida exequenda até ao limite das forças da herança».

2.3. Outros meios processuais

O TCAS dedicou a sua atenção a outros meios processuais, os quais, no quadro do contencioso tributário, assumem um papel complementar em relação à impugnação judicial e à oposição à execução fiscal.

a) A acção impugnatória de acto administrativo em matéria tributária

A acção administrativa impugnatória é utilizada para contestar a legalidade de actos administrativos em matéria tributária¹⁰³. A sua tramitação segue o regime do CPTA. Estão em

¹⁰⁰ V., no mesmo sentido, Acórdão do TCAS, de 11.07.2019, P. 161/10.0BESNT.

¹⁰¹ Artigo 26.º, n.º 1, da LGT.

¹⁰² Artigo 29.º, n.º 2, da LGT.

¹⁰³ A acção administrativa em matéria fiscal tem o seu âmbito delimitado no artigo 97.º/1/p), do CPPT (versão introduzida pela Lei n.º 118/2019, de 18 de Setembro), a saber: «designadamente para a condenação à prática de acto administrativo legalmente devido relativamente a actos administrativos de indeferimento total ou parcial ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da administração tributária, bem como para a impugnação ou condenação à prática de acto administrativo legalmente devido relativamente a outros actos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem apreciação da legalidade do acto de liquidação, e para a impugnação ou condenação à emissão de normas administrativas em matéria fiscal». A norma tem um sentido ilustrativo e informativo, mas não restritivo das pretensões dedutíveis

causa, por exemplo, actos de recusa de benefícios fiscais (Acórdão de 03.05.2018, P. 9973/16.0BCLSB) e actos de recusa de alteração da matriz (Acórdão de 12.12.2018, P.09139/15). A distinção entre a impugnação judicial e a acção administrativa, com base no objecto da acção - ali o acto tributário, aqui o acto administrativo em matéria tributária - é um dado assente, nem sempre fácil de aferir no caso concreto e sem prejuízo da possibilidade da convalidação da segunda na primeira (ou vice-versa) desde que verificados os pressupostos legais¹⁰⁴. A possibilidade de convalidação no meio processual adequado foi apreciada pelo TCAS noutras situações, designadamente, quando está em causa a impugnação de um acto administrativo de reposição de quantias¹⁰⁵ ou quando está em causa a impugnação de um acto de compensação praticado antes da instauração da execução¹⁰⁶.

b) O recurso judicial de decisão de aplicação de coima

A contestação judicial da decisão de aplicação de coima em matéria tributária tem lugar através do recurso judicial da respetiva decisão¹⁰⁷. No TCAS têm sido apreciadas, no essencial, questões relativas à infracção tributária correspondente à falta de entrega ao Estado do imposto auto-liquidado¹⁰⁸, à dispensa de coima¹⁰⁹ e à prescrição do procedimento contra-ordenacional¹¹⁰. O requisito da fundamentação da decisão de aplicação de coima tem sido objecto de particular atenção. O TCAS tem sublinhado que a descrição factual que consta da decisão de aplicação de coima deve ser suficiente para permitir ao arguido perceber a imputação que lhe é feita e poder, com base nessa percepção, defender-se adequadamente¹¹¹.

c) A tutela urgente no contencioso tributário: a reclamação judicial de acto do órgão de execução fiscal

através do presente meio processual. Ou seja, a acção administrativa incide sobre actos da Administração Tributária, sempre que os mesmos não contendam com o acto de liquidação do imposto e não existe meio impugnatório contencioso próprio (v.g., impugnação dos actos de fixação dos valores patrimoniais, artigo 134.º do CPPT).

¹⁰⁴ No Acórdão de 26.10.2017, P. 08028/14, considerou-se que «[a] decisão contestada - de revogação e de deferimento parcial da reclamação graciosa - só poderia ver a sua legalidade apreciada de duas formas: ou através do recurso hierárquico (...), ou através de impugnação judicial (...)». Estava em causa decisão de revogação, praticada no âmbito da reclamação graciosa, que alterou a matéria colectável da liquidação em apreço. No Acórdão de 05.11.2015, P. 06246/12, considerou-se que «[s]e a causa de pedir e o pedido são compatíveis com a forma processual julgada adequada (acção administrativa especial) e a petição inicial deu entrada em juízo antes de decorrido o prazo de três meses previstos ... impõe-se concluir que nada obsta à ponderada convalidação e, conseqüentemente, que a mesma deve oficiosamente ser ordenada, anulando-se os actos que não possam ser aproveitados e praticados os que forem estritamente necessários para que o processo se aproxime, quanto possível, da forma estabelecida pela lei (...)».

¹⁰⁵ Acórdão de 27.02.2014, P. 07256/13.

¹⁰⁶ Acórdão de 19.02.2015, P. 03298/09.

¹⁰⁷ Actualmente previsto nos artigos 80.º a 86.º do regime geral das infracções tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 4 de Junho (RGIT).

¹⁰⁸ Artigo 114.º, n.º s 1 e 5, do RGIT, Acórdão de 12.12.2018; P. 2478/17.4BELRS.

¹⁰⁹ Artigo 32.º do RGIT, Acórdão de 29.06.2017, P.2660/15.9BESNT.

¹¹⁰ Acórdão de 22.02.2018, P. 2493/16.5BELRS.

¹¹¹ Acórdão de 11.04.2019, P. 180/18.9BELLE.

A reclamação judicial de acto do órgão de execução fiscal constitui meio processual adequado à contestação judicial dos actos praticados pela Administração Fiscal na execução, segundo o regime do contencioso de anulação¹¹². É também o meio processual adequado para dirimir o incidente de anulação de venda executiva¹¹³.

O alcance do efeito suspensivo da pendência de reclamação judicial tem sido apreciado em alguns processos. No Acórdão de 23.02.2017, P. 568/16.0BEALM consignou-se que os actos que ofendam o efeito de suspensão da decisão reclamada são ilegais e que o reclamante pode contra eles deduzir nova reclamação judicial.

O TCAS teve ocasião de aferir dos pedidos e das causas de pedir passíveis de constituírem objecto de reclamação judicial, como sucede com a nulidade da execução fiscal por falta de citação, a ilegalidade do acto de penhora¹¹⁴, a prescrição da dívida exequenda¹¹⁵ e com a impugnação do despacho que indefere o pedido de entrega de imóvel adquirido na execução¹¹⁶. O pedido de condenação no pagamento de juros indemnizatórios não pode ser dirimido no âmbito do presente meio processual¹¹⁷.

d) A execução de julgado

Os processos executivos no quadro do contencioso tributário podem ter em vista o pagamento de quantia certa, a execução para a prestação de facto infungível (acto administrativo ou operação material), a execução de sentença de anulação de acto tributário. São mais frequentes estes últimos.

A execução de sentença anulatória do acto tributário está sujeita ao princípio da reconstituição da situação actual hipotética¹¹⁸ e é tramitada através de apenso aos autos do processo principal¹¹⁹. O TCAS tem apreciado questões relativas aos prazos a observar na execução de sentença anulatória, questões relativas aos deveres que resultam para a Administração Tributária da obrigação de reconstituição da situação actual hipotética e questões referentes à cumulação de juros de mora com os juros indemnizatórios.

¹¹² A título de exemplo, ver Acórdão de 21.06.2018, P. 31/18.4 BEPDL. No mesmo se refere que «[a] reclamação mostra-se o meio processual próprio para a impugnação da decisão do órgão da execução fiscal de indeferimento do pedido de apensação das execuções pendentes contra o mesmo executado».

¹¹³ Previsto no artigo 257.º do CPPT. A título de exemplo, cita-se o Acórdão de 25.01.2018, P. 429/17.5BEALM.

¹¹⁴ Acórdão de 28.02.2019, P. 2032/08.1BELRS.

¹¹⁵ No Acórdão de 28.09.2017, P. 1418/17.5BELRS, no qual se refere que «no âmbito de reclamação de decisão do órgão da execução fiscal ..., mesmo quando o objecto inicial de tal reclamação nada tenha a ver com a apreciação da prescrição, mais devendo tal excepção ser conhecida pelo Tribunal nos casos em que o órgão de execução fiscal o não tiver feito (...)».

¹¹⁶ Acórdão de 28.02.2019, P. 1054/18.9BESNT.

¹¹⁷ Acórdão de 10.07.2014, P. 07782/14, no qual se refere que a reclamação de actos praticados em execução fiscal, prevista no art.º 276, n.º 1, do CPPT, por objecto qualquer acto de liquidação, não pode constituir um meio adequado para definir a existência, ou não, do direito a juros indemnizatórios, nos termos do disposto no art.º 43, n.º 1, da LGT.

¹¹⁸ Artigo 100.º da LGT.

¹¹⁹ Artigo 102.º da LGT.

No que respeita às questões referidas em primeiro lugar, o TCAS, no Acórdão de 11.07.2019, P. 515/04.1BELSB-A, teve ocasião de referir que «[o] prazo de execução espontânea das sentenças e acórdãos dos tribunais tributários conta-se a partir da data em que o processo tiver sido remetido ao órgão da administração tributária competente para a execução¹²⁰ e que «[a] remessa do processo ao órgão da Administração tributária deverá ser oficiosamente notificada pela secretaria do tribunal ao interessado¹²¹, notificação que determina o início da contagem dos prazos para execução espontânea e coerciva».

No que toca à referida reconstituição, cumpre referir o Acórdão de 12.07.2017, P. 1000/12.3BESNT, no qual foi apreciada uma situação de renovação do acto tributário anteriormente anulado. Aí se refere que «[a] prática de segunda liquidação, renovatória da primeira, não assume eficácia retroactiva, nem torna o imposto apurado exigível enquanto não se consolidar na ordem jurídica o acto tributário em causa»; bem assim como «[c]onstitui justa causa objectiva de inexecução parcial do julgado anulatório a circunstância superveniente do trânsito em julgado da sentença que, em sede de impugnação judicial da segunda liquidação (renovatória da primeira), confirmou a validade parcial do segundo acto tributário». A densificação do dever de reconstituição foi analisada no Acórdão de 14.03.2019, P. 204/14.9BELRS, no qual se afirma que, «[t]endo sido decretada a anulação de um acto de liquidação com a consequente condenação na restituição do imposto indevidamente pago, a Administração Tributária está obrigada a executar o julgado, reconstituindo a situação que existiria se ele não tivesse sido praticado, nos precisos termos que resultam da decisão anulatória, realizando todos os actos materiais de execução que se revelem necessários para o efeito...». Mais se refere que «[f]oi intenção expressa do legislador a consagração de uma sanção pelo incumprimento do prazo de execução espontânea da decisão transitada em julgado, passando a ser admissível a atribuição cumulativa de juros indemnizatórios e de juros moratórios, calculados¹²²... sobre a mesma quantia e relativamente ao mesmo período de tempo». Neste âmbito, quanto à cumulação de juros de mora com juros indemnizatórios, o TCAS, no Acórdão de 16.11.2017, P. 1388/15.4BELRS declarou que o preceito do artigo 43.º, n.º 5, da LGT, veio impor uma sanção à Administração Tributária no caso de ter que devolver, na sequência de decisão judicial transitada em julgado, quantias respeitantes a impostos cuja liquidação não era devida, se o não fizer até ao termo do prazo de execução espontânea de tal decisão judicial. «E a sanção é precisamente o pagamento de juros de mora a uma taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas. Isto é, a atribuição de juros de mora agravados, nesta específica situação, tem afinidade funcional com a sanção pecuniária compulsória¹²³, visando impor à Administração a célere execução das decisões judiciais».

¹²⁰ Artigo 146º/2 do CPPT.

¹²¹ Nos termos do artigo 229.º/2 do Código de Processo Civil.

¹²² O artigo 43.º, n.º 5, da LGT, determina que «[n]o período que decorre entre a data do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado e a data da emissão da nota de crédito, relativamente ao imposto que deveria ter sido restituído por decisão judicial transitada em julgado, são devidos juros de mora a uma taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas».

¹²³ Prevista no artigo 169.º do CPTA.

3. As questões novas ou as questões controvertidas apreciadas na jurisprudência do TCAS

A jurisprudência anteriormente destacada respeita a questões frequentes e com amplo tratamento. Pretende-se agora dar conta de questões que se podem considerar mais controvertidas ou mesmo novas. Nesta sede, focar-nos-emos nas seguintes questões: em sede de IRC, a tributação da actividade económica de sociedades não residentes prestadoras de serviços a sociedades residentes, no âmbito de contratos de *know-how* e *royalties*¹²⁴ (a)); os termos da transmissão da responsabilidade tributária subsidiária para os herdeiros do responsável¹²⁵ (b)); em sede de regime do procedimento de dispensa de prestação de garantia, com vista à suspensão da execução fiscal, a faculdade de antecipação do pedido¹²⁶ (c)); As medidas cautelares e a aplicação do regime relativo à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas¹²⁷ (d)); em sede de citação na execução fiscal, a citação electrónica¹²⁸ (e)); quanto à penhora de créditos, a possibilidade de penhora de créditos futuros¹²⁹ (f)); e, no que respeita à penhora de imóveis, a proibição de penhora e venda da casa de habitação própria e permanente do executado¹³⁰ (g)); e, em sede de venda, os efeitos da venda na execução fiscal¹³¹ (h)).

a) IRC e a actividade económica de sociedades não residentes prestadoras de serviços a sociedades residentes

O TCAS teve ocasião de apreciar questões relativas à tributação da actividade económica de sociedades não residentes. No Acórdão de 15.11.2018, P.234/09.2BELRS, o TCAS apreciou uma situação relativa à extensão da obrigação de IRC a sociedades não residentes prestadoras de serviços a sociedades residentes¹³². O TCAS declarou que «(...) [a]s prestações de serviços relacionadas com acções de formação e conferências, não podem ser consideradas como actividades de apoio técnico, investigação e desenvolvimento, nem de algum modo relacionadas com essas actividades, o que significa que o rendimento delas proveniente para a entidade não residente e sem estabelecimento estável que as organizou no estrangeiro, não se encontra sujeito a I.R.C., ainda que a entidade remuneradora seja residente em Portugal...». Mais se referiu que: «[a]s “royalties” devem configurar-se como remunerações de qualquer natureza que são recebidas em contrapartida da utilização, ou concessão do direito de utilização, de direitos de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas, ou em contrapartida de informações relativas a experiência adquirida no domínio industrial,

¹²⁴ Artigo 4.º do CIRC.

¹²⁵ Artigo 29.º, n.º 2, da LGT.

¹²⁶ Artigo 170.º do CPPT.

¹²⁷ Decreto-Lei n.º 263/2012, de 20 de Dezembro, transpõe a Directiva n.º [2010/24/UE](#), do Conselho, de 16 de Março de 2010, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas, definindo os termos de aplicação do regime de assistência mútua à cobrança a que fica sujeito o Estado Português e artigo 136.º do CPPT.

¹²⁸ Artigos 19.º, n.º 12 da LGT e 191.º, n.º 4, do CPPT.

¹²⁹ Artigos 224.º do CPPT e 773.º do CPC.

¹³⁰ Artigo 244.º do CPPT.

¹³¹ Artigo 824.º do Código Civil.

¹³² Nos termos do artigo 4.º (“Extensão da obrigação de imposto”) do CIRC, n.º 2, «[a]s pessoas colectivas e outras entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos nele obtidos».

comercial ou científico. (...). Não configuram, porém, a noção de “royalties” os rendimentos resultantes da alienação de bens ou direitos, as prestações que representam o preço de compra».

b) A transmissão da responsabilidade subsidiária

O TCAS apreciou também situações relativas à transmissão da responsabilidade tributária subsidiária¹³³. No Acórdão de 18.04.2018, P. 109/13.0BEBJA, o TCAS considerou que «(...) as obrigações tributárias originárias e subsidiárias podem ser objecto de transmissão *mortis causa*», havendo, no entanto, que distinguir consoante a reversão ocorra antes ou depois do falecimento do responsável subsidiário. Uma vez revertida a execução fiscal contra o *de cuius*, os sucessores devem ser chamados a responder, dentro das forças da herança, pelas dívidas tributárias que oneravam o património do falecido no momento da morte. Pelo contrário, no caso de não ter sido revertida a execução fiscal contra o responsável subsidiário, antes do falecimento deste, é inadequada a aplicação do regime da transmissão *mortis causa* da responsabilidade subsidiária para os herdeiros. É que «admitir uma presunção de culpa e esperar que um sucessor a consiga afastar é permitir, na prática, a existência de uma responsabilidade tributária subsidiária objectiva»¹³⁴.

c) A faculdade de antecipação do pedido de suspensão da execução fiscal

O pedido de dispensa de prestação de garantia constitui um incidente de suspensão da execução fiscal¹³⁵. O TCAS foi confrontado com a questão de saber se é possível antecipar o pedido de dispensa de prestação de garantia para momento anterior ao da interposição de meio impugnatório. No Acórdão do TCAS, de 13.09.2018, P. 636/18.3BELRS, considerou-se que a constituição do dever de decidir, neste quadro, apenas ocorre com a apresentação do requerimento juntamente com a prova da instauração do meio impugnatório. No Acórdão foi lavrado voto de vencida, com o qual concordamos, no qual se afirma que a apresentação do pedido de dispensa pode ocorrer em momento prévio ao da instauração do meio impugnatório.

d) As medidas cautelares e a aplicação do regime relativo à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas

¹³³ O artigo 29.º, n. 2, da LGT, determina que «[a]s obrigações tributárias originárias e subsidiárias transmitem-se, mesmo que não tenham sido ainda liquidadas, em caso de sucessão universal por morte, sem prejuízo do benefício do inventário».

¹³⁴ «O estabelecimento de regras do ónus da prova (incluindo presunções que as alteram) de que resulta a imposição a alguém de obrigações de prova não pode, por força da proibição constitucional de situações de indefesa que emerge do direito à tutela judicial efectiva (cfr. art.º 20.º, n.º 1, da CRP), deixar de ter uma justificação razoável à face das regras da vida e da experiência, não podendo ser imposto tal ónus a quem não tem, presumivelmente, qualquer possibilidade de conhecer os factos de que resulta a mesma imposição de obrigações probatórias».

¹³⁵ Artigo 52.º, n.º 4, da LGT. O artigo 170.º do CPPT regula o procedimento de dispensa da prestação de garantia: Estatui o preceito em exame o seguinte: «1 - Quando a garantia possa ser dispensada nos termos previstos na lei, deve o executado requerer a dispensa ao órgão da execução fiscal no prazo de 15 dias a contar da apresentação de meio de reacção previsto no artigo anterior. (...) // 4 - O pedido de dispensa de garantia será resolvido no prazo de 10 dias após a sua apresentação».

O Decreto-Lei n.º 263/2012, de 20 de Dezembro, transpõe a Directiva n.º [2010/24/UE](#), do Conselho, de 16 de Março de 2010, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas, definindo os termos de aplicação do regime de assistência mútua à cobrança a que fica sujeito o Estado Português. Entre as medidas cautelares de cobrança do crédito fiscal conta-se o arresto. O TCAS tem apreciado a adopção de medidas cautelares no quadro do regime em referência. No Acórdão do TCAS de 18.04.2018, P. 838/17.OBELRS, considerou-se que, com vista a aferir da competência das autoridades do Estado requerido para dirimir o litígio, a lei determina «que, se a parte interessada pretende contestar o crédito, o título executivo inicial ou o título executivo uniforme, tal acção deve ser instaurada na instância competente do Estado-Membro requerente»¹³⁶. Se o litígio for relativo às medidas de execução tomadas no Estado-Membro requerido, «está habilitado para dele conhecer a instância competente desse Estado-Membro, nos termos das disposições legislativas e regulamentares que no mesmo vigorem»¹³⁷.

e) A citação electrónica na execução fiscal

O TCAS tem apreciado situações nas quais é de aplicar o regime da citação electrónica, suscitando-se a questão de saber quais os requisitos ou condições da mesma¹³⁸. No Acórdão de 30.11.2017, P. 540/17.2BESNT, consignou-se que, «[e]stando em causa quantia exequenda

¹³⁶ V. artigo 30.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 263/2012, de 20/12, arts. 13.º e 14.º, da Directiva 2010/24/UE.

¹³⁷ V. art. 14.º, n.º 2, da Directiva 2010/24/UE e artigos 26.º a 28.º do Decreto-Lei n.º 263/2012, de 20/12. A este propósito, o TJUE, no Acórdão de 14.03.2019, P. C-695/17, teve ocasião de sublinhar que: «[o] artigo 13.º, n.º 1, e o artigo 14.º, n.º 2, da Directiva 2010/24/EU [citada]... devem ser interpretados no sentido de que, por um lado, se aplicam a um processo destinado à reintegração, na massa insolvente de uma empresa estabelecida no Estado-Membro requerido, de créditos que foram cobrados a pedido do Estado-Membro requerente, quando esse processo se baseia na impugnação de medidas de execução, na aceção desse artigo 14.º, n.º 2, e, por outro, o Estado-Membro requerido, na aceção dessas disposições, deve ser considerado o sujeito com legitimidade passiva no referido processo, sem que a circunstância de o montante dos créditos permanecer separado dos bens desse Estado-Membro ou se confundir com estes seja relevante a este respeito».

No Acórdão de 26.04.2018, P. C-34/17, teve ocasião de referir que o artigo 14.º, n.ºs 1 e 2, da Directiva 2010/24/UE [citada]..., lido à luz do artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que uma autoridade de um Estado-Membro recuse a execução de um pedido de cobrança relativo a um crédito correspondente a uma sanção pecuniária aplicada noutro Estado-Membro, como a que está em causa no processo principal, pelo facto de a decisão que aplica essa sanção não ter sido devidamente notificada ao interessado antes de o pedido de cobrança ser apresentado à referida autoridade nos termos da referida directiva».

¹³⁸ O artigo 19.º, n.º 2, da LGT, estatui que «[o] domicílio fiscal integra ainda o domicílio fiscal electrónico, que inclui o serviço público de notificações electrónicas associado à morada única digital, bem como a caixa postal electrónica, nos termos previstos no serviço público de notificações electrónicas associado à morada única digital e no serviço público de caixa postal electrónica». O artigo 19.º, n.º 12, da LGT, estabelece que: «[o]s sujeitos passivos do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas com sede ou direcção efetiva em território português e os estabelecimentos estáveis de sociedades e outras entidades não residentes, bem como os sujeitos passivos residentes enquadrados no regime normal do imposto sobre o valor acrescentado, são obrigados a possuir caixa postal electrónica, nos termos do n.º 2, e a comunicá-la à administração tributária no prazo de 30 dias a contar da data do início de atividade ou da data do início do enquadramento no regime normal do imposto sobre o valor acrescentado, quando o mesmo ocorra por alteração». V. Decreto-Lei n.º 93/2017, de 01 de Agosto, que aprova o regime de Serviço Público de Notificações Electrónicas Associado à Morada Única Digital.

que não excede as 500 unidades de conta¹³⁹, a citação efectua-se mediante simples postal, podendo ser efectuada por transmissão electrónica de dados, que equivale à remessa por via postal simples, mais valendo como citação pessoal...»¹⁴⁰. No Acórdão de 12.12.2017, P. 187/16.0BESNT, o TCAS teve ocasião de referir que são os CTT que operam o sistema de notificações electrónicas e que o momento da citação coincide, em regra, como o momento do acesso à caixa postal¹⁴¹.

f) A penhora de créditos futuros

O TCAS tem apreciado situações nas quais ocorreram penhoras de créditos. O regime da penhora de créditos decorre do disposto nos artigos 224.º do CCPT e 773.º do CPC. No Acórdão proferido no P. 380/17.9.BESNT, em 19.07.2018, o TCAS sublinhou que a possibilidade de penhora de créditos futuros está prevista na lei para os «casos de não existir o crédito que se pretendia penhorar ou ele ser insuficiente para o pagamento da dívida exequenda e do acrescido. Neste sentido, o devedor pode ser notificado da penhora de créditos do executado que venham a existir no período de um ano, até ao valor da dívida exequenda e do acrescido, com possibilidade de renovação da penhora com nova notificação»¹⁴².

g) A proibição de penhora e venda da casa de habitação própria e permanente do executado

O TCAS tem-se debruçado sobre a aplicação da proibição legal de venda de habitação própria e permanente, que se destina a acautelar o direito do contribuinte à habitação¹⁴³. No Acórdão do TCAS, de 06.12.2018, P. 471/18.9BEALM considerou-se que «a proibição de venda em apreço depende de o imóvel estar exclusivamente destinado a habitação própria e permanente do devedor/executado ou do seu agregado familiar e de o valor tributável do imóvel, no momento da penhora, não se enquadrar na taxa máxima prevista para a aquisição de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação própria e permanente, em sede de imposto sobre as transmissões onerosas de imóveis». Mais se referiu não estarem abrangidos «os imóveis que, apesar de serem propriedade do executado, não são utilizados pelo mesmo, ou pelo seu agregado familiar, como habitação própria e permanente». No Acórdão foi, porém, lavrado voto de vencido, no qual se refere que «se ao Estado incumbe assegurar o direito à habitação, que mais não é do que a outra face do direito à reserva da vida privada,

¹³⁹ V. Artigo 191, n.º 1, do CPPT.

¹⁴⁰ Nos termos do artigo 191.º, n.º 4, do CPPT, «[a]s citações referidas no presente artigo podem ser efectuadas para o domicílio fiscal electrónico ou na respectiva área reservada do Portal das Finanças, valendo como citação pessoal».

¹⁴¹ No entanto, o artigo 191.º, n.º 6, do CPPT (versão actual), determina que: «As citações efetuadas para o domicílio fiscal electrónico ou na área reservada do Portal das Finanças consideram-se efetuadas no 5.º dia posterior ao registo de disponibilização daquelas no sistema de suporte ao serviço público de notificações electrónicas associado à morada única digital, na caixa postal electrónica ou na respetiva área reservada do Portal das Finanças».

¹⁴² V. artigo 224.º, n.º 1, alínea f), do CPPT.

¹⁴³ Artigo 244.º do CPPT: «1 - A venda realiza-se após o termo do prazo de reclamação de créditos. [anterior corpo do artigo; redação da Lei n.º 13/2016, de 23 de Maio]. // 2 - Não há lugar à realização da venda de imóvel destinado exclusivamente a habitação própria e permanente do devedor ou do seu agregado familiar, quando o mesmo esteja efetivamente afeto a esse fim.» (redação da Lei n.º 13/2016, de 23 de maio).

quer através de políticas que facilitem o seu acesso, quer abstendo-se de condutas que ponham em causa tal direito – como sucede quando actua nas vestes de credor executivo -, então não é aceitável que possa ser posto em causa esse direito fundamental numa situação como a dos autos em que a penhora e a venda anunciada incidem sobre a metade indivisa de um imóvel onde reside a requerente, igualmente comproprietária do imóvel, acompanhada dos dois filhos que nasceram da sua extinta união com o executado».

h) O conceito e relevância da venda em processo de execução fiscal

O TCAS tem analisado ainda o regime dos efeitos da venda em execução, o qual decorre, no essencial, do disposto no artigo 824.º do Código Civil¹⁴⁴. A este propósito, no Acórdão de 07.06.2018, P. 5/18.5BEFUN, consignou-se que, «[n]a venda em processo de execução fiscal, a transmissão da propriedade opera-se com a aceitação da proposta do comprador, consubstanciada na comunicação de que o órgão da execução fiscal decide vender-lhe o bem penhorado». Mais se referiu que «com a venda transferem-se para o adquirente os direitos do executado sobre o bem vendido»¹⁴⁵ e que a «transferência é feita com os bens livres de todos os direitos reais de garantia».

¹⁴⁴ O preceito estatui o seguinte: «1.A venda em execução transfere para o adquirente os direitos do executado sobre a coisa vendida. // 2. Os bens são transmitidos livres dos direitos de garantia que os onerarem, bem como dos demais direitos reais que não tenham registo anterior ao de qualquer arresto, penhora ou garantia, com excepção dos que, constituídos em data anterior produzam efeitos em relação a terceiros independentemente de registo.3. Os direitos de terceiro que caducarem nos termos do número anterior transferem-se para o produto da venda dos respectivos bens».

¹⁴⁵ V. artigo 824.º, n.º 1, do Código Civil.

Apresentação Power Point



Lisboa, 26 de Janeiro de 2019



JURISPRUDÊNCIA RECENTE DO TCA SUL

Temas – Linhas - Tendências

Os meios processuais e as questões frequentes no contencioso tributário

3

Temas – Linhas - Tendências

1. Impugnações judiciais de acto de liquidação do imposto
2. Oposições à execução fiscal

4

Impugnações judiciais

IRC

Indispensabilidade do custo

5

Impugnações judiciais

- ✓ «Um custo é indispensável quando se relacione com a actividade da empresa, sendo que os custos estranhos à actividade da empresa serão apenas aqueles em que não seja possível descortinar qualquer nexos causal com os proveitos ou ganhos (...) explicado em termos de normalidade, necessidade, congruência e racionalidade económica».

Acórdão do TCAS 23.02.2017, P. 05493/12

6

Impugnações judiciais

- ✓ «Um custo indispensável não tem de ser um custo que directamente implique a obtenção de proveitos. Há vários custos que só mediatamente cumprem essa função e que nem por isso deixam de ser considerados indispensáveis, nos termos do artigo 23, do C.I.R.C».

Acórdão do TCAS, de 23.02.2017, P. 05493/12

7

Impugnações judiciais

- ✓ «O critério da indispensabilidade visa impedir a consideração fiscal de gastos que não se inscrevem no âmbito da actividade da empresa, que foram incorridos não para a sua prossecução mas para outros interesses alheios.

Por isso, a Administração Fiscal pode excluir gastos não directamente afastados pela lei quando haja motivos que convençam de que eles foram incorridos na prossecução de outro interesse que não o empresarial, ou, ao menos, com nítido excesso, desviante, face às necessidades e capacidades objectivas da empresa».

Acórdão do TCAS, de 18.06.2015, P. 07614/14

8

Impugnações judiciais

- ✓ «[Estão] vedadas à A. Fiscal actuações que coloquem em crise o princípio da liberdade de gestão e de autonomia da vontade do sujeito passivo. Não obstante, se a A. Fiscal duvidar fundadamente da inserção no interesse societário de determinada despesa, impende sobre o contribuinte o ónus de prova de que tal operação se insere no respectivo escopo societário».

Acórdão de 16.10.2014, P. 06754/13.

9

Impugnações judiciais

O regime dos “encargos não dedutíveis”: despesas não documentadas (artigo 23.º-A/1/b) do CIRC).

- ✓ Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável as despesas não documentadas (“mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação”).

10

Impugnações judiciais

Despesa confidencial

- ✓ «Verifica-se, pois, que existe um custo inscrito na contabilidade, ao qual não corresponde qualquer fluxo financeiro, sendo o mesmo desprovido de qualquer suporte físico ou material ou outro que permita identificar o seu fim, natureza ou caracterização; (...) trata-se de despesa «não especificada ou identificada, quanto à sua natureza, origem e finalidade, sendo, pela sua própria natureza, não documentada».

Acórdão de 31.03.2016, P. 08592/15

11

Impugnações judiciais

- ✓ «Despesas não documentadas são aquelas que não têm qualquer suporte documental a nível contabilístico. Por sua vez, as despesas não devidamente documentadas serão aquelas cujo suporte documental não obedece aos requisitos legalmente exigidos, embora permita identificar os beneficiários e a natureza da operação.

Acórdão de 03.02.2015, P. 05299/12

12

Impugnações judiciais

- ✓ «Nesse aspecto, se pode defender que o preceito em análise (artigo 41, n.º 1, al.h), do C.I.R.C.) constitui um afloramento do princípio da prova legal, dado exigir uma formalidade especial (prova documental) formalidade esta que não pode ser dispensada (cfr.artºs.364 e 393, do C.Civil; artº.607, nº.5, do C.P.Civil)».

Acórdão de 03.02.2015, P. 05299/12

13

Impugnações judiciais

A prova do custo dedutível

- ✓ «O custo não documentado pode relevar fiscalmente se o contribuinte provar, por qualquer meio admissível, a efectividade da operação e o montante do gasto».

Acórdão do TCAS, de 06.04.2017, P. 06844/13

14

Impugnações judiciais

- ✓ «A exigência de prova documental não se confunde nem se esgota na exigência de factura, bastando tão-só um documento escrito, em princípio externo e com menção das características fundamentais da operação, uma vez que ao contrário do que se passa com o IVA, em sede de IRC, a justificação do custo consubstancia uma formalidade probatória e, por isso, substituível por qualquer outro género de prova».

Acórdão do TCAS, de 15.09.2016, P. 09470/16

15

Impugnações judiciais

Custos dedutíveis em IRC (exemplos):

- ✓ Créditos incobráveis, cujo regime decorre do disposto no artigo 41.º, n.º 1, do CIRC

16

Impugnações judiciais

- ✓ «Os créditos incobráveis podem ser directamente considerados custos ou perdas do exercício, cuja incobrabilidade resulte de processo especial de recuperação de empresa e protecção de credores ou de processo de execução, falência ou insolvência, e em relação aos quais não seja admitida a constituição de provisão ou, sendo-o, esta se mostre insuficiente.
- ✓ Compete à impugnante o ónus de provar esse condicionalismo (incobrabilidade).

Acórdão de 28.04.2016, P. 04694/11

17

Impugnações judiciais

O conceito de mais e menos-valias (artigo 46.º do CIRC)

18

Impugnações judiciais

- ✓ «As menos-valias são dadas pela diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos que lhe sejam inerentes, e o valor de aquisição deduzido das reintegrações ou amortizações praticadas (cfr.artº.43, nº.2, do C.I.R.C.).
- ✓ O valor de realização é definido nas diversas alíneas do nº.3, do artº.43, do C.I.R.C».

Acórdão de 17.04.2012, P. 05315/12

19

Impugnações judiciais

Mais-valias suspensas de tributação (artigo 48.º do CIRC)

20

Impugnações judiciais

- ✓ «Para efeitos da apontada suspensão da tributação era necessário que o sujeito passivo manifestasse a intenção de efectuar o reinvestimento do valor de realização.
- ✓ Essa intenção de reinvestimento devia ser feita na declaração a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 94.º (na redacção do citado DL n.º 55/2000) [actual artigo 117.º do CIRC] do exercício da realização, ou seja, na declaração anual de informação contabilística e fiscal, nos termos do artigo 96.º-A.
- ✓ A expressa menção da intenção de reinvestimento na declaração assume, no que à aplicação do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 44º do CIRC, a natureza de uma formalidade essencial para obter a suspensão da tributação da mais-valia, uma formalidade ad substantiam».

Acórdão de 18.02.2016, P. 06385/13

21

Impugnações judiciais

Inconstitucionalidade de presunções inilidíveis:

- ✓ Nos termos do artigo 73º da LGT “As presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário”.
- ✓ A circunstância de, anteriormente ao aditamento do artigo 44º do CIRS, operado pela Lei n.º 82-E/2014 de 31/12/14, a lei não prever expressamente a possibilidade daquela prova, de modo a ilidir a presunção contida no n.º2 do artigo 44º, ou seja, impossibilitando o contribuinte de provar que o valor de realização foi inferior ao VPT, torna a norma de incidência correspondente ao do n.º 2 do artigo 44 do CIRS, quando aplicada sem tal possibilidade, inconstitucional por violação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva (artigos 13º e 103º, n.º1 da CRP), assim se desaplicando ao caso concreto»

Acórdão de 22.02.2018, P. 1412/10.7BESNT

22

Impugnações judiciais

Tratamento fiscal discriminatório dos dividendos percebidos por sociedades não residentes

Acórdão de 24-11-2016, P. 09878/16 (V. tb. Acórdão de 31.01.2019, P. 1058/10.0BELRS)

23

Impugnações judiciais

- ✓ «Foi feita a prova, nos autos, da não neutralização da discriminação, ou seja, uma vez que as sociedades não residentes estão isentas de imposto no estado da residência, tal implica que o imposto retido não pode ser recuperado nesse Estado, o que significa que a taxa líquida de IRC de 10% a que são sujeitas as recorridas, a título definitivo, ao invés do que sucede com as sociedades residentes, na mesma categoria e posição das recorridas e percebendo a mesma espécie de rendimentos, não pode ser restituída ou reembolsada no Estado da residência daquelas».

Acórdão de 24-11-2016, P. 09878/16

24

Impugnações judiciais

A matéria de facturação falsa em IRC foi apreciada (entre outros) no Acórdão de 22.02.2018, P. 08342/15, no qual sobressai a referência a indícios internos e indícios externos da falsidade de tal facturação.

(V. tb. Acórdão do TCAS, de 23.03.2017, P. 665/09.8BELRS.)

25

Impugnações judiciais

IRS

- ✓ Em sede de IRS, a lei consagra o conceito de rendimento acréscimo patrimonial (e não o conceito de rendimento produto).
- ✓ Exemplos:
- ✓ A norma do artigo 2.º, n.º 2, do CIRS (norma de delimitação positiva do facto tributário em rendimentos de categoria A)

26

Impugnações judiciais

- ✓ «O “direito à indemnização por desvinculação contratual” recebida pelos controladores do tráfego aéreo está sujeita a tributação, nos termos do artigo 2.º n.º 2 do CIRS, não beneficiando de qualquer isenção»

Acórdão de 11.10.2018; P. 179/12.9BEPDL

27

Impugnações judiciais

- ✓ O conceito de mais-valias obtidas com alienação onerosa de imóveis, constante do artigo 10.º do CIRS, por referência ao regime transitório do artigo 5.º, n.º 1, (“Regime transitório da categoria G”), do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 20 de Novembro

28

Impugnações judiciais

- ✓ «Não obstante o carácter declarativo da partilha, se nesse acto são adjudicados aos herdeiros bens que excedem o valor do seu quinhão hereditário e de que deu tornas aos restantes herdeiros, a partilha assume-se como constitutiva dessa aquisição do excesso, não reportando os seus efeitos ao momento da abertura da sucessão».

Acórdão de 07.06.2018, P. 5/09.6BESNT (09918/16)

29

Impugnações judiciais

- ✓ Tributação de rendimentos provenientes da prática de acto isolado, integrante de actividade industrial ou comercial (artigo 3.º, n.º 1, al. a) e 2), al. h), do CIRS)

30

Impugnações judiciais

- ✓ «Pressuposto do conceito de actividade comercial ou industrial é a existência de um acréscimo de valor advindo para um património por virtude do exercício de uma actividade (mesmo que expressa em um só acto) traduzida na criação de uma utilidade económica, objecto de troca, resultante de uma qualquer relação do agente/contribuente com terceiro».

Acórdão de 18.04.2018, P.264/13.0BEALM

31

Impugnações judiciais

- ✓ Adiantamentos por conta de lucros (categoria E) - artigo 6.º, n.º 4, do CIRS

32

Impugnações judiciais

- ✓ «Só os lançamentos feitos em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob forma comercial – e que não se prove que não resultem de mútuos ou constituam contrapartida remuneratória de prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais – se presumem, face ao disposto no n.º 4 do art. 6.º do CIRS, feitos a título de lucros ou adiantamento de lucros.
- ✓ Não tendo resultado comprovada a existência de qualquer lançamento, não há lugar à presunção que suporta a liquidação adicional».

Acórdão de 31.03.2016, P. 06368/13

33

Impugnações judiciais

- ✓ Exclusão de tributação dos ganhos obtidos com a transmissão onerosa de imóveis destinados à habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar (artigo 10.º, n.º 5, do CIRS)

34

Impugnações judiciais

- ✓ «A norma sob exegese contém, pois, dois elementos na sua previsão: por um lado, os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação devem ser reinvestidos na aquisição de outro imóvel com o mesmo destino;
- ✓ por outro, tal reinvestimento deverá realizar-se no prazo de vinte e quatro meses.
- ✓ o sujeito passivo deve fazer constar na declaração do ano fiscal em que ocorreu a realização da mais-valia, a intenção de efectuar o reinvestimento
- ✓ Tem que provar a sua efectivação, o mais tardar, na declaração de rendimentos do último ano fiscal em que esta pode ocorrer». Acórdão de 15.05.2014, P. 07529/14

35

Impugnações judiciais

IVA

Artigo 19.º, n.º 3, do CIVA (facturação falsa)

- ✓ «Quando a Administração Tributária desconsidera facturas que reputa de falsas, aplicam-se as regras do ónus da prova do artigo 74.º da LGT, competindo à Administração fazer prova de que estão verificados os pressupostos legais que legitimam a sua actuação, ou seja, de que existem indícios sérios de que a operação constante da factura não corresponde à realidade.
- ✓ Feita esta prova, passa a recair sobre o sujeito passivo o ónus da prova da veracidade da transacção».

Acórdão de 06.12.2018, P. 754/07.3BELSB

36

Impugnações judiciais

Pontos firmes:

- A AT não tem que demonstrar a falsidade das facturas, bastando-lhe evidenciar a consistência desse juízo, invocando factos que traduzem uma probabilidade elevada da(s) operação(ões) referida(s) na(s) factura(s) ser(em) simuladas, probabilidade elevada capaz de abalar a presunção legal de veracidade das declarações dos contribuintes e dos dados constantes da sua contabilidade.

37

Impugnações judiciais

- A este propósito, é comum a referência a indícios, ou seja, a conclusão ou prova não se obtém directamente, mas indirectamente, através de um juízo de relação normal entre o indício e o tema de prova. Por outras palavras, os indícios são aqueles factos que permitem concluir pela verificação ou não verificação de outros factos, em virtude de leis naturais conhecidas pelos homens e que funcionam como máximas de experiência.

38

Impugnações judiciais

- Os indícios de facturação falsa postulam, normalmente, a realização de fiscalização cruzada, seja no emitente, seja no utilizador, por forma a descaracterizar o circuito económico e financeiro subjacente às facturas invocadas.

39

Impugnações judiciais

Artigo 19.º, n.º 4, do CIVA

(Distinção entre emitente, prestador e utilizador da factura)

40

Impugnações judiciais

- «[N]as situações em que a AT não questiona a realidade das operações subjacentes mas apenas que a pessoa do prestador não corresponde à do emitente por este alegadamente não dispor de estrutura empresarial para os serviços facturados, impõe-se-lhe, à luz do disposto nos artigos 19/4 do CIVA (na redacção da Lei n.º55-B/2004, de 30 de Dezembro) e 74/1 da LGT, que demonstre que o utilizador tinha, ou devesse ter, conhecimento de que o transmitente dos bens ou prestador dos serviços não dispunha de estrutura empresarial susceptível de exercer a actividade declarada.
- Acórdão de 17.05.2018, P. 08643/15

41

Impugnações judiciais

Mecanismos de dedução do imposto

- ✓ «O reembolso consiste na devolução ao sujeito passivo do imposto por ele suportado em excesso durante determinado período temporal. Por sua vez, o mecanismo de dedução de I.V.A. consiste na faculdade que o sujeito passivo tem de poder deduzir ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuou o tributo que lhe foi facturado nas suas aquisições de bens ou serviços por outros sujeitos passivos de I.V.A.».

Acórdão de 15.12.2016 - P. 08415/15

42

Impugnações judiciais

- ✓ Exercício do direito à dedução do imposto por parte de um sujeito passivo misto

No Acórdão de 23.02.2017, P. 09709/16, consta a distinção entre imputação directa e o método concretizador do direito à dedução

(artigos 22.º, n.º 1 (“Momento e modalidades do exercício do direito à dedução” e 23.º (“Métodos de dedução relativa a bens de utilização mista”))

43

Impugnações judiciais

- ✓ Regularização do imposto (redução da base tributável em consequência de invalidade, resolução, rescisão ou redução do contrato) – artigo 78.º, n.º 5, do CIVA.

Acórdão de 08-03-2018, P. 09476/16

(V. tb. Acórdão do TCAS, de 17.01.2019, P. 698/04.0BESNT)

44

Impugnações judiciais

- ✓ «A regularização do IVA a favor do sujeito passivo, nos casos em que o valor tributável da operação ou o respectivo imposto sofrerem rectificação para menos, depende de um pressuposto legal (n.º 5 do art. 71.º do CIVA), sob pena de se considerar indevida a respectiva dedução do IVA: ter na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto».

Acórdão de 08-03-2018, P. 09476/16

45

Impugnações judiciais

IMI

Artigo 2.º (“Conceito de prédio”) do CIMI

- ✓ A questão do aerogerador integrado em parque eólico

46

Impugnações judiciais

- ✓ «Em circunstâncias normais, um aerogerador integrado (enquanto parte componente) num parque eólico destinado à injeção de energia eléctrica na rede pública, não tem valor económico próprio. Pelo contrário, é no próprio parque eólico que se encontra a manifestação de capacidade contributiva que revela a existência de tal valor, motivo pelo qual é o parque eólico, que não o aerogerador, que é remunerado pela mencionada produção de energia eléctrica».

(Acórdão de 13.10.2017, P. 538/14.2BELRA)

47

Impugnações judiciais

- ✓ Pelo que, à míngua do terceiro pressuposto (valor económico), não se pode concluir que um aerogerador pertencente a um parque eólico destinado à injeção de energia eléctrica na rede pública se possa autonomizar como um prédio para efeitos de I.M.I.».

(Acórdão de 13.10.2017, P. 538/14.2BELRA)

48

Impugnações judiciais

Regime da fixação do valor patrimonial de um prédio (artigos 38.º - “Determinação do valor patrimonial tributário” a 46.º do CIMI); impugnação da 2ª avaliação.

- ✓ O problema da objectivação dos parâmetros de avaliação do VPT do prédio

49

Impugnações judiciais

- ✓ «No acto de avaliação para fixação do valor patrimonial tributário de prédio urbano não há qualquer hipótese de escolha ou de eleição subjectiva do zonamento e do coeficiente de localização a aplicar pelos peritos, já que esses elementos resultam da aplicação do CIMI e das Portarias do Ministro das Finanças que aprovaram o zonamento e os coeficientes de localização propostos pela CNAPU, constituindo estas Portarias actos ministeriais de natureza regulamentar que os avaliadores são obrigados a aplicar».

Acórdão de 22.03.2018, P. 06921/13

50

Impugnações judiciais

- ✓ «Não poderá prevalecer uma avaliação particular, diligenciada pelo contribuinte em abono da sua tese do preço declarado na escritura pública, afastando-se a avaliação prevista na lei (CIMI), pois esta desenrola-se no âmbito de um procedimento formal que garante objectividade da avaliação».

Acórdão de 26.10.2017, P. 7635/14

51

Impugnações judiciais

- ✓ «O erro nos pressupostos de facto relativo ao número de divisões não é, só por si, fundamento idóneo de impugnação do acto de avaliação, sem que se demonstre que o mesmo se repercute, de forma comprovada, num erro na aferição dos coeficientes de avaliação do VPT do prédio em causa.
- ✓ A omissão da consideração do coeficiente minorativo de qualidade e conforto, consistente na falta de ligação à rede pública de esgotos, constitui fundamento idóneo de anulação do acto avaliativo questionado».

Acórdão de 25.01.2018, P. 521/14.8BELLE

52

Impugnações judiciais

IMT

- ✓ Cedência de posição contratual ou ajuste de revenda - Artigo 2.º, n.º 3, alínea e), do CIMT,

53

Impugnações judiciais

- ✓ «Estando assente a cessão da posição contratual e a efectivação da venda do imóvel mediante escritura entre o promitente vendedor e o terceiro (o cessionário), há uma presunção de tradição entre o promitente vendedor e o cedente, presunção essa que decorre da lei.
- ✓ A presunção estabelecida no artigo 2º, nº3, alínea e) do CIMT é uma presunção juris tantum, na medida em que consagrada nas normas de incidência tributária.
- ✓ Cabe ao sujeito passivo alegar e provar que, não obstante a celebração da escritura entre o promitente vendedor e o terceiro/cessionário, não existiu entre si e este qualquer ajuste de revenda». Acórdão de 13.10.2016; P. 09726/16

54

Oposição à execução fiscal

Espécies mais frequentes de oposição são as seguintes:

- Impugnação da validade do acto de efectivação de responsabilidade tributária dos responsáveis subsidiários (a reversão da execução fiscal) ou do acto de efectivação da responsabilidade dos responsáveis tributários solidários.
- Extinção da execução instaurada contra o devedor originário, com fundamento na inexigibilidade da dívida.

55

Oposição à execução fiscal

Reversão da execução

- ✓ Demonstração dos pressupostos de efectivação da responsabilidade tributária
- ✓ «É pressuposto da responsabilidade subsidiária o exercício de facto da gerência, cuja prova impende sobre a Fazenda Pública, enquanto entidade que ordena a reversão da execução».

Acórdão do TCAS, de 27.09.2018, P. 1592/14.2BESNT

56

Oposição à execução fiscal

- ✓ Gerência singular:
- ✓ No caso como o dos autos em que o Oponente foi nomeado único gerente no período temporal a que se reportam as dívidas exequendas e tendo ficado provado que ele agiu em representação da executada originária, ainda que num só momento, e sem que tenha demonstrado que aquela exercia ou podia exercer a sua actividade sem a sua participação, é de concluir, à luz das mais elementares regras de vivência comum, que a Fazenda Pública demonstrou suficientemente o exercício da gerência de facto pelo Oponente.

Acórdão de 08.06.2017, P. 07374/14, o TCAS

57

Oposição à execução fiscal

- ✓ Distinção entre gerência nominal e gerência efectiva
- ✓ «A responsabilidade subsidiária ao abrigo do artigo 24º da LGT exige a prova efectiva ou de facto, do efectivo exercício de funções de gerência, não se bastando com a mera titularidade do cargo, a gerência nominal ou de direito».

Acórdão de 29.06.2017, P. 08522/15

58

Oposição à execução fiscal

- ✓ A ilisão da presunção de culpa do revertido
- ✓ Culpa do revertido no não pagamento das dívidas em cobrança (artigo 24.º, n.º 1, al. b), da LGT)
- ✓ O Acórdão de 06.12.2018, P. 1103/14.0 BELRS, admitiu a ilisão da presunção de culpa do revertido

59

Oposição à execução fiscal

- «No caso, do exame da factualidade provada pode-se concluir que o Opoente/Recorrido produziu prova demonstrativa de que a situação de insuficiência patrimonial da sociedade executada originária, "...", se ficou a dever a factores exógenos e que, no exercício da gerência, usou da diligência de um "bonus pater familias"».

Acórdão de 06.12.2018, P. 1103/14.0 BELRS

60

Oposição à execução fiscal

- ✓ Responsabilidade solidária
- ✓ Responsabilidade dos liquidatários (artigo 26.º, n.º 1, da LGT)
- ✓ «É solidária com a do devedor principal, e não subsidiária, a responsabilidade dos liquidatários. Não depende, pois, da prévia excussão dos bens do devedor principal, sendo bastante a mera preterição da obrigação da prioridade do pagamento das dívidas fiscais, além da insuficiência do activo social, e é à administração tributária que cabe a prova dessas circunstâncias».

Acórdão de 11.01.2018, P. 799/09.9BELRS

61

Oposição à execução fiscal

- ✓ A reversão ou a citação como forma de chamamento do responsável solidário:
- ✓ Vigorando no processo de execução fiscal a regra de o chamamento de responsáveis não inicialmente citados ser efectuado através de reversão (regra essa que se extrai dos artºs.157, 158, 159 e 161, do C.P.P.T.) e valendo as razões de economia processual que a justificam em relação aos casos em que nem todos os que poderiam ser originariamente demandados o foram e se vem a constatar que não dispõem de bens suficientes para o pagamento, não se vê qualquer razão para afastar essa regra, obrigando à instauração de uma nova execução fiscal dirigida "ab initio" contra o responsável solidário não demandado inicialmente, quando é certo que as faculdades processuais que a lei garante são sempre as mesmas, como se conclui do exame do artº.22, nº.4, da L.G.T.

Acórdão do TCAS, de 18.09.2014, P. 04667/11

62

Oposição à execução fiscal

- ✓ Transmissão *mortis causa* da responsabilidade tributária do revertido (artigo 29.º, n.º 2, da LGT)
- ✓ «O herdeiro do responsável subsidiário, falecido sem que tivesse sido citado para a reversão (...) responde pela dívida exequenda até ao limite das forças da herança».

Acórdão de 12.06.2014, P. 07634/14

63

A Acção administrativa impugnatória de acto em matéria tributária

- ✓ A acção administrativa é o meio contencioso impugnatório utilizado para contestar a legalidade de actos administrativos em matéria tributária. A sua tramitação segue o regime do CPTA. Estão em causa, por exemplo, os actos de recusa de benefícios fiscais (Acórdão de 03.05.2018, P. 9973/16.0BCLSB), os actos de recusa de alteração da matriz, (Acórdão de 12.12.2018, P.09139/15), etc.

64

O recurso judicial de decisão de aplicação de coima

- ✓ O TCAS tem vindo a prolatar Acórdãos sobre sentenças relativas a recursos judiciais de decisões de aplicação de coima.

Exemplos:

- ✓ A questão infracção tributária correspondente à falta de entrega ao Estado do imposto auto-liquidado (artigo 114.º, n.ºs 1 e 5, do RGIT, Acórdão de 12.12.2018; P. 2478/17.4BELRS)
- ✓ A questão da dispensa de coima (artigo 32.º do RGIT, Acórdão de 29.06.2017, P.2660/15.9BESNT)

65

A reclamação judicial de acto do órgão de execução fiscal (artigo 276.º do CPPT)

- ✓ A reclamação judicial de acto do órgão de execução fiscal constitui meio processual adequado à contestação judicial dos actos praticados pela Administração Fiscal na execução, segundo o regime do contencioso de anulação.

66

A reclamação judicial de acto do órgão de execução fiscal (artigo 276.º do CPPT)

- ✓ É também o meio processual adequado para dirimir o incidente de anulação de venda previsto no artigo 257.º do CPPT. A título de exemplo, cita-se o Acórdão de 25.01.2018, P. 429/17.5BEALM.

Acórdão de 21.06.2018, P. 31/18.4 BEPDL

67

A reclamação judicial de acto do órgão de execução fiscal (artigo 276.º do CPPT)

- ✓ O efeito suspensivo da pendência de reclamação judicial (artigo 278.º, n.ºs 2 a 6, do CPPT)

68

A reclamação judicial de acto do órgão de execução fiscal (artigo 276.º do CPPT)

- ✓ «Os actos que ofendam o efeito de suspensão da decisão reclamada são ilegais e o reclamante pode contra eles deduzir nova reclamação.
- ✓ A ilegalidade ou ineficácia do acto não decorrerá do prosseguimento da execução em si mesmo, mas do facto de os actos de execução concretamente praticados ofenderem o efeito de suspensão da decisão reclamada».

Acórdão de 23.02.2017, P. 568/16.0BEALM

69

A execução de julgado

A execução de sentença anulatória do acto tributário está sujeita ao princípio da reconstituição da situação actual hipotética (artigo 100.º da LGT) e é tramitada através de apenso aos autos do processo principal (artigo 102.º da LGT).

70

A execução de julgado

- ✓ A cumulação de juros de mora e juros indemnizatórios
- ✓ «face ao preceituado no artº.43, nº.5, da L.G.T., na redacção da mesma Lei 64-B/2011, de 30/12, 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 16.11.2017, P. 1388/15.4BELRS

71



As questões novas ou as questões controvertidas

questões novas

(1) a tributação da actividade económica de sociedades não residentes prestadoras de serviços a sociedades residentes, no âmbito de contratos de *know-how* e *royalties* (artigo 4.º do CIRC)

73

questões novas

(2) Os termos da transmissão da responsabilidade tributária subsidiária para os herdeiros do responsável (artigo 29.º, n.º 2, da LGT)

74

questões novas

(3) em sede do procedimento de dispensa de prestação de garantia, a faculdade de antecipação do pedido de suspensão da execução fiscal (artigo 170.º do CPPT)

75

questões novas

(4) em sede da medida cautelar de arresto, a aplicação do regime relativo à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas, definindo os termos de aplicação do regime de assistência mútua à cobrança a que fica sujeito o Estado Português (Decreto-Lei n.º 263/2012, de 20 de Dezembro, Transpõe a Diretiva n.º 2010/24/UE, do Conselho, de 16 de março de 2010)

76

questões novas

(5) em sede de citação na execução, a citação electrónica (artigos 19.º, n.º 12 da LGT e 191.º, n.º 4, do CPPT)

77

questões novas

(6) em sede de penhora de créditos, a possibilidade de penhora de crédito futuros (artigos 224.º do CPPT e 773.º do CPC)

78

questões novas

(7) em sede de penhora de imóveis, a proibição de penhora e venda da casa de habitação própria e permanente do executado (artigo 244.º do CPPT)

79

questões novas

(8) em sede de venda executiva, os efeitos da venda na execução fiscal (artigo 824.º do Código Civil)

80

contratos de *know-how* e *royalties*

(1)

81

contratos de *know-how* e *royalties*

- ✓ «os elementos recolhidos pela Fazenda Pública e consistentes unicamente nas facturas relativas à aquisição das licenças de “software” informático, não permitem concluir que o respectivo pagamento visasse remunerar qualquer transferência de “know-how” (na acepção da convenção modelo da OCDE) ou de direitos de autor, não estando, assim, suficientemente demonstrado pela A. Fiscal que se trate de pagamento de “royalties” e, conseqüentemente, de rendimentos sujeitos a tributação em I.R.C. ao abrigo do citado artº.4, nº.3, al.c), ponto 1, do C.I.R.C. (cfr.artº.74, nº.1, da L.G.T.)».

Acórdão de 15.11.2018, P.234/09.2BELRS

82

Responsabilidade dos herdeiros do responsável subsidiário

(2)

83

Responsabilidade dos herdeiros do responsável subsidiário

- ✓ «O estabelecimento de regras do ónus da prova (incluindo presunções que as alteram) de que resulta a imposição a alguém de obrigações de prova não pode, por força da proibição constitucional de situações de indefesa que emerge do direito à tutela judicial efectiva (cfr.artº.20, nº.1, da C.R.P.), deixar de ter uma justificação razoável à face das regras da vida e da experiência, não podendo ser imposto tal ónus a quem não tem, presumivelmente, qualquer possibilidade de conhecer os factos de que resulta a mesma imposição de obrigações probatórias.

Acórdão de 18-04-2018, P. 109/13.0BEBJA

84

Responsabilidade dos herdeiros do responsável subsidiário

- ✓ O regime previsto no artº.29, nº.2, da L.G.T., nos casos em que, face ao responsável subsidiário, entretanto já falecido, se verifique a reversão ao abrigo do artº.24, nº.1, al.b), da L.G.T., contra os sucessores, viola o princípio constitucional do direito à tutela judicial efectiva».

Acórdão de 18-04-2018, P. 109/13.0BEBJA

85

Dispensa de prestação de garantia

(3)

86

Dispensa de prestação de garantia

- «Embora a lei permita a possibilidade de antecipação do momento de apresentação do pedido de dispensa de prestação de garantia, face ao prazo consagrado no artº.170, nº.1, do C.P.P.T., quando esta antecipação ocorra, será mester a apresentação de tal meio gracioso ou judicial tendente à discussão da legalidade ou da exigibilidade da dívida exequenda no prazo de dez dias consagrado no mencionado artº.170, nº.4, do C.P.P.T., de forma a que a Fazenda Pública veja reunidas as condições legais de apreciação do mérito do pedido».

Acórdão do TCAS, de 13.09.2018, P.636/18.3BELRS

87

Dispensa de prestação de garantia

✓ Voto de vencida:

«Do nosso ponto de vista, o pedido antecipado de dispensa é, apenas, isso mesmo, ou seja, um pedido, dirigido à execução fiscal, formulado antes do início do prazo que a lei prevê . Não é, nem poderia ser, uma forma de obter antecipada e cautelarmente a dispensa de garantia.

88

Dispensa de prestação de garantia

Daí que, aliás, não acompanhemos integralmente a linha argumentativa seguida pelo TI de Lisboa, precisamente quando estabelece um paralelo entre a situação em análise e a possibilidade que a lei prevê (cfr. artigo 169º, nº2 do CPPT) de, mediante prestação de garantia, suspender a execução fiscal, ainda que não tenha sido apresentado meio de reacção à legalidade da dívida, desde que a intenção de uso de um tal meio seja indicada ao OEF (...).

89

Regime de assistência mútua à cobrança

(4)

90

Regime de assistência mútua à cobrança

- ✓ «O artigo 30.º do Decreto-Lei 263/12) é claro ao enunciar que, se a parte interessada pretende contestar o crédito, o título executivo inicial ou o título executivo uniforme, tal acção deve ser instaurada na instância competente do Estado-Membro requerente (cfr.artºs.13 e 14, da Directiva 2010/24/UE).

Acórdão do TCAS de 18.04.2018, P. 838/17.0BELRS

91

Regime de assistência mútua à cobrança

- ✓ Já se o litígio for relativo às medidas de execução tomadas no Estado-Membro requerido, está habilitado para dele conhecer a instância competente desse Estado-Membro, nos termos das disposições legislativas e regulamentares que no mesmo vigorem (cfr.artº.14, nº.2, da Directiva 2010/24/UE)».

Acórdão do TCAS de 18.04.2018, P. 838/17.0BELRS

92

citação electrónica

(5)

93

citação electrónica

- ✓ «Estando em causa quantia exequenda que não excede as 500 unidades de conta (cfr.artº.191, nº.1, do C.P.P.T.), a citação efectua-se mediante simples postal, podendo ser efectuada por transmissão electrónica de dados, que equivale à remessa por via postal simples nos casos a que se refere o nº.1 do preceito, mais valendo como citação pessoal, considerando-se realizada no momento em que o destinatário aceda à caixa postal electrónica».

Acórdão de 30.11.2017, P. 540/17.2BESNT

94

penhora de créditos futuros

(6)

95

penhora de créditos futuros

- ✓ « Prevê o artº.224, do C.P.P.T., a possibilidade de penhora de créditos futuros, nos casos de não existir o crédito que se pretendia penhorar ou ele ser insuficiente para o pagamento da dívida exequenda e do acrescido.
- ✓ Neste sentido, o devedor pode ser notificado da penhora de créditos do executado sobre ele que venham a existir no período de um ano, até ao valor da dívida exequenda e do acrescido, com possibilidade de renovação da penhora com nova notificação (cfr.artº.224,nº.1, al.f), do C.P.P.T.).

Acórdão, de 19.07.2018, P. 380/17.9.BESNT

96

A proibição da venda da casa de habitação própria e permanente

(7)

97

Proibição da venda da casa de habitação própria e permanente

- ✓ «A proibição de venda de imóvel prevista no citado artº.244, do C.P.P.T., na redacção da Lei 13/2016, de 23/05, depende do preenchimento dos seguintes pressupostos:
- ✓ a-O imóvel estar exclusivamente destinado a habitação própria e permanente do devedor/executado ou do seu agregado familiar (cfr.artº.244, nº.2, do C.P.P.T.);

Acórdão do TCAS, de 06.12.2018, P. 471/18.9BEALM

98

A proibição da venda da casa de habitação própria e permanente

- ✓ b-O valor tributável do imóvel, no momento da penhora, não se enquadrar na taxa máxima prevista para a aquisição de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação própria e permanente, em sede de imposto sobre as transmissões onerosas de imóveis (cfr.artº.244, nº.3, do C.P.P.T.).

Acórdão do TCAS, de 06.12.2018, P. 471/18.9BEALM

99

Proibição da venda da casa de habitação própria e permanente

- ✓ «A proibição de venda reporta-se a um concreto bem presente na esfera patrimonial do devedor/executado. Fora da proibição de venda introduzida pela Lei 13/2016, de 23/05, ficam, desde logo, os imóveis que, apesar de serem propriedade do executado, não são utilizados pelo mesmo, ou pelo seu agregado familiar, como habitação própria e permanente».

Acórdão do TCAS, de 06.12.2018, P. 471/18.9BEALM

Voto de vencido

100

Efeitos da venda na execução fiscal

(8)

101

Efeitos da venda na execução fiscal

- ✓ «No caso *sub judice*, com o registo da penhora do direito ao usufruto vitalício incidente sobre o imóvel em causa nos autos, atento o consagrado no indicado artigo 819, do Código Civil, é inoponível à execução o acto de renúncia ao usufruto, visto que registado em momento posterior ao da dita penhora»

Acórdão do TCAS, no P. 5/18.5BEFUN, de 07.06.2018

102

Efeitos da venda na execução fiscal

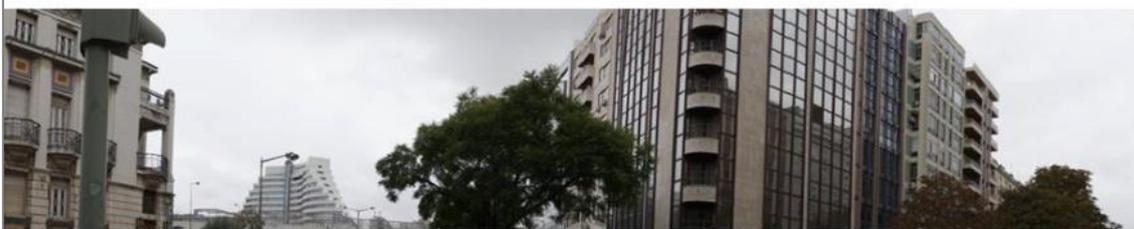
- ✓ «E recorde-se que a penhora opera a transferência para o exequente dos poderes de gozo que integram o direito do executado sobre o bem imóvel em causa (no caso, o direito de gozo sobre o imóvel, resultante do usufruto vitalício),
- ✓ sendo ineficazes (ineficácia que opera *ope legis*) face à execução quaisquer actos posteriores, como sejam, a citada renúncia ao usufruto e todos os actos de apropriação/posse alegadamente praticados pelos recorrentes, os quais nenhum relevo têm no exame e decisão deste incidente».

Acórdão do TCAS, no P. 5/18.5BEFUN, de 07.06.2018

103



OBRIGADO!



104

Vídeo da apresentação



<https://educast.fccn.pt/vod/clips/1x4intlvm/streaming.html?locale=pt>

**III. JURISPRUDÊNCIA RECENTE DO STA
EM MATÉRIA DE CONTRAORDENAÇÕES**

4. JURISPRUDÊNCIA RECENTE DO TCAN

ANA PAULA SANTOS

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

III. A JURISPRUDÊNCIA RECENTE DOS TRIBUNAIS SUPERIORES DA JURISDIÇÃO FISCAL**4. JURISPRUDÊNCIA RECENTE DO TCAN**Ana Paula Santos¹

Vídeos

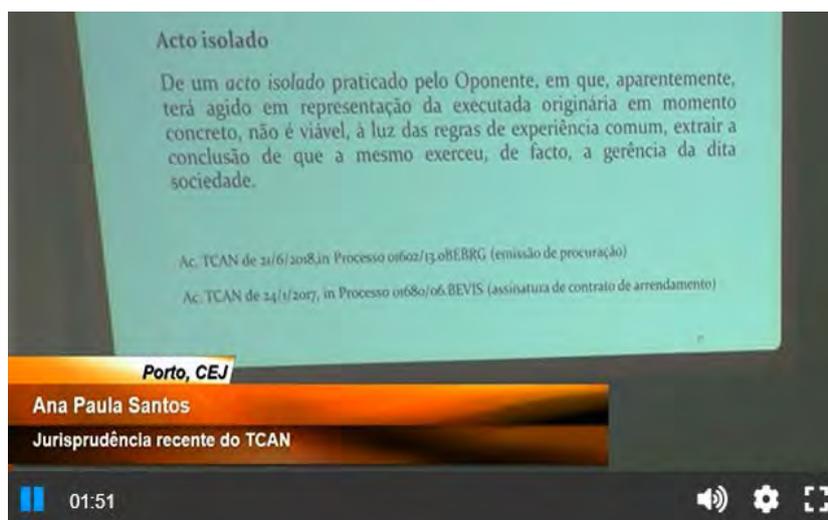
Vídeos da apresentação

I.



<https://educast.fccn.pt/vod/clips/9vuk7gsek/streaming.html?locale=pt>

II.



<https://educast.fccn.pt/vod/clips/bfz0017aw/streaming.html?locale=pt>

¹ Juíza Desembargadora, Tribunal Central Administrativo Norte.

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

**IV. A JURISPRUDÊNCIA RECENTE
DO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

**1. JURISPRUDÊNCIA RECENTE DO TRIBUNAL
CONSTITUCIONAL EM MATÉRIA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

RAQUEL REIS

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

IV. A JURISPRUDÊNCIA RECENTE DO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**1. JURISPRUDÊNCIA RECENTE DO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EM MATÉRIA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**Raquel Reis¹

Referência introdutória
 Acórdão n.º 211/2017
 Acórdão n.º 410/2015
 Acórdão n.º 42/2014
 Acórdão n.º 171/2017
 Acórdão n.º 395/2017
 Acórdão n.º 187/2013
 Acórdão n.º 572/2014
 Acórdão n.º 7/2019
 Acórdão n.º 539/2015
 Acórdão n.º 316/2014
 Acórdão n.º 379/2018
 Acórdão n.º 848/2017
 Acórdão n.º 378/2018
 Acórdão n.º 105/2019
 Acórdão n.º 557/2018
 Acórdão n.º 441/2012
 Vídeos

Referência introdutória

No presente texto², fazemos referência à mais importante jurisprudência do TC³ com que nos deparámos no recente exercício de funções na área do contencioso tributário (desde

¹ Juíza de Direito, TAF de Sintra.

² Que corresponde à nossa apresentação no âmbito dos Temas de Direito Tributário, que teve lugar no Centro de Estudos Judiciários, Porto, no passado dia 5 de Abril de 2019.

³ São as seguintes as abreviaturas que utilizaremos no texto:

AT – Administração Tributária

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CC – Código Civil

CESE – Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético

CES – Contribuição Extraordinária de Solidariedade

CIRE – Código de Insolvência e de Recuperação de Empresas

CPC – Código do Processo Civil

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

CSC – Código das Sociedades Comerciais

DR – Diário da República

DV – Declaração de voto

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis

IMT – Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

LOE – Lei do Orçamento de Estado

LTC – Lei do Tribunal Constitucional

RETGS – Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades

Setembro de 2013 e com interregno entre Janeiro de 2016 e Agosto de 2017, período em que exercemos funções na área do contencioso administrativo).

O objectivo consiste em identificar as principais questões/problemas que nos suscitaram aquando da leitura/análise dos acórdãos do TC, assumindo a posição que adoptámos quanto às mesmas e, portanto, a solução que aventámos para o caso.

O primeiro problema que se coloca é o da (in)competência material dos TAF's para apreciar a questão de (in)constitucionalidade da norma que regula o acto tributário sindicado. Trata-se do mais amplo problema das relações do TC com os restantes tribunais e dos órgãos de fiscalização da (in)constitucionalidade em geral com o legislador.

A nosso ver, o controlo da (i)legalidade de actos tributários pelos tribunais implica necessariamente aferir se determinado acto concreto, praticado pela AT, respeitou, ou não, a vinculação à lei e se esta foi, ou não, correctamente interpretada e aplicada. Nessa tarefa, está necessariamente incluída a fiscalização concreta da (i)constitucionalidade, na medida em que esta fiscalização tem em vista dirimir o caso, desaplicando ou aplicando a norma em que o acto tributário se funda, em razão de um juízo de (in)constitucionalidade sobre a norma que o regula.

Saliente-se que os recursos de fiscalização concreta da constitucionalidade têm necessariamente objecto normativo, uma vez que inexistente no nosso ordenamento jurídico-constitucional a figura do recurso de amparo.

Em Portugal, não cabe ao TC apreciar os factos materiais da causa, definir a correcta conformação do litígio ou determinar a melhor interpretação do Direito. Essa tarefa cabe aos restantes tribunais.

É por isso que, na jurisprudência do TC, deparamo-nos, amiúde, com casos de falsa ou aparente desaplicação de norma, por força da realização de interpretação conforme pelo tribunal *a quo*, situação que é impeditiva da admissão do recurso de constitucionalidade.

Com efeito, o recurso interposto ao abrigo do artigo 70.º, n.º 1, alínea a), da LTC – recurso das decisões dos tribunais que “recusem a aplicação de qualquer norma, com fundamento em inconstitucionalidade” – implica, cumulativamente, que a decisão recorrida haja efectivamente recusado a aplicação de certa norma ou interpretação normativa relevante para a dirimção do

SGPS – Sociedades Gestoras de Participações Sociais
STA – Supremo Tribunal Administrativo
TAF – Tribunal Administrativo e Fiscal
TC – Tribunal Constitucional
TCA – Tribunal Central Administrativo
TGIS – Tabela Geral de Imposto de Selo
TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia
TMPC – Taxa Municipal de Protecção Civil de Lisboa
TSAM – Taxa de Segurança Alimentar Mais
VPT – Valor Patrimonial Tributário

caso e que tal desaplicação normativa se funde num juízo de inconstitucionalidade do regime jurídico nela estabelecido.

Já o recurso interposto ao abrigo do artigo 70.º, n.º 1, alínea b), da LTC implica, cumulativamente, a suscitação pelo recorrente da questão de (in)constitucionalidade “durante o processo” e “de modo processualmente adequado perante o tribunal que proferiu a decisão recorrida, em termos de este estar obrigado a dela conhecer” (artigo 72.º, n.º 2, da LTC), a efectiva aplicação, expressa ou implícita, da norma ou interpretação normativa, em termos de a mesma constituir *ratio decidendi* ou fundamento jurídico determinante da decisão proferida no caso e o esgotamento dos recursos ordinários que no caso caibam.

Donde, se vejam muitos casos de dupla fundamentação (ao nível constitucional e infra-constitucional) constante da decisão recorrida, situação que é, do mesmo modo, impeditiva da admissão do recurso de constitucionalidade.

Nenhuma destas situações tem que ver com uma menor deferência do juiz para com o legislador, nem com activismo judiciário; tem que ver apenas com o confronto do juiz com o caso concreto e com a necessidade de alcançar a melhor solução para dirimir o caso.

A aplicação do Direito pelos tribunais não é uma tarefa automática, perfeita. O juiz é protagonista de um processo cognitivo-volitivo em que há mais indeterminação do que previsão, tendo, por isso, que interpretar e aplicar a lei com recurso ao sistema dinâmico de valores vigente na comunidade; note-se, não necessariamente positivado na ordem jurídica.

Por isso, a imperativa objectividade da fundamentação lógico-argumentativa das decisões judiciais. Valoração pessoal não é ponderação.

No TC, a lógica é diferente. O TC não tem que dar a resposta acertada; não tem que atender ao impacto da decisão na vida das pessoas: apenas tem que dizer o Direito que existe na CRP, num quadro de regularidade e de entendimento do *pacto societas* que está na CRP.

Daí a crítica que fazemos à chamada “jurisprudência da crise” e à “teoria constitucional para os tempos de irregularidade”, no âmbito da qual o TC não considera que haja violação dos princípios constitucionais, uma vez que o tributo surge num contexto de crise financeira, em que se equacionam soluções de mitigação de riscos sistémicos, soluções essas expectáveis e perspectiváveis, considerando as incumbências do Estado constitucionalmente previstas em termos de organização económica (cf. artigo 81.º da CRP).

Ora, a pretexto de uma interpretação restritiva do controlo incidental concentrado da constitucionalidade das leis, não se pode olvidar o impacto das decisões do TC fora do processo, mesmo quando não se revistam de força obrigatória geral. Conforme decidiu o STA no acórdão de 4 de Julho de 2018, proferido no processo n.º 01500/17, “embora desprovido de força obrigatória geral, o juízo de inconstitucionalidade formulado pelo TC, quer pela força dos seus argumentos, quer por provir do tribunal a que a ordem judiciária comete a

competência específica para a apreciação das questões da constitucionalidade das normas, deve ser observado”.

Também pela AT?

Não. Conforme decidiu o STA no acórdão de 30 de Janeiro de 2019, proferido no processo n.º 0564/18, “para efeitos de pagamento de juros indemnizatórios ao contribuinte, nos termos do disposto no artigo 43.º da LGT, não pode ser assacado aos serviços da Administração Tributária (AT) qualquer erro que, por si, tenha determinado o pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, se não estava na disponibilidade da AT decidir de modo diferente daquele que decidiu por estar sujeita ao princípio da legalidade (artigo 266.º, n.º 2, da CRP e artigo 55.º da LGT) e não poder deixar de aplicar uma norma com fundamento em inconstitucionalidade, a menos que o TC já tenha declarado a inconstitucionalidade da mesma com força obrigatória geral (artigo 281.º da CRP) ou se esteja perante violação de normas constitucionais directamente aplicáveis e vinculativas, como as que se referem a direitos, liberdades e garantias (artigo 18.º, n.º 1, da CRP)”.

Note-se que, conforme se lê também no sumário do acórdão do TCA Sul de 21 de Junho de 2018, proferido no processo n.º 171/15.1BELLE, “a Constituição fez aplicação à obrigação de pagar impostos – que se traduz sempre numa ablação pecuniária dos contribuintes – do mesmo regime de proibição da retroactividade que vale para as restrições de direitos, liberdades e garantias (cfr. artigo 18.º, n.º 3, da C.R.P.)”.

Passemos aos Acórdãos propriamente ditos.

Acórdão n.º 211/2017

Julga inconstitucional a norma contida no artigo 44.º, n.º 2, do Código do IRS, na interpretação segundo a qual, para efeitos da determinação dos ganhos sujeitos a IRS relativos a mais-valias decorrentes da alienação onerosa de bens imóveis, ali se estabelece uma “presunção inilidível”, por violação do princípio da capacidade contributiva ínsito nos artigos 103.º, n.º 1 e 13.º da CRP.

Trata-se de um acórdão que convoca princípios tão fundamentais como os da igualdade tributária enquanto critério de tributação (ou da tributação segundo a capacidade contributiva), da não retroactividade da lei fiscal desfavorável (ou da segurança jurídica ou protecção da confiança⁴) e da legalidade e da reserva de lei (ou da determinação e tipicidade fechada da lei fiscal)⁵.

⁴ A jurisprudência do TC tem interpretado o princípio da proibição de retroactividade da lei fiscal acentuando uma dupla perspectiva: (i) a proibição constitucional apenas abrange a retroactividade de 1.º grau ou autêntica (quando se aplica a lei fiscal nova — desvantajosa — a um facto tributário ocorrido na totalidade no âmbito da vigência da lei fiscal antiga, pretendendo retirar desse mesmo facto efeitos jurídicos distintos); os casos de retroactividade inautêntica (o facto também se verificou por inteiro ao abrigo da lei antiga; porém, os seus efeitos não se esgotaram por inteiro à sombra da lei velha, mas continuam a produzir-se no domínio temporal da aplicação da lei nova) serão tutelados à luz do

Estava em causa a alienação, por escritura de compra e venda outorgada pela Impugnante em 2006, de um imóvel que esta adquirira em 1999. A AT entendeu que a transmissão lhe havia proporcionado uma mais-valia imobiliária, no âmbito da categoria G do IRS, correspondente à diferença entre o valor de aquisição e o valor de realização, considerando, como valor de realização e ao abrigo do disposto no artigo 44.º, n.º 2, do CIRS, o valor de avaliação para efeitos de IMT, ou seja, o VPT apurado nos termos do Código do IMI, uma vez que este era superior ao valor declarado na escritura como valor da contraprestação devida pela compra, ou seja, o preço.

Efectivamente, em 2006 – ano em que ocorrera a alienação –, o legislador não previa, ao nível das mais-valias imobiliárias, diferentemente do que sucedia em sede de IRC e, também, em sede de IRS, quando os rendimentos se integrassem na categoria B, por serem imputáveis a actividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais, a possibilidade de afastamento do VPT fixado para efeitos de IMT, mediante a prova do preço efectivo na transmissão do imóvel.

Só com a reforma do Código do IRS operada pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro (LOE para 2015), o legislador introduziu expressamente essa possibilidade, de “prova de que o valor de realização foi inferior ao ali previsto”, passando o artigo 44.º, n.ºs 5 e 6, do Código IRS a dispor, sob a epígrafe “Valor de realização”, o seguinte:

“5. O disposto no n.º 2 não é aplicável se for feita prova de que o valor de realização foi inferior ao ali previsto.

6. A prova referida no número anterior deve ser efectuada de acordo com o procedimento previsto no artigo 139.º do Código do IRC, com as necessárias adaptações”.

Em primeiro lugar, discordamos da Declaração de Voto Vencido do Conselheiro Gonçalo de Almeida Ribeiro, que se declarou vencido quanto ao conhecimento do objecto do recurso. No seu entendimento, tratou-se de um caso de “falsa” ou “aparente” desaplicação de norma, uma vez que o TAF, atribuindo peso decisivo ao elemento sistemático da interpretação das leis (cf. artigo 9.º do CC), entendeu que a melhor interpretação do preceito era a de que este estabelece uma presunção ilidível.

Não foi isto, a nosso ver, o que o TAF fez.

princípio da confiança, ínsito no princípio do Estado de Direito democrático — cf. artigo 2.º da CRP; (ii) o referido princípio constitucional aplica-se apenas aos impostos, excluindo-se as outras figuras tributárias (taxas e contribuições financeiras); para estas, mesmo perante uma situação de retroactividade de 1.º grau ou autêntica, a apreciação da conformidade constitucional das normas deverá ter como parâmetro o princípio da tutela da confiança e da segurança jurídica (cf., por todos, acórdão n.º 399/10, disponível, bem como todos os que referimos no texto, em www.dgsi.pt).

⁵ Por isso lhe dedicámos atenção específica em “Mais-valias imobiliárias enquadráveis na categoria G do IRS e valor a considerar para efeitos de IMT – Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 211/2017, de 2.5.2017, Proc. 285/15”, *Cadernos de Justiça Tributária*, n.º 22, Outubro-Dezembro de 2018, pp. 27 e seguintes.

O TAF autonomizou a questão de (in)constitucionalidade, afrontou-a directamente e, por entender que quaisquer outros sentidos possíveis do preceito eram incompatíveis com a CRP (ou, ao menos, também por isso), a norma do artigo 44.º, n.º 2, do Código do IRS não foi aceite, não foi conservada, não foi aplicada de acordo com a interpretação que se teve por correcta para os efeitos previstos nas normas de direito infra-constitucional que se convocaram, a saber, os artigos 73.º da LGT e 139.º do Código do IRC.

O TAF determinou a não aplicação da norma ao caso concreto, ponto. Sem aplicar qualquer outra norma para decidir o caso. A comprová-lo está que o TAF não chegou a valorar a prova testemunhal produzida no processo...

O TC fez, por conseguinte, bem em conhecer do recurso, porque houve recusa efectiva de aplicação da norma com fundamento em inconstitucionalidade.

Outra questão é a de saber se não deveria (poderia) o TAF ter realizado interpretação conforme da norma do artigo 44.º, n.º 2, do Código do IRS.

Percebe-se a contenção do TAF...

Da letra do artigo 44.º, n.º 2, do Código do IRS, na redacção vigente em 2006, retira-se tão só que o valor de referência para efeitos de apuramento das mais-valias imobiliárias no âmbito da categoria G do IRS corresponde ao valor a considerar para efeitos de IMT sempre que este seja superior ao valor da contraprestação constante do contrato. E, se é certo que, logo na fase da determinação do significado do silêncio da lei, o princípio da interpretação conforme pode ser trazido à colação, o apelo à CRP nunca pode servir para qualificar como lacunas as discriminações *ex silentio* que sejam inequívocas no sistema legal.

Por outro lado, o artigo 44.º, n.º 2, do Código do IRS é uma verdadeira norma de incidência, porque determina, a final, o valor que há-de ser submetido a imposto, importando relevar que as normas de incidência, bem como as que concedem isenções ou exclusões de tributação, devem ser interpretadas nos seus exactos termos, sem recurso à analogia.

Acresce que, não sendo a LGT uma lei de valor reforçado, não existe uma interpretação conforme à LGT. Esta pode ser derogada por qualquer lei ordinária posterior, com o mesmo nível hierárquico. Pode, assim, gerar controvérsia dizer-se que a possibilidade de ilisão da presunção (ou ficção) de rendimentos já se impunha face ao disposto no artigo 73.º da LGT.

Porém, o Direito, na prática, é aquilo que os tribunais decidem. E o princípio da tutela jurisdicional efectiva (cf. artigo 268.º, n.º 4, da CRP) somente é alcançado se as sentenças puderem ter todos os efeitos necessários e aptos a dirimir o litígio.

Sendo que, a tributação não era, a nosso ver, claramente, devida.

A AT repudiou a entrada da verdade material no sistema tributário, no sentido da tributação de uma capacidade contributiva existente e real. Note-se que a Impugnante havia autorizado a AT a derogar o sigilo bancário...

Justificava-se, por isso, realizar uma interpretação conforme, possibilitando à Impugnante fazer a prova de que o valor de realização foi inferior ao VPT fixado para efeitos de IMT, no sentido de se alcançar a melhor composição dos direitos e/ou interesses em conflito.

Isto, sem necessidade de formular uma regra, isto é, apenas como concretização da interpretação sistemático-teleológica.

Com efeito, a busca da verdade material, em execução do princípio da investigação ou inquisitório (cf. artigos 58.º da LGT e 13.º do CPPT), corresponde precisamente ao princípio da igualdade tributária ou da tributação segundo a capacidade contributiva (cf. artigos 103.º, n.º 1 e 13.º da CRP).

Ademais disto, existe já direito vigente no sentido de que a absoluta inadmissibilidade de prova em contrário estabelecida *a priori* é desproporcional e desconforme com o direito primário europeu (cf., entre outros, Ac. TJUE de 13 de Março de 2007, proferido no processo n.º C-524/04, caso *Thin Cap Group Litigation*).

A interpretação conforme que teríamos feito seria, por conseguinte, a de que o artigo 44.º, n.º 2, do CIRS estabelece uma mera presunção (ou ficção) legal sobre o valor de realização, que cede perante prova em contrário e não uma cláusula anti-abuso, específica, tipificante.

Ou, de outro modo, a imputação de matéria colectável, considerando como valor de realização o resultante do VPT fixado para efeitos de IMT, há-de reconduzir-se a uma presunção (ou a uma ficção) legal que deverá ter-se por ilidível, com recurso a quaisquer meios de prova que se revelem adequados no caso concreto.

Objectar-se-ia que a Impugnante não deveria desconhecer que a transmissão operada em 2006 foi a primeira na vigência do CIMI, o que implicou, necessariamente, o desencadear do procedimento de avaliação do imóvel para efeitos de atribuição de um VPT (cf. artigos 14.º e 37.º do CIMI), com as necessárias consequências, também, ao nível da utilização desse VPT para apuramento das mais-valias imobiliárias no âmbito da categoria G do IRS.

E, bem assim, que, pretendendo a Impugnante remeter para o procedimento previsto no artigo 129.º CIRC, não poderia deixar de se submeter em bloco ao regime aí estabelecido, em especial, à impossibilidade de impugnar a liquidação efectuada com base na presunção (ou ficção) sempre que o contribuinte não tenha instaurado o procedimento estabelecido no artigo 129.º, n.º 7, do Código do IRC.

Porém, a instauração de um tal procedimento não é elemento constitutivo do direito que a Impugnante se arrogou (a provar a inexistência do facto tributário e/ou o excesso de quantificação) e, como tal, não seria na omissão dessa formalidade que a emissão de uma liquidação adicional poderia assentar.

Questão diversa, que se situa no âmbito do mérito da causa e não constitui matéria de excepção, é se a procedência da impugnação está condicionada pela prévia instauração do referido procedimento.

O que nos permite fazer a ponte para o próximo acórdão, a que faremos uma breve referência.

Acórdão n.º 410/2015

Julga inconstitucional a interpretação do artigo 54.º do CPPT que, qualificando como um ónus e não como uma faculdade do contribuinte a impugnação judicial dos actos interlocutórios imediatamente lesivos dos seus direitos, impede a impugnação judicial das decisões finais de liquidação do imposto com fundamento em vícios daqueles, por violação do princípio da tutela jurisdicional efectiva e do princípio da justiça, inscritos nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da CRP.

A Impugnante gozava de um benefício fiscal, que a AT entendeu haver cessado, devido à existência de uma dívida tributária cujo processo de execução fiscal não se encontrava suspenso. A AT comunicou à Impugnante haver-lhe desconsiderado, na declaração de rendimentos, o benefício fiscal. A Impugnante não reagiu contra este acto nem deduziu oposição à execução fiscal.

Parece-nos que o TC deveria ter enquadrado o benefício fiscal em questão, em face do disposto no artigo 5.º do EBF (Benefícios fiscais automáticos e dependentes de reconhecimento) e no artigo 65.º do CPPT (Reconhecimento dos benefícios fiscais), não podendo bastar afirmar que o acto que determina a liquidação do imposto em falta na sequência do cancelamento do benefício fiscal corporiza um acto contrário ao reconhecimento do benefício fiscal.

Haveria que perguntar se existe na lei um procedimento tendente ao reconhecimento, caso a caso, do benefício fiscal em questão, com posterior emissão de acto que, em concreto, confira o direito.

O TC abriu, assim, neste acórdão, demasiado a porta à discussão de vícios próprios do acto interlocutório na impugnação do conseqüente acto de liquidação.

Sendo que, conforme decidiu o STA no acórdão de 22 de Março de 2018, proferido no processo n.º 01263/16, “só no caso dos benefícios fiscais dependentes de reconhecimento a impugnação do acto que recair sobre o pedido de reconhecimento é autónoma em relação à impugnação do acto de liquidação, não podendo a questão do direito ao benefício ser discutida no processo de impugnação; no caso de benefícios fiscais automáticos nada impõe que a AT emita um acto a reconhecer ou a indeferir eventual pedido de reconhecimento do respectivo direito e, mesmo que a AT pratique tal acto, nada impõe ao contribuinte o ónus de atacar tal acto como meio de abrir a via contenciosa contra o acto de liquidação que venha a ser praticado com fundamento na não aceitação pela AT desse benefício; pelo contrário, o princípio da impugnação unitária (artigo 54.º do CPPT) autoriza e impõe que a questão

respeitante ao benefício automático seja suscitada contenciosamente no processo de impugnação judicial da liquidação que não atendeu ao mesmo”.

Um outro acórdão muito interessante, que se referirá de seguida, tange com o problema do que é norma para efeitos de controlo da (in)constitucionalidade e da fronteira entre os vícios de inconstitucionalidade e de ilegalidade (existe uma tal fronteira?).

Acórdão n.º 42/2014

Não julga inconstitucional a norma resultante da conjugação do n.º 5 do artigo 38.º da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro (LOE para 2003) e do n.º 2 do artigo 31.º do EBF, na redacção conferida pela mesma lei, na interpretação que impõe a aplicação às SGPS da regra da não dedutibilidade fiscal de encargos financeiros suportados com a aquisição de partes de capital, com respeito aos encargos financeiros resultantes de compromissos anteriores à referida LOE para 2003. Não julga inconstitucional a norma constante do n.º 2 do artigo 31.º, n.º 2, do EBF, na redacção conferida pela LOE para 2003, na parte em que impõe a não dedutibilidade fiscal dos encargos financeiros suportados com a aquisição de partes de capital logo que estes sejam incorridos, independentemente da realização de mais-valias isentas de tributação com a alienação de tais partes de capital.

Estava em causa a regra de não dedutibilidade de custos financeiros das SGPS, acolhida no n.º 2 do artigo 31.º, do EBF, fruto da redacção conferida pela LOE para 2003, versando o domínio material da dedução de encargos financeiros com a aquisição de participações sociais, seja porque aplicável a relações jurídicas constituídas anteriormente à entrada em vigor da referida intervenção legislativa (aí em conjugação com o disposto no n.º 5 do artigo 38.º da referida Lei), seja na sua articulação com a tributação de mais-valias pela transmissão onerosa de participações sociais, quando estas não se realizem.

O acto de (auto)liquidação de IRC referente ao exercício de 2003 havia sido conformado pelo método de afectação de encargos financeiros preconizado na Circular n.º 7/2004, método que, na óptica da Impugnante, é ilegal e conduziu a um erro no apuramento do imposto que (auto)liquidou, na medida em que se trata de um método indirecto de tributação não previsto na lei e que a CRP não permite.

A questão que se coloca tange, desde logo, com saber se este argumentário traduz um pedido de fiscalização concreta da (in)constitucionalidade da Circular que serviu de fundamento ao acto de (auto)liquidação.

Poderão os tribunais fazer um controlo difuso, concreto e incidental da (in)constitucionalidade de normas regulamentares?

A nosso ver, como decorre do que já se disse acima, deve admitir-se a invocação de qualquer ilegalidade em sentido amplo, de qualquer ilegitimidade jurídica, em concreto, a ilegalidade abstracta ou inconstitucionalidade da Circular 7/2004, sem que isso contenda com a reserva

de jurisdição do TC, pois que o que está em causa é uma declaração de inconstitucionalidade sem força obrigatória geral, para dirimir o caso, sujeita à fiscalização pelo TC em sede de recurso, aliás, obrigatório para o Ministério Público em caso de desaplicação de norma com fundamento em inconstitucionalidade (cf. artigo 72.º, n.º 3, da LTC).

No acórdão ora em apreciação, o TC apreciou a questão de saber se as prescrições contidas em circulares da AT constituem norma idónea a facultar a via de recurso de constitucionalidade previsto no artigo 70.º, n.º 1, alínea b), da LTC, distinguindo duas formas de encarar o vício de inconstitucionalidade:

- (i) Num plano competencial e formal, por violação do princípio constitucional da legalidade e da reserva de lei (formal) no domínio da incidência dos impostos;
- (ii) Num plano material, da definição de método distinto da afectação directa ou específica, por violação dos princípios constitucionais da tributação fundamentalmente dirigida ao rendimento real, da igualdade e da capacidade contributiva, aos quais se associa o princípio da neutralidade fiscal.

O TC concluiu não encontrar “fundamento para afirmar o relevo paramétrico do sentido normativo acolhido pela AT e vazado na referida circular, em termos de suportar a formação de efeitos vinculativos dos particulares – que não se confunde com a sua irrelevância na formação da vontade dos contribuintes, nem com força persuasiva *reforçada*, em virtude dos privilégios executivos conferidos à Administração – e, sobretudo, que constituam critério ou padrão normativo conformador da actuação jurisdicional dos Tribunais, quando chamados a apreciar litígios no respectivo campo de regulação”.

Nesta senda, sumariou-se no acórdão STA de 21 de Junho de 2017, proferido no processo n.º 0364/14: “As orientações administrativas veiculadas sob a forma de circular da Administração Tributária, não se impondem ao juiz senão pelo valor doutrinário que porventura possam e carecendo de força vinculativa heterónoma para os particulares, não constituem normas que possam ser objecto de declaração de inconstitucionalidade formal”, podendo ler-se na inerente fundamentação: “poderia o Tribunal *a quo* ter apreciado a questão sob a perspectiva da ilegalidade da autoliquidação (Este STA já se pronunciou sobre a questão da legalidade de autoliquidações de IRC, efectuadas em conformidade com a Circular n.º 7/2004, de 30 de Março, tendo concluído, nos Acórdãos de 08.2017 e de 31.05.2017, proferidos, respectivamente, nos recursos 227/16 e 1229/15, que o ponto 7. da Circular n.º 7/2004, de 30.03, da DSIRC, estabelece um método indirecto, presuntivo, de afectação de encargos financeiros em desrespeito dos artigos 87º a 90º da LGT sendo, por isso, ilegal), nos termos em que a mesma foi colocada pela impugnante e ora recorrida, ou seja no plano material; porém, não o fez”.

Suscita-nos algumas dúvidas esta abordagem do vício de inconstitucionalidade...

Trata-se, tão só, de diferentes formas de encarar a mesma questão, que é a da ilegitimidade jurídica ou ilegalidade abstracta do acto de (auto)liquidação, em razão da

inconstitucionalidade da Circular 7/2004, no que toca ao método preconizado para a afectação de encargos financeiros suportados com a aquisição de participações sociais.

Os tribunais têm espírito pragmático e o princípio da economia processual exige que se ponha fim ao litígio utilizando no processo judicial tudo o que possa ser aproveitado para proferir uma decisão de onde saia logo uma definição da solução mais acertada para o caso.

Conforme se lê na fundamentação do acórdão do STA de 7 de Maio de 2008, proferido no processo n.º 01034/07, “os atos de liquidação que aplicam normas inconstitucionais (...) integram vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito”.

Quanto ao fundo, importa sublinhar o entendimento do TC de que, em princípio e tendo em conta a auto-revisibilidade das leis, “não há um direito à não-frustração de expectativas jurídicas ou à manutenção do regime legal em relações jurídicas duradouras ou relativamente a factos complexos já parcialmente realizados”.

Sendo que, *in casu*, considerou o TC, o binómio encargo financeiro não dedutível/realização da mais-valia isenta forma-se inteiramente no domínio da lei nova, que nenhum efeito retroactivo comporta relativamente a encargos financeiros incorridos e a mais-valias realizadas em exercícios anteriores a 2003.

Ainda quanto ao fundo, considera o TC que existem razões de interesse público subjacentes à alteração legislativa em causa, seja o balanceamento ou encontro das variações patrimoniais positivas e negativas concorrentes para a formação do lucro tributável, seja a procura de factores que preservem a atractividade do regime fiscal das SGPS, com vista à dinamização da organização e instalação de grupos económicos em Portugal, mas fazendo-o em termos de atingir justa e equilibrada repartição dos encargos fiscais entre os vários contribuintes e removendo a possibilidade de conceder a esses contribuintes – e apenas a eles – duplo benefício: isenção de tributação de mais-valias e dedução de encargos financeiros decorrentes da aquisição das participações sociais transmitidas onerosamente e detidas por não menos de um ano.

Segue-se um acórdão marcante quanto ao entendimento do TC quanto à proibição constitucional da retroactividade da lei fiscal.

Acórdão n.º 171/2017

Julga inconstitucional, por violação do artigo 103.º, n.º 3, da CRP, a norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro, no segmento em que faz retroagir a 1 de Janeiro de 2008 a alteração, consagrada no artigo 1.º-A desse diploma, do artigo 81.º, n.º 3, alínea *a*), do Código do IRC.

A principal linha de argumentação do TC é a de que, estando em causa uma taxa de tributação autónoma aplicável aos encargos dedutíveis relativos a viaturas ligeiras, que assume a natureza de “tributo de obrigação única” – visto que a taxa de tributação autónoma diz respeito não a um período de tempo, mas a um momento, que é o da operação isolada a ela sujeita –, a retroacção do agravamento da taxa aprovada em Dezembro ao início do ano correspondente tem por consequência a aplicação da lei nova a factos de natureza instantânea, já completamente formados e anteriores à data da sua entrada em vigor, implicando assim uma retroactividade autêntica e, conseqüentemente, a violação da proibição da retroactividade da lei fiscal menos favorável constante do artigo 103.º, n.º 3, da CRP.

Considera o TC que a proibição da retroactividade fiscal estabelecida no artigo 103.º, n.º 3, da CRP é, não uma regra, mas um princípio sob reserva de “ponderação interpretativa”, que pode ser, com maior ou menor engenho, contornado pelo legislador.

E aqui surge o problema, porque são grandes as diferenças relativamente ao entendimento tradicional da proibição constitucional da retroactividade fiscal.

Destacamos a declaração de voto da Conselheira Joana Costa, em que se afirma: “ao flexibilizar a proibição de edição de leis fiscais retroativas em consequência da sua conversão em princípio e ao apontar, por essa via, para a sujeição de todos os casos de retroatividade da lei fiscal ao método de ponderação que a jurisprudência constitucional tem reservado para os casos de retroatividade inautêntica – isto é, à aplicação do *princípio da proteção da confiança* –, a construção seguida no acórdão acaba por negar sentido útil e valor paramétrico autónomo à norma constante do n.º 3 do artigo 103.º da Constituição, ficando, assim, por perceber o que é que esta acrescentará – se é que alguma coisa acrescenta – ao âmbito de proteção decorrente daquele princípio.

E, bem assim, a declaração de voto do Conselheiro João Caupers, em que se afirma: “a jurisprudência do Tribunal Constitucional pode e deve ser revista sempre que se concluir que tal revisão se impõe. Mas esta deve fazer-se com particular prudência, considerada a importância que a previsibilidade das suas decisões reveste para a comunidade jurídica e, mesmo, para a coletividade. A conceção alternativa, proposta pelo relator do acórdão, não pode constituir tabu nem ser diabolizada: trata-se de uma conceção que faz sentido e que tem a seu favor bons argumentos. Não há por que não a discutir seriamente. Todavia, ela não pode deixar de ser submetida ao confronto com a conceção “tradicional”, sustentada na jurisprudência do Tribunal. Esta privilegia a segurança jurídica, que fatalmente resulta do traçado bem definido – pelo menos aparentemente – de uma fronteira que mantém à distância a proibida retroatividade. Ao contrário, o juízo de ponderação necessariamente

implicado na aplicação de um princípio de não retroatividade é flexível e, assentando na proteção da confiança, acarreta alguma insegurança”.

Do mesmo Relator deste acórdão e com grande importância, porque recusou o efeito interpretativo retroactivo atribuído à norma, surge o acórdão que referiremos de seguida.

Acórdão n.º 395/2017

Julga inconstitucional, por violação da proibição da retroactividade dos impostos, consagrada no artigo 103.º, n.º 3, da CRP, o segmento normativo do artigo 135.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, que atribui natureza interpretativa ao artigo 133.º do mesmo diploma, na parte em que vem fixar o sentido do artigo 88.º, n.º 14, do CIRC, nos termos do n.º 20 desse artigo.

A Impugnante, na qualidade de sociedade dominante de um grupo de sociedades sujeito ao RETGS, havia pago tributações autónomas respeitantes aos exercícios de 2012 e 2013 com um agravamento de dez pontos percentuais, em virtude do disposto no artigo 88.º, n.º 14, do CIRC, o qual foi interpretado pela AT no sentido de que o prejuízo fiscal relevante, no caso de sociedades integradas em grupos de sociedades sujeitas ao RETGS, é o do grupo de sociedades e não o da sociedade que realizou as despesas ou encargos sobre as quais incidem as tributações autónomas, interpretação que veio a ser acolhida pela LOE para 2016, com carácter retroactivo de lei interpretativa.

Relativamente à questão da aplicação do artigo 88.º, n.º 14, do CIRC aos grupos de sociedades sujeitos ao RETGS, o TC entendeu que o escasso lastro decisório da controvérsia na jurisprudência arbitral gerada à sua volta em nada justificava a atribuição de efeitos interpretativos retroactivos ao n.º 20 do mesmo artigo, considerando, pelo contrário, que, por ser na verdade uma norma inovadora e constitutiva, limitando, por isso, o poder interpretativo dos tribunais, a mesma deveria ter alcance prospectivo e nunca retroactivo, sob pena de violar a proibição da retroatividade das leis fiscais, consagrada no artigo 103º, n.º 3, da CRP e ínsita no princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança, que é um dos princípios do Estado de Direito.

Lê-se, a este respeito, na fundamentação do acórdão:

“Em termos gerais, as leis interpretativas que agravam os encargos dos contribuintes devem ter-se por abrangidas pela proibição constitucional da retroatividade em matéria fiscal; só assim não será naqueles casos em que, tendo os tribunais sido chamados a pronunciarem-se sobre a interpretação a dar a leis ambíguas e controvertidas, se tenha a propósito delas estabelecido uma *controvérsia jurisprudencial*”; “para que se verifique uma controvérsia jurisprudencial, não basta que recaiam sobre uma determinada questão de interpretação decisões divergentes; é necessário que exista um corpo desenvolvido de pronunciamentos judiciais (ou arbitrais) no seio do qual se estabeleceram correntes opostas e não reconciliadas dentro da ordem jurisdicional a que respeitem”; “só na base desse lastro jurisprudencial

estatisticamente significativo se pode dar por assegurada a evidência de que a questão jurídica é incerta ou insanável, pelo menos no momento presente”.

Muito importante, pela frequência das alterações legislativas introduzidas nas normas tributárias por via de leis orçamentais, surge o acórdão que referiremos de seguida.

Acórdão n.º 187/2013

Não declara a inconstitucionalidade da norma do artigo 78.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (LOE para 2013), que estabelece o quadro normativo da CES, tributo que incide sobre pensões e prestações pecuniárias vitalícias devidas, a qualquer título, a aposentados, reformados, pré-aposentados ou equiparados.

Coloca-se o já referido o problema da competência material dos TAF's para apreciar a questão de (in)constitucionalidade suscitada.

Para além do que se disse acima, concordamos com a jurisprudência vertida no acórdão do TCA Norte de 8 de Abril de 2016, proferido no processo n.º 00888/14.8BEPRT, em cujo sumário se lê: “se os autores imputam, em concreto e não em abstracto, aos actos de processamento o vício de violação dos princípios consignados nos artigos 2.º, 13.º, 18.º, n.º 2 e 62.º da CRP, em particular, a violação do direito de propriedade privada, por entenderem que tem natureza de confisco atribuída à contribuição extraordinária de solidariedade, estabelecida no referido artigo 76.º da LOE para 2014, norma esta aplicada nos referidos actos, o pedido de declaração de invalidade traduz um pedido de fiscalização concreta da constitucionalidade da norma que serviu de fundamento a actos administrativos e não um pedido de fiscalização abstracta, o que, face ao disposto nos artigos 1.º, n.º 1 e 4.º, n.º 2, alínea a), ambos do ETAF, aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, e artigos 212.º, n.º 3 e 280.º, estes da CRP) é da competência dos Tribunais Administrativos”.

O problema que se coloca de seguida tange com o facto de que o TC aprecia a questão de (in)constitucionalidade no primeiro ano e em cada ano de cobrança do tributo, sem se pronunciar sobre o seu eventual prolongamento (nem tendo que o fazer, note-se).

É a seguinte a principal linha de argumentação do TC:

“A situação de confiança legítima imputável ao Estado não se forma com a mesma consistência relativamente a uma medida de carácter extraordinário e transitório, que justifica uma «excepcional e transitória descontinuidade do comportamento estadual». Perante a excepcionalidade da situação de facto que propulsionou a necessidade da contribuição – situação de emergência económico-financeira que fez diminuir as transferências do Orçamento de Estado para os sistemas de protecção social –, mais atenuadas surgem as expectativas daqueles que por ela foram afectados”.

Sucedem que, a CES não se circunscreveu ao ano de 2013 e o TC mantém, em cada ano, a jurisprudência no sentido que a CES se inseriu num conjunto de medidas estaduais excepcionais e transitórias destinadas, em geral, à contenção do défice orçamental dentro de determinados limites, pela via da redução da despesa pública, face ao excesso de dívida e de défice que exigiu ajuda externa (cf. acórdão que referiremos de seguida).

Conclui, portanto, o TC, em cada ano, que a CES não é desproporcional (inadequada, desnecessária e desproporcional).

Não estará o sistema fiscal a ser visto como um instrumento ao serviço de objectivos mais vastos de justiça social e económica, percorrendo o “caminho para uma sociedade socialista” previsto no Preâmbulo da CRP?

A respeito da proibição do confisco, considera o TC que “o factor decisivo não é aquilo que o imposto retira ao contribuinte, mas o que lhe deixa ficar”.

Na óptica do TC, compete aos tribunais aferir, em concreto, do peso do agravamento fiscal, do impacto, significativo, ou não, na vida do concreto contribuinte, da CES, para o que importa, caso a caso, definir a completa situação económico-financeira em que se encontra o sujeito passivo do imposto.

Não estará o TC a abrir demasiado a porta ao activismo judiciário?

Acórdão n.º 572/2014

Não declara a inconstitucionalidade da norma do artigo 76.º da Lei n.º 83.º-C/2013, de 31 de Dezembro (LOE para 2014), na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 13/2014.

A LOE para o ano de 2014 manteve a CES e veio alargar a respectiva base de incidência, prevendo a tributação de pensões complementares de iniciativa empresarial ou colectiva, em que há um mero nexu indirecto, um benefício difuso que do sistema de segurança social retiram, de modo longínquo, os beneficiários dessas pensões.

Assim, por exemplo, as pensões de ex-administradores de bancos privados (cf. artigo 402.º do CSC).

Lê-se na inerente fundamentação:

“A prestação mensal exigida aos beneficiários da segurança social atingidos pelo alargamento da base de incidência da CES, pela temporalização das normas que lhe dão suporte e pelos objectivos que visa prosseguir, não constitui um sacrifício particularmente excessivo e desrazoável, que importe violação do princípio da proporcionalidade constitucionalmente censurável”.

Remete-se para o que se disse acima...

Um outro acórdão importante, que se referirá de seguida, tange com o problema do carácter mais ou menos difuso da relação comutativa que subjaz a alguns tributos.

Acórdão n.º 7/2019

Não julga inconstitucionais as normas ínsitas nos artigos 2.º, 3.º, 4.º, 11.º e 12.º que modelam o regime jurídico da CESE, aprovado pelo artigo 228.º da Lei n.º 83.º-C/2013, de 31 de Dezembro (LOE para 2014).

Um dos argumentos invocados pela Recorrente (uma empresa de armazenamento subterrâneo de gás natural) era que, por não exercer qualquer actividade no sector da produção de electricidade, “em nada contribuiria para o problema da dívida tarifária do sistema eléctrico nacional” e, assim sendo, “não usufruiria da contrapartida traduzida na redução do défice ou dívida tarifária”.

Em resposta, lê-se na fundamentação deste acórdão (que acolhe a do tribunal *a quo*, o CAAD): “sucede que aquela redução (da dívida tarifária) é apenas um dos objectivos da CESE, prescrevendo a lei que esta contribuição visa genericamente o desenvolvimento de medidas que contribuam para o equilíbrio e sustentabilidade sistémica do sector energético”; “se é verdade que também nas contribuições não se dispensa alguma objectividade mínima no estabelecimento da relação entre a contribuição a pagar e a vantagem para um grupo determinado ou determinável de contribuintes que a suportará, acontece que, sendo esta vantagem presumida, contrariamente ao que sucede nas taxas, em que a vantagem que lhe dá origem é real e singularizável, permitindo melhor adequar o tributo ao custo ou benefício do sujeito passivo, já no caso das contribuições, pela natureza da relação, mais difusa ou reflexa, o grau de exigência na objectividade exigida será ainda mais atenuado”.

Quer dizer, nas contribuições financeiras cabem ainda os tributos exigidos a quem legalmente incumba o financiamento de uma tarefa administrativa que lhe possa ser imputável em razão da proximidade existente entre o sujeito passivo e a finalidade a atingir com a actividade administrativa. Existe uma prestação, ainda que eventual, inerente ao tributo em causa, consubstanciada na reunião de condições para fazer face a riscos sistémicos associados ao sector, de que as referidas instituições são com probabilidade causadoras.

Lê-se, ainda e com grande relevância, na fundamentação do acórdão: “em matéria tributária, não cabe ao TC, em linha de princípio, controlar as opções do legislador ou da Administração nas escolhas que estes fazem para estabelecer o *quantum* dos tributos, quer se trate de impostos, de taxas ou de contribuições especiais» (Acórdão n.º 640/1995). Chegando, mesmo, a afirmar-se, no mesmo aresto que «o TC rejeita o entendimento de que uma taxa cujo montante exceda o custo dos bens e serviços prestados ao utente se deve qualificar como imposto ou de que deve ter o tratamento constitucional de imposto». A mesma ideia veio a ser explicitada, por exemplo, no Acórdão n.º 140/1996: «as opções feitas pelo legislador (ou

pela Administração) na fixação do montante das taxas são, em princípio, insindicáveis por este Tribunal, que, quando muito, poderá cassar as decisões legislativas (ou regulamentares), se, entre o montante do tributo e o custo do bem ou serviço prestado, houver uma *desproporção intolerável* – se a taxa for de montante manifestamente excessivo».

É, assim, em medida muito limitada e de sentido “negativo” que o princípio da capacidade contributiva pode servir de guia para identificar e seleccionar situações impositivas que se dirão “arbitrárias”, inadmissíveis e intoleráveis.

Ora, a nosso ver, o alargamento dos tipos constitucionais de tributos obriga a uma análise mais fina de cada espécie tributária, em especial no que se refere à distinção entre “taxas” e “outras contribuições financeiras não unilaterais a favor de entidades públicas” (cf. artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP). Estas visam o financiamento de uma determinada entidade pública, como contrapartida de uma prestação administrativa àquela cometida e presumivelmente provocada ou aproveitada pelo grupo dos sujeitos passivos chamado a contribuir, sendo as respectivas receitas consignadas à satisfação de um fim (consignação objectiva) ou a uma própria entidade específica (consignação subjectiva).

Aquela distinção é relevante até por causa do acórdão que se segue.

Acórdão n.º 539/2015

Não julga inconstitucionais as normas constantes do artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 119/2012, de 15 de Junho, que criou a TSAM e dos artigos 3.º e 4.º da Portaria n.º 215/2012, de 17 de Julho, que regulamentam, respectivamente, o regime de isenção e o valor daquela taxa para o ano de 2013.

Lê-se na fundamentação do acórdão: “a caracterização de um tributo, quando releve para efeito da determinação das regras aplicáveis de competência legislativa, há-de resultar do regime jurídico concreto que se encontre legalmente definido, tornando-se irrelevante o ‘*nomen juris*’ atribuído pelo legislador ou a qualificação expressa do tributo como constituindo uma contrapartida de uma prestação provocada ou utilizada pelo sujeito passivo”; “a taxa de segurança alimentar não constitui uma verdadeira taxa porque não incide sobre uma qualquer prestação administrativa de que o sujeito passivo seja efectivo causador ou beneficiário, sendo antes tida como contrapartida de todo um conjunto de actividades levadas a cabo por diversas entidades públicas que visam garantir a segurança e qualidade alimentar. E também porque o facto gerador do tributo não é a prestação individualizada de um serviço público mas a mera titularidade de um estabelecimento de comércio alimentar, sendo o valor da taxa calculado, com base na área de venda do estabelecimento e não com base no custo ou encargo que a actividade de controlo da segurança e qualidade alimentar poderia gerar”; “o produto da «taxa de segurança alimentar mais», enquanto receita do Fundo Sanitário e de Segurança Alimentar Mais, está consignado à satisfação das despesas inerentes ao serviço público que essa entidade desenvolve no âmbito das respectivas atribuições e não poderá ser desviada para o financiamento de despesas públicas gerais; é quanto basta para considerar que a «taxa de

segurança alimentar mais», sendo uma contribuição especial não subsumível ao conceito de imposto ou taxa é também uma contribuição que reverte a favor de entidade pública e se enquadra na categoria de contribuição financeira a que se refere o artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição”.

Conclui o TC que as contribuições financeiras não estão sujeitas à reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, prevista no artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, podendo ser criadas por decreto-lei simples.

Segue-se o acórdão que tange o problema da erosão da figura das taxas.

Acórdão n.º 316/2014

Não julga inconstitucional, quando aplicável a equipamentos de abastecimento de combustíveis líquidos inteiramente localizados em propriedade privada, o artigo 70.º, n.º 1, 1.1, da Tabela de Taxas e Outras receitas do Município de Sintra para 2008, na versão publicada pelo Aviso n.º 26235/2008, no DR, 2.ª Série, de 31 de Outubro de 2008.

Considera o TC que está em causa a previsão de uma taxa, uma vez que as razões que determinaram a sua criação – os condicionamentos no plano do tráfego e acessibilidades, o impacto ambiental da actividade em questão e a actividade de fiscalização desenvolvida pelos serviços municipais competentes – dão corpo a uma relação sinalagmática, que pressupõe benefícios e encargos específicos para os dois sujeitos da relação jurídico-tributária.

Temos dúvidas...

O TC basta-se com a presunção de uma prestação pública de fiscalização, no sentido de que a simples localização daqueles postos de abastecimentos de combustíveis em determinada circunscrição concelhia é causa de uma actividade de vigilância e de acções de prevenção por parte do município correspondente, não exigindo uma prestação ou acção pública concreta de que o sujeito passivo seja causador ou beneficiário.

Veja-se o voto de vencido da Conselheira Maria Lúcia Amaral, que se transcreve, em parte: “não vejo qual seja o fundamento constitucional que permite (ou impõe) o alargamento da noção de taxa municipal que, em revisão de anterior jurisprudência constante, o Tribunal a partir de agora adopta; (...) parece-me difícil sustentar que a atribuição legal ao município de deveres especiais de protecção de um certo bem jurídico seja condição necessária e suficiente para que, após essa atribuição e por causa dela, o ente municipal se torne o único responsável pela protecção desse bem perante as suas próprias populações, ao ponto de dispensar a intervenção do Estado e da sua lei na decisão de tributar, sobretudo quando está em causa uma afectação da propriedade privada”.

O acórdão que referiremos de seguida convoca o problema conexo da desagregação artificial da “instalação de abastecimento de combustível” em diversos componentes, para efeitos de atribuição relevância autónoma enquanto base de incidência de diferentes tributos.

Acórdão n.º 379/2018

Julga inconstitucional, por violação do disposto no n.º 2 do artigo 103.º e na alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da CRP, a norma do n.º 4 do artigo 21.º da Tabela de Taxas, Licenças e Outras Receitas Municipais que consta do Anexo I ao Regulamento n.º 364/2012, de 11 de Junho, do Município de Oeiras, interpretada no sentido de que o metro cúbico de «armazenamento de produtos de petróleo (depósitos subterrâneos)» situado em propriedade privada é tributado no valor mensal de 5,09 euros.

Conclui o TC que não estamos perante uma taxa, uma vez que o tributo em análise incide, de modo idêntico, sobre depósitos de armazenamento subterrâneo de combustíveis localizados no domínio público ou em propriedade privada (e aqui, não há contrapartida da utilização de um bem do domínio público) e que não é cobrado como contrapartida de uma prestação administrativa aproveitada ou provocada pelo sujeito passivo (“não há nenhuma prestação administrativa, ainda que meramente hipotética, específica e comprovadamente associada à componente «depósitos subterrâneos» de uma unidade de abastecimento de combustíveis”).

A nosso ver, há aqui uma verdadeira inversão de jurisprudência, uma vez que não é certo que estejamos perante um tributo autónomo do apreciado no acórdão n.º 316/2014, referido acima.

É que os depósitos subterrâneos fazem parte da universalidade de bens que integram o conceito de “instalação de abastecimento de combustível”.

Há uma necessária unidade da acção fiscalizadora correspondente à contra-prestação municipal, que, por sua vez, é consequência da unidade essencial das próprias instalações de abastecimento de combustíveis, atenta a indissociabilidade dos respectivos componentes.

Poderia, assim, estar em causa o excesso da taxa aplicável a uma “unidade de abastecimento de combustível” em resultado da consideração isolada do valor parcelar correspondente ao componente do “armazenamento de produtos de petróleo (depósito subterrâneo)”.

O TC não foi por aí...

Considerou antes que o regime das finanças locais continua a ser reservado à competência legislativa da Assembleia da República (artigos 165.º, n.º 1, alínea q), e 238.º, n.ºs 2 e 4 da CRP), verificando-se que o Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais (Lei n.º 73/2013, de 3 de Setembro) não prevê, sequer, as contribuições financeiras como receitas municipais, viciando a norma do n.º 4 do artigo 21.º do TTMO de inconstitucionalidade orgânica.

O acórdão que segue trata de uma situação (excepcional) de absoluta inadequação do critério de tributação.

Acórdão n.º 848/2017

Declara a inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, das normas constantes dos n.ºs 1 e 2 do artigo 59.º, dos n.ºs 1 e 2 do artigo 60.º, da primeira parte do artigo 61.º, dos n.ºs 1 e 2 do artigo 63.º e do n.º 1 do artigo 64.º, todos do Regulamento Geral de Taxas, Preços e outras Receitas do Município de Lisboa, republicado pelo Aviso n.º 2926/2016, publicado no DR, 2.ª Série, n.º 45, de 4 de Março de 2016 – normas essas respeitantes à TMPC.

Lê-se na fundamentação do acórdão: “apesar de se identificarem duas prestações – a taxa e os serviços de protecção civil –, o valor da taxa não é determinado pelo custo suportado pelo Município de Lisboa com a realização daquelas actividades, mas através de uma percentagem do VPT dos imóveis situados naquele concelho; ora, são precisamente aqueles que se encontram num estado de conservação mais degradado e que, em princípio, têm menor VPT, os que reclamam a intervenção do Município de Lisboa, muito embora sejam os que impliquem simultaneamente o pagamento de um valor mais reduzido de TMPC”.

Referem-se, de seguida, pela frequência com que nos deparámos com a questão, dois acórdãos sobre a Verba 28.1 da TGIS.

Acórdão n.º 378/2018

Não julga inconstitucional a norma constante Verba 28.1 da TGIS, aprovada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, e alterada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro (LOE para 2014), na parte em que impõe a tributação anual sobre a propriedade de terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, cujo VPT seja igual ou superior a € 1.000.000,00.

Lê-se, com relevância, na fundamentação do acórdão: “averiguar da existência de um particularismo suficientemente distinto para justificar uma desigualdade de regime jurídico e decidir das circunstâncias e factores a ter como relevantes nessa averiguação, é tarefa que primariamente cabe ao legislador, que detém o primado da concretização dos princípios constitucionais e a correspondente liberdade de conformação. Por isso, o princípio da igualdade se apresenta fundamentalmente aos operadores jurídicos, em sede de controlo da constitucionalidade, como um princípio negativo, como proibição do arbítrio”.

Trata-se do carácter fundamentalmente negativo ou de controlo de arbítrio do princípio da igualdade tributária subjacente aos artigos 103.º e 104.º da CRP, que se objectiva, no caso dos impostos, no princípio da capacidade contributiva; no caso das taxas e das contribuições financeiras, pressupondo uma relação de equivalência entre a prestação da entidade pública e o valor do benefício obtido ou do custo provocado pelos sujeitos passivos destas figuras

tributárias. Não se exige, porém, uma total equivalência sinalagmática, na medida em que, como se disse acima, as contribuições financeiras respeitam a feixes de prestações que apenas podemos presumir provocadas ou aproveitadas por certos grupos de contribuintes.

Importa atentar na declaração de voto do Conselheiro Gonçalo de Almeida Ribeiro: “entendo que é inconstitucional, por violar o princípio da igualdade, a incidência da verba n.º 28.1 da TGIS sobre terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, desde que os imóveis em causa integrem uma actividade de promoção ou investimento imobiliários; a titularidade do bem não permite presumir rigorosamente nada de significativo sobre a capacidade contributiva do sujeito, pelo menos na medida em que esta se encontre vinculada a uma ideia, imposta pela compreensão substancial do princípio da igualdade, de igualdade de sacrifício na repartição dos encargos públicos”.

Contesta-se, aqui, a própria selecção do facto tributário, que se entende insusceptível de revelar a força económica de sujeitos passivos que se dediquem por imposição estatutária a actividades imobiliárias.

O que nos permite fazer a ponte para o próximo acórdão, a que faremos uma breve referência.

Acórdão n.º 105/2019

Não julga inconstitucional a norma constante da verba 28 e 28.1 da TGIS, anexa ao Código do Imposto do Selo, na redacção dada pelo artigo 194.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro (LOE para 2014), na medida em que impõe a tributação anual sobre a compropriedade de terrenos para construção, cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a um milhão de euros, ainda que a quota-parte do comproprietário corresponda a uma fracção de valor inferior.

Importa salientar a declaração de voto do Conselheiro Lino José Rodrigues Ribeiro: “a adequação do imposto à capacidade contributiva do sujeito passivo exige uma base tributável *ad valorem*: é o valor do património que o contribuinte possui que dá a noção exacta da força económica que tem para suportar o imposto. O que revela a força que o contribuinte tem para pagar o imposto é o valor do património e não a sua qualidade ou a soma e espessura de utilidades que dele se podem extrair. De modo que o princípio da capacidade contributiva não tolera diferenciações entre contribuintes assentes na mera possibilidade de uso do bem tributável. Aquilo que no património indica a capacidade de pagar o imposto é o seu *valor* e não a sua qualidade”.

Fazemos, por último, referência, a dois acórdãos que tangem com o problema das relações entre a prescrição tributária e a prescrição comum.

Acórdão n.º 557/2018

Declara a inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, da norma do artigo 100.º do CIRE, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Março, interpretada no sentido de que a declaração de insolvência aí prevista suspende o prazo prescricional das dívidas tributárias imputáveis ao responsável subsidiário no âmbito do processo tributário.

Quando são exigidas dívidas tributárias ao “responsável subsidiário”, este pode invocar a prescrição de tais dívidas, independentemente da existência de declaração de insolvência do devedor principal anterior ao decurso do prazo prescricional, sendo interpretação diversa contrária à CRP.

Considera o TC que a matéria da prescrição das dívidas tributárias, por constituir uma garantia dos contribuintes, inclui-se na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República. Consequentemente, para legislar sobre essa matéria, o Governo tinha que ser expressamente autorizado pela Assembleia da República. Sendo que, a Lei n.º 39/2003, de 22 de Agosto, que autorizou o Governo a aprovar o CIRE, não o habilitou a criar, quanto ao responsável tributário, uma nova causa de suspensão da prescrição (a insolvência de outrem), para além das que previstas da LGT. Por outro lado, a suspensão decorrente do artigo 100.º do CIRE não impede a AT de efectivar a responsabilidade subsidiária por reversão do processo de execução fiscal, com fundamento na “fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal” (o artigo 23.º, n.ºs 1 e 2, da LGT).

Ora, há que ponderar que a prescrição tributária tem na sua génese a prescrição comum, pelo que a AT convoca amiúde, em apoio da sua posição processual, na defesa de que o prazo prescricional se suspende por força da declaração de insolvência, o artigo 321.º, n.º 1, do CC, que determina: “a prescrição suspende-se durante o tempo em que o titular estiver impedido de fazer valer o seu direito, por motivo de força maior, no decurso dos últimos três meses do prazo”.

Este entendimento tem apoio no acórdão que referiremos de seguida.

Acórdão n.º 441/2012

Não julga inconstitucional a norma constante do n.º 1 do artigo 49.º da LGT, na redacção anterior à da Lei n.º 53-A/2006, de 29/12, quando interpretado no sentido de que a apresentação de impugnação judicial, para além de interromper o decurso do prazo de prescrição, suspende ou protela o início desse mesmo prazo para o momento em que transitar em julgado a respectiva decisão.

Conforme decidiu o STA no acórdão de 16 de Maio de 2018, proferido no processo n.º 0419/18, “a interrupção da prescrição, resultante da citação do executado, inutiliza, para a prescrição, todo o tempo decorrido anteriormente, nos termos do artigo 326.º, n.º 1, do CC e

o novo prazo da prescrição não começa a correr enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo, nos termos do artigo 327.º, n.º 1, do mesmo diploma legal”.

O mesmo STA decidiu, no acórdão de 13 de Março de 2019, proferido no processo n.º 01437/18:

I – Ainda que relativamente a obrigações tributárias a prescrição só possa ser aceite enquanto prevista nas normas de direito tributário que admitam a sua existência, definam o seu prazo e tipifiquem os seus actos interruptivos e suspensivos, tal não significa que o efeito dos actos interruptivos (*instantâneo ou duradouro*) não possa ser colhido no Código Civil, atenta a circunstância de, actualmente, inexistir na legislação tributária qualquer previsão ou regulamentação sobre a matéria. Com efeito, embora a LGT fixe, de forma taxativa, os actos interruptivos da prescrição, ela não define nem esclarece se eles têm efeito *instantâneo* ou *duradouro*.

II – É certo que durante muitos anos a legislação tributária continha essa definição – cfr. o art.º 27º do CPCI, o art.º 34º do CPT e o art.º 48º da LGT até à alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29/12 – sempre no sentido de conferir *efeito duradouro* a todos os actos interruptivos, já que a prescrição não corria após esses actos e só voltava a correr caso cessasse esse efeito duradouro por mor da paragem do processo por facto não imputável ao contribuinte.

III – Contudo, após a alteração introduzida no art.º 49º da LGT pela Lei nº 53-A/2006, de 29/12, esse regime desapareceu, deixando de haver norma a definir os efeitos dos actos interruptivos da prescrição relativamente a obrigações tributárias. Razão por que não há como deixar de aplicar as normas contidas no Código Civil, onde o artigo 326º estabelece que «a interrupção inutiliza para a prescrição todo o tempo decorrido anteriormente, começando a correr novo prazo a partir do ato interruptivo, sem prejuízo do disposto nos nºs 1 e 3 do artigo seguinte» e o artigo seguinte dispõe que «1. Se a interrupção resultar de citação, notificação ou ato equiparado, ou de compromisso arbitral, o novo prazo de prescrição não começa a correr enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo».

IV – Razão por que, actualmente, o acto interruptivo da citação para a execução fiscal tem efeito duradouro”.

Esta jurisprudência suscita-nos algumas dúvidas, pois que qualifica como lacuna uma omissão voluntária que nos parece inequívoca no sistema da lei, face aos elementos da interpretação previstos no artigo 9.º do CC.

Terminamos sem certezas.

Podemos, contudo, asseverar que algum activismo (bom) é necessário para interpretar e aplicar correctamente a lei e encontrar a melhor solução para dirimir o caso, devendo ser plenamente respeitada a autonomia hermenêutica e metódica do juiz.

Vídeos da apresentação

I.



<https://educast.fccn.pt/vod/clips/6rm8fi3mu/streaming.html?locale=pt>

II.



<https://educast.fccn.pt/vod/clips/hoha0xv8f/streaming.html?locale=pt>

Título:

Temas de Direito Tributário – IRS e IVA 2019

Ano de Publicação: 2020

ISBN: 978-989-8908-84-1

Série: Formação Contínua

Edição: Centro de Estudos Judiciários

Largo do Limoeiro

1149-048 Lisboa

cej@mail.cej.mj.pt