

Coleção de Formação Contínua

PLANO DE FORMAÇÃO CONTÍNUA
2014-2015

E-BOOK
(SETEMBRO 2016)

**CONTRAORDENAÇÕES
TRIBUTÁRIAS
E
TEMAS DE DIREITO PROCESSUAL
TRIBUTÁRIO**

**C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS**

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS



Este e-book da Coleção Formação Contínua está dedicado à ação de formação "Temas de Direito Tributário", organizada pelo Centro de Estudos Judiciários em junho de 2015, assim divulgando as comunicações que nela foram apresentadas, relativas à temática das Contraordenações Tributárias e à do direito processual tributário.

As intervenções agora publicadas revestem-se da maior atualidade, todas se reportando a questões que se colocam de forma reiterada e premente junto dos tribunais tributários.

O dossier com jurisprudência dos Tribunais Superiores completa o e-book, dando mais um contributo para a sua utilidade junto de magistrados, advogados e outros profissionais do Direito.

O presente e-book cumpre assim o objetivo de aproveitar e potenciar a divulgação na Comunidade Jurídica do trabalho realizado nas ações de formação do CEJ.

Ficha Técnica

Jurisdição Administrativa e Fiscal

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

Sofia David (Juíza Desembargadora e Docente do CEJ)

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

Nome: Contraordenações tributárias e temas de direito processual tributário

Categoria: Formação Contínua

Conceção e organização: Margarida Reis Abreu

Intervenientes:

Germano Marques da Silva – Professor Catedrático Jubilado da Universidade Católica Portuguesa

José Veras – Procurador da República, Supremo Tribunal Administrativo

Mário Aroso de Almeida – Pró-Reitor e Professor da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa

Dulce Neto – Juíza Conselheira, Vice-presidente do Supremo Tribunal Administrativo

Joaquim Freitas da Rocha – Professor da Escola de Direito da Universidade do Minho

Anabela Russo – Juíza Desembargadora, Vice-Presidente da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul

Revisão final:

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

Ana Caçapo – Departamento da Formação do CEJ

Notas:

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

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

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

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

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.

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

ÍNDICE

I – DOCTRINA	9
▪ “ As contraordenações tributárias” <i>Germano Marques da Silva</i>	11
▪ “ A decisão administrativa de aplicação de coima e a prova em sede de recurso judicial daquela decisão” <i>José Veras</i>	27
▪ “ O alargamento da competência dos Tribunais Tributários” <i>Mário Aroso de Almeida</i>	45
▪ “A competência internacional dos TT ao abrigo do mecanismo de assistência mútua entre Estados membros da UE em matéria de cobrança de créditos” <i>Dulce Neto</i>	47
▪ “ A tutela cautelar no processo tributário” <i>Joaquim Freitas Rocha</i>	63
▪ “O regime de recurso e de impugnação da decisão arbitral” <i>Anabela Russo</i>	81
II – JURISPRUDÊNCIA	103
1. Jurisprudência do Tribunal Constitucional (TC)	105
▪ Contraordenações tributárias	105
▪ Direito processual tributário	107
2. Jurisprudência citada no e-book sobre contraordenações tributárias	109
▪ Jurisprudência do Tribunal Constitucional (TC)	109
▪ Jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA)	111
▪ Jurisprudência do TCAN	117
▪ Jurisprudência dos Tribunais Comuns	118
▫ Jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça (STJ)	118
▫ Jurisprudência do Tribunal da Relação de Coimbra	118
▫ Jurisprudência do Tribunal da Relação de Guimarães	119

▫	Jurisprudência do Tribunal da Relação de Lisboa	121
▫	Jurisprudência do Tribunal da Relação do Porto	126
3.	Jurisprudência sobre a competência material dos tribunais tributários	129
▪	Tribunal de Conflitos	129
▪	Jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA)	143
4.	Jurisprudência citada no e-book sobre a competência internacional dos Tribunais Tributários ao abrigo do mecanismo de assistência mútua entre Estados-Membros da UE em matéria de cobrança de créditos fiscais.....	152
5.	Jurisprudência citada no e-book a propósito do regime jurídico de arbitragem voluntária em matéria tributária	156
▪	Jurisprudência do Tribunal de Justiça	156
▪	Jurisprudência do Tribunal Constitucional	156
▪	Jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA)	158
▪	Jurisprudência do TCAS	160

Registo das revisões efetuadas ao e-book

Identificação da versão	Data de atualização
1.ª edição – 06/09/2016	

I – Doutrina

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

AS CONTRAORDENAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Germano Marques da Silva*

Introdução; Questões substantivas; Questões processuais; Conclusão.

INTRODUÇÃO

I. Como principal responsável pelo projeto do RGIT - Regime Geral das Infrações Tributárias, entendi dever começar esta comunicação com breves considerações sobre a distinção entre crimes e contraordenações. Não vou naturalmente envolver-me nos meandros subtis da discussão teórica, mas lembrar apenas que já o Prof. Eduardo Correia, o mentor da introdução em Portugal do Ilícito de Mera Ordenação Social, ensinava que em última instância a distinção entre crimes e contraordenações se havia de fazer pragmaticamente em função da sanção aplicável: se aplicável pena seria crime, se coima seria contraordenação.

Na elaboração do projeto do RGIT pretendemos introduzir um elemento quantitativo na delimitação dos crimes à semelhança do que se passava noutros ordenamentos jurídicos que nos são próximos, nomeadamente em Espanha. A motivação era também pragmática: não atulhar os tribunais com processos menos graves e que poderiam ser resolvidos satisfatoriamente e com mais celeridade com recurso ao ilícito de mera ordenação social (deixar as sardinhas para o âmbito do ilícito de mera ordenação social para que os tribunais pudessem ter mais disponibilidade para pescar os tubarões). Por isso, propus um limite quantitativo na grande maioria das incriminações, tipificando como contraordenações os mesmos factos de valor inferior ao limite quantitativo fixado para os crimes.

Mais uma nota. No RGIT não se estabelecia qualquer limite quantitativo relativamente ao abuso de confiança, fiscal e contra a Segurança Social, mas posteriormente foi consagrado o limite de € 7.500 para o abuso de confiança fiscal, mantendo-se sem limite o abuso de confiança contra a Segurança Social. Também no que respeita à fraude a lei distingue a fraude

* Professor Catedrático Jubilado da Universidade Católica Portuguesa.

fiscal da fraude contra a Segurança Social, estabelecendo como limite daquela a quantia de €15 000 e mantendo nesta a quantia de € 7 500.

É manifesto que o estabelecimento destes limites quantitativos tem muito de arbitrário, mas seguramente não **resulta da maior ou menor censurabilidade ética dos concretos procedimentos que determine a distinção entre crime e contraordenação.**

Também o Tribunal Europeu dos Direitos do Homem tem vindo a decidir que a matéria contraordenacional se deve considerar pela sua natureza sancionatória abrangida no conceito amplo de **matéria penal**, pelo menos para efeito da aplicação da Convenção Europeia dos Direitos do Homem, o que é de extrema importância porque os princípios consagrados na Convenção são Direito português.

Recordo também que por força do artigo 3º, al. b) do RGIT o regime geral do ilícito de mera ordenação social é aplicável subsidiariamente às contraordenações tributárias e que, por sua vez, o Código Penal e o Código de Processo Penal são aplicáveis subsidiariamente ao RGCO (arts. 32º e 41º do RGCO).

II. Com este breve excursus introdutório pretendi salientar que em minha opinião não é razoável, não é possível, construir conceitos jurídicos, referidos no RGIT ou em quaisquer outros diplomas especiais de ilícitos contraordenacionais, ao arripio dos conceitos consolidados no Código Penal, salvo clara rejeição na legislação especial. É, por exemplo, o caso do conceito de cúmplice, como o são também, a mero título de exemplo, os de contraordenação continuada e permanente.

A cumplicidade está expressamente referida no nº 3 do art. 16º do RGCO e por isso, quando não for afastada pelos regimes especiais, como me parece não o ser no RGIT, o conceito há de ter por necessária referência o art. 27º do Código Penal. Não me parece possa ser de outra maneira, isto é, que o conceito de cúmplice no RGCO seja diverso do estabelecido no Código Penal, ou seja, que «só é cúmplice o agente que tenha um contributo material ou moral completamente acessório ou secundário, que tenha contribuído para o curso dos factos com uma conduta de pequeníssima relevância prática»¹, como vem defendido por alguns autores e seguido em grande parte da jurisprudência.

¹ Paulo Pinto de Albuquerque, *Comentário do Regime Geral das Contra-Ordenações*, Universidade Católica Editora, 2011, p. 73.

Não creio que seja o texto legal que é contraditório; o que é contraditório com a lei é a interpretação do conceito de autor que a generalidade da doutrina acolhe (conceito extensivo de autor).

Esta questão tem pouca relevância prática no domínio do RGIT, desde logo porque em matéria de contraordenações o RGIT apenas responsabiliza as pessoas coletivas, o que, não obstante, não exclui a punibilidade da cumplicidade.

Feita esta introdução com que pretendi desde logo mostrar como não perfilho em muitos casos a doutrina maioritária em matéria de contraordenações, prometo que vou tratar de questões bem mais concretas que me foram sugeridas como importantes no dia-a-dia dos tribunais.

QUESTÕES SUBSTANTIVAS

(Continuação das infrações, dispensa e atenuação especial da coima, cúmulo material de contraordenações em concurso, tipo legal da contraordenação prevista nos nºs 1 e 2 do art. 114º e prescrição do procedimento e da coima).

1. Contraordenação continuada

I. Vejamos então agora a problemática da contraordenação continuada.

Segundo alguns autores, o elemento histórico afasta a existência de uma lacuna no RGCO e consequentemente no RGIT, resultante da rejeição em 1995 da proposta de consagração no RGCO de uma norma expressa sobre a contraordenação continuada. O argumento não é decisivo e é rejeitado por muitos outros autores.

Invoca-se geralmente a neutralidade axiológica das contraordenações para afastar a continuação por se entender que «cada conduta encerra um desvalor que se traduz na violação da ordenação ou da potenciação da ordenação»². Não nos convence o argumento porque também a culpa (censurabilidade) é elemento constitutivo da contraordenação como resulta desde logo do conceito de contraordenação constante do art. 1º do RGCO e ainda mais claramente do art. 2º do RGIT (facto típico, ilícito e culposo). Por isso que ocorrendo uma situação exterior que impulse à realização plúrima do facto contraordenacional e desde que essa situação seja de molde a diminuir consideravelmente a culpa (censura social) do agente, não vemos razão alguma para afastar o regime da continuação do nº 2 do art. 30º do Código Penal, aplicável subsidiariamente ao RGCO e consequentemente ao RGIT.

Argumenta-se, agora relativamente ao RGIT, que a expressa consagração do regime do cúmulo material das contraordenações (art. 25º), afastaria o regime da contraordenação continuada. Também não nos convence o argumento.

Acresce que se a culpa é elemento a ter em conta na graduação da sanção e pode se excluída, verificando-se as respetivas causas, não entendo por que não poderá ser diminuída com o efeito que o art. 32º, nº 2 do Código Penal atribui à continuação. Culpa é exigibilidade e se é certo ser menos densa nas contraordenações que nos crimes, não deixa, a meu ver, de ter a mesma base, o mesmo fundamento. E se a exigibilidade do comportamento conforme à lei for

² José de Faria Costa, «Crimes e contra-ordenações (Afirmção do princípio do numerus clausus na repartição das infracções penais e diferenciação qualitativa entre as duas figuras dogmáticas)», Questões Laborais, ano VIII, nº 17, pp. 8 a 11.

menor a justificar o regime da continuação criminosa, pensamos que até por maioria de razão se justificará em matéria de ilícito de mera ordenação social.

II. Uma nota especial relativamente aos casos de portagens nas scuts.

Não vou aprofundar a problemática suscitada com as contraordenações constituídas pelo não pagamento de taxas de portagem porque está para breve a publicação de uma Lei que vai resolver as questões mais relevantes no que respeita à continuação.

Com efeito, os nºs 4 e 5 do art. 7º da Lei nº 25/2006, de 30 de junho, passam a dispor que

«4. Constitui uma única contraordenação as infracções previstas na presente lei que sejam praticadas pelo mesmo agente, no mesmo dia, através da utilização do mesmo veículo e que ocorram na mesma estrutura rodoviária, sendo o valor mínimo a que se refere o nº 1 (valor mínimo da coima) o correspondente ao cúmulo das taxas de portagem».

Trata-se de uma unificação legal de várias infracções para efeitos de punição. Embora em teoria não fique afastada a possibilidade de infração continuada, a benefício de mais aprofundada reflexão sobre as alterações à Lei nº 25/2006, parece-nos que este regime especial substitui o da eventual infração contraordenacional continuada.

III. Vem a propósito uma breve referência ao conceito de contraordenação permanente. Fomos alertados para que alguma jurisprudência tem pretendido a construção de um conceito de contraordenação permanente ao arrepio do correspondente conceito no âmbito penal e até com o efeito de substituir o de contraordenação continuada por entender não ser esta admitida no âmbito do RGCO.

Não partilhamos desse entendimento. Continuação e permanência são conceitos diversos e com regime sancionatório também diverso. A continuação é substancialmente uma agregação de várias contraordenações para efeito de punição mais benéfica enquanto a permanência é estrutural, respeita ao próprio conteúdo da conduta contraordenacional cuja execução se arrasta até que seja praticado um ato de sentido contrário que lhe ponha termo. É importante o conceito de contraordenação permanente sobretudo para a distinguir da contraordenação de efeitos permanentes, também designada por contraordenação de estado porque naquela a consumação verifica-se desde que preenchida a conduta típica e a consumação só cessa com o facto que põe termo à conduta enquanto nesta a consumação ocorre com a realização do acto típico. Parece-nos ilustrativo destes dois conceitos a contraordenação p.p. pelo art. 129º, nº 1,

do RGIT (violação da obrigação de possuir conta bancária) e a contraordenação p.p. pelos arts. 118º e 119º (Falsificação de documentos e omissões em documentos fiscalmente relevantes). Esta distinção é importante para determinação do momento da prática da contraordenação e consequentemente para aplicação das leis no tempo, em caso de sucessão de leis, e para início do prazo de prescrição.

Já agora, uma nota mais, a distinção entre contraordenação continuada e contraordenação permanente não tem relevo para efeito do início do prazo de prescrição, em razão do disposto no art. 119º, nº2, als. a) e b), mas já o tem para efeitos de aplicação das leis no tempo porque na infração continuada cada uma das contraordenações concorrentes há de ser julgada como se fosse cometida isoladamente.

2. Dispensa e atenuação especial da coima e cúmulo material de contraordenações em concurso

I. Outra questão de direito substantivo que me foi sugerida respeita aos regimes sancionatórios de dispensa e atenuação especial da coima e cúmulo material das coimas, a que se referem os arts. 32º, nº 2, e 25º, do RGIT, respetivamente.

Começemos pelo cúmulo material das coimas. Julgo que a questão está resolvida claramente na redação atual do art. 25º do RGIT. Era a solução originária que foi alterada em 2008 mas que voltou a ser igual à redação primitiva com a alteração introduzida pela Lei nº 55-A/2010.

É uma clara opção do legislador. Tenha-se em conta que o regime do cúmulo jurídico, conforme consagrado no Código Penal (art. 77º) atende à personalidade do agente e isso tem que ver com os fins das penas criminais (art. 40, nº 1, do CP), nomeadamente à reintegração social e ao próprio limite das penas criminais imposto pela Constituição. Essas razões não relevam, ou pelo menos são menos relevantes em matéria de contraordenações em que nunca há a possibilidade de conversão da coima em pena privativa da liberdade.

O regime do cúmulo jurídico em matéria de coimas, ainda consagrado no art. 19º do RGCO, tem sido criticado por parte relevante da doutrina e não é o que consta do § 20 da OWiG que foi a fonte próxima do nosso regime.

Não há qualquer contradição em consagrar o concurso real das coimas e admitir a contraordenação continuada. Ali há uma pluralidade de contraordenações sem ligação entre

elas; aqui também uma pluralidade de contraordenações mas com um elo comum que faz diminuir a sua gravidade subjetiva: a culpa consideravelmente diminuída.

II. No que respeita à dispensa e atenuação da coima (art. 32º, nº 2, do RGIT)

a) A dispensa e atenuação especial das coimas constituem de certo modo formas de direito premial e visam incentivar os infratores a regularizarem a falta cometida. Note-se que em ambos os casos se exige a regularização da situação tributária.

Acrescem dois outros pressupostos da dispensa: (i) a infração não ocasione prejuízo efetivo à receita tributária, e (ii) a falta revelar um diminuto grau de culpa. Relativamente ao primeiro pressuposto – não ocasionar prejuízo – tem de considerar-se o momento da infração. É a esse momento que se tem de referir o prejuízo. A regularização posterior já não releva para esta condição. A problemática da culpa em grau diminuto é mais difícil de apurar, mas isso sucede em geral com a avaliação das infrações para graduação da coima aplicável.

b) De modo semelhante no que respeita à atenuação especial com a diferença de que agora nem sequer é condição o grau diminuto da culpa. O que vale é a regularização da situação tributária na pendência do processo administrativo.

c) De anotar apenas que a decisão de dispensa e atenuação da coima não é discricionária. Deve a autoridade administrativa, primeiro, e o tribunal em caso de recurso, verificar da ocorrência dos respetivos pressupostos.

d) A atenuação especial da pena faz-se na moldura fixada no art. 18º, nº 3, do RGCO, ou seja, os limites máximo e mínimo da coima são reduzidos a metade.

e) Os pressupostos do regime de atenuação especial do Código Penal, previstos no respectivo artigo 72º são aplicáveis ao RGCO e ao RGIT.

3. Artigo 114º, nºs 1 e 2 do RGIT

I. Na preparação desta comunicação foi a resposta a esta questão, da interpretação do art. 114º, nºs 1 e 2, do RGIT a que me deu mais trabalho e por uma razão muito simples: o texto com que trabalhava, a 3ª edição de *Infracções Tributárias*, de João Ricardo Catarino e Nuno Victorino, tem uma gralha no nº 1 do art. 114º que torna incompreensível a norma.

II. Os nº 1 e 2 do art. 114º têm de ser interpretados em conjugação com as normas dos art. 105º do RGIT. Para bem interpretarmos estas normas, temos de conferir a redação inicial dos artigos correspondentes da redação originária do RGIT³.

O artigo 105 dispunha então no seu nº 1 que «Quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar é punido com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias» e no seu nºs 4 e 6 previa duas condições objetivas de punibilidade atinentes ao prazo de 90 dias posterior à consumação (nº4) ou 30 dias após a notificação (nº 6).

³ Artigo 105.º - Abuso de confiança

1 - Quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar é punido com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias.

2 - Para os efeitos do disposto no número anterior, considera-se também prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela, bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de a liquidar, nos casos em que a lei o preveja.

3 - É aplicável o disposto no número anterior ainda que a prestação deduzida tenha natureza parafiscal e desde que possa ser entregue autonomamente.

4 - Os factos descritos nos números anteriores só são puníveis se tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação.

5 - Nos casos previstos nos números anteriores, quando a entrega não efectuada for superior a (euro) 50000, a pena é a de prisão de um a cinco anos e de multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas.

6 - Se o valor da prestação a que se referem os números anteriores não exceder (euro) 1000, a responsabilidade criminal extingue-se pelo pagamento da prestação, juros respectivos e valor mínimo da coima aplicável pela falta de entrega da prestação no prazo legal, até 30 dias após a notificação para o efeito pela administração tributária.

7 - Para efeitos do disposto nos números anteriores, os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.

Artigo 114.º - Falta de entrega da prestação tributária

1 - A não entrega, total ou parcial, pelo período até 90 dias, ou por período superior, desde que os factos não constituam crime, ao credor tributário, da prestação tributária deduzida nos termos da lei é punível com coima variável entre o valor da prestação em falta e o seu dobro, sem que possa ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido.

2 - Se a conduta prevista no número anterior for imputável a título de negligência, e ainda que o período da não entrega ultrapasse os 90 dias, será aplicável coima variável entre 15 % e metade do imposto em falta, sem que possa ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido.

3 - Para os efeitos do disposto nos números anteriores considera-se também prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela, bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de liquidar nos casos em que a lei o preveja.

4 - As coimas previstas nos números anteriores são também aplicáveis em qualquer caso de não entrega, dolosa ou negligente, da prestação tributária que, embora não tenha sido deduzida, o devesse ser nos termos da lei.

5 - Para efeitos contra-ordenacionais são puníveis como falta de entrega da prestação tributária:

a) A falta de liquidação, liquidação inferior à devida ou liquidação indevida de imposto em factura ou documento equivalente ou a sua menção, dedução ou rectificação sem observância dos termos legais;

b) A falta de pedido de liquidação do imposto que deva preceder a alienação ou aquisição de bens;

c) A falta de pedido de liquidação do imposto que deva ter lugar em prazo posterior à aquisição de bens;

d) A alienação de quaisquer bens ou o pedido de levantamento, registo, depósito ou pagamento de valores ou títulos que devam ser precedidos do pagamento de impostos;

e) A falta de liquidação, do pagamento ou da entrega nos cofres do Estado do imposto que recaia autonomamente sobre documentos, livros, papéis e actos;

f) A falta de pagamento, total ou parcial, da prestação tributária devida a título de pagamento por conta do imposto devido a final, incluindo as situações de pagamento especial por conta.

6 - O pagamento do imposto por forma diferente da legalmente prevista é punível com coima de (euro) 75 a (euro) 2000.

Correspondentemente, o art. 114º na redação originária tipificava como contraordenação o facto constitutivo do ilícito de abuso de confiança quando ocorresse a condição objetiva de punibilidade (decorso de 90 dias ou 30 após notificação), ainda que o facto fosse doloso (nº 1) ou negligente (nº 2).

Esta incursão pela redação originária dos arts. 105º e 114º ajuda-nos a interpretar a norma vigente do art. 114º do RGIT. O nº 1 tipifica como contraordenação dolosa o facto constitutivo do crime de abuso de confiança quando não ocorra a condição objetiva de punibilidade (prazo) ou o elemento negativo quantitativo⁴; o nº 2 do art. 114º qualifica como contraordenação negligente a conduta tipificada no nº 1 como dolosa.

Procurei na jurisprudência alguma outra questão pertinente mas não encontrei.

4. Prescrição do procedimento e da coima

I. O regime geral da prescrição do procedimento contraordenacional consta dos arts. 27º, 27ºA e 28º, e o da coima e sanções acessórias dos arts. 29º a 31º do RGCO.

O regime das contraordenações tributárias é especial quer relativamente à prescrição do procedimento quer das sanções contraordenacionais, segundo o regime comum (art. 33º e 34º do RGIT).

O prazo de prescrição do procedimento 'normal' é de 5 anos, sendo igual ao prazo de caducidade da liquidação quando a infração depender daquela liquidação. Esta norma não suscita dificuldades, ao que creio, e por isso não justifica análise mais aprofundada.

II. Vejamos as causas de interrupção e de suspensão.

Dispõe o nº 3 do art. 33º que o prazo de prescrição interrompe-se e suspende-se nos termos estabelecidos na lei geral – o RGCO - mas a suspensão da prescrição verifica-se também por efeito da suspensão do processo, nos termos previstos no nº 2 do art. 42º, no art. 47º, no art. 72º e ainda no caso de pedido de pagamento da coima antes de instaurado o processo de contraordenação desde a apresentação do pedido até à notificação para pagamento.

As causas de interrupção são as constantes do nº 1 do art. 28º do RGCO e são muitas e muito amplas, mas limitadas pela regra do nº 3 do art. 28º do RGIT: prazo de prescrição acrescido de

⁴ Alguma doutrina estrangeira qualifica também como condição objectiva de punibilidade o elemento quantitativo do crime que nós qualificamos como elemento negativo do tipo.

metade, ressalvado o tempo de suspensão. Também as causas de suspensão gerais são as constantes do art. 27ºA do RGCO, na redação da Lei nº 109/2001, de 24.12, também limitadas na sua duração pela regra do nº 2 do mesmo artigo.

Não temos tempo para analisar uma a uma as causas de interrupção e suspensão previstas no RGCO e aplicáveis no âmbito tributário, por força do nº 3 do art. 33º do RGIT, nem se justifica atentos os destinatários desta comunicação.

Apenas duas notas. Há autores⁵ que entendem que mesmo atos processuais ilegais, nomeadamente diligências de produção de prova, têm o efeito interruptivo da prescrição. Temos muitas dúvidas, em geral, e excluimos absolutamente os atos de produção de prova que consubstanciam proibições de prova.

Outra questão a necessitar de urgente reponderação respeita ao prazo de suspensão nos termos previstos no nº 2 do art. 42º, no art. 47º e no art. 72º do RGIT. Este prazo pode ser de anos, muitos, pelo que quando cessarem podem ter passados muitos anos sobre a prática da contraordenação. Não faz sentido porque nestes casos a sanção não tem já qualquer efeito. Propendemos a considerar a inconstitucionalidade destas normas por desproporcionais.

III. No que respeita à prescrição das sanções dispõe o artigo 34º do RGIT: 5 anos, sem prejuízo das causas de interrupção e de suspensão previstas na lei geral (arts. 30º e 31º do RGCO).

A única causa de interrupção das sanções prevista na lei é a sua execução e as causas de suspensão são a interrupção da execução e terem sido concedidas facilidades de pagamento. Relativamente às facilidades de pagamento é entendimento comum que o prazo de prescrição se suspende enquanto o condenado cumprir o plano de pagamentos, mas já relativamente à suspensão durante o tempo em que a execução for interrompida há muitas divergências na doutrina e na jurisprudência.

Parte da doutrina entende que a interrupção pela *execução* só contempla o pagamento; outros que se verifica com a instauração da execução judicial.

Também o Código Penal dispõe sobre interrupção da prescrição da pena que esta ocorre «com a sua execução» [art. 126º, nº 1, al. a), do CP], devendo entender-se, m conformidade com o acórdão de uniformização de jurisprudência nº2/2012, de 8 de Março de 2012, do STJ segundo o qual «*a mera instauração pelo Ministério Público de execução patrimonial contra o*

⁵ Cf. Paulo Pinto de Albuquerque, *Comentário do Regime Geral das Contra-Ordenações*, p.112.

condenado em pena de multa, para obtenção do respetivo pagamento, não constitui a causa de interrupção da prescrição da pena prevista no artigo 126º, nº 1, alínea a), do Código Penal».

5. Extinção do procedimento contraordenacional em consequência da declaração de insolvência

A declaração de insolvência das sociedades será causa de extinção do procedimento contraordenacional?

O RGIT nada dispõe diretamente sobre a questão, mas desde sempre se entendeu que a partir do momento em que a personalidade jurídica não é pressuposto da responsabilização, só com a extinção da pessoa coletiva ou equiparada se extingue o procedimento. Por isso que o entendimento dominante fosse o de que a responsabilidade contraordenacional das pessoas coletivas só se extingua pelo registo do encerramento da sua liquidação. Este entendimento é hoje reforçado pela norma do nº 2 do art. 127º do Código Penal que dispõe que no caso de extinção de pessoa coletiva ou entidade equiparada, o respetivo património responde pelas multas e indemnizações em que aquela for condenada.

Entendo que enquanto houver um património autónomo não há extinção do procedimento.

III. QUESTÕES PROCESSUAIS

(Nulidades, gravação da audiência, leitura da sentença, contagem de prazos, apensação de processos)

6. Regime de nulidades por falta ou insuficiência da fundamentação (arts. 63º, nº 1, al.d) e 79º do RGIT

I. O art. 63º do RGIT comina a **nulidade insuprível** com as consequências previstas no seu nº 3 e 5. Não me parece que suscite muitas dúvidas. A descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas são requisitos essenciais da decisão que aplica as coimas pelo que a sua falta acarreta, nos termos expressos da lei, a nulidade insuprível.

Este regime corresponde ao que defendemos na interpretação do art. 379º do Código de Processo Penal, aplicável subsidiariamente ao RGCO, ou seja, tratar-se de uma nulidade especial, insuprível, e por isso de conhecimento oficioso. Esta interpretação acabou por se impor na jurisprudência dos tribunais comuns.

O efeito da declaração de nulidade do ato acarreta a anulação dos termos subsequentes do processo que deles dependam absolutamente, retomando-se o processo ao momento e termos do ato anulado.

II. O RGCO dispõe no art. 58º, nº 1, als. b) e c), que a decisão condenatória deve conter:

“b) A descrição dos factos imputados, com indicação das provas obtidas;

c) A indicação das normas segunda as quais se pune e a fundamentação da decisão”.

Por sua vez, o Código de Processo Penal, dispõe no art. 374º, nº 2, que ao relatório se segue a fundamentação, «que consta da enumeração dos factos provados e não provados, bem como de uma exposição tanto quanto possível completa, ainda que concisa, dos motivos de facto e de direito, com indicação e exame crítico das provas que serviram para formar a convicção do tribunal».

O RGIT usa uma fórmula diversa no art. 79º:

«1- A decisão que aplica a coima contém:

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»

Parece-nos claro que a exigência de fundamentação imposta pelo art. 79º do RGIT é menos exigente que a imposta pelo artigo 374º, nº 2, do Código de Processo Penal. Desde logo dispensa a apreciação crítica das provas, bastando-se com a indicação *sumária dos factos*. Consideramos que esta indicação sumária dos factos significa a indicação dos elementos de facto relevantes, essenciais e acidentais, que fundamentam a punição e a medida da coima e sanções acessórias. Propendemos também a exigir a indicação das provas que serviram para a condenação, embora sem necessidade da apreciação crítica de todas as provas.

Nas contraordenações tributárias a prova é, como regra, constituída por documentos que constam do processo e daí, porventura, a não exigência da sua apreciação crítica nem sequer da sua indicação. Entendo que a fundamentação da decisão há-de ser proporcional à gravidade da contraordenação.

7. Apensação de processos

No que respeita à **apensação de processos**, por aplicação subsidiária do art. 25º do Código de Processo Penal, somos de opinião que a apensação se pode fazer, desde logo por uma razão de economia processual, mas desde que da conexão não resulte prejuízo para a pretensão sancionatória ou não retarde excessivamente o julgamento. A regra é apenas a da economia processual que, em princípio sempre ocorrerá.

No processo criminal, eventualmente também em regimes especiais, aquela razão de economia processual pode ser reforçada em razão do regime sancionatório do cúmulo jurídico, sendo então justificável por maioria de razão a apensação para que logo no processo se possa determinar a sanção cumulada juridicamente. Não é o caso das contraordenações fiscais em que vigora o princípio do cúmulo material das sanções, donde que, nessa perspetiva não tenha interesse a apensação, mas pode tê-la para eventual ~qualificação das várias contraordenações (vários processos) como contraordenação continuada.

8. Gravação da audiência da impugnação

Nos termos do disposto no art. 118º do CPPT «os depoimentos são prestados em audiência contraditória, devendo ser gravados, sempre que existam meios técnicos para o efeito, cabendo ao juiz a respetiva redução a escrito, que deve constar em acta, quando não seja possível proceder àquela gravação.»

Sou um estrénuo defensor da gravação da produção de prova e por isso que na revisão do Código de Processo Penal de 1998 me esforcei para que o registo da produção de prova em audiência fosse generalizado em todos os processos para que o recurso em matéria de facto tivesse efetivo significado em razão do suporte.

O julgamento das impugnações das decisões administrativas em matéria de contraordenações pelos tribunais judiciais está sujeito a um processo especial que não admite recurso em matéria de facto. Por isso não se justifica a gravação.

Não é assim, porém, no âmbito das contraordenações tributárias. O art. 83º do RGIT admite o recurso também em matéria de facto e sendo assim justifica-se plenamente a gravação da prova produzida em audiência e a meu ver deve ser determinada oficiosamente.

9. Contagem do prazo para interposição do recurso (art. 80º, nº 1, do RGIT e art. 60º do RGCO)

O prazo para o recurso é de 20 dias contados da notificação. Nos termos do art. 60º do RGCO o prazo suspende-se aos sábados, domingos e feriados.

Alguma jurisprudência tem entendido que o prazo se suspende também em férias judiciais, mas não parece ser assim. Com efeito, a fase da interposição do recurso de impugnação é ainda uma fase administrativa, tanto que a administração só tem de remeter o processo para o Tribunal no prazo de 30 dias, podendo a Fazenda Pública oferecer qualquer prova complementar, arrolar testemunhas ou indicar os elementos ao dispor da administração que repute conveniente obter (art. 81º), podendo mesmo revogar a decisão de aplicação da coima (art. 80º do RGIT). E sendo ainda uma fase administrativa bem se entende que o prazo não seja o judicial.

CONCLUSÃO

É tempo de concluir. Tenho consciência de que não vos trouxe nada de novo, e por isso peço desculpe se frustrei as vossas expectativas, mas procurei seguir as orientações que me foram dadas quando me convidaram para esta ação.

Desde há muito que não me ocupo da matéria das contraordenações tributárias. Não o fazia desde a elaboração do projeto do RGIT, em 1999. Fi-lo agora novamente para poder corresponder ao honroso convite que me fez o Senhor Diretor do Centro e fi-lo com muito gosto, mas preocupado também.

Muito obrigado.



Parte 1: https://educast.fccn.pt/vod/clips/1culeoemi0/link_box_h

Parte 2: https://educast.fccn.pt/vod/clips/1culeoemkk/link_box_h

Parte 3: https://educast.fccn.pt/vod/clips/1culeoemcw/link_box_h

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

A DECISÃO DE APLICAÇÃO DA COIMA E A PROVA EM PROCESSO CONTRA-ORDENACIONAL TRIBUTÁRIO

José Veras*

1. Introdução; 2. A decisão de aplicação de coima; 3. Requisitos da decisão de aplicação da coima; 4. Meios gerais de prova; 5. Meios de prova no processo contra-ordenacional tributário; 6. Da prova na fase judicial; 7. Bibliografia.

1. INTRODUÇÃO

Elegi como tema da minha apresentação para esta acção de formação "a decisão de aplicação de coima" e "a prova", que penso serem dois temas que suscitam debate e são objecto de controvérsia na prática judiciária dos nossos tribunais.

Na vigência do CPT, o regime do processo de contra-ordenação fiscal estava incluído neste diploma legal, constituindo o **título IV** do Código -arts. 180º a 232º-, constituindo a II parte do RGCO direito subsidiário - artigo 52º do CPT.

Por sua vez os regimes das infracções tributárias constavam do RJIFA e RJFNA.

A **Lei nº 15/2001, de 5 de Junho**, que aprovou o RGIT, revogou nessa parte o CPT, os regimes das infracções aduaneiras e não aduaneiras, o título V da LGT que disciplinava a parte geral desses regimes, o capítulo VIII do CIVA que regulava as infracções ao IVA e outra legislação avulsa, unificando assim os regimes da generalidade das infracções tributárias.

O processo de contra-ordenação tributário previsto e regulado no Regime Geral das Contra-ordenações tributárias (RGIT) tem por matriz o processo regulado no Regime Geral das Contra-ordenações, aprovado pelo Dec.-Lei nº 433/82, de 27 de Outubro, comportando uma fase administrativa e uma fase judicial, sendo esta última facultativa.

A fase administrativa corre termos sob a égide de uma entidade administrativa e esta particularidade suscitou desde sempre, pelo menos nos tribunais comuns (de que a jurisprudência das relações nos dá conta) alguma controvérsia sobre os regimes legais à luz dos quais devem ser apreciados os actos praticados pela referida entidade administrativa.

Com efeito é com alguma frequência que as decisões dos tribunais fazem apelo às **regras do Código de Procedimento Administrativo**, designadamente ao artigo 125º do CPA antigo (actual 153º), para apreciar os requisitos da decisão de aplicação de coima. Ora, afigura-se-nos

* Procurador da República, Supremo Tribunal Administrativo.

que a convocação de tal compêndio normativo só se justifica no caso de resolver qualquer questão relativa ao funcionamento e organização de tais entidades, e não para apreciar os requisitos a que devem obedecer as decisões destas entidades no processo contra-ordenacional.

Não oferece dúvidas que o processo contra-ordenacional é um processo de cariz sancionatório que reveste autonomia e em nenhuma parte do RGCO se fala em procedimento administrativo ou se faz apelo às normas que regem este último.

E por outro lado o direito subsidiário do processo de contra-ordenação é o processo penal, para o qual remete o artigo 41º, nº1, do RGCO.

Neste particular mostra-se pertinente a advertência de Frederico Costa Pinto ¹quando refere que «...quando um acto de uma autoridade administrativa possa ser visto simultaneamente como um acto administrativo e um acto integrador de um processo de contra-ordenação, o seu regime jurídico, nomeadamente para efeitos de impugnação, deverá ser em princípio o do ilícito de mera ordenação social e subsidiariamente o regime do processo penal, mas não o regime do Código do Procedimento Administrativo. Uma solução diferente criaria o risco de um bloqueio completo da actividade sancionatória da administração por cruzamento de regimes e garantias jurídicas.».

Do mesmo modo, sendo direito subsidiário, a transposição das normas do processo penal deve obedecer uma interpretação e aplicação correctiva em função da necessária adaptação e harmonização a um processo que se pretende célere e simplificado e direccionado a uma infracção de natureza assaz diversa, dita "axiologicamente neutra" ou de fraca "ressonância ética", e à aplicação de uma sanção pecuniária.

De modo que é igualmente de afastar o apelo a estruturas próprias do processo penal, designadamente quando se fala nas várias fases do processo penal ou no grau de fundamentação das decisões.

Neste sentido se tem pronunciado o Tribunal Constitucional², ao afirmar que «*dentre os processos sancionatórios é o processo contra-ordenacional um dos que mais se aproxima, atenta a natureza do ilícito em causa, do processo penal, embora a este não possa ser equiparado*». Constitui afirmação recorrente na jurisprudência do Tribunal Constitucional a da não aplicabilidade directa e global aos processos contra-ordenacionais dos princípios constitucionais próprios do processo criminal.

O processo contra-ordenacional tributário tem como direito subsidiário o regime geral do ilícito de mera ordenação social - art. 3º, alínea b), do RGIT - e em razão da remissão do artigo 41º do RGCO, o processo penal. E assim sendo no processo contra-ordenacional tributário não há lugar à aplicação de normas do Código de Procedimento Tributário, a não ser que tal esteja especificamente previsto no RGIT.

É certo que estando as entidades administrativas rotinadas a desenvolver a sua actividade à luz das regras do Código de Procedimento Administrativo há uma certa tendência para

¹ "O ilícito de mera ordenação social e a erosão do princípio da subsidiariedade da intervenção penal", Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, vol I, pp. 210-274.

² Acórdão nº 659/2006, de 28/11/2006, processo nº 637/06.

aplicação das normas deste diploma e se introduza nos diversos regimes especiais especificidades deste procedimento. É o caso no RGIT quando manda aplicar às notificações o disposto no CPPT - artigo 70º, nº2, do RGIT.

Mas fora desses casos muito específicos ou das situações em que se suscitam questões de funcionamento e organização da entidade administrativa, afigura-se-nos que não há lugar à invocação das normas aplicáveis ao procedimento administrativo, designadamente no âmbito da tramitação do processo contra-ordenacional.

E por isso mesmo das decisões da entidade administrativa proferidas no processo de contra-ordenação não cabe recurso hierárquico, mas sim recurso para o tribunal, desde que admissível – arts. 55º e 59º do RGCO, e arts. 53º e 80º do RGIT.

No RGIT previa-se no nº2 do artigo 77º, o controlo hierárquico da decisão de arquivamento do processo de contra-ordenação³. Mas certamente por se concluir não ter qualquer aplicação prática, o mesmo foi entretanto revogado pelo artigo 226.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

2. A DECISÃO DE APLICAÇÃO DE COIMA

2.1. COMPETÊNCIA

No processo contra-ordenacional tributário a competência para proferir a decisão de aplicação de coima está atribuída ao dirigente do serviço tributário local ou a outra entidade (em regra o Director de Finanças), tendo por critério em regra a gravidade da coima a aplicar ou as atribuições específicas dessa entidade - arts. 52º e 76º do RGIT.

Sobre esta questão não deparei na jurisprudência consultada com conflitos de competência, mas a surgirem mostra-se aplicável, subsidiariamente, o disposto no artigo 37º do RGCO, ou mesmo o artigo 11º do CPPT, por contender com as regras de organização e funcionamento da entidade administrativa.

Importa apenas referir a este propósito que se os factos objecto de conhecimento por parte da ATA são susceptíveis de integrar simultaneamente crime e contra-ordenação devem os mesmos ser comunicados ao Ministério Público, por a competência para o seu conhecimento caber às autoridades judiciais, abstendo-se aquela entidade de instaurar processo contra-ordenacional - artigo 38º do RGCO, e 51º do RGIT.

2.2. FORMALIDADES DA DECISÃO

A jurisprudência do STA tem considerado a este respeito que não é admissível a remissão para documentos existentes no processo, designadamente informações dos serviços ou auto de

³ "O arquivamento será comunicado nos primeiros dias de cada trimestre ao superior hierárquico da entidade com competência para conhecer da contra-ordenação, podendo aquele ordenar o prosseguimento do processo de contra-ordenação".

notícia - cf. a este propósito o acórdão do STA de 20/12/2006, proc. nº 0979/06 e demais jurisprudência ali citada⁴.

E com efeito, uma coisa é fundamentar a fixação dos factos com base nas informações dos serviços e no auto de notícia, atento o seu valor probatório. Outra é fazer uma remissão genérica para os mesmos, sem qualquer fixação desses factos ou fundamentos e sem os dar a conhecer na notificação ao arguido.

Aparentemente assim não o entendeu o acórdão do STA de 01/10/2014 (processo nº 01665/13), em que se considerou não existir nulidade da decisão administrativa, por esta ter dado como provados os factos constantes do auto de notícia e este ter sido notificado anteriormente ao arguido.

Não nos repugna que não tendo os factos do auto de notícia sido contestados pelo arguido após a sua notificação, se pudesse dar como provados os mesmos pela simples remissão para o mesmo. Mas a lei não prevê a possibilidade de tal remissão e nessa medida, ainda que anteriormente tal auto tenha sido notificado ao arguido, a decisão de aplicação de coima padece de nulidade por falta da descrição sumária dos factos típicos da infracção.

Afigura-se-nos, contudo, que questão diversa é integrar na decisão o teor de proposta de decisão anteriormente prestada pelo instrutor do processo e que é admitida nalguns regimes do ilícito de mera ordenação social como é o caso do regime das contra-ordenações laborais (vide artigo 25º, nº4 e 5, da Lei nº 107/2009, de 14 de Setembro).

Aliás a jurisprudência dos tribunais comuns, designadamente a respeito das contra-ordenações laborais, já vinha admitindo que a decisão de aplicação de coima podia fazer remissão para parecer ou proposta de decisão dos serviços, apoiando-se tal entendimento na natureza administrativa da fase do processo e fazendo apelo à aplicação das regras do CPA e à jurisprudência do Tribunal Constitucional⁵ - cfr. acórdãos da Relação do Porto de 31/03/03, 09/02/2004 e 02/03/2004, processos nº 0242514, 0345075 e 0159/04; acórdãos da Rel. de Lisboa de 13/10/2005 e 23/05/2006, processos nº 7612/05 e 1661/06, respectivamente; acórdão da Rel. de Coimbra de 29/03/2001, proc. nº 440/2001.

3. REQUISITOS DA DECISÃO DE APLICAÇÃO DA COIMA

Diz o artigo 79º, nº1, do RGIT, que a decisão de aplicação de coima contém:

- a) A identificação do infractor e eventuais participantes;
- 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.

⁴ Os acórdãos do STA de 14/05/2003, 30/11/2005, 18/01/2006, e 28/06/2006, processos nºs. 421/03, 833/05, 449/05 e 144/06, respectivamente. Cfr. igualmente acórdão do STA de 22/02/2006, processo nº 0834/05.

⁵ Acórdãos do Tribunal Constitucional nºs 50/03, 62/03, 136/03 e 174/03, datados de, respectivamente, 29.01.03, 04.02.03, 18.03.03 e 28.03.03.

Elementos estes que correspondem grosso modo aos requisitos enunciados no nº1 do artigo 58º do RGCO.

A matéria dos requisitos da decisão de aplicação da coima é certamente a questão que mais controvérsia tem suscitado. Para esse resultado não será estranho o facto de aqueles requisitos contenderem com o direito de defesa do arguido e o exercício do seu direito de impugnação judicial, assim como o controlo dessas decisões pelos tribunais.

A jurisprudência do STA⁶ tem regularmente invocado a doutrina sufragada por Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos, (Regime Geral das Infracções Tributárias, Anotado, Áreas Editora, 2010, 4ª ed., anotações ao art. 79º, pp. 517 e ss.), no sentido de que a exigência de tais requisitos deve ser *«interpretada à luz das garantias do direito de defesa, constitucionalmente assegurado (art. 32º, nº 10, da CRP)», «que a descrição factual que consta da decisão de aplicação de coima seja suficiente para permitir ao arguido aperceber-se dos factos que lhe são imputados e poder, com base nessa percepção, defender-se adequadamente».*

E sendo necessário *«assegurar que o arguido se apercebe dos factos que lhe são imputados, não pode considerar-se suficiente uma indicação factual implícita, dedutível do enquadramento jurídico que na decisão é dado à infracção.»*

Já em nota ao art. 212º do CPT, equivalente ao art. 79º do RGIT, Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão⁷ referiam que *“a descrição dos factos, ainda que sumária, não pode limitar-se a afirmar conclusões vagas ou a reproduzir as expressões contidas na norma que prevê a contra-ordenação. É necessário descrever os actos materiais praticados pelo arguido, a data, o local, se possível, ou aqueles que deixou de praticar estando obrigado a fazê-lo”.*

3.1. DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS

Entre os requisitos enumerados nas diversas alíneas do nº 1 do artigo 79º do RGIT, o requisito da "descrição sumária dos factos" é sem dúvida o que serve de principal fundamento para a anulação das decisões administrativas de aplicação de coima. Mas o que vem a ser a "descrição sumária dos factos"?

Não poderão deixar de ser os factos praticados ou omitidos pelo arguido que integram os elementos típicos da contraordenação e a sua imputação ao agente a título de dolo ou negligência.

Assim o acórdão do STA de 20/04/2009 (rec. 0241/09), refere que aquele requisito *«... há-de interpretar-se em correlação necessária com o tipo legal de infracção no qual se prevê e pune a contra-ordenação imputada à arguida, pois que os factos que importa descrever, embora sumariamente, na decisão de aplicação da coima não são outros senão os factos tipicamente ilícitos declarados puníveis pela norma fiscal punitiva aplicada».*

⁶ Acórdãos do STA de 6 de Maio de 2009, processo n.º 269/09, de 20/02/2013, processo nº 0978/12, e de 10/09/2014, processo nº 0521/14.

⁷ Infracções Fiscais não aduaneiras, Almedina, 1997, pag. 313.

As contra-ordenações tributárias previstas no RGIT, em regra compreendem os factos que consubstanciam a violação do dever de entregar, apresentar ou exhibir documentos fiscalmente relevantes, omissões ou inexactidões da contabilidade, factos que impedem uma correcta determinação ou controlo da matéria tributável ou a falta de entrega do imposto devido pelo sujeito passivo ou obrigado tributário.

A decisão deve assim discriminar não só os factos praticados ou omitidos pelo arguido que respeitem ao dever violado, mas também indicar os termos pelos quais era exigido do arguido o cumprimento dessa obrigação - cfr. a este propósito o acórdão do STA de 30/06/1999, processo nº 023834.

Como se deixou exarado no acórdão da Rel. de Lisboa de 06/04/2011 (proc. nº 1.724/09.2TFLSB) "*No direito das contra-ordenações ao invés do que é corrente no direito criminal, existe em regra a separação entre a enunciação das normas de dever, das normas de conexão e das normas de sanção, com constante recurso a remissões*".

Atente-se ao caso paradigmático da falta de entrega do IVA por parte dos sujeitos passivos. A norma punitiva - artigo 114º do RGIT - fala apenas em "falta de entrega da prestação tributária devida", pelo que se mostra necessário que a decisão caracterize a obrigação que recai sobre o arguido e qual foi a falta que o mesmo cometeu.

Ora, em regra, a decisão administrativa limita-se a descrever de forma esquemática (com preenchimento de espaços em branco) essa falta, sem caracterizar a obrigação que recaía sobre o arguido naquele caso concreto.

O arquétipo da decisão dos serviços tributários é de facto demasiado abstracta e simplista, como se depreende do seguinte excerto:

Descrição sumária dos factos

Ao (À) arguido(a) foi levantado Auto de Notícia pelos seguintes factos: 1. Montante do imposto exigível: 5.630,11 Eur.; 2. Valor da prestação tributária entregue: 5.630,11 Eur.; 3. Valor da prestação tributária em falta O Eur.; 4. Data de cumprimento da obrigação:10/11/2003; 5. Período a que respeita a infracção: 2003/03; 6. Termo do prazo para cumprimento da obrigação: 12/05/2003; os quais se dão como provados.

Normas infringidas e punitivas

Os factos relatados constituem violação do(s) artigo(s) abaixo indicado(s), punidos pelo(s) artigo(s) do RGIT referidos no quadro, aprovado pela Lei nº15/2001, de 05/07, constituindo contra-ordenação(ões).

Normas infringidas Normas punitivas

CIVA - Art 26.º n.º 1 e 40 n.º 1 a) - RGIT -- Art. 114 n.º 2 e 26º n.º - 4

Do excerto supra decorre com mediana clareza que o valor da prestação tributária de € 5.630,11 euros foi paga em 10/11/2003, e que o seu pagamento devia ter sido efectuado até 12/05/2003. Todavia a decisão não esclarece minimamente porque é que aquele arguido devia aquela importância a título de imposto e porque é que tinha que o entregar até 12/05/2003.

Tendo tais factos sido dado como provados em face do auto de notícia levantado e que aparentemente não foi infirmado pelo arguido, a questão que se coloca consiste em saber se tais elementos são suficientes para dar como provada a prática da contraordenação.

Ora, a imputação daqueles factos ao arguido só é censurada ou reprovada se sobre ele recaía o dever de cumprir a obrigação tributária naqueles termos, e nesse caso mostra-se necessário que esses elementos constem da decisão administrativa.

Em regra as normas que preveem a sanção para a violação de um determinado dever identificam este de forma assaz genérica, motivo pelo qual há que concretizá-lo através das normas que especificamente os preveem e que constam dos regimes legais de cada um dos tributos.

Por outro lado, tem que ser identificado o titular desse dever, pois só assim o facto típico lhe pode ser censurado ou reprovado.

Em regra os sujeitos passivos de IVA sabem que com uma determinada periodicidade têm que apresentar uma declaração na qual apuram o imposto devido ao Estado e que essa declaração deve ser acompanhada do meio de pagamento.

Mas nesse caso apenas podemos concluir que essa pessoa tem consciência do dever de cumprir essa obrigação. Todavia da decisão de aplicação de coima não podem resultar factos implícitos e é isso que no caso concreto ocorre. Pois só com a discriminação dos factos dos quais se extraia o dever que recai sobre o arguido de pagar aquela quantia de € 5.630,11 euros é que podemos concluir que os mesmos integram a contra-ordenação que lhe é imputada.

No fundo o que consta daquela decisão é apenas o resultado da conduta que é censurada ao arguido, ou seja, o cumprimento fora do prazo de uma dada obrigação tributária. Mas falta a caracterização do dever que recaía sobre o mesmo de forma a evitar tal resultado.

3.2. ELEMENTOS QUE CONTRIBUÍRAM PARA A FIXAÇÃO DA COIMA

A alínea c) do nº1 do artigo 79º do RGIT exige que a decisão contenha a indicação dos elementos que contribuíram para a fixação da coima e das sanções acessórias.

A exigência da fundamentação da decisão, com a indicação dos elementos que contribuíram para a fixação da coima, impõe à autoridade administrativa uma maior ponderação, ínsita na necessidade de racionalização do processo lógico e valorativo que conduziu a essa fixação, e assegura a transparência da actuação administrativa, para além de facilitar o controlo judicial, se a decisão for impugnada.

Porém, é a necessidade de conhecimento efectivo dos elementos necessários para defesa do arguido e o carácter de direito fundamental que o direito à defesa assume (art. 32.º, n.º 10, da

C.R.P.) que justificam que se faça derivar da sua falta a nulidade insuprível do processo contra-ordenacional, nos termos do art. 63.º, n.º 1, alínea d), do R.G.I.T..

Dispõe o artigo 27º, nº1, do RGIT que a coima deverá ser graduada em função

da gravidade do facto,

da culpa do agente,

da sua situação económica,

do tempo decorrido desde a data da prática da infracção , e

sempre que possível, exceder o benefício económico que o agente retirou da prática da contra-ordenação.

A decisão de aplicação da coima deve explicitar os elementos que foram tidos em consideração a propósito de tais critérios.

Em regra a jurisprudência do STA⁸ tem entendido que naqueles casos em que a coima é fixada pelo valor mínimo a falta de esses elementos não inquina de nulidade a decisão, no pressuposto de que nesses casos o arguido não alteraria a fixação da coima.

Ainda assim só se a coima for aplicada no mínimo legal, uma vez que se divergir algum montante, ainda que possa ser considerado de pouco valor, já aquele entendimento não é unânime, como se alcança dos acórdãos do STA de 30/11/2005, processo nº 0833/05, de 22/02/2006, proc nº 0834/05, e de 18/01/2006, processo nº 0449/05 (caso de falta de entrega de retenções na fonte), nos quais se considerou que não eram discerníveis as **“condições objectivas e subjectivas que rodearam o comportamento ilícito”**.

De todas as formas afigura-se-nos que a menção de tais elementos pode ser efectuada de forma sucinta, desde que esclarecedora - cf. a este propósito o acórdão do STA de 14/05/2003 (proc. 0421/03) e de 10/09/2014 (proc. 0521/14).

Importa aqui chamar a atenção que em muitos casos o serviço de finanças continua a invocar como critérios de fixação da coima os elementos que constavam do nº2 do artigo 190º do CPT⁹, os quais podendo integrar os critérios supra referidos, não são coincidentes.

No período em que vigorou o regime de aplicação do cúmulo jurídico das coimas, mostrava-se igualmente necessário que a decisão explicitasse a coima que aplicava a cada uma das infracções e não apenas a coima única - cfr. a este propósito o acórdão do STA de 20/12/2006 (proc. nº 0979/06).

⁸ Acórdãos do STA de 22/09/93 (processo nº 016098) e de 16/04/1997 (processo nº 021221).

⁹ Valor do imposto, actos de ocultação, carácter accidental ou frequente, efectivo prejuízo, tentativa de suborno e especial obrigação de não cometer a infracção.

4. MEIOS GERAIS DE PROVA

Em processo contra-ordenacional os meios de prova são os admitidos em processo penal, com as necessárias adaptações, designadamente a prova testemunhal, declarações do arguido, prova por acareação, prova documental, exames e apreensões - artigo 124º e segs. do CPP (Livro III).

A Constituição da República Portuguesa concentra a regulação das proibições de prova no Capítulo I do Título II - artigos 32º, nº8, e 34º -, preceitos que por força do disposto no artigo 18º da CRP gozam de aplicação directa.

Com base nos normativos constitucionais tem a doutrina e jurisprudência distinguido dois níveis de protecção: por um lado um nível de protecção absoluto, no qual se incluem "*todas as provas obtidas mediante tortura, coação, ofensa da integridade física ou moral da pessoa*", e por outro uma protecção relativa contra meios que representem uma abusiva violação do direito à reserva da intimidade da vida privada, no domicílio, na correspondência ou nas telecomunicações.

A CRP sanciona com **nulidade** a violação de tais normativos - artigo 32º, nº8, da CRP.

O CPP transpõe tais ditames constitucionais no artigo 126º.

Por seu lado o RGCO prevê no seu artigo 42º:

- a proibição de intromissão na correspondência ou nos meios de telecomunicação;
- a proibição de provas que impliquem a violação do segredo profissional;
- a exigência de consentimento do visado quanto a provas que colidam com a reserva da vida privada; e
- que os exames corporais e a prova de sangue só são admissíveis com o consentimento do visado.

O referido regime é por vezes derogado por legislação especial, designadamente no que respeita ao segredo bancário pela ATA no âmbito das suas atribuições - artigo 79º, nº2, alínea e) do RGICSF¹⁰.

¹⁰ **Artigo 79.º**

Exceções ao dever de segredo

1 - Os factos ou elementos das relações do cliente com a instituição podem ser revelados mediante autorização do cliente, transmitida à instituição.

2 - Fora do caso previsto no número anterior, os factos e elementos cobertos pelo dever de segredo só podem ser revelados:

(...)

d) Às autoridades judiciais, no âmbito de um processo penal;

e) À administração tributária, no âmbito das suas atribuições;

(...)

5. MEIOS DE PROVA NO PROCESSO CONTRA-ORDENACIONAL TRIBUTÁRIO

Constituem objecto de prova todos os factos relevantes para a existência ou inexistência da contra-ordenação, a sua imputação ao arguido a título de dolo ou negligência, e a determinação da coima (artigo 124º do CPP).

Nos termos do art. 72º do RGIT é admitida a prova documental, testemunhal e pericial.

a) **Documental**, designadamente informações oficiais (que só têm força probatória quando devidamente fundamentadas) - art. 72º, nº1, do RGIT.

No processo contra-ordenacional ganha relevo o **auto de notícia**, cuja força probatória está assente na **presencialidade** dos factos por parte de funcionário competente e dispensa a realização da investigação e instrução - cf. artigos 57º, 59º e 69º, nº2, do RGIT.

O auto de notícia contra-ordenacional vale como documento autêntico, cuja força probatória resulta do artigo 169.º do Código Processo Penal, “*por isso se consideram como provados os factos materiais dele constantes, enquanto a sua autenticidade ou a veracidade do seu conteúdo não forem fundadamente postos em causa*”- João Soares RIBEIRO, “O auto de notícia de contra-ordenação e de contra-ordenação: valor probatório”, *in Questões Laborais*, Ano 1, n.º 3, 1994, pág. 139.

A fé em juízo de que gozam os autos de notícia, nos termos do art. 169.º do CPP, reconduz-se assim a “um especial valor probatório – aliás de modo algum definitivo, antes só *prima facie* ou de *interim* – atribuído a certas comprovações materiais, feitas *presencialmente* por certa autoridade pública” (...) valem *exclusivamente* em relação aos *puros factos presenciados* pela autoridade, e não quanto a factos não perceptíveis sensorialmente (juízos de valor, proposições conclusivas, etc.) (...) Assim, pois a fé em juízo dos autos de notícia a que se refere o art. 169.º do CPP não acarreta qualquer presunção de culpabilidade, nem envolve, necessariamente, qualquer manipulação arbitrária do princípio *in dubio pro reo*. (...) O *especial valor probatório* dos autos de notícia, reconduzindo-se, ao cabo e ao resto, a simples prova de *interim*, também não põe em crise o direito de defesa do réu. (...) - **Acórdão n.º 440/2003** do Tribunal Constitucional.

No caso do processo contra-ordenacional tributário o auto de notícia pode ser levantado com base na consulta dos elementos constantes no serviço tributário (v.g. constatação da falta de apresentação de declaração ou da entrega de prestação tributária).

5.1. A VALORAÇÃO DE PROVA OBTIDA NO USO DE PODERES DE INSPECÇÃO E FISCALIZAÇÃO NO PROCESSO CONTRA-ORDENACIONAL

Durante a fase de inspecção tributária vigoram os princípios da cooperação, da verdade material, da proporcionalidade e do contraditório, estando os contribuintes obrigados a fornecer todos os documentos e elementos solicitados pela AT sob pena de poderem ser aplicados métodos indiretos de tributação ou de instauração de processo sancionatório (cfr. art. 59º, nº4, da LGT, arts. 9º e 10º do RCPIT e art. 111º do RGIT).

A este propósito o artigo 12º do Dec.-Lei nº 29/2008, de 25 de Fevereiro¹¹, estabelece deveres de comunicação, informação e esclarecimento à administração tributária para prevenir e combater o planeamento fiscal abusivo

Tanto no âmbito do processo penal como no processo contra-ordenacional tem-se colocado a questão de saber em que medida a prova assim obtida pelas entidades administrativas pode ser usada sem violar o direito ao silêncio e à não auto-inculpação¹².

"No seu sentido mais profundo a garantia do *nemo tenetur* visa evitar que o suspeito da prática de uma infracção seja transformado em colaborador involuntário das entidades públicas com competências processuais. Em outros termos, visa impedir que o suspeito seja tratado como mero meio de prova, actuando inclusive contra si próprio, e não como sujeito processual" - Augusto Silva Dias (in "O Direito à não auto-inculpação no âmbito das contra-ordenações do Código dos Valores Mobiliários").

O Referido Autor, citando diversa doutrina, considera que o referido princípio é transponível para o direito de mera ordenação social, com base nos direitos de audiência e defesa consagrados no artigo 32º, nº 10, da Constituição - neste sentido o acórdão do Tribunal Constitucional nº 129/09.

Tem sido entendimento jurisprudencial maioritário que os documentos validamente obtidos pela Administração Fiscal junto dos contribuintes, ao abrigo de um dever geral de colaboração ou na sequência de deveres de informação que a estes são impostos, não constituem prova proibida, pelo que poderão ser considerados no processo criminal ou contra-ordenacional em que sejam arguidas as pessoas que entregaram esses documentos - cf. acórdãos do Tribunal da Relação de Guimarães de 29/01/2007 (processo 1917/07-1) e de 12/03/2012 (processo nº 082/05.9IDBRG); da Relação do Porto de 27/02/2013 (proc. nº 15.048/09.1IDPRT); e da Relação de Lisboa de 06/04/2011 (processo nº 1.724/09.2TFLSB) e demais jurisprudência ali citada.

¹¹ Artigo 12.º

Exclusão de responsabilidade

As informações prestadas no cumprimento dos deveres previstos neste decreto-lei não constituem violação de qualquer dever de confidencialidade, nem implicam para quem as preste responsabilidade de qualquer tipo.

¹² Este conflito entre o princípio "*nemo tenetur ipsum accusare*" e os deveres de cooperação está presente em vários domínios, tais como o das infracções rodoviárias, do mercado de valores mobiliários, da concorrência, do mercado das comunicações, uma vez que todos eles estão sujeitos à actividade inspectiva da administração directa ou indirecta do Estado (incluindo a actividade de supervisão de entidades reguladoras independentes) e em todos eles estão previstas determinadas obrigações legais de cooperação que impendem sobre as pessoas, singulares ou colectivas, que se encontram sob alçada dessa acção inspectiva ou de supervisão.

Em sentido contrário podem consultar-se os acórdãos da Relação de Lisboa de 15/02/2011 (proc. nº 3501/06.3TFLSB) e de 17/04/2012 (proc 594/11.5TAPDL.L1-5).

Neste último aresto, no âmbito de uma actuação dos Serviços de Inspeção do INAC (aeronáutica), em que foram utilizados elementos constantes de um relatório de execução trimestral fornecido pela empresa inspeccionada, considerou o tribunal que se tratava de prova proibida, obtida por meios enganosos, com o entendimento de que:

"Tendo a companhia aérea em causa, agindo de boa-fé e em cumprimento do disposto no Contrato de Concessão de Serviços Aéreos Regulares que havia celebrado com o Estado Português para determinada rota, apresentado o Relatório de Execução, não podia a entidade administrativa, com poderes de supervisão e de aplicação de coimas, instaurar processo de contra-ordenação contra a mesma, com base naquele relatório, sem a advertência que tais elementos podiam servir para a instauração de um processo;

O princípio da transparência e o respeito pelos direitos da arguida exigiria que, no mínimo, a entidade administrativa referisse à arguida que os elementos que remeteu podiam servir para a instauração de um processo de contra-ordenação;

Ao instaurar o processo de contra-ordenação, com base naquele relatório e sem aquela advertência, a entidade administrativa, recolheu elementos de prova de forma ilegítima, desse modo suprimindo o direito à não auto-incriminação da arguida, violando o princípio da proporcionalidade (art.18, nº 2, da C.R.P.), na sua vertente de necessidade, já que optou pelo meio de prova mais lesivo para os direitos fundamentais da arguida, sem curar de ponderar e optar por outros meios de obtenção de prova."

Não acompanhamos tal entendimento. Refere a este propósito **Frederico Lacerda Costa Pinto** (in "Supervisão, Direito ao silêncio e Legalidade da Prova", Edição Almedina, pág. 125):

- *"Os deveres legais das entidades sujeitas à supervisão de colaborarem com a CMVM e de prestarem informação verdadeira e completa (ao mercado e à autoridade de supervisão) não podem ser limitados ou excluídos pela existência genérica de um direito do arguido ao silêncio e à não auto-incriminação, ao ponto de não se informar ou de se poder prestar informações falsas'. O direito ao silêncio do arguido apenas legitima que o mesmo não preste declarações sobre os factos quando inquirido sobre os mesmos".*

"Quando a CMVM obtém elementos exercendo os seus poderes legais de supervisão junto de entidades que têm um dever de colaboração enquanto profissionais do mercado, sem que estes possam opor o segredo profissional por determinação da lei, não estamos perante provas ilegais ou proibidas. Tal facto não constitui um meio enganoso de obtenção da prova, nem violação do segredo bancário. As exigências legais para determinar o efeito à distância das provas proibidas (artº 122º, nº1, do cód. processo penal), os limites a esse efeito reconhecidos pela lei, pela doutrina e pelo Tribunal Constitucional e o dever legal de aproveitamento de actos processuais (artº 122º, nº3 do cód. procº penal) impõem que se aproveite a prova autónoma e não dependente da prova proibida. Uma prova proibida que afecte integralmente um processo têm de ser declarada no início da audiência (artº 338º do cód. processo penal) e não no final da mesma, depois de o arguido ter sido confrontado com os factos e se ter produzido prova autónoma em relação àquela cuja legalidade foi questionada".

5.2. O DIREITO AO SILÊNCIO E À NÃO AUTO-INCULPAÇÃO

Todavia se na pendência do procedimento inspectivo se indiciar a prática de infracção tributária, o sujeito passivo ou obrigado tributário tem de ser constituído arguido, cessando o seu dever de colaboração - artigo 58º C. P. Penal.

A partir de então só colaborará se, livre e esclarecidamente, assim o entender, passando a beneficiar do catálogo de garantias constitucionais do artigo 32º da CRP assegurando-se-lhe o exercício de direitos e deveres legais constantes dos artigos 57º a 67º do CPP, nomeadamente do direito de não responder a perguntas feitas por qualquer entidade sobre factos que lhe forem imputados e sobre o conteúdo das declarações que acerca deles prestar.

A falta de explicitação deste direito tem como consequência que as declarações, prestadas posteriormente, não podem ser utilizadas como prova, ocorrendo proibição de valoração - artigo 58º, nº2 e nº 5 Código de Processo Penal - cfr. a este propósito o acórdão da Relação do Porto de 27/02/2013, processo nº 5048/09.1IDPRT.

5.3. COMUNICABILIDADE DA PROVA OBTIDA EM DIREITO PROCESSUAL PENAL PARA O PROCESSO CONTRAORDENACIONAL

Outra questão que se tem colocado prende-se com a comunicabilidade ao processo contraordenacional da prova obtida em processo penal.

Como já referimos, o legislador constitucional proibiu em absoluto, nuns casos, determinados métodos de obtenção de prova e sujeitou outros métodos de obtenção de prova a determinadas finalidades ou condicionalidades.

Por seu lado, o legislador ordinário proibiu a produção e valoração de determinados meios de prova no âmbito do processo penal e acentuou essa restrição no âmbito do processo contraordenacional - arts. 126º, nº3, do CPP, e art. 42º do RGCO.

Por outro lado, a avaliação, à luz do princípio da proporcionalidade¹³ e do princípio do interesse preponderante, sobre o exercício do poder de investigação e o âmbito da restrição dos direitos fundamentais dos cidadãos é distinta no processo penal e no processo contraordenacional.

Daí que se ponha a questão de saber se naqueles casos em que em processo de contra-ordenação não é admissível a obtenção de determinado meio de prova¹⁴, caso o mesmo seja obtido validamente em sede de processo crime, o mesmo é passível de valoração em sede de processo contra-ordenacional para prova de determinados factos.

Nos casos em que se verifica concurso de crime e contra-ordenação, sendo o tribunal comum o competente para apreciar ambas as infracções, a prova produzida no âmbito do crime pode

¹³ Na sua tripla dimensão da necessidade, adequação e proporcionalidade.

¹⁴ À luz do disposto no artigo 42º do RGCO.

ser valorada na apreciação da contra-ordenações se a prova respeitar aos mesmos factos - arts. 78º, nº1, e 42º do RGCO.

Nesta situação, refere RICARDO OLIVEIRA SOUSA¹⁵, «a valoração do mencionado meio de prova é insusceptível de gerar qualquer dano adicional pois, por um lado, o dano gerado com a produção de prova já foi causado no contexto do processo criminal e, por outro, o dano a gerar pela via da valoração ir-se-á gerar de igual forma quando aquele meio de prova for reproduzido em audiência relativa ao julgamento do crime (isto é, na mesma audiência em que se apreciará também a contra-ordenação)».

Já no caso de tal não ocorrer, ou seja, fora dos casos de concurso de infracções, afigura-se-nos que a comunicabilidade da prova não é admissível em violação do disposto no artigo 42º do RGCO.

Atentemos à seguinte situação:

No âmbito de um processo crime é obtida de forma válida documentação bancária de uma conta titulada por um dos arguidos, o qual não chega a ser contra ele deduzida acusação e o processo de inquérito é arquivado. Todavia, entende o Mº Pº que os elementos resultantes dessa documentação bancária indiciam omissão de declaração de rendimentos por parte do titular da conta e remete certidão para a ATA. Poderá esta utilizar tais elementos bancários para concluir pela existência de um acréscimo patrimonial não justificado e aplicar uma coima no âmbito de processo de contra-ordenação por omissão de declaração de rendimentos?

No acórdão do STA de **04/06/2014**, recurso nº 0515/14, numa situação similar, considerou-se que «A Administração tributária não pode fazer uso para fins tributários de documentos bancários obtidos em processo criminal objecto de arquivamento em relação à recorrente em razão da sua não pronúncia e da extinção da responsabilidade penal por morte do seu marido sem para tal ter utilizado o procedimento administrativo de derrogação do sigilo bancário previsto no artigo 63.º-B da LGT, sob pena de lhe postergar o seu direito ao recurso da decisão que determine o acesso a tal documentação bancária».

Também no acórdão do **STA de 05/09/2012** (recurso nº 837/12), numa situação em que estava em causa o acesso a documentação bancária mediante autorização do titular da conta para efeitos de prova do preço efectivo na transmissão do imóvel, ao abrigo do disposto no artigo 129º do CIRC, não podia utilizar esses elementos no âmbito de outro procedimento, sufragando, assim, o entendimento da proibição de valoração dos conhecimentos fortuitos, ou seja, obtidos com uma determinada finalidade, mas utilizados para outra.

No sentido contrário foi proferido o acórdão do TCA Norte de 15/10/2010 (recurso nº 01619/09), no qual se entendeu numa situação similar que «Não invocando o contribuinte qualquer ilegalidade relativamente ao modo como a informação bancária foi acedida pela autoridade judiciária, não há qualquer óbice à sua utilização no procedimento tributário, onde podem usar-se todos os meios de prova admitidos em direito (cf. art. 72.º da LGT e art. 50.º do CPPT)».

¹⁵ in "A comunicabilidade da prova penal", Revista de concorrência e regulação, Coimbra, a.3n.9(Jan.-Mar.2012), p.275-292.

6. DA PROVA NA FASE JUDICIAL

No caso do **arguido**, os meios de prova devem ser indicados no recurso dirigido ao tribunal - arte. 80º, nº2, do RGIT.

Por sua vez o Rep. da FP pode indicar a prova que considere relevante aquando da remessa dos autos a tribunal - artigo 81º, nº2, do RGIT.

O RGIT alheia-se do MºPº, mas como é óbvio, aquando do recebimento dos autos e apresentação dos mesmos ao tribunal, deve o MºPº aproveitar para indicar a prova que entender conveniente para a decisão da causa e que ainda não tenha sido indicada - artigo 72º do RGCO.

Aliás o figurino do artigo 81º do RGIT, que reflete em parte o disposto no artigo 214º do CPT, está manifestamente ultrapassado. Por um lado incumbe ao MºPº apresentar os autos ao juiz, nos termos do artigo 62º, nº1, do RGCO, sob pena de falta de impulso processual.

E por outro lado o Rep. da Faz. Pública já não tem lugar no tribunal, como acontecia anteriormente, pelo que, em regra, o mesmo só tem contacto com os autos aquando da notificação da admissão liminar do recurso. E dizemos em regra, porque há casos em que o Rep. da Faz. Pública acompanha o processo desde o início da fase administrativa. Já o mesmo não sucede com o Rep. da Faz. Pub. junto das Direcções de Finanças que não tem qualquer contacto com o processo na fase administrativa, que é em regra instruído no serviço de finanças.

6.1. PROVA TESTEMUNHAL

Como na fase judicial as testemunhas são ajuramentadas (artigo 132º, nº1, al. b), do CPP), a produção de prova testemunhal na fase administrativa não pode ser aproveitada na fase judicial.

A produção da prova que deva servir para fundar a convicção do julgador, tem de ser realizada na audiência e segundo os princípios naturais de um processo de estrutura acusatória: os princípios da imediação, da oralidade e da contraditoriedade na produção dessa prova. Essa é a solução prevista no art.º 355º do Código Processo Penal.

Em sede de recurso da decisão administrativa de aplicação da coima o artigo 82º do RGIT nada dispõe sobre a **documentação da audiência de julgamento**, pelo que em princípio se aplica, subsidiariamente, o disposto no artigo 66º do RGCO, o qual estabelece que a audiência em 1ª instância obedece às normas relativas ao processamento das transgressões e contravenções (DL 17/91), não havendo lugar à redução da prova a escrito, o que tem sido entendido como não permitindo a gravação da audiência.

O segmento final da norma tem sido conjugado com o disposto no artigo 75º, nº1, do RGCO, que estabelece que no âmbito do recurso da decisão de 1ª instância, o tribunal de recurso apenas conhecerá da matéria de direito, não cabendo recurso das suas decisões.

E visando a documentação da audiência o controlo da fixação da matéria de facto pelo tribunal de recurso, na medida em que permite ou facilita o seu reexame, tem sido entendido que o disposto naquele normativo não viola o direito de defesa do arguido - cfr. neste sentido os

acórdãos da Relação de Lisboa de 13/02/2013, processo nº 786/12.0TBSJM e de 28/05/2015, processo nº 2140/13.TAPDL e acórdão do Tribunal Constitucional nº 50/99.

Ora, no caso do processo contra-ordenacional tributário, atento o disposto no artigo 83º do RGIT, o recurso da decisão de 1ª instância abrange tanto a matéria de facto como de direito, motivo pelo qual não se aplica o segmento final do artigo 66º do RGCO, havendo, assim, lugar à documentação da audiência através da sua gravação, nos termos do artigo 364º do CPP.

Muito obrigado pela atenção dispensada.



Parte 1: https://educast.fccn.pt/vod/clips/1culeoento/link_box_h

Parte 2: https://educast.fccn.pt/vod/clips/1culeoenlp/link_box_h

7. BIBLIOGRAFIA

JORGE LOPES DE SOUSA E MANUEL SIMAS SANTOS, "Regime Geral das Infracções Tributárias - Anotado", Editora Areas, 2010.

PAULO PINTO DE ALBUQUERQUE, "Comentário do Regime Geral das Contra-Ordenações", edição Universidade Católica, 2011.

ANTONIO LEONES DANTAS, "Direito das Contra-ordenações – Questões Gerais", 2010.

MARCELO MADUREIRA PRATES, "Sanção Administrativa Geral: Anatomia e Autonomia", Almedina, 2005.

SERGIO PASSOS, "Contra-ordenações – Anotações ao Regime Geral", 2006.

FREDERICO DE LACERDA DA COSTA PINTO, "O ilícito de mera ordenação social e a erosão do princípio da subsidiariedade da intervenção penal" – Direito Penal e Económico Europeu, Textos Doutrinários, vol. I, pág.209.

FREDERICO DE LACERDA DA COSTA PINTO, "Supervisão, direito ao silêncio e legalidade da prova", edição Almedina, 2009.

AUGUSTO SILVA DIAS, "O Direito à não auto-inculpação no âmbito das contra-ordenações do Código dos Valores Mobiliários", Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Sérvulo Correia, vol. IV, Coimbra Editora, 2010.

ANTÓNIO BEÇA PEREIRA, "Regime Geral das Contra-Ordenações e Coimas", 1996.

JOÃO SOARES RIBEIRO, "Contra-Ordenações Laborais", Almedina, 2000.

ISABEL MARQUES DA SILVA, "Regime Geral das Infracções Tributárias", Cadernos IDEFF, nº 5 .

ALFREDO JOSÉ DE SOUSA, "Infracções Fiscais (Não Aduaneiras)", 1997.

MANUEL FERREIRA ANTUNES, "Reflexões Sobre o Direito Contra-ordenacional", SPB Editores.

PAULO MARQUES, Infracções Tributárias, vol II, contra-ordenações, edição Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2007.

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

O ALARGAMENTO DA COMPETÊNCIA DOS TRIBUNAIS TRIBUTÁRIOS

Mário Aroso de Almeida*



https://educast.fccn.pt/vod/clips/zzi47kqr6/link_box_h

* Pró-Reitor e Professor da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa.

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

**A COMPETÊNCIA INTERNACIONAL DOS TRIBUNAIS TRIBUTÁRIOS AO ABRIGO DO
MECANISMO DE ASSISTÊNCIA MÚTUA ENTRE ESTADOS-MEMBROS DA UE
EM MATÉRIA DE COBRANÇA DE CRÉDITOS FISCAIS**

Dulce Neto*

O tema que fui convidada a apresentar é, como sabem, o da competência internacional dos Tribunais Tributários à luz do mecanismo de assistência mútua entre Estados-Membros em matéria de cobrança de créditos fiscais. Tema que tem vindo a colocar várias questões em processos judiciais e cuja importância é incontestável tendo em conta a actual relevância, sobretudo no âmbito da União Europeia, do mecanismo de assistência mútua entre Estados em matéria de cobrança de créditos de natureza tributária.

E o que me proponho é, essencialmente, partir de questões que têm sido colocadas ao Supremo Tribunal Administrativo (STA) em recursos de decisões proferidas em 1ª instância, e que denotam, de alguma forma, as dificuldades sentidas nesta matéria não só pelos contribuintes e respectivos mandatários judiciais, como pelos funcionários dos serviços de finanças, como, também, pelos senhores magistrados.

As questões giram sempre, obviamente, em torno de um processo de execução fiscal, instaurada num determinado serviço de finanças português, a quem foi pedido pela Autoridade Tributária de outro Estado a cobrança coerciva de um tributo liquidado por esse outro Estado e que a ele é devido (o chamado Estado requerente, por contraposição ao Estado português, que será, neste caso, o Estado requerido).

Sabido que o processo de execução fiscal é unitária e integralmente um processo judicial – conforme resulta inequivocamente do artigo 103º da Lei Geral Tributária – e que, por essa razão, pode e deve entender-se que o processo executivo fica imediatamente na dependência de um determinado tribunal tributário nacional logo que é instaurado no serviço de finanças (embora a intervenção do juiz fique reservada à apreciação e decisão da oposição à execução, de incidentes, de embargos de terceiro, e de reclamações dos actos praticados pelo órgão da execução), a questão que se coloca é, então, a de saber se esse tribunal tributário detém

* Juíza Conselheira, Vice-presidente do Supremo Tribunal Administrativo.

competência internacional para todo esse contencioso associado ao processo de execução fiscal, e também para o processo de impugnação judicial do acto de liquidação de onde emerge a dívida exequenda – e que é, naturalmente, uma receita tributária que pertence a outro Estado.

No fundo, a matéria que nos interessa é apenas a que diz respeito à delimitação dos litígios que, apresentando elementos de conexão com ordens jurídicas estrangeiras, devem ser conhecidos pelos tribunais tributários portugueses. Não interessa, por isso, no âmbito da análise deste pressuposto processual, indagar da viabilidade de procedência deste tipo de litígios ou do mérito da respectiva pretensão.

Como sabem, nem as normas do contencioso tributário nem as normas do contencioso administrativo contém regulação sobre a competência internacional dos tribunais administrativos e fiscais. É, porém, inquestionável, e tem sido salientado pelos diversos acórdãos que o STA tem proferido sobre a matéria, que em face da natureza do caso omissio há que aplicar subsidiariamente as regras do Código de Processo Civil, em conformidade com o disposto no artigo 2º, alínea e), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

E o Código de Processo Civil (CPC), ao fixar as regras para a competência internacional dos tribunais, dispõe expressamente que ficam ressalvadas as regras estabelecidas «*em regulamentos europeus e em outros instrumentos internacionais*». É o que consta expressamente do artigo 59º do actual CPC, e que já constava, de forma análoga, no artigo 65º do anterior CPC.

E, por isso, a competência internacional em matéria de litígios de natureza tributária afere-se pelas fontes internacionais e comunitárias, já que as normas internas não permitem, por si, que um crédito que é objecto de um título emitido por uma autoridade tributária de outro Estado possa ser cobrado por um tribunal tributário português. As regras nacionais, em matéria de cobrança coerciva, têm o seu campo de aplicação limitado ao território nacional. É por isso que nesta matéria é imprescindível atender ao que se encontra estabelecido nas Convenções bilaterais ou multilaterais aprovadas e ratificadas por Portugal ou atender às Directivas comunitárias e diplomas da sua transposição para a ordem jurídica interna.

E isso tanto para o processo de execução fiscal em si, como para todo o contencioso judicial que a ele se encontra associado, sendo que, a este nível de assistência entre Estados na cobrança de créditos fiscais, não são aplicáveis os instrumentos de cooperação judiciária entre

Estados Membros que vigoram em matéria civil e comercial, área onde funciona, como sabem, uma Rede Judiciária Europeia regida por diversas Diretivas e Regulamentos. No domínio dos litígios da jurisdição administrativa e fiscal não se aplicam, portanto, essas Diretivas e Regulamentos, nem, conseqüentemente, a conhecida jurisprudência do TJUE sobre mecanismos de cooperação judiciária entre os diversos órgãos do Poder Judiciário dos Estados-Membros da União.

É por isso essencial fazer uma breve resenha dos instrumentos internacionais que regem a assistência entre Estados na cobrança de créditos de natureza tributária.

Como sabem, a circunstância de Portugal ser membro da União Europeia e de organizações internacionais, como a OCDE, têm-no sujeitado tanto a normas convencionais como a normas comunitárias sobre cooperação entre Estados a nível de assistência mútua para cobrança de créditos fiscais, isto é, tanto a normas que constam de Convenções (bilaterais ou multilaterais) que tenha subscrito e ratificado, como às Directivas e Regulamentos comunitários sobre a matéria.

Esses mecanismos de cooperação no domínio da fiscalidade são fundamentais numa era de globalização, como é a nossa, de grande mobilidade internacional (de pessoas, de capitais, de bens e de serviços) que amplia significativamente as possibilidades de evasão fiscal, e que exige, por isso, uma forte cooperação entre os Estados de forma a permitir não só a troca de informações entre as Autoridades Tributárias dos diversos Estados, como o mútuo auxílio na cobrança de impostos, isto é, instrumentos que permitem a um Estado, como Portugal, proceder no seu território, e mediante os procedimentos e actos executivos previstos na sua própria lei interna, à cobrança coerciva de impostos que são devidos a outro Estado – o chamado Estado requerente.

Relativamente às Convenções bilaterais sobre Dupla Tributação que Portugal tem celebrado, elas seguem maioritariamente, como sabem, a Convenção Modelo da OCDE, e o seu actual artigo 27º refere expressamente essa obrigação de assistência mútua entre os Estados Contratantes *“para fins de cobrança dos respectivos créditos fiscais”*.

Todavia, esse artigo 27º só foi incluído na Convenção-Modelo em 2003, pelo que as Convenções celebradas antes dessa data geralmente não incluíam uma disposição com esse teor de assistência entre os Estados. Das que foram celebradas por Portugal antes de 2003, só três continham já uma disposição desse género. E mesmo após de 2003, Portugal continuou a

não incluir essa cláusula nas Convenções sobre Dupla Tributação que celebrou, pese embora a assistência mútua tenha passado a ser uma realidade no contexto europeu.

Pelo que, a este nível, é muito limitado o efeito prático das Convenções bilaterais sobre dupla tributação que Portugal celebrou com outros Estados, o que explica a razão por que as questões que têm sido colocadas nos tribunais tributários sobre a sua competência internacional não digam respeito, em regra, a mecanismos de assistência estipulados em Convenções.

Todavia, isso pode mudar porque Portugal procedeu muito recentemente, em Setembro de 2014, à aprovação e ratificação da Convenção Multilateral relativa à Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal, que já fora adoptada em Estrasburgo em 1988, e que foi sujeita a um Protocolo de Revisão em Paris, em Maio de 2010, com início de vigência em Junho de 2011.

Portugal passou, assim, a ser parte nesta Convenção Multilateral, que é um instrumento fundamental de cooperação entre Portugal e países terceiros não membros da União Europeia, cobrindo um número apreciável de impostos, e que determina um aumento significativo das formas de assistência administrativa entre Estados (onde se inclui a assistência à cobrança de créditos fiscais), tendo Portugal formulado apenas três reservas, através das quais se reservou o direito de não prestar qualquer modalidade de assistência no que diz respeito a contribuições obrigatórias para a segurança social, impedindo, assim, que outros Estados lhe possam requerer (ou que ele possa requerer a outros Estados) a cobrança de créditos tributários ou de coimas em relação às contribuições obrigatórias para a segurança social.

Esta Convenção representa um alargamento considerável do número de países com os quais Portugal passa a ter direitos e obrigações de assistência em matéria de cobrança de créditos fiscais, pelo que será natural que, de futuro, se venham a colocar com mais frequência questões relativas à competência internacional dos tribunais tributários portugueses, sendo essencial, para a sua resolução, atender não só ao teor das disposições dessa Convenção, mais precisamente aos seus artigos 11^o e seguintes, como também aos Comentários relativos a essas disposições. É fácil consultar na internet o texto desta Convenção e dos respectivos Comentários.

Tudo isto para explicar que, apesar de os instrumentos de cooperação e de assistência mútua à cobrança poderem ter previsão em Convenções, apenas vou falar de forma mais

pormenorizada do instrumento de assistência vigente na União Europeia, até porque a actual diretiva comunitária diz expressamente que em relação aos Estados-Membros ela prevalece relativamente às Convenções que possam existir entre os Estados.

E embora essa assistência mútua entre Estados-Membros possa efectivar-se através de quatro modalidades: a troca de informações, a notificação do devedor, a cobrança de créditos fiscais, e a adopção de medidas cautelares de garantia, o que interessa aqui abordar, face ao tema proposto, é apenas a modalidade de cobrança de créditos, pelo que não vou falar das Directivas e Regulamentos Comunitários que existem para essas outras modalidades.

Posso sugerir, sobre essa temática da cooperação entre Estados a nível de Troca de Informações de natureza fiscal, o **Acórdão do STA de 23/10/2013, no Processo nº 01361/13**, de que fui Relatora, em que estava em causa uma providência cautelar intentada por uma sociedade residente em Portugal e que visava suspender a eficácia de um acto praticado por Serviço de Inspecção Tributária que determinara a realização de acção inspectiva a essa sociedade para recolha de elementos da sua escrita e contabilidade com vista a dar cumprimento a um pedido de informações formulado pela autoridade fiscal espanhola.

Nesse processo nunca se colocou a questão da competência internacional do tribunal tributário português onde foi instaurada a providência cautelar, e este acórdão pode apenas ser útil para o caso de necessitarem de se debruçar o tema da cooperação entre Estados-Membros na vertente da Troca de Informações em matéria fiscal, e de conhecerem as Directivas aplicáveis nessa matéria e diplomas legais que fizeram a sua transposição para o ordenamento jurídico português.

Voltando ao nosso tema, da assistência mútua entre Estados membros em matéria de cobrança de créditos fiscais, as Directivas a ter em conta são as seguintes:

- A actual Directiva 2010/24/EU, 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 que nela se encontram especificadas, transposta para a ordem jurídica interna portuguesa pelo Dec. Lei nº 263/2012, de 20 de Dezembro.
- A antecedente Directiva 76/308/CEE, do Conselho, de 15 de Março de 1976, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos resultantes de operações que fazem parte do sistema de financiamento do Fundo Europeu de Orientação e Garantia Agrícola, bem como de direitos niveladores agrícolas e de direitos aduaneiros, com as

alterações introduzidas pela Directiva 2001/44/CE, de 15 de Junho de 2001, transposta para a ordem jurídica interna pelo Dec. Lei nº 296/2003, de 21 de Novembro, e que só foi revogado pelo actual Dec. Lei nº 263/2012, de 20 de Dezembro.

Essa Directiva 76/308 e os respectivos actos modificativos foram posteriormente codificados pela Directiva 2008/55/CE, do Conselho, de 26 de Maio de 2008, passando a assistência mútua a abranger um leque mais alargado de tributos.

Em termos de legislação nacional, temos, então, o actual Dec. Lei nº 263/2012, que entrou em vigor no dia 21/12/2012 e que revogou o anterior Dec. Lei nº 296/2003.

E estou a chamar à colação Directivas e diplomas nacionais já revogados porque nalguns processos executivos ainda é necessário tomá-los em consideração.

Foi o que sucedeu no processo que deu origem a recente acórdão do STA (a que mais adiante voltarei) onde estava em causa uma oposição a execução fiscal instaurada em 2006 no Serviço de Finanças de Mangualde a pedido da Autoridade Tributária Alemã, pedido esse formulado ainda no âmbito do procedimento de assistência mútua previsto na Directiva 76/308 e no diploma que a transpôs.

Na 1ª instância fora suscitada a questão da incompetência internacional do TAF de Viseu para essa oposição, e para o efeito o julgador procurou o quadro legal aplicável, tendo em conta que fora entretanto revogada a legislação vigente à data do pedido de assistência que a Autoridade Alemã dirigira à Comissão Interministerial em Portugal (esta Comissão é o órgão responsável pela aplicação do regime de assistência mútua à cobrança em Portugal e que determina (ou não) que se proceda à requerida assistência com a posterior instauração do execução fiscal em Portugal).

Em 1ª instância julgou-se que a problemática teria de ser decidida à luz do princípio *tempus regit actum* e que, por força desse princípio, seria de aplicar a legislação vigente à data do acto, ou melhor, vigente à data do pedido de assistência formulado pelo Estado Alemão, que ocorrera no ano de 2006, aplicando-se, por isso, a Directiva 76/308 e o Dec. Lei nº 269/2003. Todavia, a invocação desse princípio ou até do princípio geral da aplicação imediata da lei processual não me parece correcta, porque em matéria de competência dos tribunais há norma específica, segundo a qual a competência do tribunal se fixa no momento da propositura da causa e não da prática de qualquer acto de natureza substantiva ou adjectiva. É

o que resulta do artigo 5º do ETAF, do artigo 22º da Lei de Organização e Funcionamento dos Tribunais Judiciais (LOFTJ), e do actual artigo 38º da Lei da Organização do Sistema Judiciário (Lei nº 62/2013, de 26 de Agosto).

No caso em análise, isso acabou por não ter relevância, porque tanto o pedido de assistência, como a posterior instauração da execução e a dedução da oposição, haviam ocorrido no mesmo ano de 2006. Mas casos haverá em que pode ter relevância. Nesse caso era, portanto, aplicável o Dec. Lei nº 269/2003, vigente à data da instauração do processo de execução (cujo extenso capítulo IV, integrado pelos artigos 21º a 32º) versava especificamente sobre a assistência na cobrança.

Por razões de tempo, não vamos poder examinar instrumentos normativos já revogados, e vou concentrar-me nas disposições da actual Directiva e do diploma que a transpôs, portanto, o Dec. Lei nº 263/2012.

Uma das grandes inovações introduzidas pela actual Directiva é adopção de um título executivo uniforme no Estado-Membro requerido, com vista a resolver os problemas de reconhecimento e tradução de instrumentos emanados de outro Estado-Membro, e que constituíam uma das principais causas da ineficácia do anterior regime de assistência. Esse título executivo uniforme tem de reflectir o conteúdo essencial do título executivo inicial e constitui a única base para a cobrança e as medidas cautelares tomadas no Estado-Membro requerido, e tem de conter todas as informações que este artigo 12º refere.

Por outro lado, segundo a Directiva, todos os pedidos de assistência, os formulários-tipo de notificação e os títulos executivos uniformes são enviados na língua oficial ou numa das línguas oficiais do Estado-Membro requerido, ou são acompanhados de uma tradução para essa língua. Fica assim resolvido, em princípio, um dos principais problemas para os devedores executados em Portugal: o de serem notificados de um título executivo emitido numa língua que não compreendem.

Esse problema havia já sido colocado ao TJUE no **Processo nº C-233/08**. Tratava-se de um pedido de decisão prejudicial apresentado por um Tribunal da República Checa no âmbito de litígio de natureza tributária que opunha o cidadão checo Milan Kyrian ao Serviço Aduaneiro de Tabor (República Checa) a propósito da verificação do carácter executório do título executivo emitido pelo Serviço Aduaneiro Principal de Ratisbona (Alemanha) ao abrigo do mecanismo de assistência mútua previsto na Directiva 76/308/CEE.

O TJUE decidiu o seguinte: «No âmbito da assistência mútua instituída nos termos da Directiva 76/308 (...), o destinatário de um título executivo deve, para poder invocar os seus direitos, receber a notificação deste título numa língua oficial do Estado-Membro onde a autoridade requerida tem a sua sede. Com o objectivo de garantir o respeito deste direito, cabe ao juiz nacional aplicar o seu direito nacional assegurando a plena eficácia do direito comunitário.»

Isto é, decidiu que a notificação do título executivo ao devedor numa língua diferente da que ele compreende, e que não seja a língua oficial do Estado onde o título é notificado ao devedor, constituirá um vício que permite recusar a execução coerciva.

O que permite concluir que uma oposição a execução fiscal deduzida com esse tipo de fundamento teria, a meu ver, de ser aceite (em termos de competência) pelo tribunal tributário português, sendo que esse fundamento se integra, a meu ver, na alínea i) do artigo 204º do CPPT. E poderia até ser invocado no seio do próprio processo executivo, com vista ao reconhecimento da eventual nulidade do acto de citação pelo órgão da execução fiscal, com posterior reclamação para tribunal da decisão desfavorável nos termos previstos no artigo 276º e seguintes do CPPT.

Voltando à questão da competência internacional dos tribunais tributários para a resolução de litígios, há que atender ao disposto no artigo 14º da actual Directiva (2010/24/EU), que tem um extenso enunciado mas que, para o que aqui nos interessa, dispõe do seguinte modo:

Artigo 14º

Litígios

1. Os litígios relativos ao crédito, ao título executivo inicial no Estado-Membro requerente ou ao título executivo uniforme no Estado-Membro requerido e os litígios sobre a validade de uma notificação efectuada por uma autoridade competente do Estado-Membro requerente são dirimidos pelas instâncias competentes do Estado-Membro requerente. (...).

2. Os litígios relativos às medidas de execução tomadas no Estado-Membro requerido ou à validade de uma notificação efectuada por uma autoridade competente do Estado-Membro requerido são dirimidos pela instância competente desse Estado-Membro, nos termos das disposições legislativas e regulamentares que nele vigorem.

(...).

Em conformidade com essa Directiva, o artigo 30º do DL nº 263/2012, preceitua que:

Artigo 30º

1 - Cabe às autoridades nacionais a que se refere o artigo 5.º, de acordo com as competências legalmente definidas, a resolução de litígios relativos:

a) Ao crédito, ao título executivo inicial e ao título executivo uniforme, nas situações previstas nos artigos 24.º e 25.º;

b) À validade de uma notificação efetuada por uma autoridade nacional, ao abrigo do disposto no artigo 21.º;

c) Aos procedimentos de execução da cobrança e de adoção de medidas cautelares efetuados pelas autoridades nacionais, ao abrigo do disposto nos artigos 23.º e 26.º (...)

(...).

No fundo, manteve-se a disciplina que já constava do artigo 12º da Directiva 76/308:

Artigo 12º

1. Se, no decurso do processo de cobrança, o crédito ou o título executivo emitido no Estado-membro onde a autoridade requerente tem a sua sede forem impugnados por qualquer interessado, a acção deverá ser proposta por este perante a instância competente do Estado-membro onde a autoridade requerente tem a sua sede, em conformidade com as normas jurídicas em vigor neste Estado. (...)

(...)

3. Quando a impugnação incidir sobre as medidas de execução tomadas no Estado-membro onde a autoridade requerida tem a sua sede, a acção deve ser proposta perante a instância competente deste Estado-membro, nos termos das suas disposições legislativas ou regulamentares.

E no artigo 27º do anterior Dec. Lei nº 296/2003:

Artigo 27.º

Impugnação do crédito ou do título executivo

1 - Se, no decurso do processo de cobrança, o crédito ou o título executivo for objecto de reclamação, impugnação ou deduzida oposição à execução por quem tem interesse legítimo, a acção correspondente deve ser proposta por este perante a instância competente do Estado membro onde a autoridade requerente tem a sua sede, em conformidade com a legislação interna desse Estado.

(...)

3 - Quando a acção tiver por objecto medidas de execução adoptadas no Estado membro da autoridade requerida, esta deve ser proposta perante a instância competente para apreciar a questão de acordo com a legislação interna aplicável aos créditos nacionais similares.

De tudo resulta, em suma, que:

- Se o crédito tributário em si ou o título executivo for objecto de meio de reacção contenciosa, tal meio de reacção deve ser intentado perante a instância competente do Estado Requerente (Estado que solicitou o pedido de assistência) e apreciado e decidido em conformidade com a legislação interna desse Estado;
- Se a acção tiver por objecto qualquer medida de execução adoptada no Estado Requerido (Estado que está a proceder à cobrança), esta deve ser proposta perante a instância competente deste Estado, que a apreciará de acordo com a legislação interna aplicável aos créditos nacionais similares.

Pelo que quando o Estado Português é o Estado Requerido, os seus tribunais tributários não têm competência internacional para apreciar impugnações judiciais ou outro tipo de acções onde se pretenda discutir a legalidade acto de liquidação do tributo em cobrança, nem quaisquer acções onde esteja em causa a validade ou eficácia do título executivo emitido pelo Estado Requerente, já que essas acções têm de ser intentadas perante as instâncias judiciais do Estado requerente, sendo decididas em conformidade com a legislação interna desse Estado.

Os tribunais tributários portugueses apenas têm competência internacional para apreciar os litígios relativos às medidas ou actos de execução praticados pelos órgãos de execução fiscal portugueses.

Sabido que a cobrança que é solicitada pela Autoridade Tributária do Estado requerente passa necessariamente pela realização de uma série de formalidades e de actos a realizar por determinados órgãos administrativos e judiciais competentes do Estado requerido à luz da sua lei interna, todos com vista a dar execução ao pedido formulado e a obter a arrecadação da receita em causa (quer sejam actos puramente administrativos, quer sejam actos processuais de instauração e tramitação do processo de execução fiscal), podemos afirmar, de forma clara e inequívoca, a competência internacional dos tribunais tributários portugueses para apreciar e decidir:

- as reclamações dos actos praticados no âmbito do processo de execução fiscal, previstas nos arts. 276º e segs. do CPPT;
- os embargos de terceiro;
- os incidentes do processo de execução.

Já quanto aos processos de oposição à execução fiscal, essa competência internacional dependerá da causa de pedir delineada na respectiva petição inicial. Isto porque existem alguns fundamentos de oposição ou causas de pedir para as quais os tribunais portugueses não terão competência internacional à luz das regras enunciadas. É o caso do fundamento previsto na alínea a) do artigo 204º do CPPT (a chamada ilegalidade abstracta ou absoluta da liquidação) na alínea h) (as ilegalidades em concreto do acto de liquidação), na alínea c) (a falsidade do título executivo), na alínea e) e porventura na alínea i) (a falta de notificação, no Estado requerente, do acto de liquidação e a consequente inexigibilidade da dívida exequenda) e na alínea g) (duplicação de colecta).

Como se deixou frisado no **Acórdão do STA de 4/3/2015, no Proc. nº 0146/15** (Relator Conselheiro Francisco Rothes) a competência internacional deve ser aferida em face do pedido deduzido e das concretas causas de pedir em que o autor o suporta. Porém, saber se os fundamentos invocados pelo oponente são ou não adequados ao pedido formulado é matéria que se situa já fora do âmbito da competência internacional. Com efeito, para a apreciação da questão da competência internacional de um tribunal, enquanto pressuposto processual prioritário, é indiferente, como vimos, a viabilidade da pretensão ou o mérito da causa.

Nesse Acórdão, o STA debruçou-se sobre a questão da competência internacional de um determinado TAF para o conhecimento de uma oposição que o executado deduzira à execução fiscal contra si instaurada num determinado Serviço de Finanças a pedido da autoridade tributária grega na sequência de acto de reversão da execução contra responsável subsidiário efectuado pela autoridade grega. Na oposição o executado suscitara 4 questões:

- Invocara, em 1º lugar, que o Estado português, através da Comissão Interministerial para a Assistência Mútua, devia ter recusado o pedido de assistência no que respeita aos créditos respeitantes a um determinado período, face ao disposto no art. 18º da Diretiva 2010/24 e no art. 10º nº 4 do DL nº 263/2013;
- Em 2º lugar, invocara que no campo da aplicação da Diretiva não se incluíam os devedores subsidiários;
- Em 3º lugar, que não houvera excussão prévia do património da sociedade devedora originária;
- Em 4º lugar, que fora violado o direito de audição prévia e de defesa do oponente.

Neste Acórdão, o STA depois de clarificar que a competência internacional do TAF se restringia a questões relativas a actos executivos praticados pelas autoridades portuguesas, passou à

análise das concretas causas de pedir invocadas na petição inicial da oposição, tendo concluído que o tribunal tributário apenas era internacionalmente competente para conhecer das duas primeiras.

Quanto à primeira questão, julgou-se que o acto praticado pela referida Comissão Interministerial, de aceitar a assistência pedida, podia ser sindicado junto dos Tribunais portugueses, uma vez que esse acto incorporava uma decisão que apenas podia ser ponderada por essa Comissão, e já não pelos órgãos competentes do Estado requerente. E quanto à segunda questão, que era a de saber se a Directiva comportava ou não a possibilidade de o mecanismo de Assistência Mútua ser utilizado para a cobrança de créditos em que o devedor responda apenas a título subsidiário, julgou-se que era também ao tribunal português e não ao tribunal do Estado requerente que competia dela conhecer, não interessando saber, como vimos, se a pretensão tem ou não viabilidade de procedência.

Quanto às duas últimas questões, julgou-se que o tribunal tributário português carecia de competência internacional para delas conhecer, uma vez que o acto de responsabilização do oponente a título subsidiário e o acto de reversão haviam sido praticados pela autoridade tributária alemã, e não competia aos tribunais portugueses averiguar da legalidade desse acto de reversão efectuado pelo Estado grego.

Outro Acórdão recente e que versa sobre a matéria é o **Acórdão do STA de 4/03/2015, no Proc. nº 0146/15** (Relator Conselheiro Miguel Aragão Seia), proferido no âmbito de um processo de reclamação de acto praticado pelo órgão de execução fiscal.

A questão que se colocava era a de saber se a decisão recorrida, proferida pelo TAF de Almada, incorrera em erro de julgamento ao declarar a incompetência, em razão da nacionalidade, do TAF para a apreciação de reclamação que o executado deduzira perante a sua citação para a execução fiscal que no Serviço de Finanças de Seixal fora instaurada na sequência de acto de aceitação, pela Comissão Interministerial de Assistência Mútua, do pedido de cobrança formulado pela Autoridade Tributária dos Países Baixos e que provocara a instauração do processo executivo.

Como se deixou referido no Acórdão, as irregularidades que a recorrente apontava ao acto da Comissão prendiam-se, no essencial, com a existência e validade do crédito exequendo (designadamente com uma alegada dupla tributação jurídica) e com a legalidade dos títulos executivos, e tal constitui matéria a colocar perante as instâncias do Estado requerente e a

resolver por essas instâncias, não detendo os tribunais tributários portugueses competência nacional para o efeito.

Todavia, julgou-se que, no que toca à invocada ilegalidade do ato da Comissão Interministerial, o TAF detinha competência internacional para o conhecimento da acção, porquanto se estava perante um acto praticado por um órgão da administração pública portuguesa, sendo a causa de pedir constituído pela invocação de que o Estado requerido (Portugal) teria cometido uma ilegalidade na medida em que podia ter recusado o pedido do Estado requerente. E, como vimos, para o efeito da apreciação da questão da competência internacional do tribunal, não interessa saber se o autor tem ou não razão, se utilizou o meio processual próprio para atacar o acto ou, sequer, saber se se verificam ou não todos os demais pressupostos processuais.

Para finalizar, indico o **Acórdão do STA de 07-01-2015, no Proc. nº 01570/13** (Relator Conselheiro Ascensão Lopes), proferido no âmbito de processo de oposição a execução fiscal, e que tem várias particularidades interessantes, embora se trate do caso que acima referi, em que era ainda aplicável a Directiva 76/308 e o DL 269/2003, por virtude de a execução ter sido instaurada em 2006.

Uma delas é o facto de evidenciar as dificuldades sentidas pelos Serviços de Finanças na indicação dos meios de defesa ao executado no acto da citação, procedendo como se estivessem perante uma citação normal por dívida tributária nacional, não fornecendo ao executado informação sobre esta dualidade entre meios de oposição permitidos em Portugal e os meios de reacção que têm de ser apresentados nas instâncias competentes do Estado Requerente, incorrendo em irregularidades que podem eventualmente ter relevância para a validade do acto de citação face ao disposto no artigo 190º do CPPT.

Por outro lado, o oponente afirmava que tinha havido um despacho de reversão da execução contra si, e que estava a ser demandado como responsável subsidiário pela dívida certificada no título executivo emitido pela Alemanha. Mas como o título executivo emitido pela Alemanha não se apoiava nesse tipo de responsabilidade subsidiária, indicando como devedora uma pessoa colectiva, o STA não pôde deixar de considerar que o oponente estava a invocar que em Portugal haviam sido adoptadas contra si medidas de execução lesivas e, como tal, julgou que o TAF de Viseu era internacionalmente competente apreciação deste concreto fundamento de oposição. E visto que para a competência do tribunal deve ser aferida em face da causa de pedir tal como o autor a desenha, nada mais havia que ser indagado pelo STA para efeitos de apreciação deste específico pressuposto processual.

Mas isto faz temer que os Serviços de Finanças estejam a proceder a reversões de execuções que, a pedido de outros Estados-Membros, foram instauradas contra uma determinada sociedade. Essa reversão contra o administrador ou gerente da sociedade, que à luz do direito português é responsável subsidiário pela obrigação tributária, é claramente ilegal e determina a ilegitimidade do citado, porque ele não é o devedor que consta do título executivo emitido pelo Estado Requerente e só esse Estado pode solicitar uma alteração do pedido de cobrança (designadamente quanto ao devedor) e remeter novo título executivo ou solicitar a adopção de medidas cautelares (é o que consta expressamente da Directiva e do art. 32º do Dec. Lei nº 263/2012).

Ou então, no caso, não tinha havido qualquer reversão em Portugal, mas os Serviços de Finanças não informaram o oponente que ele estava a ser citado na qualidade de legal representante de uma pessoa colectiva e isso gerou toda a confusão que se encontra espelhada no processo.

De todo o modo, e qualquer que seja a situação, esta causa de pedir determinava a competência internacional do TAF, pois saber se esse fundamento tem ou não razoabilidade ou viabilidade de procedência é matéria que se situa já fora do âmbito da questão da competência internacional do tribunal.

Nesse acórdão foi também decidido que o TAF era internacionalmente competente para conhecer da questão relativa à lei aplicável no cálculo dos juros de mora indicados no acto citação e o eventual excesso dos mesmos Mas que já não se verificava essa competência internacional quanto à caducidade do direito à liquidação do tributo ou quanto à extinção do crédito por virtude da prescrição.

A parte mais controversa do acórdão é esta relativa à matéria da prescrição. É certo que tanto o anterior como a actual Directiva, e bem assim, os diplomas que fizeram a sua transposição, referem claramente que as questões relativas à prescrição da dívida são reguladas exclusivamente pela legislação em vigor no Estado membro da autoridade requerente (no Dec. Lei nº 263/2012, é o que se dispõe no artigo 11º).

Apesar de ter assinado esse acórdão como adjunta, mantenho dúvidas sobre a questão. Isto porque a prescrição da obrigação tributária, sobretudo quando ocorre já no decurso do processo de execução, embora provoque a extinção do crédito em cobrança e, como tal, possa ser invocado em acção a instaurar nas instâncias competentes do Estado requerente, pode

também ser visto como algo que obsta à prática ou adopção de actos ou medidas de execução, tornando ilegais esses actos ou medidas de execução em curso no Estado requerido.

E o facto de Portugal não conhecer, à partida, a legislação sobre a prescrição que vigora no Estado requerente, não constitui óbice, porque é o próprio artigo 11º que impõe que a Autoridade requerente e Autoridade requerida se informem mutuamente sobre todos os elementos relativos à prescrição, designadamente sobre os actos interruptivos e suspensivos que vigoram nas respectivas ordens jurídicas, fazendo até relevar actos interruptivos e suspensivos vigentes no Estado requerido nos termos previstos nesse preceito legal.

É um tema que deixo para reflexão e, caso queiram, para o período de debate que se segue.

Finalmente, uma breve referência ao **Acórdão do STA de 26/05/2010, no Proc. nº 0298/10** (Relatora Conselheira Dulce Neto), que embora não se tenha pronunciado sobre a questão da competência internacional e de ter apreciado as questões colocadas à luz do revogado Dec. Lei nº 296/2003 e da Directiva 2008/55/CE, mantém interesse e actualidade, e que, essencialmente, diz o seguinte:

I - Os artigos 103º nº 2 da LGT e 276º do CPPT reconhecem aos interessados o direito de reclamarem para tribunal de todos os actos que tenham potencialidade lesiva, ou seja, que tenham capacidade de afectar a sua esfera jurídica, não tendo de tratar-se, necessariamente, de actos materialmente administrativos (lesivos).

II - A luz do preceituado no Dec. Lei nº 296/2003, de 21 de Novembro, e na Directiva n.º 2008/55/CE, de 26 de Maio, que dispõem sobre a assistência mútua entre Estados Membros da Comunidade Europeia em matéria de créditos respeitantes a impostos, o Estado membro da Autoridade Requerente só pode, em princípio, formular pedido de cobrança a outro Estado membro se o crédito não tiver sido objecto de reclamação, impugnação ou oposição à execução - artigo 22º, nº 1, alínea a) do DL 296/2003 e artigo 7º, nº 2, alínea a) da Directiva 2008/55/CE.

III - Como excepção a essa regra, o Estado membro da Autoridade Requerente pode, em conformidade com a sua legislação interna, solicitar a cobrança de créditos já contestados à data do pedido, desde que a legislação interna em vigor no Estado membro da Autoridade Requerida também o permita - artigo 22º, nº 2, do DL 296/2003.

IV - Se o crédito ou o título executivo só for objecto de reclamação, impugnação ou oposição à execução no decurso do processo de cobrança coerciva, este processo de cobrança fica suspenso até decisão da acção pela instância competente - artigo 28º nº 1 do DL 296/2003 e artigo 12º nº 2 da Directiva 2008/55/CE.

V - Essa imediata e automática suspensão da execução, que opera desde o momento em que foi comunicada à Autoridade Requerida a propositura da acção, não obsta a que a Autoridade Requerida possa, se considerar necessário ou se tal lhe for pedido pela Autoridade Requerente, recorrer a medidas cautelares para garantir a cobrança dos créditos - artigos 12º, nº 2, segunda parte, e 13º da Directiva 2008/55/CE.

VI - Medidas cautelares que, na legislação portuguesa, são as que encontram previsão nos artigos 135º e seguintes e 214º do CPPT (arresto e arrolamento).

VII - A Autoridade Requerente pode, excepcionalmente, solicitar outro procedimento para cobrança dos créditos que entretanto foram contestados, embora tal dependa da permissão do prosseguimento dessa cobrança pelas disposições legislativas e regulamentares e as práticas administrativas em vigor tanto no Estado da Autoridade Requerente como no Estado da Entidade Requerida - artigo 29º do DL 296/2003 e artigo 12º, nº 2, segundo parágrafo, da Directiva 2008/55/CE.

Muito obrigada pela atenção dispensada.



https://educast.fccn.pt/vod/clips/1gqusi8hoe/link_box_h

A TUTELA CAUTELAR NO PROCESSO TRIBUTÁRIO*

Joaquim Freitas da Rocha**

1. Precisões terminológicas; 2. Características; 3. Substrato axiológico e fundamento constitucional; 4. Tipologia; 5. Pressupostos e limites genéricos; 6. Apreensão; 7. Retenção de prestações tributárias; 8. Selagem de instalações; 9. Vistos; 10. Tutela jurisdicional; 11. Arresto; 12. Arrolamento; 13. Suspensão de eficácia de atos da administração; 14. Concessão provisória de um benefício fiscal; 15. Restituição antecipada de um tributo.

RESUMO

O presente escrito procura fornecer um quadro compreensivo das temáticas relativas ao *contencioso cautelar* em matéria tributária. Constatando-se logo de início a existência de dificuldades de natureza linguístico-terminológica, impõe-se um trabalho de delimitação conceptual, abordando-se após isso o tratamento das respetivas características e do respetivo fundamento axiológico-constitucional. Seguidamente, ensaia-se uma tipologia dos instrumentos cautelares tributários, convoca-se a referência aos seus pressupostos, e procura-se em breves linhas expor os seus mais significativos aspetos de regime. Ao longo de toda a exposição, adota-se um entendimento amplo da matéria tributária e dos órgãos tributários, abrangendo todo o arsenal de prestações com tal natureza (impostos, taxas, contribuições), e todas as entidades que podem exercer funções tributárias, e não apenas a Administração tributária e aduaneira *stricto sensu* (ATA).

* O presente texto tem natureza analítico-descritiva e corresponde à materialização escrita da conferência proferida no Centro de Estudos Judiciários (CEJ), em 26 de junho de 2015, no âmbito do curso de especialização “Temas de Direito Tributário”. Para um enfoque mais sistemático e pedagógico, cfr. as nossas *Lições de procedimento e processo tributário*, 5.ª edição, Coimbra editora, Coimbra, 2014, 390 e ss.; MORAIS, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2014, 310 e ss.; SOUSA, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, volume II, 6ª edição, Areas editora, Lisboa, 2011, 443 e ss., 592 e ss.; ROCHA, Joaquim Freitas e CALDEIRA, João Damião, *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT) Anotado e Comentado*, Coimbra editora, Coimbra, 2013, 149 e ss. Numa perspetiva jusprivatística v. GONÇALVES, Marco carvalho, *Providências cautelares*, Almedina, Coimbra, 2015. Para uma abordagem a outros ordenamentos, v. KLEIN et al., *Abgabenordnung: einschließlich Steuerstrafrecht*, 11.ª edição, C.H.BECK, 2011, 1326 e ss.; LAMMERDING, Jo, *Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, Erich Fleischer Verlag, Achim, 2005, 675 e ss. e LUQUE MATEO, Miguel Ángel, *Las medidas cautelares tributarias*, Atelier, Barcelona, 2010.

** Professor da Escola de Direito da Universidade do Minho.

1. PRECISÕES TERMINOLÓGICAS

Numa primeira abordagem suscetível de conferir alguma dimensão de sentido, os instrumentos cautelares podem ser definidos como meios de tutela provisória e urgente de situações jurídicas, conservando ou antecipando determinado estado ou efeito, com o objetivo de evitar prejuízos graves. Nos desenvolvimentos subsequentes será precisado o sentido desta tentativa de definição, mas, por agora, interessará destacar que a imprecisão e a vaguidade conotativas e denotativas têm sido a regra neste âmbito temático.

Na verdade, os diversos tipos de discursividade jurídica — normativa-legal, jurisprudencial e científico-doutrinal — não têm conseguido resguardar-se de alguma confusão e sobreposição de termos e expressões, falando-se em “instrumentos”, “medidas”, “providências”, “procedimentos”, “processos”, etc., com natureza, características ou pretensões cautelares. Pela nossa parte, assume-se a natureza convencional destes termos — de resto, no seguimento da natureza convencional de toda a linguagem jurídica —, tudo dependendo do recorte significativo que se queira dar às expressões e do particular contexto significativo em que se queira as mesmas inserir. Naturalmente que tal convencionalismo não será sinónimo de arbítrio discursivo, fazendo-se tábua rasa de estruturas essenciais de racionalidade ou negligenciando os conceitos historicamente objetivados, como, a título exemplificativo, os de procedimento ou de processo. Do mesmo modo, não se confundirão as realidades com representações jurídicas análogas inseridas em outros quadrantes temáticos, como as garantias das obrigações tributárias. Ainda assim, e como forma de conferir alguma operatividade à presente exposição, utilizar-se-ão preferencialmente os termos “instrumentos” ou “medidas”, por serem aqueles que aparentemente se revelam mais abrangente e apresentam menores inconvenientes de indeterminação.

2. CARACTERÍSTICAS

Como se disse, os instrumentos cautelares podem ser conceptualmente delimitados como meios de tutela provisória e urgente de situações jurídicas, conservando ou antecipando determinado estado ou efeito. A sua correta compreensão pressupõe que se tenha presente que o *tempo normal* de uma tramitação jurídico-tributária formal (procedimento ou processo) com frequência se demonstra inconciliável com o *bem decidir*, principalmente porque a morosidade e o arrastamento burocrático podem prejudicar a conveniente descoberta da verdade material, beneficiar o incumprimento ou acarretar alguma injustiça, ainda que a

decisão final possa eventualmente ser favorável à pretensão formulada. Também frequentemente pode suceder que essa mesma morosidade implique prejuízos sérios que muito dificilmente uma posterior decisão benéfica consegue afastar. Pense-se, por exemplo, em situações em que a decisão de um recurso hierárquico interposto de uma revogação de benefício fiscal apenas surge passados vários meses, tarde demais, e colocando em crise uma determinada estrutura empresarial, precipitando-a para um estado de insolvência; ou em situações em que o contribuinte intenta desde logo impedir que a ATA aceda aos seus dados bancários por meio de um ato de derrogação de sigilo, sabendo que um recurso jurisdicional por si só não terá efeito suspensivo e não será decidido de imediato e quando o for não terá efeito útil; ou ainda — pensando agora no “lado oposto” — num caso em que o credor tributário firmemente crê que se nada for feito rapidamente o devedor seguramente fará dissipar elementos do seu património, esquivando-se a um futuro ato de penhora e frustrando a execução da dívida tributária. Igualmente se poderia pensar em casos de perigo de ocultação de livros de escrita, apagamento de dados informáticos, desvio de mercadorias, etc. Em todos estes casos e situações, sem dificuldade se percebe que interessará a uma das partes do *contencioso tributário* paralisar a atuação da contraparte, e o quanto antes, de modo a impedir a produção de um dano que, se não for de facto irreparável, poderá ser seguramente de difícil reparação. Por tal motivo, a tutela jurídica que o ordenamento deve dispensar há de ser uma tutela célere e urgente, isto é, do ponto de vista da sua operacionalização comporta vias e tramitações simplificadas e preferentes, nomeadamente em Tribunal, garantindo-se que os respectivos atos corram em férias e com precedência em relação ao serviço dito normal (36.º, n.º 1, alínea e) e n.º 2 do CPTA, aplicável subsidiariamente ao domínio adjetivo tributário).

2.1. Note-se que se trata aqui de considerar um *prejuízo sério*, e não um qualquer prejuízo decorrente dos comuns desenvolvimentos de uma tramitação formal. Como se compreende, qualquer procedimento ou processo pode demorar, pois o revestimento jurídico exigido no âmbito de um Estado de Direito convoca complexos de atos que não podem, em abono da justiça formal e material, ser negligenciados — torna-se necessário chamar todos os interessados e ouvi-los; recolher, estudar e analisar elementos probatórios complexos; elaborar, fundamentar e publicitar as decisões, etc., sempre tendo presente que os órgãos instrutores e decisores (sejam administrativos, sejam jurisdicionais) estão obrigados e cumular centenas de apreciações, ponderações e decisões. Mas o que está aqui em causa não são, nem podem ser, estes “normais” prejuízos decorrentes do acesso ao Direito, mas apenas aqueles prejuízos que genericamente se podem qualificar como graves (se se trata de prejuízos irreparáveis ou não procurará ver-se adiante). Importa igualmente reter a ideia de que, em

matéria tributária, o arrastamento burocrático referido torna-se, até certo ponto, mais premente no domínio do processo do que no do procedimento, principalmente por duas razões: em primeiro lugar, porque os prazos para a conclusão de tramitação são mais alargados ali do que aqui (pense-se, por exemplo, nos prazos máximos de duração, respetivamente de dois anos e de quatro meses); em segundo lugar porque em processo esses prazos são — ou podem ser — vistos como meramente indicativos, o que não é a regra de perspetivação no procedimento.

2.2. Ora, dando como acertadas as precedentes considerações, é possível afirmar que as principais características dos instrumentos cautelares serão a *instrumentalidade* e a *provisoriedade*. Por um lado, tais instrumentos não configuram um fim em si mesmo, mas revelam-se ao serviço de um interesse principal tutelado em outro procedimento ou processo (de inspeção, de avaliação, de liquidação, de derrogação do sigilo, de execução, etc.); por outro lado, não se intentando uma resolução definitiva de um litígio, os efeitos inerentes são por natureza limitados no tempo, procurando apenas encontrar uma decisão interina ou um arranjo passageiro no sentido de evitar, naquele momento, males maiores.

3. SUBSTRATO AXIOLÓGICO E FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL

A adequada percepção jurídica destes instrumentos pressupõe que se considere que existem dois eixos valorativos distintos mas interdependentes que os ancoram, um de natureza objetivista e outro de natureza subjetivista: por um lado, importa considerar o *princípio da prossecução do Interesse público*, aqui materializado na arrecadação de tributos necessários à satisfação de necessidades públicas e, por outro lado, não podem ser perdidos de vista os *princípios do acesso ao Direito e da tutela jurisdicional efetiva*, corporizado nas garantias de defesa dos contribuintes ou obrigados tributários (*lato sensu*). Compreensivelmente, o primeiro dos princípios referidos subjaz à consagração de instrumentos cautelares a favor da Administração tributária (AT), enquanto os segundos fornecem o substrato material para consagrar instrumentos cautelares a favor dos contribuintes. No primeiro grupo, a AT procura impedir que os contribuintes prejudiquem os propósitos de arrecadação das receitas públicas ou destruam elementos probatórios necessários à descoberta da verdade material; no segundo, os contribuintes intentam reagir às atuações públicas intrusivas e lesivas da sua esfera jurídica. Uma perspetivação jurídica que se queira apropriada não deve negligenciar nenhum dos eixos, sob pena de os transformar em armas de luta processual com propósitos meramente circunstanciais.

4. TIPOLOGIA

Assumindo que se está em presença de meios jurídicos marcados pela instrumentalidade e provisoriedade e cujo objetivo é a evitação de prejuízos (objetivos e subjetivos) sérios, importa indagar que meios poderão ser esses. Tão importante quanto definir e fundamentar uma realidade jurídica é, nos quadros de uma teoria jurídica sustentada, a sua correta tipologia, por meio da individualização dos seus *traços*, do seu agrupamento em agregados característicos, e da sua distinção em relação a figuras próximas, tendo presentes as suas denotações essenciais. Procuremos captar, em primeiro lugar, uma tipologia abstrata — a partir de categorizações teóricas — e, após isso, uma tipologia concreta — a partir dos dados fornecidos pelos legislador positivo.

4.1. Desde logo, podem existir (i) instrumentos cautelares *em benefício* da AT e instrumentos cautelares *em benefício* dos contribuintes ou outros obrigados tributários, sendo que no primeiro grupo relevam as considerações de Interesse público e de acautelamento da adequada arrecadação da receita pública tributária, enquanto que no segundo sobrelevará essencialmente o princípio da tutela jurídica efetiva e a necessidade de evitar que a esfera jurídica dos contribuintes / administrados (cidadãos ou empresas) possa ser negativa e gravemente lesada. Com alguma proximidade — embora com enfoque distinto —, podem distinguir-se (ii) os instrumentos de cautela que podem diretamente ser efetivados pela AT daqueles que apenas podem ser efetivados mediante intervenção e decisão do Tribunal, falando-se, respetivamente, em instrumentos administrativos e jurisdicionais. Compreensivelmente, os primeiros visarão essencialmente a tutela do Interesse público personificado na própria AT — que atuará *ex officio*—, enquanto que os segundos, visarão também, ou poderão visar, a tutela das posições jurídicas subjetivas dos contribuintes / administrados, a pedido ou solicitação dos respetivos interessados. Em outro quadrante apreciativo, é possível individualizar-se (iii) instrumentos cautelares nominados ou inominados: os primeiros estão previstos num tipo legal prévio e têm a sua tramitação e os seus efeitos desenhados por via legal; os segundos não estão legalmente previstos e a respectiva tramitação e os efeitos podem recortados pelo aplicador normativo no caso em concreto. Também do ponto de vista dos efeitos a produzir é possível caracterizar os instrumentos de cautela tributária — aqui torna-se patente que (iv) alguns deles assumem natureza antecipatória, procurando adiantar ou precipitar para o momento presente determinado efeito jurídico ou material que apenas se verificaria no futuro (eventualmente)

ao passo que outros configuram natureza conservatória, intentando manter o estado presente de determinada situação jurídica ou fáctica.

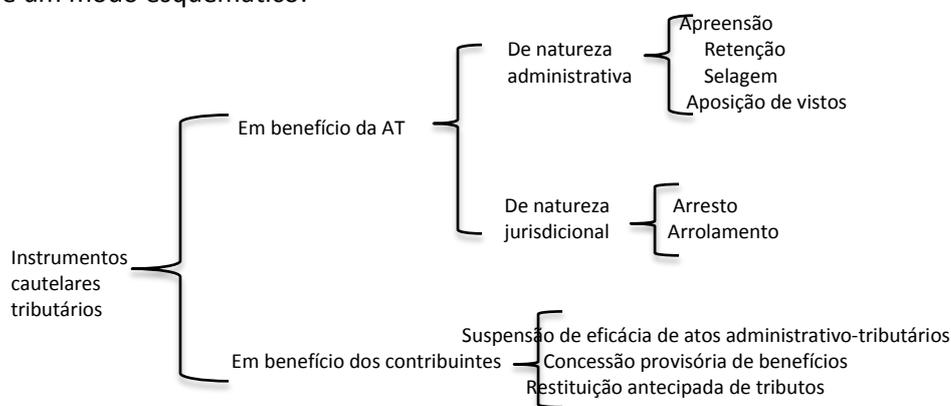
4.2. Do ponto de vista jurídico-positivo, e a partir dos dados fornecidos pelos legislador tributário, o melhor que se pode afirmar é que a matéria cautelar é um domínio marcado pela dispersão e por alguma indefinição. Com efeito, quando se procura averiguar quais são os meios ou instrumentos em benefício da AT ainda se consegue uma identificação minimamente clara e compreensível (abaixo exposta), se bem que com espaços de incerteza e dúvida; todavia, quando se procede a idêntico esforço tendo por referência os instrumentos em benefício dos contribuintes ou outros obrigados tributários, o resultado é indubitavelmente frustrante, não existindo nem um elenco nem um regime compreensível e facilmente perceptível por um normal destinatário. O que existe é uma encoberta e indireta alusão à sua existência, num preceito dedicado a outros quadrantes temáticos (art.º 147.º do CPPT), e ainda para mais no seu último número (n.º 6), e apenas com uma alta dose de benevolência apreciativa se poderá afirmar que os desideratos constitucionais de clareza e determinabilidade das normas inerentes a qualquer Estado de Direito estão aqui cumpridos. Em todo o caso, a insatisfatória previsão legislativa implica necessariamente a natureza inominada de tais instrumentos e a inevitabilidade de recurso subsidiário a outros diplomas normativos, como o CPTA (art.º 112.º) e o CPC (art.ºs 377.º e ss.). No primeiro dos diplomas consagram-se, numa cláusula de tipologia aberta, os meios de suspensão da eficácia de um ato administrativo, suspensão da eficácia de uma norma, admissão provisória em concursos e exames, atribuição provisória da disponibilidade de um bem, autorização provisória para iniciar ou prosseguir uma atividade ou adoptar uma conduta, regulação provisória de uma situação jurídica, e intimação para a adopção ou abstenção de uma conduta por parte da Administração ou de um particular. No segundo, também de modo aberto — pois o CPC igualmente abre a possibilidade de existência de medidas inominadas (“não especificadas”) — consagram-se a restituição provisória de posse, a suspensão de deliberações sociais, a atribuição de alimentos provisórios, o arbitramento de reparação provisória, o arresto, o embargo de obra nova e o arrolamento. Ora, sem dificuldade se constata e considera que grande parte destes meios são logicamente (e faticamente) inaplicáveis (v.g., a autorização provisória para iniciar uma atividade, a suspensão de deliberações sociais, a atribuição de alimentos provisórios, o embargo de obra nova, o arresto de bens da AT), ou então são desnecessários (como a restituição provisória de posse de determinado bem entretanto desapossado), por existência de meios mais adequados em sede de contencioso tributário para prosseguir o mesmo desiderato. Restam como instrumentos de análise jurídica válida e

útil a medida conservatória de suspensão da eficácia de ato administrativo e as medidas antecipatórias de concessão provisória de um benefício fiscal ou de restituição antecipada de um tributo. Em qualquer das situações, deve salientar-se que os pedidos de suspensão de eficácia devem ser sempre encarados com cautelas, pois corre-se o risco de se transformarem num expediente utilizado somente com o objetivo de contornar a inexistência de efeito suspensivo que é reconhecida à maior parte das impugnações em matéria tributária. De resto, a admissibilidade generalizada de suspensões de eficácia neste domínio poderia significar uma séria contrariedade na ponderação constitucional da prossecução do Interesse público, designadamente no plano das políticas financeiras públicas, privando-se os entes públicos dos meios necessários à prossecução das suas atribuições nos mais diversos campos de atuação.

4.3. Pois bem, a partir deste breve ensaio analítico, do cruzamento das suas coordenadas, e sem prejuízo de meios inominados, torna-se possível efetuar um exercício de individualização de alguns instrumentos cautelares em matéria tributária, salientando-se os seguintes:

- Como instrumentos em benefício da AT e com natureza administrativa (isto é, por aquela efetivados), consagram-se a apreensão de bens, a retenção de prestações tributárias, a selagem de instalações ou a aposição de vistos;
- Como instrumentos em benefício da AT e com natureza jurisdicional [efetivados pelo Tribunal tributário de primeira instância, nos termos do art.º 49.º, n.º 1, alínea e), subalínea iv) do ETAF], apontam-se o arresto e o arrolamento;
- Como instrumentos em benefício dos contribuintes / administrados (sempre com natureza jurisdicional), relevam a suspensão provisória de atos, a concessão provisória de um benefício fiscal ou a restituição antecipada de um tributo.

De um modo esquemático:



De seguida, ensaiar-se-á uma aproximação básica ao respetivo regime jurídico singular, salientando os seus pressupostos específicos de aplicação e as regras formais e materiais que presidem ao seu estabelecimento. Antes, porém, importa fazer sobressair que além desses pressupostos específicos de aplicação, existem igualmente pressupostos e limites genéricos, os quais, compreensivelmente, se devem considerar exigíveis em todas as situações aqui a considerar.

5. PRESSUPOSTOS E LIMITES GENÉRICOS

Como pressupostos comuns a todos os instrumentos cautelares em matéria tributária referem-se o risco sério de dano e a elevada probabilidade de existência de pretensão juridicamente tutelada. Com efeito, em primeiro lugar, é sempre indispensável que exista um real e sério risco ou perigo de existência de um dano em consequência da demora da atuação procedimental ou processual (*periculum in mora*), como acontecerá, por exemplo, se for plausível pensar que existirá uma elevada possibilidade de o devedor tributário dissipar o seu património antes de a AT atuar; de esta aceder a dados reservados e íntimos na consequência da apreensão de um computador e de *pen-drives* antes de o contribuinte se conseguir opor; ou de uma empresa *avançar para insolvência* ou *despedimento coletivo* se a revogação de um benefício fiscal se consumir de imediato, antes da decisão de um eventual recurso hierárquico interposto por aquela. Insiste-se que não se trata de um dano “normal”, um incómodo ou um transtorno, decorrente do que se pode considerar o fluir regular de uma tramitação jurídica, mas sim de um mal ou um prejuízo que dificilmente se conseguirá reparar no futuro, consubstanciando um abalo grave de interesses juridicamente protegidos. Em todo o caso, e ao contrário do que fará supor uma interpretação literal do art.º 147.º, n.º 6 do CPPT não se deve exigir que se trate de um dano “irreparável”, pois caso assim fosse tal requisito quase nunca estaria preenchido, atenta a (na maior parte das vezes) natureza patrimonial e pecuniária da lesão (exigência de dinheiro, oneração de bens, etc.), correntemente suscetível de ressarcimento ou compensação indemnizatória. Exceção serão apenas os casos de atuações administrativas tributárias que consubstanciem violação de direitos, liberdades ou garantias de natureza pessoal, como o acesso à habitação do contribuinte, à sua correspondência, aos seus dados pessoais, etc. Em segundo lugar, é necessário que o interessado (isto é, aquele a quem a medida cautelar aproveita) demonstre que, com elevada probabilidade, tem um direito ou um interesse merecedor de tutela naquele caso em concreto, fazendo uma prova indiciária de que a razão está do seu lado. Fala-se aqui em *fumus boni iuris*, sendo de enfatizar que não se deve

exigir que a prova apresentada em sede de tutela cautelar seja categórica ou perentória, bastando que, num exercício de prognose razoável, se demonstre uma aparência fundada do direito que seja apta a proporcionar uma cognição sumária.

Além destes pressupostos comuns a todas as medidas de cautela, deve apontar-se um limite igualmente genérico para a sua efetivação, que é o princípio da proporcionalidade. Na verdade, como em qualquer restrição direitos, liberdades e garantias, é fundamental e inafastável que se verifique absoluta necessidade da medida em causa, adequação da mesma aos fins que se pretende atingir e extensão não exagerada. Significará tal que se existirem outros meios mais adequados e menos gravosos para se prosseguir a mesma finalidade (e.g., acautelamento da cobrança ou preservação de elementos probatórios), deverão ser estes a gozar de preferência aplicativa. Neste particular, o legislador foi repetidamente enfático, reiterando a imprescindibilidade da observância deste princípio e das suas densificações, seja invocando-o diretamente (art.º 30.º, n.º 1 do RCPIT); seja considerando-o condição de fundamentação (art.º 30.º, n.º 2 do RCPIT); seja determinando que “as providências cautelares devem ser proporcionais ao dano a evitar e não causar dano de impossível ou difícil reparação” (art.º 51.º, n.º 2 da LGT), seja ainda apelando para que a medida apenas se efetive quando “se mostre necessário à plena eficácia da ação inspectiva e ao combate à fraude fiscal” [art.º 30.º, n.º 1, alínea b) do RCPIT], seja por fim, indicando que a medida deve ser levada à prática “quando conveniente” [art.º 30.º, n.º 1, alínea c) do RCPIT].

Passemos agora à análise individualizada — básica, insiste-se — dos principais instrumentos cautelares em matéria tributária, iniciando a abordagem por aqueles que visam tutelar o Interesse público personificado na AT (em sentido amplo, recorde-se), passando, após esses, para os que visam proteger a esfera jurídica dos contribuintes e outros obrigados tributários.

6. APREENSÃO

A apreensão é um instrumento cautelar administrativo que tem como efeito o desapossamento de determinado bem ou conjunto de bens, como dinheiro, veículos, documentos, mercadorias, computadores, ou dispositivos de armazenamento de informação e dados (disquetes, pen-drives). Consiste num meio que pode ser levado à prática diretamente pela própria AT, nos casos expressamente previstos na lei, sem dependência de intervenção jurisdicional autorizativa, e que ocorre frequentemente no quadro de um procedimento mais amplo no qual se insere, como o procedimento de inspeção tributária, o procedimento contraordenacional tributário, ou o controlo de bens em circulação para efeitos de IVA. A propósito deste último, o respetivo regime — aprovado pelo DL 147/2003 — determina que a falta de emissão ou de imediata exibição de documentos de transporte, bem assim como a existência de omissões ou inexatidões nos mesmos, poderão implicar a apreensão dos bens em circulação e dos veículos que os transportarem (art.^{os} 14.º e 16.º), do mesmo modo que o RGIT prescreve, no n.º 1 do seu art.º 73.º, que “a apreensão de bens que tenham constituído objecto de contraordenação pode ser efectuada no momento do levantamento do auto de notícia ou no decurso do processo pela entidade competente para a aplicação da coima, sempre que seja necessária para efeitos de prova ou de garantia da prestação tributária, coima ou custas”. Finalmente, e a título meramente exemplificativo, o Código do Imposto único de circulação (CIUC) estabelece, no seu art.º 22.º, que semelhante medida pode ocorrer nos casos de falta de entrega do imposto. Nas situações em que não existe previsão legal prévia e a AT pretende o desapossamento de um bem ou conjunto de bens, será razoável concluir que a solução passará pelo pedido de arresto ao Tribunal tributário (abaixo referido). Naturalmente que o efeito de desapossamento referido deve ser entendido em sentido jurídico próprio e restrito (isto é, retirada da posse) e não, evidentemente, como desapropriação dos bens em causa, os quais continuam na titularidade jurídica do respectivo proprietário.

7. RETENÇÃO DE PRESTAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Tal como o meio anterior, também o exercício do direito cautelar de retenção por parte da AT independe de autorização jurisdicional. Aqui, nas situações em que o contribuinte tenha direito a determinadas prestações com natureza tributária (e.g., casos de reembolsos de IRS ou IVA ou restituições de impostos ou taxas ilegalmente pagos), estas podem ser retidas pela entidade administrativa como modo de “pressionar” o primeiro para cumprir os seus deveres. É este, de resto, o alcance do art.º 51.º, n.º 3 da LGT, quando estabelece que se pode proceder

à retenção de prestações “até à satisfação dos créditos tributários”. Convém salientar que o modo ligeiro e porventura apressado como a AT correntemente utiliza este meio pode não se coadunar com a exigência acima mencionada de verificação da *necessidade da medida*, pois pode não resultar da factualidade concreta que não existam outros meios ao dispor do fisco, no sentido de acautelar devidamente a percepção da receita tributária.

8. SELAGEM DE INSTALAÇÕES

Ainda no contexto dos meios cautelares administrativos, cumpre referir a possibilidade de selagem de instalações, a qual consiste no seu encerramento por meio da colocação de um selo apropriado, que se quer inviolável. Em termos práticos, tal sucederá, por exemplo, quando se pretende evitar o acesso a oficinas, armazéns, depósitos, entrepostos, contentores, arrecadações, frigoríficos, ou outras localizações, onde estejam colocadas mercadorias objeto de imposto e sobre as quais impenda um fundado receio de destruição ou de dissipação (tabacos, medicamentos, combustíveis, produtos alimentares, etc.). Todavia, a própria lei (RCPIT, art.º 30.º, n.º 4) determina que a selagem deve observar limites acrescidos em relação aos limites genéricos acima referidos, sendo de destacar que as instalações seladas não deverão conter bens, documentos ou registos que sejam indispensáveis para o exercício da atividade normal do visado.

9. VISTOS

Por fim, impõe-se uma menção sumária à possibilidade, prevista no art.º 30.º, n.º 1, alínea c) do RCPIT, de aposição de vistos ou carimbos em documentos, como forma de imobilizar ou cristalizar os seus conteúdos, evidenciando que eventuais alterações ou correções foram introduzidas posteriormente. Consiste, assim, num modo cautelar de conservação probatória, autenticando e validando conteúdos e formas — nomeadamente em livros e registos de natureza contabilística e comercial —, e impedindo que os mesmos sejam alterados unilateralmente, não pressupondo necessariamente desapossamento, já que os documentos ou livros em causa continuam ou podem continuar na titularidade e posse do seu proprietário.

10. TUTELA JURISDICIONAL

Antes de avançar no sentido da referência aos instrumentos de natureza jurisdicional, será conveniente realçar que as medidas acima mencionadas, levadas a efeito pela própria AT, podem, evidentemente, ser colocadas em crise por parte dos seus destinatários. Torna-se patente, com efeito, que as mesmas implicam uma natureza acentuadamente restritiva da esfera jurídica dos contribuintes e outros obrigados ou visados tributários (particularmente dos seus direitos de propriedade, bom nome, reserva da vida privada, inviolabilidade do domicílio, inviolabilidade da correspondência e liberdade de exercício de atividade económica), acrescentando que a própria Constituição, no art.º 268.º, n.º 4, exige que a tutela jurisdicional efetiva comporte meios adequados de sindicância da sua validade, no sentido de conformidade com o ordenamento. Por conseguinte, o legislador adjetivo tributário não poderia deixar de consagrar modos de controlo jurisdicional da atuação administrativa-tributária cautelar, prevendo-se a respeito dois regimes distintos, embora aproximados, já que ambos se denominam “impugnação” e ambos têm *natureza urgente*, devendo estar concluídos no prazo máximo de 90 dias (art.ºs 96.º, n.º 3, e 97.º, n.º 1, alínea g), do CPPT), e impondo-se ao Tribunal um dever de precedência em relação a quaisquer outros atos não urgentes (art.ºs 143.º, n.º 2 e 144.º, n.º 3, do CPPT).

Por um lado, prevê-se no art.º 143.º do CPPT um regime especificamente destinado a colocar em crise os atos administrativos de apreensão, o qual pode ser iniciado pelo proprietário *ou detentor* dos bens apreendidos, mediante processo intentado junto do Tribunal tributário de primeira instância da área em que a apreensão tiver sido efetuada, com fundamento em violação de qualquer direito ou interesse legalmente protegido relativo aos mesmos e com a finalidade de anulação ou revogação do ato intrusivo. Prevê-se também, por outro lado, no art.º 144.º, um regime mais abrangente, destinado a colocar em crise os demais atos de natureza cautelar levados a efeito pela AT, como as retenções de prestações ou a selagem de instalações, com os contornos similares ao primeiro, embora aqui o fundamento seja mais *objetivista* - qualquer ilegalidade. Além disso, salienta-se que neste segundo tipo impugnatório não existem efeitos suspensivos — de resto, na apreensão, possivelmente nem teria sentido tematizar esta questão —, embora se imponha à AT — que deve ser ouvida no decorrer da tramitação — uma inibição de, até à decisão, praticar mais atos que possam comprometer os efeitos úteis do processo.

11. ARRESTO

Avançando agora para os meios de natureza jurisdicional, deverá começar-se pelo arresto, previsto nos art.^{os} 135.º, n.º 1, do CPPT e art.º 31.º do RCPIT. Consiste o mesmo na apreensão de um bem ou de um conjunto determinado de bens, com o objectivo de evitar a sua oneração ou disposição. Tratando-se de um meio conservatório pode ter como escopo, por um lado, assegurar a manutenção de elementos probatórios — prevenindo o seu extravio ou deterioração —, e, por outro lado, manter as possibilidades de cobrança da receita tributária, prevenindo a frustração dos créditos ou a real diminuição de garantias. Em qualquer dos casos, trata-se de um instrumento necessariamente decretado pelo Tribunal, mediante pedido fundamentado da Administração tributária. Assim, diversamente do que sucedia no contexto dos meios até ao momento referidos, aqui está-se em presença de um instrumento cautelar de natureza jurisdicional, e que tanto pode ser efetivado antes da instauração de um processo de execução fiscal como na pendência deste. Naturalmente que também aqui — a exemplo do que sucede na apreensão administrativa (apenas aplicável em casos de previsão legal expressa) — o arrestado não perde o direito de propriedade sobre os bens em causa, ficando apenas limitado na sua capacidade de exercício, considerando-se que eventuais atos de oneração ou de disposição que ele leve à prática são ineficazes.

11.1. Nos casos em que se pretende o arresto antes na instauração do processo executivo, torna-se imperativo que o tributo em causa esteja já liquidado ou em fase de liquidação, o que, bem vistas as coisas significará a existência de um *fumus boni iuris* por parte da AT, na medida em que os seus atos se presumem válidos. Contudo, o legislador foi aqui manifestamente infeliz e confuso, pois no n.º 2 do art.º 136.º do CPPT, começa por referir que “nos tributos periódicos considera-se que o tributo está em fase de liquidação a partir do final do ano civil ou de outro período de tributação a que os respectivos rendimentos se reportem”. Ora, importa não esquecer que existem tributos periódicos que não incidem sobre rendimentos (v.g., taxas devidas por certos serviços correntes). Neste casos, pensa-se, impõe-se uma interpretação corretiva que dê efeito útil e pleno à norma, em termos de se ler “factos tributários” onde se lê “rendimentos”. Como se não bastasse, no n.º 3 esse mesmo legislador parece ignorar as taxas e as contribuições, referindo que nos impostos de obrigação única, o imposto considera-se em fase de liquidação a partir do momento da ocorrência do facto tributário, impondo-se aqui corrigir “impostos” por “tributos”. Além disso, também se exige a existência de um fundado receio da diminuição de garantia de cobrança de créditos tributários (*periculum in mora*). Em termos de tramitação, e nos termos dos art.^{os} 136.º, n.º 4 e 138.º do

CPPT, o arresto deve ser requerido pelo representante da Fazenda Pública ao Tribunal tributário de 1.ª instância da área do órgão periférico local competente para a execução dos créditos que se pretendam garantir, devendo aquele alegar em concreto os pressupostos acima referidos, relacionando, também, os bens que devem ser arrestados. Sendo decretado, e tratando-se de uma medida particularmente restritiva e gravosa, o arresto não pode perdurar indefinidamente, caducando quando a sua manutenção já não se afigure absolutamente necessária o que, nos termos do art.º 137.º do CPPT, se verifica quando a dívida for paga, quando o obrigado tributário prestar garantia adequada, quando se apure, no procedimento ao abrigo do qual foi requerido, não haver lugar a qualquer ato de liquidação, quando, havendo sido decretado na pendência de procedimento de inspeção tributária, o respectivo relatório não seja notificado em prazo razoável e quando for desproporcional (v.g., excedendo o montante suficiente para garantir o tributo, juros compensatórios liquidados e o acréscido relativo aos 6 meses posteriores).

11.2. Já em sede executiva, o arresto pode ser requerido pelo representante da fazenda pública junto do Tribunal tributário, medida essa que deverá posteriormente ser convertida em penhora, como o exige o art.º 214.º, n.º 3 do CPPT. No que concerne aos pressupostos, a invocação da aparência fundada do direito bastar-se-á com a simples instauração da execução fiscal por parte da AT pois esse processo constitui já indício bastante de que tal direito existe, além de que a exigência expressa de que o tributo esteja já liquidado não será absolutamente necessária, pois o carácter líquido da dívida constitui ele próprio um pressuposto desse processo. De resto, o *periculum in mora* materializa-se aqui no “justo receio de insolvência” — que, entende-se, deverá ser interpretado nos termos do Código da insolvência e da recuperação de empresas (CIRE), e não de um simples estado aparente de dificuldade de pagamentos — ou de “ocultação ou alienação de bens”.

12. ARROLAMENTO

Além do arresto, a AT, pode igualmente requerer ao Tribunal o decretamento da medida de arrolamento, a qual consiste na descrição, avaliação e depósito de bens ou documentos, com o objectivo de os conservar, evitando-se a sua perda ou extravio, destruição ou dissipação. Para que tal aconteça, e uma vez mais, torna-se indispensável que exista uma aparência fundada do direito da AT e a demonstração do “perigo” em concreto de perda, extravio, destruição ou dissipação, nos termos do art.^{os} 140.º e 141.º do CPPT e 31.º, n.º 3, do RCPIT. É certo que o CPPT não prevê expressamente a primeira exigência, mas uma leitura integrada com a restante legislação tributária, particularmente com o RCPIT, não deixa de a impor, prescrevendo este último diploma que a requerente deve apresentar “prova sumária do direito relativo aos bens ou documentos que se pretendem arrolar”.

13. SUSPENSÃO DE EFICÁCIA DE ATOS DA ADMINISTRAÇÃO

Passando agora para a análise dos instrumentos cautelares tributários em benefício dos contribuintes ou outros obrigados tributários, cumpre começar por relembrar que se está em presença de um domínio caracterizado pela acrescida hesitação, confusão e complexidade normativa e legislativa, resultado da natureza inominada dos meios em causa e da obscuridade da única norma que diretamente tange esta matéria: o art.º 147.º, n.º 6, do CPPT. Em todo o caso, não podem restar dúvidas da necessidade e existência destes instrumentos, até por exigência constitucional, pois o já mencionado n.º 4 do art.º 268.º impõe que se garanta aos administrados a adoção de medidas cautelares adequadas.

O mais recorrente instrumento cautelar favorável ao contribuinte será o pedido de suspensão de eficácia de ato da Administração tributária, por via do qual se pretende a paralisação imediata de potenciais efeitos lesivos, tendo por referência atos administrativos em matéria tributária *stricto sensu*, como por exemplo atos de revogação de benefícios fiscais, de autorização para sujeição ou não sujeição a determinados regimes especiais ou de derrogação do sigilo bancário. Parece assim claro que estarão excluídas as possibilidades aplicativas deste pedido de suspensão quando se esteja em presença quer de atos de liquidação, quer de atos praticados em processo executivo tributário, pois que em ambos os casos existem caminhos alternativos para conseguir o desiderato (v.g., reclamação graciosa, impugnação judicial, oposição ou reclamação jurisdicional, acompanhada, consoante os casos, de prestação de garantia idónea, de pedido de dispensa de prestação de garantia ou da invocação de prejuízo irreparável). De resto, em sede de processo de execução fiscal os tipos suspensivos estão

sujeitos a uma tipicidade fechada, sendo proibida tal suspensão fora desses casos (art.ºs 169.º e 85.º, n.º 3, do CPPT). Patente será assim a natureza subsidiária deste instrumento, apenas aplicável quando o ordenamento não preveja outro meio de guarida das pretensões jurídicas em causa. Operativamente, prescreve o já mencionado e “escondido” art.º 147.º, n.º 6 do CPPT que nestes casos se aplicam, adaptadas, as exigências prescritas para o processo de intimação para um comportamento, quais sejam a necessidade de requerimento dirigido ao Tribunal tributário de primeira instância (147.º, n.º 3), de indicação da medida cautelar a adoptar (147.º, n.º 6), de identificação do direito ou interesse legítimo em concreto (o *fumus*, 147.º, n.º 3) e da invocação e prova do fundado receio de uma lesão irreparável a causar pela atuação da Administração tributária (o *periculum*, 147.º, n.º 6). A respeito deste último requisito, será importante evidenciar a aparente natureza reforçada do *periculum in mora*: literalmente, exige-se uma lesão irreparável e não uma “simples” lesão de difícil reparação. Ora, uma leitura juridicamente enquadrada deste requisito — que considere a proibição do excesso — deverá conduzir a uma interpretação restritiva, em termos de se bastar a probabilidade de lesão de difícil reparação, aplicando o art.º 120.º, n.º 1, do CPTA *ex vi* art.º 2.º do CPPT). Por fim, saliente-se que por via da aplicação subsidiária do art.º 128.º, n.º 1, do CPTA, após o recebimento do duplicado do requerimento — dirigido ao Tribunal — a AT não pode iniciar ou prosseguir a execução do ato em causa, salvo se, mediante resolução fundamentada, reconhecer que o diferimento da execução seria gravemente prejudicial para o Interesse público.

14. CONCESSÃO PROVISÓRIA DE UM BENEFÍCIO FISCAL

Trata-se aqui de uma medida que não tem natureza conservatória, mas antes antecipatória, pretendendo-se no momento presente a produção de determinado efeito tributário benéfico que apenas se produziria (eventualmente) num momento futuro. Pense-se, por exemplo, no aluno da universidade pública que pretende que lhe seja reconhecida desde logo a isenção de propinas com base no argumento de que o reconhecimento a meio do ano, como normalmente acontecerá, lhe poderá causar danos económicos consideráveis e de difícil reparação, atenta a sua precária situação económica; ou então na empresa que pretende que lhe seja aplicada desde o início do ano a taxa reduzida de determinado imposto, argumentando com as dificuldades de tesouraria que poderão fazê-la incorrer em estado de insolvência. Em ambas as situações, o sujeito passivo poderá ter um interesse relevante e suscetível de tutela, ou no mínimo de consideração, no sentido de precipitar para o momento presente a produção de efeitos de um ato em matéria tributária benéfico e relativamente ao

qual não existirão dúvidas assinaláveis quanto à sua concessão. Quanto aos termos adjetivos (competência, legitimidade, requerimento, tempestividade, etc.), reiteram-se aqui os aspetos de regime acima referidos a propósito da suspensão de eficácia, pois o regime constante do n.º 6 do art.º 147.º do CPPT é consagrado em bloco para todos os meios cautelares em benefício dos contribuintes. Como tópico nuclear salienta-se somente que é competente para o decretamento o Tribunal tributário de primeira instância, e que o interessado / peticionante deverá identificar o direito ou interesse legítimo que titula e provar o fundado receio de lesão.

15. RESTITUIÇÃO ANTECIPADA DE UM TRIBUTO

Esta última medida tem o seu campo primacial de aplicação nas situações em que o contribuinte tem direito — em nosso entendimento, real, efetivo, não litigioso — ao recebimento de uma prestação de natureza tributária, restituição ou reembolso, seja porque pagou um tributo considerado ilegal (v.g., em sede de reclamação graciosa ou impugnação jurisdicional), seja porque efetuou adiantamentos superiores aos devidos a final (v.g., pagamentos por conta ou retenções na fonte a título provisório). Em qualquer dos casos, e em face dos potenciais prejuízos entretanto acumulados, poder-se-á justificar a antecipação do pagamento, na medida em que o normal decurso dos trâmites de execução das decisões retributórias ou dos procedimentos de liquidação com devolução das quantias, pode revelar-se moroso e significativamente lesivo para o visado, principalmente se envolver montantes muito elevados. No que concerne ao modo de efetivação remete-se, uma vez mais, para o que se prescreve no n.º 6 do art.º 147.º do CPPT.

CONCLUSÃO

Em modo sumário e conclusivo, o que se pode dizer é que o contencioso cautelar tributário, identicamente aos contenciosos análogos em outros quadrantes jurídicos, procura prevenir que a morosidade e o arrastamento burocrático inerentes ao *tempo normal* de um procedimento ou processo prejudiquem a conveniente descoberta da verdade material, beneficiem o incumpridor e impliquem injustiça. Intenta-se por seu intermédio emanar uma atuação provisória que evite prejuízos sérios, os quais muito dificilmente poderiam ser apagados, ainda que suceda uma decisão final benéfica. Ancorados nos *princípios da prossecução do Interesse público, do acesso ao Direito* e da *tutela jurisdicional efetiva*, os instrumentos cautelares são todavia de difícil identificação e articulação, principalmente quando têm por referência os interesses dos contribuintes. Mas existem e podem ser efetivados.

O REGIME DE RECURSO E DE IMPUGNAÇÃO DA DECISÃO ARBITRAL

Anabela Russo*

Começo, naturalmente, por agradecer o honroso convite que o Centro de Estudos Judiciários me dirigiu, esperando que o tempo que, por necessidade profissional e por gosto pessoal, tenho dedicado a esta temática, e as conclusões e dúvidas que persistem - e que agora partilho - de alguma forma sejam úteis a todos os que aqui estão e cuja presença igualmente agradeço.

I - Avançando para o tema propriamente dito, quero já salientar que, independentemente da posição que cada um de nós assuma sobre a institucionalização da arbitragem voluntária em matéria tributária e o regime concreto a que a mesma foi submetida no ordenamento jurídico português, sobre a bondade dessa medida e definição desse regime, ou mesmo até sobre a necessidade da sua alteração, uma coisa é certa, e julgo que todos a temos por segura: a arbitragem voluntária em matéria tributária em Portugal tem vindo sistematicamente a ser apontada como um caso de sucesso, segundo a leitura/interpretação dos dados estatísticos que vem sendo reiteradamente apresentada, valorizando:

- A cada vez maior procura desta forma alternativa de resolução de litígios a nível interno;
- O reconhecimento internacional consubstanciado, por um lado nas constantes delegações estrangeiras que vêm a Portugal para conhecer, discutir e esclarecer-se sobre a estrutura do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e a nossa regulamentação; e por outro lado, o que não pode deixar de ser para nós portugueses motivo de orgulho, na qualidade da estrutura do CAAD e da justiça tributária aí produzida, reconhecida pelo Tribunal de Justiça, no acórdão proferido no processo n.º C-377/13, que, «*considerando que os tribunais arbitrais portugueses preenchem todos os requisitos de “órgão jurisdicional nacional”*», decidiu admitir o reenvio realizado a 3 de Julho de 2013 por um tribunal arbitral português, constituído à luz do regime em apreço, decisão rara e a que não é alheia à natureza potestativa do direito

* Juíza Desembargadora, Vice-Presidente da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul.

consagrado no Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), à vinculação/obrigatoriedade da Administração por via da cláusula de jurisdição obrigatória prevista no artigo 4.º desse Regime e aos termos de admissão, nomeação, delimitação de funções e modo de exercício dessas funções pelos juízes árbitros.

O que venho dizendo quanto ao sucesso alcançado pelo trabalho desenvolvido pelos tribunais arbitrais e pelo CAAD e a mais-valia que, de certa forma, constitui a sua existência, não pretende traduzir que deva ou possa ser feita qualquer comparação entre a eficácia ou celeridade alcançada por esta forma alternativa de resolução de conflitos tributários e os tribunais da jurisdição administrativa e fiscal, já que a estrutura de suporte, designadamente a nível dos meios humanos disponíveis para decisão, inviabiliza desde logo qualquer comparação, em especial quanto à celeridade da decisão. Antes, o que se pretende, isso sim, é dizer que a opção política feita - nos moldes em que foi e nos termos em que tem vindo a revelar-se a sua aplicação - é um caso de sucesso.

II - A *questão* que, após decisão proferida por um tribunal arbitral, agora podemos e devemos colocar para efeitos de análise da relação que se estabelece entre a jurisdição administrativa e fiscal, o tribunal constitucional e a arbitragem voluntária em matéria fiscal, é a seguinte: em que termos a decisão arbitral pode e deve ser sindicada pelos tribunais competentes para esse efeito – os Tribunais Administrativos e Fiscais e o Tribunal Constitucional - e como têm os mesmos respondido a essa imposição legal, diria mesmo, a esse desafio legislativo.

Em nosso entender, a resposta a esta questão deve ser procurada em três planos:

- Um primeiro - *meramente estatístico* - para se compreender a dimensão da sindicância que vem sendo pedida;
- Um segundo – *formal* - centrado na apreciação dos fundamentos que devem, podem ou têm vindo a ser invocados no pedido de controlo da decisão arbitral;
- Por último, *um plano centrado na perspectiva da jurisprudência*, especialmente do Tribunal Central Administrativo Sul, que tem vindo a firmar-se, quer no campo ou objecto desse controlo, quer quanto ao sentido e alcance dessas decisões.

2.1. Antes, porém, de enfrentarmos a questão da relação que se estabelece entre os tribunais arbitrais/tribunais da jurisdição administrativa e fiscal/tribunal constitucional, julgo ser importante fazer uma brevíssima retrospectiva ou análise histórica do surgimento do regime jurídico da arbitragem voluntária em matéria tributária e dos seus principais traços, quer porque, para muitos dos presentes, este é o primeiro contacto com a matéria em apreço, quer porque essa análise permitirá uma melhor compreensão não só dos resultados a que chegamos sobre cada um dos planos que deixámos enunciados, como das razões ou origem das questões práticas e dificuldades que têm surgido na aplicação do regime instituído.

Assim, comecemos por ter presente que a Lei de Autorização Legislativa (integrada na Lei de Orçamento de Estado de 2010) remonta a 2010 – Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril – estabelecendo para o que agora mais releva:

«Artigo 124.º

Arbitragem em matéria tributária

1 - Fica o Governo autorizado a legislar no sentido de instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária.

2 - O processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

3 - A arbitragem tributária visa reforçar a tutela eficaz e efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, devendo ser instituída de modo a constituir um direito potestativo dos contribuintes.

4 - O âmbito da autorização prevista no presente artigo compreende, nomeadamente, as seguintes matérias:

a) A delimitação do objecto do processo arbitral tributário, nele podendo incluir-se os actos de liquidação de tributos, incluindo os de autoliquidação, de retenção na fonte e os pagamentos por conta, de fixação da matéria tributável, quando não dêem lugar a liquidação, de indeferimento total ou parcial de reclamações gratuitas ou de pedidos de revisão de actos tributários, os actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação, os actos de fixação de valores patrimoniais e os direitos ou interesses legítimos em matéria tributária;

- b) A definição, como fundamento do processo arbitral tributário, da ilegalidade ou da lesão ou o risco de lesão de direitos ou interesses legítimos, e como efeitos da sentença proferida a final pelo tribunal arbitral, da anulação, da declaração de nulidade ou de inexistência do acto recorrido ou do reconhecimento do direito ou do interesse legalmente protegido dos contribuintes;*
- c) A determinação de que o julgamento do tribunal arbitral é feito segundo o direito constituído, ficando vedado o recurso à equidade;*
- d) A definição dos efeitos da instauração do processo arbitral tributário, harmonizando-os com os previstos para a dedução de impugnação judicial, designadamente em termos de suspensão do processo de execução fiscal e de interrupção da prescrição das dívidas tributárias;*
- e) A definição do modo de constituição do tribunal arbitral, subordinando-o aos princípios da independência e da imparcialidade e prevendo, como regra, a existência de três árbitros, cabendo a cada parte a designação de um deles e aos árbitros assim escolhidos a designação do árbitro-presidente e a definição do regime de impedimento, afastamento e substituição dos árbitros;*
- f) A fixação dos princípios e das regras do processo arbitral tributário, em obediência ao princípio do inquisitório, do contraditório e da igualdade das partes e com dispensa de formalidades essenciais, de acordo com o princípio da autonomia dos árbitros na condução do processo;*
- g) A fixação, como limite temporal para a prolação da sentença arbitral e subsequente notificação às partes, do prazo de seis meses a contar do início do processo arbitral tributário, com possibilidade de prorrogação, devidamente fundamentada, por idêntico período;*
- h) A consagração, como regra, da irrecorribilidade da sentença proferida pelo tribunal arbitral, prevendo a possibilidade de recurso, para o Tribunal Constitucional, apenas nos casos e na parte em que a sentença arbitral recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou aplique norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada;*
- i) A definição dos efeitos da apresentação do recurso da sentença do tribunal arbitral, em particular quanto à manutenção da garantia prestada e ao regime da suspensão do processo de execução fiscal;*
- j) A definição do regime de anulação da sentença arbitral com fundamento, designadamente, na não especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão, na oposição dos*

fundamentos com a decisão e na falta de pronúncia sobre questões que devessem ser apreciadas ou na pronúncia de questões que não devessem ser apreciadas pelo tribunal arbitral;

l) A atribuição à sentença arbitral, que não tenha sido objecto de recurso ou de anulação, da mesma força executiva que é atribuída às sentenças judiciais transitadas em julgado;

m) A definição dos montantes e do modo de pagamento dos honorários e das despesas dos árbitros, fixando os critérios de determinação dos honorários em função do valor atribuído ao processo e da efectiva complexidade do mesmo e estabelecendo valores mínimos que ofereçam garantias qualitativas na composição do tribunal arbitral, podendo ainda prever-se a possibilidade de redução de honorários, fixando os respectivos pressupostos e montantes, nas situações de incumprimento dos deveres dos árbitros;

n) A consagração da responsabilidade da parte vencida pela totalidade dos honorários e despesas dos árbitros, podendo ser estabelecidos critérios de limitação da responsabilidade da administração tributária, designadamente o do montante das custas judiciais e dos encargos que seriam devidos se o contribuinte tivesse optado pelo processo de impugnação judicial ou pela acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária;

o) A aplicação adaptada, para efeitos da nomeação dos árbitros, mediadores ou conciliadores do regime dos centros de arbitragem previsto no Código de Processo nos Tribunais Administrativos;

p) A revisão da legislação tributária cuja necessidade de modificação decorra da presente autorização legislativa;

q) A consagração de um regime transitório que preveja a possibilidade de os contribuintes submeterem ao tribunal arbitral a apreciação dos actos objecto dos processos de impugnação judicial que se encontrem pendentes de decisão, em primeira instância, nos tribunais judiciais tributários, com dispensa de pagamento de custas judiciais.».

Resulta desta lei de autorização, desde logo, que o que se pretendia era que fosse instituído um meio jurisdicional alternativo à impugnação judicial, que constituiria um direito potestativo do contribuinte, se regeria pelo direito constituído - vedando-se, assim, o recurso a juízos de equidade como fundamento da decisão (disposição específica e mais restritiva do que a que fora consagrada na Lei de Arbitragem Voluntária) - e que consagraria a regra da irrecorribilidade da decisão.

A concretização da referida autorização legislativa veio a ser realizada através do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (que apenas entrou em vigor a 25-1-2011 e que não foi imediatamente aplicável, já que, por força do artigo 4.º do RJAT, a vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos tribunais constituídos à luz desse Regime estava dependente de uma Portaria conjunta dos membros do governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que designadamente estabeleceria o tipo e valor máximo dos litígios abrangidos e que apenas veio a ser publicada a 22-3-2011 – Portaria 112-A/2011, de 22 de Março -, e a entrar em vigor, nos termos determinados no seu artigo 4.º, a 1 de Julho de 2011), e sofreu, até hoje, três alterações, determinadas pela Lei do Orçamento de Estado de 2012 (artigos 160.º e 161.º da Lei n.º 64-B/2011 e artigo 14.º da lei n.º 20/2012 de 14 de Maio – 1ª alteração à LOE de 2012) e pela Lei do Orçamento de Estado de 2013 (artigos 228.º e 229.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro) que não apresentam relevância para a temática de que aqui nos ocupamos.

Os objectivos adiantados na lei de autorização legislativa são de forma clara assumidos no preâmbulo do DL 10/2011: reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos; imprimir maior celeridade na resolução de litígios em matéria tributária e contribuir para a redução das pendências nos tribunais tributários.

Tendo presentes estes objectivos, compreende-se o regime consagrado: ao nível da sua simplicidade e, conseqüentemente, celeridade de tramitação [desde a conformação que as partes e o tribunal podem fazer do processado (logo na 1ª reunião – artigo 18.º do RJAT), à prolação da decisão - *tempo de decisão*, em regra 6 meses (artigo 21.º n.º 1 do RJAT)], e ao nível da própria instituição de um mecanismo ou regime transitório a permitir acolher processos já pendentes nos tribunais tributários (artigo 30.º do RJAT).

Tudo isto, sem prejuízo da ampla remissão efectuada para legislação subsidiariamente aplicável, vertida no artigo 29.º do RJAT, a qual também ganha compreensibilidade precisamente à luz da “*simplicidade*” extraordinária da regulamentação do processo de arbitragem que, como veremos, se tem efeitos positivos, também tem negativos, designadamente por, em certos domínios, se configurar mais adequada ou pelo menos mais desejável uma regulamentação mais detalhada ou a consagração de algumas opções, sem que tal constitua um obstáculo à realização daqueles objectivos e possa até ser determinante na própria sindicância judicial da decisão arbitral.

Com efeito, o artigo 29.º do RJAT, ao não incluir na sua previsão qualquer remissão para a Lei da Arbitragem Voluntária (LAV), suscita a questão de saber se o disposto nesta última Lei é

aplicável a título subsidiário, designadamente como “*remissão de segundo grau*” via Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), ou se, pelo contrário, constituindo o RJAT regime especial, o legislador terá pretendido estabelecer um limite ao que, para efeitos deste diploma, deve ser entendido como direito subsidiário.

Embora para já não tenhamos uma posição definitiva sobre a referida questão, julgamos não existirem razões objectivas para um afastamento da LAV como direito subsidiário e para os seus preceitos não poderem constituir um recurso legítimo de sindicância da decisão arbitral.

Aliás, estando nós no âmbito da arbitragem voluntária, ainda que num domínio específico e assumidamente estruturado por objectivos próprios e quase únicos, parece-nos, à partida, não fazer sentido a exclusão da LAV como direito subsidiário.

No que respeita à competência dos tribunais arbitrais poderá dizer-se que a mesma é determinada pela “*matéria*” e pelo “*valor*”.

Nos termos conjugados do artigo 2.º, n.º 1, do RJAT e 2.º da Portaria de Vinculação, os tribunais arbitrais são competentes para apreciar as pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, bem como dos actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de determinação da matéria colectável e de fixação de valores patrimoniais.

Por força do preceituado nos artigos 2.º e 3.º da Portaria de Vinculação, os tribunais arbitrais não são competentes para apreciar pretensões relativas: à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa graciosa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do CPPT; a actos de determinação da matéria colectável e de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão; a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; à classificação pautal, origem e valor aduaneiro, aos contingentes pautais ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efectuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação aduaneira.

Ainda, por força do disposto no artigo 3.º, n.º 1, da Portaria de Vinculação, os tribunais arbitrais só são competentes para processos com valor máximo de 10 milhões de euros, devendo o árbitro presidente, nos litígios de valor igual ou superior a 500 000 mil euros, já ter exercido funções públicas de magistratura nos tribunais tributários ou possuir o grau de

mestre em Direito Fiscal e, nos litígios de valor igual ou superior a 1 milhão de euros, já ter exercido funções públicas de magistratura nos tribunais tributários ou possuir o grau de doutor em Direito Fiscal.

III – Feito este breve percurso histórico da institucionalização do mecanismo alternativo e vistos os seus aspectos mais estruturais, apreciemos agora a relação que se estabelece entre os tribunais arbitrais/tribunais administrativos e fiscais e tribunal constitucional nos diferentes planos antes enunciados e, bem assim, as questões que de forma mais pertinente tem sido colocadas.¹

3.1. No plano estatístico, que nos dá a dimensão quantitativa da relação até agora estabelecida, importa realçar que, tendo em consideração o total de 1681 processos entrados no CAAD de 2011 a Maio de 2015 (2011 – 26; 2012 – 150; 2013 – 311; 2014 – 850; 2015- 344), terminaram 1251 processos, dos quais, 1118 (92%) com decisão arbitral e 97 (8%) com revogação do acto pela própria Administração Tributária.

Deste total de decisões arbitrais, foram impugnadas junto do Tribunal Central Administrativo Sul 121 (2011 – 9; 2012 – 38; 2013 – 12; 2014 – 35; 2015 – 27), foram objecto de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo cerca de 19 (as que o modelo estatístico utilizado neste Tribunal e a regra da publicidade das suas decisões permite ter por seguro) e para o Tribunal Constitucional, cerca de 20.

Temos, assim, que dos 1118 findados por sentença arbitral entre 2011 e 2015, (excluimos, pois, aqueles que não findaram com decisão de mérito e os que findaram por revogação do acto pela Administração), apenas cerca de 160 decisões foram objecto de impugnação ou recurso junto do Tribunal Central Administrativo Sul, Supremo Tribunal Administrativo e Tribunal Constitucional, o que significa que apenas cerca de 15% do número total de decisões ou sentenças arbitrais foi objecto de pedido de sindicância em controlo de forma ou de mérito.

Sem deixarmos de acentuar a qualidade das decisões arbitrais, comumente reconhecida, parece-nos que a verdadeira razão desta baixíssima percentagem de impugnações ou recursos,

¹ Por limitações de tempo e dado o pacifismo doutrinal e jurisprudencial relativamente aos elementos definidores das questões relativas à omissão e excesso de pronúncia do Tribunal, falta de especificação dos fundamentos de facto e direito da decisão ou da contradição dos fundamentos invocados com a decisão, não nos debruçaremos sobre estes fundamentos de anulação previstos nas alíneas a), b) e c) do artigo 28.º do RJAT.

sobretudo num tempo em que, sabemos, a regra é recorrer, encontra a sua justificação na já falada regra da irrecorribilidade que a lei de autorização legislativa consignou e que o RJAT, naturalmente, consagrou.

Assim, é de concluir que a consagração da regra da irrecorribilidade ditada pela necessidade de conformar o processo ao objectivo da celeridade tem atingido eficazmente os resultados pretendidos.

Esta conclusão tem, no entanto, que ser contextualizada com os segundo e terceiro planos de relacionamento antes enunciados – o plano formal ou dos fundamentos de impugnação e de recurso e o plano da interpretação das decisões que a jurisprudência tem vindo a assumir.

3.2. No plano *formal* (fundamentos da impugnação judicial e de recurso), importa realçar que o RJAT estabelece *dois meios principais* e um *meio subsidiário* de sindicância da decisão do tribunal arbitral. Nos primeiros, a que dedicaremos a nossa atenção, integram-se a impugnação e o recurso das decisões arbitrais. No segundo, que não será objecto da nossa apreciação, o reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia nas situações em que o tribunal arbitral é a última instância de decisão (em cumprimento do § 3 do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, conforme preâmbulo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro).

3.2.1. Começemos pela impugnação da decisão arbitral e pelas questões que de forma mais pertinente se têm colocado na aplicação do regime em apreço.

Nos termos dos artigos 27.º e 28.º do RJAT, as decisões arbitrais são susceptíveis de serem anuladas pelos Tribunais Centrais Administrativos com fundamento em:

- Não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão;
- Oposição dos fundamentos com a decisão;
- Pronúncia indevida ou omissão de pronúncia;
- Violação dos princípios do contraditório e da igualdade de armas nos termos em que se mostram consagrados no artigo 16.º do RJAT.

Antes de mais, salientemos que o artigo 27.º do RJAT dispõe, sob a epígrafe «*Impugnação da decisão arbitral*», que:

«1 - A decisão arbitral pode ser anulada pelo Tribunal Central Administrativo, devendo o respectivo pedido de impugnação, acompanhado de cópia do processo arbitral, ser deduzido no prazo de 15 dias, contado da notificação da decisão arbitral ou da notificação prevista no artigo 23.º, no caso de decisão arbitral emitida por tribunal colectivo cuja intervenção tenha sido requerida nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º

2 - Ao pedido de impugnação da decisão arbitral é aplicável, com as necessárias adaptações, o regime do recurso de apelação definido no Código do Processo dos Tribunais Administrativos.».

Como decorre do n.º 1 deste preceito, a decisão arbitral pode ser anulada pelo “Tribunal Central Administrativo” e segue, com as necessárias adaptações, o regime dos recursos do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA).

Referindo-se o legislador no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, ao “Tribunal Central Administrativo” e consagrando o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), no artigo 31.º a existência de dois Tribunais Centrais Administrativos, um com sede em Lisboa e outro com sede no Porto, os quais têm as suas áreas de jurisdição determinadas pelo artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro, temos de concluir que, em razão do território, só é competente para conhecer das impugnações das decisões arbitrais em matéria tributária o Tribunal que tem legitimidade para exercer a função jurisdicional em determinada área geográfica.

Com efeito, dispõe o n.º 2, do artigo 59.º da LAV, que: “*relativamente a litígios que, segundo o direito português estejam compreendidos na esfera da jurisdição dos tribunais administrativos, a competência para decidir sobre (...) pertence ao Tribunal Central Administrativo em cuja circunscrição se situe o local da arbitragem (...)*” (sublinhado nosso).

Ora, de acordo com o n.º 2, do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, os tribunais arbitrais funcionam no Centro de Arbitragem Administrativa, tendo este sede na Avenida Duque de Loulé n.º 72-A, em Lisboa, onde são proferidas as decisões arbitrais. Consequentemente, até à instalação de outro Centro de Arbitragem ou alteração da lei, a

competência em razão do território para conhecer das impugnações das decisões arbitrais pertence sempre ao Tribunal Central Administrativo Sul.²

3.2.2. Relativamente ao entendimento que o Tribunal Central Administrativo Sul desde cedo assumiu, à luz do preceituado no artigo 28.º do RJAT, quanto ao que seja *fundamento de impugnação de decisão arbitral*, o mesmo resulta claro nos acórdãos proferidos desde a entrada em vigor da lei: «*No que se refere aos fundamentos da impugnação da decisão arbitral, vêm estes elencados no texto do artº.28, nº.1, do RJAT. São eles, taxativamente, os seguintes: a- Não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão; b- Oposição dos fundamentos com a decisão; c- Pronúncia indevida ou na omissão de pronúncia; d- Violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes, nos termos em que estes são estabelecidos no artº.16, do diploma.(...) Ou seja, os únicos fundamentos legalmente admissíveis como suporte de reacção da decisão dos Tribunais arbitrais para os T. C. Administrativos, consistem na impugnação de tal decisão, consagrada no artº.27, com os fundamentos que se ancorem nos vícios de forma expressamente tipificados no artº.28, nº.1, e atrás elencados, correspondendo os três primeiros aos vícios das sentenças dos Tribunais tributários, nos termos do plasmado no artº.125, nº.1, do C.P.P.T., com correspondência ao estatuído nas alíneas b), c) e d), do artº.668, nº.1, do C.P.Civil.*»³

Todavia, no acórdão de 4 de Junho de 2015, o Tribunal Central Administrativo Sul, considerando necessário fazer uma reponderação dos fundamentos de impugnação das decisões arbitrais, reconheceu que, «*Volvidos cerca de 4 anos da introdução no ordenamento jurídico português da regulamentação especial da arbitragem voluntária em matéria tributária*», a jurisprudência continua a reiterar o entendimento de que no RJAT ficou estabelecido um elenco fechado de fundamentos capazes de suportar a impugnação de decisões arbitrais para os Tribunais Centrais Administrativos («*traduzidos na falta de especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão, na oposição dos fundamentos com a decisão, na pronúncia indevida ou na omissão de pronúncia de questões e na violação dos princípios do contraditório e da igualdade de partes (artigos 16.º, 27.º e 28.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária)*»). Não obstante, não deixou de acolher o

² Neste sentido decidiu o Tribunal Central Administrativo Norte, nos seus acórdãos de 20-09-2012 e 8-11-2012, proferidos nos processos n.º 5/12.9BEPRT e 7/12.5BEPRT, integralmente disponível em www.dgsi.pt.

³ Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 10-9-2013, proferido no processo n.º 6258/13, integralmente disponível em www.dgsi.pt, cuja doutrina viria a ser sucessivamente acolhida nos acórdãos posteriormente proferidos nesta matéria no mesmo Tribunal Central.

entendimento de que não lhe estava vedado apreciar das nulidades secundárias alegadamente cometidas no processo e que, assumindo relevo – isto é, influência notória no exame e decisão da causa – as devia conhecer e, verificadas, anular o processado a partir do acto ilegalmente omitido/cometido, incluindo a anulação da sentença arbitral proferida.⁴

Se bem vemos, esta posição jurisprudencial mostra-se conforme o actual regime de recorribilidade previsto no artigo 630.º n.º 2, do Código de Processo Civil, do qual decorre que as nulidades gerais (previstas no artigo 195.º, n.º 1, do mesmo Código citado), podem ser invocadas em sede de recurso com fundamento na violação dos princípios da igualdade e do contraditório (como ocorria no caso do aresto citado), desrespeito das regras sobre a aquisição processual de factos ou sobre a admissibilidade de meios de prova.

Ainda que a posição assumida no mencionado acórdão possa ser discutível, o certo é que a não admissão de qualquer nulidade processual enquanto fundamento de impugnação de decisão arbitral levaria a que, independentemente da sua relevância ou influência no exame e decisão da causa, fossem sempre insusceptíveis de sindicância, já que, manifestamente, não podem constituir fundamento de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo, nem para o Tribunal Constitucional.

De todo o modo, trata-se de situações particulares, que só muito excepcionalmente se têm colocado, sendo que, no caso do último acórdão citado, a nulidade cometida estava relacionada com o próprio Sistema de Gestão Processual do CAAD, até ao momento não regulamentado - contrariamente ao que ocorre com os demais sistemas informáticos de gestão processual que operam nos tribunais judiciais e nos tribunais administrativos e fiscais, respectivamente, *CITIUS* e *SITAF* –, afigurando-se-nos que, por razões legais e de ordem prática, é desejável a consagração dessa regulamentação.

⁴ Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 4-6-2015, proferido no processo 8233/15, integralmente disponível em www.dgsi.pt.

3.2.3. Outra questão relativamente à qual tem vindo a suscitar-se dúvidas em matéria de fundamentos de impugnação judicial, é a relativa à apreciação da excepção de incompetência material do Tribunal Arbitral.

A apreciação e decisão da competência dos tribunais arbitrais compete a estes tribunais arbitrais (*"princípio da competência da competência"*), constituindo a incompetência uma excepção dilatária de conhecimento oficioso (artigo 16.º do CPPT e 13.º do CPTA).

Ora, a questão que se coloca é a de saber se a decisão do tribunal arbitral sobre a sua própria competência é sindicável. Até à presente data a questão não foi directamente enfrentada pelo Tribunal Central, porque nos casos em que foi colocada não chegou a ser apreciada por ter sido julgada prejudicada.

No entanto, parece-nos que a resposta à questão colocada deve ser afirmativa.

Desde logo, porque considerar inadmissível a impugnação judicial da decisão arbitral com esse fundamento seria aceitar que o tribunal arbitral, em caso de errada interpretação e aplicação das normas definidoras da sua competência, pudesse conhecer e decidir matérias que o legislador expressamente não lhe quis atribuir, isto é, que a lei de autorização legislativa não contemplou e que o RJAT, naturalmente, não poderia acolher e, de facto, não acolheu no seu artigo 2.º.

Aliás, sendo as normas que fixam a competência dos tribunais de ordem pública e natureza imperativa, impõe-se que uma decisão nesta matéria, mesmo que proferida ao abrigo de competências próprias, tenha de ser passível de sindicância.

E também parece ser esse o sentido da doutrina sobre a referida questão: *"(...) sendo de presumir que o legislador consagrou a solução mais acertada (artigo 9º, nº 3, do Código Civil), parece que se deverão considerar como situações de "pronúncia indevida" aquelas em que o tribunal arbitral **excedeu a sua competência** ou a sua composição é irregular, para além daquelas em que a decisão for proferida para além do prazo máximo aplicável, cujo decurso extingue o poder jurisdicional."*⁵ (sublinhado de nossa autoria).

Aliás, mesmo os que não aceitam que a *"pronúncia indevida"* (fundamento previsto na al. c), do artigo 28.º do RJA) constitui elemento legal bastante para sustentar a invocação da excepção de incompetência em razão da matéria (e equipare este fundamento exclusivamente

⁵ Jorge Lopes de Sousa, *Comentário ao regime jurídico da Arbitragem Tributária*, Guia da Arbitragem Tributária, Nota 15.5.1.

ao de “*excesso de pronúncia*”), se considerarem, como nós, que a LAV constitui direito subsidiário do RJAT, terão de chegar também à conclusão de que a decisão arbitral é impugnável com fundamento em incompetência do tribunal arbitral em conformidade com o preceituado no artigo 18.º da LAV, que expressamente prevê a impugnabilidade da decisão com esse fundamento para os “*tribunais estaduais*”.

A quem objecte que este entendimento poderá colidir com o propósito legislativo subjacente à consagração da regra de irrecorribilidade da decisão arbitral, sempre se dirá, por um lado, que não resulta do regime geral de arbitragem em matéria tributária que tenha sido vontade do legislador subtrai-la ao controlo jurisdicional e, por outro lado, as normas reguladoras da competência dos tribunais prevalecem necessariamente sobre as normas de irrecorribilidade que sejam consagradas.

Em suma, ainda que o Tribunal Central Administrativo Sul venha fazendo uma interpretação muito restrita, quase literal, dos fundamentos de impugnação judicial da decisão arbitral, podemos dizer que a jurisprudência mais recente indicia já uma interpretação mais alargada do preceituado no artigo 28.º do RJAT, perspectivando-se uma crescente relevância do “*direito subsidiário*” e, por via deste, um controlo mais abrangente da decisão arbitral.

3.2.4. Para terminar, apenas duas breves notas.

A primeira é a de que resulta da consagração da “*dualidade de vias*” de controlo da decisão arbitral, a que já nos referimos, que o Tribunal Central Administrativo não pode conhecer o mérito da pretensão, tal como o Supremo Tribunal Administrativo e o Tribunal Constitucional não podem apreciar recursos fundamentados no artigo 28.º do RJAT, por os fundamentos previstos nesta disposição estarem exclusivamente reservados à impugnação judicial das decisões arbitrais para os tribunais centrais.

Mas esta distribuição de fundamentos pelos meios de controlo da decisão arbitral determina ainda que, sendo a decisão arbitral simultaneamente susceptível de anulação e de recurso, deva ser primeiramente interposta impugnação judicial e, só após ter sido obtido provimento, isto é, anulada a sentença arbitral e ultrapassado o vício ou a nulidade pelo tribunal arbitral, poderá ser interposto recurso relativo ao eventual erro de julgamento (nos estritos limites definidos para este tipo de recurso nesta matéria e que adiante melhor nos pronunciaremos).

Neste sentido decidiu já o Tribunal Central Administrativo Sul: «*Mas então, perguntar-se-á, e nos casos em que a decisão arbitral é passível de anulação e o julgamento de mérito foi [também] errado? A resposta parece-nos que só pode ser uma: a estruturação dos regimes impugnatórios da decisão arbitral em matéria tributária, tal como está prevista no RJAT, impõe que o TCA anule a decisão e devolva o processo ao tribunal arbitral para corrigir o vício; e só da subsequente decisão é que será possível recorrer quanto ao mérito para o Tribunal Constitucional e para o STA. Na verdade, a impugnação prevista no art.º 27.º, n.º 1, do RJAT, funciona como um verdadeiro recurso de cassação(iii).*

Por isso está vedado ao TCA - e decorre linearmente do disposto no art.º 24.º, n.º 1, do RJAT -, pronunciar-se sobre o mérito da decisão colegial arbitral numa perspectiva de reexame da mesma, tal como sucede nos recursos ordinários previstos no art.º 280.º, n.º 1, do CPPT. De facto, quando o art.º 24.º n.º 1, consagra a vinculação da Administração Tributária à decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de “que não caiba recurso ou impugnação (negrito nosso), e no art.º 25.º, n.º 1 e 2, define os apertados limites do recurso sobre o mérito, está a acolher a regra geral de irrecorribilidade da decisão proferida pelos tribunais arbitrais(iv), que de resto constitui o padrão comum na maioria dos ordenamentos jurídicos que acolhem a arbitragem jurisdicional como meio de solução alternativa de litígios.

Não é por isso possível ao TCA decidir, em via de recurso e por substituição, a pretensão deduzida perante o tribunal arbitral, sendo por isso inaplicável o disposto nos art.os 149.º, n.º 1, do CPTA, e 665.º, n.º 1, do CPC (cfr. art.º 29.º, n.º 1, do RJAT).».⁶

A segunda nota é relativa aos efeitos da própria impugnação sobre a decisão arbitral (comuns ao de interposição dos recursos de mérito da decisão): tem efeito suspensivo da decisão (artigos 26.º e 28.º, n.º 2, do RJAT), sendo que, quando deduzida pela Fazenda Pública faz caducar a garantia que haja sido prestada.

Adiantámos, desde já, que temos fundadas dúvidas sobre a bondade da imposição de “*caducidade da garantia como consequência da interposição de impugnação ou recurso por parte da Administração Tributária*, uma vez que poderá funcionar como elemento dissuasor do exercício do direito de recurso por parte da Administração e, nessa medida, condicionar ou limitar a actuação mais conforme à salvaguarda dos interesses públicos em presença.

⁶ Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 30-1-2014, proferido no processo n.º 6952/13, integralmente disponível em www.dgsi.pt.

3.3. Incidindo agora a nossa atenção no regime dos recursos sobre o mérito da pretensão, é seguro afirmar-se que os mesmos podem ter dois tipos de fundamentos, por sua vez determinantes da competência dos tribunais de controlo: deve ser dirigido ao Tribunal Constitucional estando em causa a recusa de aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou que aplique norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada, ou dirigida ao Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa (fundamento) uma alegada oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, da decisão arbitral com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo.

3.3.1. No respeitante ao recurso para o Supremo Tribunal Administrativo, prescreve o artigo 25.º, n.º 2, do RJAT que a decisão arbitral de mérito da pretensão que ponha termo ao processo é também susceptível de recurso quando esteja em oposição com decisão dada à mesma questão fundamental de direito pelos Tribunais Centrais ou pelo Supremo Tribunal Administrativo.

Relativamente a este tipo de recurso não há especificidades que cumpra salientar:

- Seguem, por força do n.º 3 do mesmo preceito, com as necessárias adaptações, o regime dos recursos para uniformização de jurisprudência previsto no artigo 152.º do CPTA, como, de resto, o Supremo Tribunal Administrativo tem vindo reiteradamente a afirmar: “ *O recurso para o STA de decisão arbitral pressupõe que se verifique, entre a decisão arbitral recorrida e o acórdão invocado como fundamento, oposição quanto à mesma questão fundamental de direito (cfr. o n.º 2 do artigo 25.º RJAT), não devendo, ainda, o recurso ser admitido se, não obstante a existência de oposição, a orientação perfilhada no acórdão impugnado estiver de acordo com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo (cfr. o n.º 3 do artigo 152.º do CPTA, aplicável “ex vi” do disposto no n.º 3 do artigo 25.º do RJAT).*” ⁷

Na apreciação concreta da existência ou não de oposição, vem sendo seguidos os mesmos parâmetros e critérios de aferição adoptados na apreciação das oposições de acórdãos proferidos pelos Tribunais Centrais Administrativos ou na oposição destes com os acórdãos

⁷ Cfr., neste sentido, os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 15-4-2015, 15-3-2015 e 4-6-2014, respectivamente proferidos nos processos n.ºs 1297/14, 731/14 e 1447/13, todos integralmente disponíveis em www.dgsi.pt.

proferidos pelo Supremo Tribunal Administrativo, quando convocados em recursos interpostos à luz dos artigos 285.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Todavia, existe uma pequena particularidade que cumpre salientar e que ressalta do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo a 14 de Maio de 2015⁸, em que foram apreciadas as exigências processuais próprias deste tipo de recurso, tendo ficado consignado que:

- O requerimento de recurso (cujo prazo é de 30 dias a contar da notificação da decisão arbitral, como resulta da conjugação do art. 25.º, n.º 3, do RJAT com o art. 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos), por força do artigo 152.º, n.º 2, do mesmo diploma legal, deve ser acompanhado das respectivas alegações sob pena de rejeição:
- A omissão dessa exigência não determina a formulação de qualquer convite a aperfeiçoamento por este estar previsto para as situações em que, tendo sido apresentadas as alegações, faltem as conclusões ou estas se apresentem imperfeitas, e não para os casos em que, de todo, não tenham sido apresentadas, nos termos dos artigos 144.º, n.º 2 e 146.º, n.º 4, do já referido Código;
- Mesmo que o recurso tenha sido interposto ao abrigo do artigo 284.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, que não obriga à imediata apresentação das alegações, o recorrente não deve ser convidado a apresenta-las ou proceder-se a uma convalidação do tipo e regime de recurso.

3.4. Por fim, no que respeita ao recurso das decisões arbitrais para o Tribunal Constitucional, regido essencialmente pelo artigo 25.º, n.º 1, do RJAT - que dispõe que há recurso para aquele Tribunal com fundamento na recusa de aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou na aplicação de norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada - também não há particularidades que importe salientar, não se descortinando nos vários acórdãos publicados e em que foram apreciadas tais questões, parâmetros de controlo, dimensões normativas ou recurso a critérios de aferição de constitucionalidade que se distanciem do entendimento seguido pelo tribunal constitucional.

⁸ Acórdão proferido no âmbito do processo n.º 359/14, igualmente disponível em www.dgsi.pt.

Com efeito, também em matéria de recurso das decisões arbitrais, o Tribunal Constitucional vem firmemente decidindo que o recurso deve ser rejeitado se o que a parte pretende syndicar é uma interpretação da norma distinta da que é perfilhada na decisão arbitral, ou seja, se a pretensão recursiva não assenta numa aplicação de norma inconstitucional ou na desaplicação de norma com esse fundamento, mas assenta numa discordância quanto ao mérito da decisão.

É de salientar ainda que, durante a vigência do RJAT, foi mais de uma vez suscitada perante o Tribunal Constitucional a questão da natureza jurisdicional, ou não, da função dos tribunais arbitrais e, bem assim, da possibilidade de recurso de fiscalização da constitucionalidade das suas decisões, vindo aquele tribunal a decidir sistematicamente que os tribunais arbitrais exercem uma função jurisdicional e que as normas que aplicam nas suas decisões estão sujeitas ao controlo de fiscalização concreta da constitucionalidade, mormente nos termos impostos pelo artigo 280.º, n.º 1, al. b), da Constituição, que encontra concretização na alínea b), do n.º 1, do artigo 70.º da Lei n.º 28/82, de 15 de Novembro.⁹ Mais vem entendendo que o recurso das decisões arbitrais sustentado nos n.ºs 1 e 4, do artigo 25.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, não comporta uma recorribilidade distinta da que se mostra consagrada na alínea b) do n.º 1 do artigo 70.º da LTC.

No entanto, há três questões que a relação estabelecida entre os tribunais arbitrais e o Tribunal Constitucional suscita e que se impõe particularizar.

A primeira prende-se com o disposto no artigo 25.º, n.º 4, do RJAT, que estipula que a apresentação do recurso deve ser realizada no Tribunal competente para o conhecer.

Em termos práticos, a observância desta norma determina que o requerimento de interposição de recurso com fundamento em recusa de aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou de aplicação de norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada deve ser apresentado no tribunal competente para apreciar o recurso, ou seja, no Tribunal Constitucional.

Não é este, porém, o entendimento que tem vindo a ser imposto por esse Tribunal.

⁹ Cfr., Na jurisprudência, acórdãos nº 281/2014, Processo n.º 204/14 de 25 de março de 2014, nº 42/14, de 9 de janeiro, e n.ºs. 230/86, 52/92, 250/96, 506/96 e 181/2007. Na doutrina, Jorge Miranda/Rui Medeiros, *“Constituição da República Anotada”*, Tomo III, 2007, págs 117 e 118; Miguel Galvão Teles, *“Recurso para o Tribunal Constitucional das Decisões dos Tribunais Arbitrais”*, in Estudos em Homenagem ao Prof. Dr. Sérvulo Correia, Vol. I, 2010, págs 637-655; António Pedro Monteiro, *“Do recurso de Decisões Arbitrais para o Tribunal Constitucional”*, Rev. Themis, ano IX, n.º 16, 2009, págs 185 a 223.

Efectivamente, ainda que concordando que o artigo 25.º, n.º 4, do RJAT estabelece a apresentação do requerimento de interposição de recurso no tribunal competente para a sua apreciação, o Tribunal Constitucional, alicerçado no preceituado no artigo 76.º, n.º 1, da sua Lei Orgânica,¹⁰ tem considerado que é junto do tribunal recorrido que o recurso deve ser apresentado e que é a esse tribunal que cabe proferir despacho sobre a sua admissibilidade.

Sustenta tal entendimento, em síntese, na consideração de que o citado n.º 1 do artigo 76.º integra um acto legislativo de valor reforçado e, conseqüentemente, só poderá ser modificado ou substituído por outro acto legislativo que revista a mesma forma de lei orgânica, o que, não tendo acontecido até ao momento, implica que o estabelecido no n.º 4 do artigo 25.º do RJAT seja ilegal por violação de lei de valor reforçado.

Assim, em vários arestos, designadamente no Acórdão do Plenário do Tribunal Constitucional de 6 de Maio de 2015¹¹, postulou que o n.º 1 do citado artigo 76.º prevalece sobre o n.º 4, do também citado artigo 25.º, remetendo, em conformidade, os autos ao tribunal arbitral para efeitos de apreciação do requerimento de interposição de recurso.

A segunda questão respeita à competência do “relator” para decidir da admissibilidade do recurso.

Frequentemente vem sendo assumido por recorrentes, à luz do artigo 23.º do RJAT, que o tribunal arbitral fica dissolvido após a notificação da sua decisão às partes, pelo que já não tem existência jurídica para apreciar a admissão do recurso.

Parece-nos óbvio que o referido preceito não pode ser entendido desta forma, antes devendo ser interpretado no sentido de que aquela dissolução só ocorrerá após a notificação da decisão às partes se a intervenção do tribunal arbitral não for suscitada pela interposição de recurso.

Ainda que em termos não inteiramente coincidentes é, no fundo, uma situação em tudo semelhante à que ocorre nos tribunais judiciais (ainda que nas leis processuais civis, administrativas e tributárias não se determine a “*dissolução dos tribunais*”) quanto ao esgotamento do poder judicial após a prolação da decisão, que, vedando em regra a intervenção dos juizes após a prolação da sentença, não deixa de prever expressamente o dever de essa intervenção ter lugar para efeitos de admissão de recursos jurisdicionais (cfr.

¹⁰ Nos termos do n.º 1, do artigo 76.º da Lei Orgânica do Tribunal Constitucional «*Compete ao tribunal que tiver proferido a decisão recorrida apreciar a admissão do respectivo recurso*».

¹¹ Acórdão n.º 262/2015, disponível em www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos.

artigos 637.º e 641.º do Código de Processo Civil, 140.º, 144.º e 145.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos e 279.º a 286.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário).

Em suma, sendo entendimento do Tribunal Constitucional que é ao tribunal recorrido que cumpre apreciar a admissibilidade de recurso, o artigo 23.º do RJAT terá, sob pena de inconstitucionalidade, de ser interpretado com o sentido de que o tribunal arbitral fica dissolvido após a referida notificação das partes, sem prejuízo da sua intervenção para efeitos de despacho de admissibilidade ou recusa do recurso (careceria, aliás, de sentido, que uma norma consagrada em razão da natureza especial daquele tribunal - existência ad-hoc ou temporária que se esgota na apreciação de um dado litígio - viesse determinar a reversão total do próprio regime de recursos e a própria possibilidade de interposição destes).

Aliás, mesmo que esta não seja uma posição consensual, àqueles que sustentam que a letra do citado artigo 23.º do RJAT não comporta aquela interpretação, sempre se dirá que chegarão ao mesmo resultado com o afastamento da norma constante do artigo 25.º, n.º 4 do RJAT, por inconstitucionalidade orgânica e por aplicação subsidiária do regime de admissão dos recursos previsto no CPPT (aplicável por força do artigo 29.º do RJAT.)

Finalmente, a terceira questão que se tem vindo a colocar é a de saber se, em face do preceituado no n.º 5 do artigo 280.º da Constituição, é, ou não, obrigatória para o Ministério Público a interposição de recurso para o Tribunal Constitucional das sentenças dos tribunais arbitrais que apliquem norma que tenha já sido declarada ilegal ou inconstitucional.

Vejamos.

O citado n.º 5 do artigo 280.º, sob a epígrafe «*Fiscalização concreta da constitucionalidade e da legalidade*», dispõe que: «*Cabe ainda recurso para o Tribunal Constitucional, obrigatório para o Ministério Público, das decisões dos tribunais que apliquem norma anteriormente julgada inconstitucional ou ilegal pelo próprio Tribunal Constitucional.*».

Adiantamos que, em nosso entender, a obrigatoriedade de interposição de recurso por parte do Ministério Público constitui uma imposição que o RJAT não pode afastar, ainda que daí possam resultar - e tenham de ser resolvidas - algumas dificuldades de natureza prático-processuais.

Não pode afastar porque, uma vez que o tribunal arbitral exerce uma função jurisdicional e decide segundo o direito constituído, produzindo as suas decisões efeitos na ordem jurídica,

seria inconstitucional uma interpretação da alegada omissão de regulamentação que pretendesse traduzir uma vontade legislativa de postergar aquela obrigatoriedade.

Aliás, admitir a possibilidade dos tribunais arbitrais poderem decidir com base em normas de interpretação de normas que foram já julgadas inconstitucionais, seria admitir a existência de um ordenamento jurídico à margem da Constituição, o que o legislador expressamente não quis ao prever no artigo 25.º do RJAT recurso para o Tribunal Constitucional.

Assim, estando ou não prevista expressamente no RJAT a obrigatoriedade desse recurso pelo Ministério Público, permanece aquela imposição constitucional, não havendo justificação para excluir do âmbito do artigo 280.º as decisões dos tribunais arbitrais.

É certo que, não existindo Ministério Público nestes tribunais, nem estando prevista a sua notificação das decisões arbitrais, se colocará, então, a questão de saber como poderá tomar conhecimento das sentenças arbitrais em vista a uma eventual interposição daquele recurso obrigatório.

Ainda que não tenhamos uma posição definitiva, afigura-se-nos que uma possível hipótese de ultrapassar esta questão processual seria consagrar a obrigatoriedade de o CAAD notificar as decisões em que seja aplicada norma já declarada ilegal ou inconstitucional pelo Tribunal Constitucional ao Ministério Público junto do Supremo Tribunal Administrativo ou do Tribunal Constitucional, ou, então, consagrar a obrigatoriedade do CAAD enviar essas decisões à Procuradoria-Geral da República.

Ainda outra hipótese possível seria a de o Ministério Público se ter por notificado das decisões arbitrais a partir da data da sua publicação pelo CAAD, recordando-se aqui que, nos termos do artigo 16.º do RJAT, o princípio da publicidade das decisões constitui um princípio estrutural do processo tributário em matéria arbitral, resultando da sua alínea g) a obrigação de ser assegurada a divulgação das decisões arbitrais. Assim, estando prevista a obrigatoriedade de publicação das decisões, não será desrazoável entendermos que o Ministério Público fica obrigado à interposição de recurso com a publicação da decisão, contando-se o prazo (10 dias – artigo 75.º da LO) para esse efeito da data da sua publicação.

4. Conclusões

- Segundo a leitura que resulta dos dados estatísticos publicados até ao momento, a arbitragem voluntária em matéria tributária, consagrada no DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, constitui um caso de sucesso de celeridade processual;
- Para esse sucesso contribuiu fundamentalmente a regra de irrecorribilidade das decisões arbitrais e a forma como a jurisprudência dos tribunais de controlo da decisão arbitral (Tribunal Central Administrativo, Supremo Tribunal Administrativo e Tribunal Constitucional) tem interpretado restritivamente os fundamentos legais de impugnação judicial e de recurso das decisões arbitrais previstas nos artigos 25.º e 28.º do RJAT;
- No entanto, a jurisprudência mais recente do Tribunal Central Administrativo Sul, já vem fazendo uma interpretação mais alargada do preceituado no artigo 28.º do RJAT, perspectivando-se um controlo mais abrangente das decisões arbitrais por recurso ao direito subsidiário previsto no artigo 29.º do RJAT;
- O balanço que hoje se mostra já possível de fazer relativamente à aplicação do regime de arbitragem voluntária em matéria tributária, permite identificar algumas questões a que urge responder, por via legislativa ou jurisprudencial, como sejam, designadamente, as respeitantes à regulamentação do sistema de gestão processual do CAAD, à extensão do direito subsidiário aplicável à arbitragem em matéria tributária e ao estabelecimento dos procedimentos necessários a que seja viabilizado o recurso obrigatório consagrado no n.º 5, do artigo 280.º da Lei Fundamental relativamente às decisões arbitrais.

Muito obrigada pela vossa atenção!

Vídeo da sessão:

https://educast.fccn.pt/vod/clips/2ijubwry9g/link_box_h

II – Jurisprudência

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

1. Jurisprudência do Tribunal Constitucional (TC)

Contraordenações tributárias

[Tema: *Contraordenações tributárias*]

- As contraordenações tributárias

[Contra-ordenação fiscal]:

- [Acórdão 389/2013](#)

Não julga inconstitucionais as normas das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 8.º do Regime Geral das Infrações Tributárias, na parte em que se refere à **responsabilidade** civil subsidiária dos administradores e gerentes **por coimas** aplicadas a pessoas coletivas em processo de contraordenação. [v. também Acórdãos [698/2013](#), [561/2011](#), [437/2011](#), [35/2011](#), [26/2011](#), [24/2011](#) [481/2010](#)].

- [Acórdão 146/2011](#)

Não julga inconstitucional a norma do artigo 105.º, n.º 7, do Regime Geral das Infrações Tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho (**tipo legal**; obrigação declarativa).

- [Acórdão 29/2007](#)

Não julga inconstitucionais as normas do artigo 96.º, n.º 1, alíneas a) e b), do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, na parte em que remete para "as formalidades legalmente exigidas", do artigo 96.º, n.º 1, do RGIT, na parte em que estabelece como condição da punição a circunstância de "o valor da prestação tributária em falta [ser] superior a € 7500", originando os casos em que o valor é igual ou inferior **responsabilidade contra-ordenacional**, do artigo 14.º, n.º 1, do RGIT, na parte em que condiciona a **suspensão da execução da pena** de prisão ao pagamento pelo arguido do imposto em dívida e respectivos acréscimos legais, e do artigo 14.º, n.º 1, do RGIT, conjugada com a do artigo 9.º do mesmo diploma, na medida em que possibilita o cumprimento da sanção aplicada, por um lado, e a condenação no pagamento do imposto em dívida e respectivos acréscimos legais, por outro.

- [Acórdão 244/1999](#)

Não julga inconstitucionais os n.ºs 1 e 2 do artigo 26.º do Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras (RJIFNA), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 29-A/90, de 15 de Janeiro, na redacção anterior à que lhes foi dada pelo Decreto-Lei n.º 394/93, de 24 de Novembro, e interpreta a norma constante do artigo 14.º do RJIFNA como apenas permitindo a pronúncia, **em alternativa**, pelo **crime** de fraude fiscal ou pelas **contra-ordenações** referidas no despacho respectivo, previstas e punidas pelos artigos do mesmo RJIFNA que indica, na medida em que correspondam aos mesmos factos.

- [Acórdão 302/1997](#)

Não julga inconstitucional a norma do artigo 35.º, n.º 1, do Código de Processo Tributário (**prazo prescricional** para as contra-ordenações fiscais). [v. também [Acórdão 213/1998](#)]

- A decisão administrativa de aplicação de coima e a prova em sede de recurso judicial daquela decisão

[Processo tributário / Contencioso tributário / Prova]:

▪ [Acórdão 753/2014](#)

Não julga inconstitucional a artigo 23.º, n.º 7, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), na redação da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de dezembro, na medida em que **exclui a dedutibilidade** da variação patrimonial negativa decorrente da alienação de ações próprias, entre entidades com relações especiais, **em qualquer circunstância e sem consideração da situação concreta do sujeito passivo**.

▪ [Acórdão 340/2013](#)

Não julga inconstitucional a norma resultante da interpretação do disposto nos artigos 61.º, n.º 1, alínea d), e 125.º do Código de Processo Penal, com o sentido de que os **documentos obtidos por uma inspeção tributária**, ao abrigo do **dever de cooperação** imposto nos artigos 9.º, n.º 1, 28.º, n.ºs 1 e 2, 29.º e 30.º do Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de dezembro, e nos artigos 31.º, n.º 2, e 59.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária, podem posteriormente vir a ser usados como **prova** em processo criminal pela prática do **crime de fraude fiscal** movido contra o contribuinte.

▪ [Acórdão 518/2011](#)

Não julga inconstitucional a norma constante do artigo 112.º, n.º 1, alínea b), da Lei Geral Tributária (na redação do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro), que faz recair sobre os responsáveis subsidiários o **ónus da prova** de que a **falta de pagamento de multas ou coimas vencidas** no período do seu mandato lhes não foi imputável.

▪ [Acórdão 452/2003](#)

Não julga inconstitucionais as normas dos n.ºs 4 e 5 do artigo 7.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, na redação anterior à Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, interpretadas no sentido de, no âmbito de um **processo de impugnação da liquidação tributária**, vedarem o recurso a **meios de prova** diversos dos que aí se deixam taxativamente elencados.

▪ [Acórdão 269/2003](#)

Não julga inconstitucionais as normas dos artigos 82º e 84º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, na versão originária (**procedimento administrativo de liquidação do imposto**).

Direito processual tributário

[*Tema: Direito processual tributário*]

- O alargamento da competência dos Tribunais Tributários

- A competência internacional dos TT ao abrigo do mecanismo de assistência mútua entre Estados membros da UE em matéria de cobrança de créditos

[Processo fiscal / Processo tributário / Contencioso tributário / Competência dos tribunais]

▪ [Acórdão 452/2011](#)

Não julga inconstitucional a norma do artigo 9.º, n.º 5, do Decreto-Lei n.º 287/93, de 20 de Agosto, enquanto prevê a **competência dos tribunais tributários** para as execuções de créditos da Caixa Geral de Depósitos pendentes à data da entrada em vigor daquele diploma.

▪ [Acórdão 600/2009](#)

[...] Não julga inconstitucional a norma do artigo 284.º, n.º 5, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quando interpretada no sentido de que **cumpra ao relator no tribunal recorrido** verificar a existência de oposição de julgados em recurso interposto com este fundamento. [v. também [Acórdãos 300/2009, 403/2008](#)]

▪ [Acórdão 392/2007](#)

Não julga inconstitucionais as normas dos artigos 43.º, alínea g), 239.º, n.º 2, 13.º e 246.º, n.º 1 do Código de Processo Tributário e 23.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária, e artigo 13.º do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio, na parte em que permitem que, **por despacho do Chefe de Serviço de Finanças**, se efective a reversão no processo de execução fiscal contra responsáveis subsidiários por dívidas fiscais. [v. também [Acórdãos 160/2007, 397/2002, 263/2002, 152/2002](#)]

▪ [Acórdão 211/2007](#)

Não julga inconstitucional a norma do n.º 1 do artigo 32.º dos Estatutos da REFER, na interpretação que atribui **competência aos tribunais judiciais** para o julgamento de todos os litígios em que figure como parte a REFER - Rede Ferroviária Nacional, E.P., mesmo no caso das acções em que estejam em causa **relações jurídicas administrativas**.

▪ [Acórdão 80/2003](#)

Não julga inconstitucionais as normas dos artigos 47.º, alínea g), 237.º, n.º 1, e 272.º, n.º 1, todos do Código de Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril (actos do **processo de execução fiscal**, de natureza não jurisdicional).

- **Acórdão 503/2000**

Julga inconstitucional a norma do artigo 30.º do Decreto-Lei n.º 387/88, de 25 de Outubro, na interpretação segundo a qual **cabe aos tribunais tributários** o processamento dos **processos de execução fiscal** nela previstos (cobrança de créditos do IAPMEI).

- **Acórdão 440/2000**

Não julga inconstitucional a norma do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 158/90, de 17 de Maio, na redacção do Decreto-Lei n.º 246/91, de 6 de Julho, na medida em que manda efectuar a **cobrança das restituições das verbas adiantadas pelo Fundo Social Europeu** e pelo Estado Português, e não voluntariamente devolvidas através do processo de execução fiscal.

[Tema: Direito processual]

- A tutela cautelar no processo tributário

- O regime de recurso e de impugnação da decisão arbitral

- **Acórdão 320/2015**

Indefere reclamação para a conferência de decisão da relatora que entendeu que o **requerimento de recurso para o Tribunal Constitucional, de decisão arbitral, não deve ser dirigido ou apresentado no próprio Tribunal Constitucional**, e determinou a remessa dos autos ao tribunal que proferiu a decisão recorrida.

- **Acórdão 123/2015**

Não julga inconstitucional a dimensão normativa resultante do artigo 2.º da Lei n.º 62/2011, de 12 de dezembro, segundo a qual o titular de direito de propriedade industrial apenas pode recorrer à **arbitragem necessária**, precludindo o recurso direto ao tribunal judicial no que se refere a **providência cautelar**; julga inconstitucional a dimensão normativa resultante do artigo 3.º, n.º 1, conjugado com o artigo 2.º da Lei n.º 62/2011, de 12 de dezembro, segundo a qual o titular de direito de propriedade industrial não pode demandar o titular de Autorização de Introdução no Mercado ou o requerente de pedido de AIM para além do prazo de trinta dias, a contar da publicação pelo Infarmed referida no artigo 9.º, n.º 3, da mesma Lei.

2. Jurisprudência citada no e-book sobre contraordenações tributárias

Jurisprudência do Tribunal Constitucional (TC)

- **Acórdão do Tribunal Constitucional, proferido em 19/01/1999, no proc. 50/99 (Relator: Artur Maurício)**

Não julga inconstitucional a norma ínsita na parte final do artigo 66.º do Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, ao não permitir a redução a escrito da prova produzida em audiência no processo contra-ordenacional¹.



- **Acórdão do Tribunal Constitucional, proferido em 29/01/2003, no proc. 50/03 (Relator: Maria dos Prazeres Pizarro Beleza)**

Não julga inconstitucional a norma do n.º 1 do artigo 125.º do Código do Procedimento Administrativo, quando interpretada no sentido de que uma decisão de aplicação de uma coima pode ser fundamentada por remissão para os termos constantes de proposta anterior².



- **Acórdão do Tribunal Constitucional, proferido em 04/02/03, no proc. 62/2003 (Relator: Artur Maurício)**

Não julga inconstitucionais as normas do artigo 125.º do Código do Procedimento Administrativo, nos artigos 4.º, n.º 2, alínea c), e 6.º a 13.º do Decreto-Lei n.º 102/2000, de 2 de Junho, e do artigo 10.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 421/83, de 2 de Dezembro³.



- **Acórdão do Tribunal Constitucional, proferido em 18/03/2003, no proc. 136/03 (Relator: Artur Maurício)**

Desatende arguição de nulidade e pedido de esclarecimento do Acórdão n.º 62/03⁴.



¹ Sumário retirado da publicação “Acórdãos do Tribunal Constitucional” – 42.º volume-1999, pág. 235-241; acórdão publicado no Diário da República, II Série, de 14 de Maio de 1999.

² Sumário retirado da publicação “Acórdãos do Tribunal Constitucional” – 55.º volume-2003, pág. 343-351.

³ Sumário retirado da publicação “Acórdãos do Tribunal Constitucional” – 55.º volume-2003, pág. 423-435. Acórdão publicado no Diário da República, II Série, de 23 de Maio de 2003

⁴ Sumário retirado da publicação “Acórdãos do Tribunal Constitucional” – 55.º volume-2003, pág. 1205.

- **Acórdão do Tribunal Constitucional, proferido em 28/03/2003, no proc. 174/03**
(Relator: Maria dos Prazeres Pizarro Beleza)

Não julga organicamente inconstitucional a norma do artigo 4.º, n.º 2, alínea c), do Decreto-Lei n.º 102/2000, que atribui competência ao Inspector-Geral do Trabalho para aplicar coimas por contra-ordenações laborais⁵.



- **Acórdão do Tribunal Constitucional, proferido em 30/09/2003, no proc. 440/2003**
(Relator: Paulo Mota Pinto)

Não toma conhecimento do recurso quanto ao artigo 64.º, n.ºs 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, e quanto à norma do artigo 151.º, n.º 4, interpretado no sentido de incluir igualmente aparelhos não aprovados pela entidade competente, e não julga inconstitucional a norma que resulta da remissão do n.º 4 para o n.º 3 do artigo 151.º do Código da Estrada, segundo a qual os elementos de prova obtidos através de aparelhos ou instrumentos aprovados nos termos legais e regulamentares fazem fé sobre os factos deles constantes, até prova em contrário⁶.



- **Acórdão do Tribunal Constitucional, proferido em 12-03-2009, no proc. 129/09**
(Relator: Carlos Fernandes Cadilha)

Não julga inconstitucionais as normas das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 8.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, na parte em que se refere à responsabilidade civil subsidiária dos administradores e gerentes por coimas aplicadas a pessoas colectivas em processo de contra-ordenação⁷.



⁵ Sumário retirado da publicação “Acórdãos do Tribunal Constitucional” – 55.º volume-2003, pág. 1211.

⁶ Sumário retirado da publicação “Acórdãos do Tribunal Constitucional” – 57.º volume-2003, pág. 1297.

⁷ Sumário retirado do Diário da República n.º 74/2009, Série II de 2009-04-16, pág. 15461 – 15463.

Jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA)

▪ Ac. do STA n.º 0522/04, de 21-10-2004 (Relator: Cândido Pinho)

Sumário: I - Se o pedido formulado na "acção administrativa especial" é a declaração de nulidade do acto praticado pelo Secretário de Estado da Administração Interna (por delegação do respectivo Ministro) que nega asilo a um cidadão angolano, e a condenação do autor do acto na prática do acto devido, nos termos dos arts. 24º, al.a), iii) e iv) e 44º do novo ETAF, a competência para o conhecer pertence ao Tribunal Administrativo de Círculo, quer pela matéria, quer pela autoria do acto e, mesmo, pelo ambiente adjectivo em que a protecção jurisdicional é demandada - era de "recurso" o processo que anteriormente se previa para a impugnação daqueles actos, enquanto agora, se trata de "acção administrativa especial".

II - A referência contida na alínea i), do n.º1, do art. 24º do novo ETAF só tem justificação enquanto norma de previsão para os casos em que a lei vier, no futuro, a conferir directamente ao STA a competência para a apreciação de matérias em 1º grau de jurisdição.



▪ Acórdão do STA, proferido em 22/09/1993, no proc. 016098 (Relator: Brandão de Pinho)

Sumário: I - A falta de emissão ou exibição do documento de transporte, nos termos dos arts. 13 n.º 1 al. b) e n.º 13 do dec-lei 45/89, de 11 Fev. não é subsumível ao ilícito previsto no art. 33 n. 1, 2 parte da RJIFNA, constituindo, antes, contra-ordenação fiscal autónoma, devendo ser punida dentro da moldura sancionatória do mesmo art. 13 todavia dentro dos limites assinalados no art. 18 do RJIFNA.

II - Este não fixa novas molduras sancionatórias para tais contra-ordenações pelo que estas são puníveis com coima igual à respectiva multa, mas dentro dos limites mínimo e máximo do mesmo normativo.

III - A omissão da "indicação dos elementos que contribuiram para a fixação" da coima - cfr. arts. 212 n.º 1 al. d) e 190 do CPT - não concretiza a nulidade insanável prevista no seu art. 195 n. 1 al. d), se aquela foi aplicada no mínimo legal e, nos autos, foi prestada informação com os elementos a que se refere aquele art. 190 que permitam o controlo judicial da aplicação (gradação) da mesma coima.



▪ Acórdão do STA, proferido em 16/04/1997, no proc. 021221 (Relator: Vítor Meira)

Sumário: Aplicada uma coima pelo montante mínimo e constando dos autos os elementos que permitem o controlo judicial da sua aplicação, não constitui nulidade insuprível, nos termos da al. d) do n. 1 do art. 190 do CPT, a omissão da indicação dos elementos que contribuiram para a fixação da coima.



▪ **Acórdão do STA, proferido em 30/06/1999, no proc. 023834 (Relator: Jorge de Sousa)**

Sumário: I - É territorialmente competente para a instrução do processo de contra-ordenação fiscal não aduaneira, prevista nos arts. 26, n. 1, do C.I.V.A. e 29, n.s 1 e 2 do R.J.I.F.N.A., consubstanciada por falta de entrega de meios de pagamento em simultâneo com o envio da declaração periódica mensal, a repartição de finanças da área da sede ou domicílio da entidade arguida (art. 196, n. 3, do C.P.T.).

II - É territorialmente competente para aplicar a coima pela contra-ordenação referida o director distrital de finanças da mesma área, nos termos dos arts. 54, n. 1, e 5, n. 3, do R.J.I.F.N.A..

III - Cabe ao Tribunal Tributário de 1 Instância da área da sede da autoridade que aplicou a coima conhecer do recurso judicial da respectiva decisão (art. 63, n. 1, do E.T.A.F.).

IV - Variando as obrigações do contribuinte arguido, sujeito passivo de I.V.A., conforme o regime que lhe seja aplicável, é necessário que na decisão de aplicação de coima seja feita referência a esse regime.

V - Sendo relevante a indicação dos momentos da prática das infracções, pelo menos, para efeitos de determinação dos prazos de prescrição e não sendo impossível fazer tal indicação, tal indicação deve constar da decisão de aplicação de coima.

VI - A falta dos requisitos referidos constitui nulidade insanável do processo de contra-ordenação fiscal não aduaneira, nos termos dos arts. 212, n. 1, alínea b) e 195, n. 1, alínea d), do C.P.T..

VII - Resultando da lei o lugar da prática da infracção, imputável ao arguido a título de omissão, a sua indicação não faz parte da <descrição sumária dos factos> referida no art. 212, n. 1, alínea b), do C.P.T..

VIII- A não inclusão expressa na decisão de aplicação de coima de referência ao elemento subjectivo da infracção, no caso de imputação de infracção por negligência, não é elemento imprescindível da descrição sumária que deve constar daquela decisão.



▪ **Acórdão do STA, proferido em 14/05/2003, no proc. 0421/03 (Relator: Brandão de Pinho)**

Sumário: I - Não constitui a nulidade insuprível prevista na al. b) do nº 1 do artº 79º do RGIT, a descrição sumária dos factos, ainda que em termos sensivelmente correspondentes ao auto de notícia, já que tal não concretiza mera remissão para o mesmo.

II - A indicação dos elementos para determinação da medida da coima, previstos no artº 27º do mesmo diploma legal, não é taxativa mas meramente exemplificativa.



▪ **Acórdão do STA, proferido em 30/11/2005, no proc. 0833/05 (Relator: Jorge de Sousa)**

Sumário: I – O direito à defesa em processo contra-ordenacional, reconhecido no n.º 10 do art. 32.º da C.R.P., tem de ser assegurado proporcionando ao arguido um conhecimento efectivo dos elementos necessários para a sua defesa.

II – É corolário desse direito que da decisão de aplicação de coima constem todos os elementos que serviram de base à condenação.

III – Assim, não pode considerar-se como satisfazendo o requisito de que na decisão de aplicação de coima sejam indicados os elementos que contribuíram para a sua fixação, exigido pela alínea c) do n.º 1 do art. 79.º do R.G.I.T., uma remissão para uma informação que consta do processo contra-ordenacional.

IV – Em processo de contra-ordenação tributária, a não indicação na decisão de aplicação de coima dos elementos que contribuíram para a sua fixação, constitui nulidade insuprível, por força do disposto no art. 63.º n.º 1, alínea d), do R.G.I.T.



▪ **Acórdão do STA, proferido em 18/01/2006, no proc. 0449/05 (Relator: Baeta de Queiroz)**

Sumário: I - Em processo de contra-ordenação fiscal, constitui nulidade insuprível a falta de indicação, na decisão de aplicação de coima, dos elementos que contribuíram para a sua fixação.

II - Devendo dessa decisão constar todos os elementos que serviram de base à condenação, não satisfaz aquele requisito a remissão para uma informação que consta do processo.



▪ **Acórdão do STA, proferido em 22/02/2006, no proc. 0834/05 (Relator: Pimenta do Vale)**

Sumário: I - Em processo de contra-ordenação fiscal, constitui nulidade insuprível, por força do disposto no art.º 63º, n.º 1, al. d) do RGIT, a falta de indicação, na decisão de aplicação de coima, dos elementos que contribuíram para a sua fixação.

II - Assim, não satisfaz aquele requisito, exigido pelo art.º 79º, n.º 1, ai. c) do RGIT, a remissão para uma informação que consta do processo de contra-ordenação.



▪ **Acórdão do STA, proferido em 28/06/2006, no proc. 0144/06 (Relator: Costa Reis)**

Sumário: I – Nos termos da al.ª d) do n.º 1, do art.º 63.º do RGIT constitui nulidade insuprível, no processo de contra-ordenação tributário, "a falta dos requisitos legais da decisão de aplicação das coimas...", sendo que estes são os descritos no n.º 1 do art.º 79.º do mesmo diploma entre os quais se encontra a "descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas" – sua al. b) - e a indicação da "coima e sanções acessórias, com indicação dos elementos que contribuíram para a sua fixação" – sua al. c).

II - E, se assim é, ter-se-á de entender que, quando naquela al.ª b) se diz que a decisão administrativa deve conter uma descrição sumária dos factos e a indicação das normas punitivas violadas, esta obrigação compreende não só os factos de que o arguido vem acusado como os factos que se julgaram provados e que fundamentam a punição aplicada.

III. – Nesta conformidade, a não especificação, nessa decisão, dos factos que se julgaram provados e a não indicação dos elementos objectivos e subjectivos que contribuiram para a penalidade aplicada constitui nulidade.



▪ **Acórdão do STA, proferido em 20/12/2006, no proc. 0979/06 (Relator: Baeta de Queiroz)**

Sumário: I - A decisão administrativa que aplica coimas por contra-ordenações fiscais deve conter a descrição dos factos que integram as condutas punidas, não bastando a mera referência ao auto de notícia.

II - Sendo punidos vários comportamentos contra-ordenacionais e aplicada uma coima única, deve a mesma decisão apontar, ainda, qual a coima que concretamente cabe a cada uma das infracções.



▪ **Acórdão do STA, proferido em 20/04/2009, no proc. 0241/09 (Relator: Isabel Marques da Silva)**

Sumário: I - O requisito da decisão administrativa de aplicação de coima “descrição sumária dos factos” (artigo 79.º, n.º 1, alínea b), primeira parte, do RGIT) tem de ser interpretado em correlação necessária com tipo legal no qual se prevê e pune a infracção imputada ao arguido, pois os factos que importa descrever sumariamente na decisão de aplicação da coima não são senão tais factos tipicamente ilícitos.

II - O facto tipificado como contra-ordenação no n.º 2 do artigo 114.º do RGIT é o tipificado no n.º 1 do mesmo preceito legal, mas cometido de forma negligente, constituindo seu pressuposto essencial a prévia dedução da prestação tributária não entregue.

III - Não preenche o tipo legal de contra-ordenação previsto e punido nos números 1 e 2 do artigo 114.º do RGIT a falta de entrega da prestação tributária de IVA, pois no IVA a prestação a entregar é, não a prestação tributária deduzida, mas a diferença positiva entre o imposto suportado pelo sujeito passivo e o imposto a cuja dedução tem direito.



▪ **Acórdão do STA, proferido em 06/05/2009, no proc. 269/09 (Relator: Jorge de Sousa)**

Sumário: I - A finalidade primacial da exigência de descrição sumária dos factos imputados ao arguido, referida no art. 79.º, n.º 2, alínea b), do RGIT como um dos requisitos da decisão de aplicação de coima, é assegurar ao arguido a possibilidade de exercício efectivo dos seus direitos de defesa, que pressupõe um conhecimento perfeito dos factos que lhe são imputados, sendo corolário da imposição constitucional de que nos processos contra-ordenacionais seja assegurado o direito de defesa ao arguido (art. 32.º, n.º 10, da CRP).

II - Esta exigência deve considerar-se satisfeita quando as indicações contidas na decisão, embora sumárias, sejam seguramente suficientes para permitir ao arguido o exercício desses direitos, devendo ser aferida à face do direito constitucional a uma fundamentação expressa e acessível dos actos da Administração que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos

(art. 268.º, n.º 3, da CRP), o que se reconduz a que a referida descrição deverá conter os elementos necessários para afastar quaisquer dúvidas fundadas do arguido sobre todos os pontos do acto que o afecta.

III - Enferma de nulidade insuprível, à face da alínea b) do n.º 1 do art. 79.º do RGIT, o despacho de aplicação de coima por infracção fiscal em que não é claro a que obrigação se referem duas datas indicadas como de «cumprimento da obrigação».



▪ **Acórdão do STA, proferido em 05/09/2012, no proc. 0837/12 (Relator: Pedro Delgado)**

Sumário: I - A autorização de acesso à informação bancária prevista no artº 129º, nº 6 do CIRC (na redacção anterior ao decreto-lei 159/2009 de 13.07) tinha como única finalidade a comprovação do pedido de demonstração a que alude aquele normativo.

II - Tratava-se de procedimento previsto no Capítulo VIII do Código do IRC, referente às garantias dos contribuintes e que tinha como objectivo a prova pelo sujeito passivo do preço efectivo na transmissão de imóveis permitindo-lhe assim obviar à aplicação do disposto no artº 58-Aº nº 2 do mesmo diploma legal (correções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis).

III - Obtida a autorização do sujeito passivo de acesso às suas contas bancárias no âmbito de um procedimento para os efeitos do artº 129º, nº 6 do Código do IRC, essa informação bancária não pode ser utilizada pela Administração Fiscal para fundamentar correções efectuadas no âmbito de outro procedimento contra o mesmo sujeito passivo, em sede de IRS e com avaliação indirecta da matéria tributável com base em manifestações de fortuna, nos termos dos arts. 87º, alínea f) e 89.-A, n.º 5, alínea a), da Lei Geral Tributária, sem que neste procedimento se observem as normas que regulam a sua obtenção, nomeadamente os artigos 63º e 63º-B ns. 4 e 5 da Lei Geral Tributária.



▪ **Acórdão do STA, proferido em 20/02/2013, no proc. 0978/12 (Relator: Casimiro Gonçalves)**

Sumário: I - A decisão administrativa de aplicação de coima preenche os requisitos constantes da al. b) do nº 1 do art. 79º do RGIT se a factualidade dela constante explicita e especifica os factos que são imputados à arguida e os mesmos são por ela perceptíveis sem efectuar qualquer diligência.

II - Tendo a arguida procedido ao pagamento do montante equivalente à coima reduzida, e tendo, apesar de tal pagamento, sido levantado o respectivo auto de notícia e instaurado o respectivo processo de contra-ordenação, nos termos do nº 5 do art. 30º do RGIT, mas não se tendo apurado se aquela quantia foi, ou não, abatida no montante fixado para pagamento voluntário da coima que veio a ser fixada, devem os autos baixar à instância para que seja apurada a pertinente matéria factual e apreciada, então, a questão suscitada pela recorrente.



- **Acórdão do STA, proferido em 04/06/2014, no proc. 0515/14 (Relator: Isabel Marques da Silva)**

Sumário: A Administração tributária não pode fazer uso para fins tributários de documentos bancários obtidos em processo criminal objecto de arquivamento em relação à recorrente em razão da sua não pronúncia e da extinção da responsabilidade penal por morte do seu marido sem para tal ter utilizado o procedimento administrativo de derrogação do sigilo bancário previsto no artigo 63.º-B da LGT, sob pena de lhe postergar o seu direito ao recurso da decisão que determine o acesso a tal documentação bancária.



- **Acórdão do STA, proferido em 10/09/2014, no proc. 0521/14 (Relator: Francisco Rothes)**

Sumário: I - A menção feita na decisão administrativa de aplicação da coima, de que «o agente retirou um benefício económico com a prática da contra ordenação correspondente ao Imposto que a mercadoria em apreço, pagaria, caso, nas condições gerais, de venda ao público, procedesse à sua comercialização», sendo que era ao arguido que competia liquidar e pagar o IEC em causa, é bastante para lhe permitir saber qual o benefício económico que a autoridade administrativa considerou para efeitos de fixação da coima.

II - A falta da quantificação do montante do imposto devido, na medida em que não restringe de modo algum o direito de defesa da Arguida, não constitui vício de fundamentação algum e, muito menos, pode constituir nulidade insuprível, a determinar a anulação judicial da decisão administrativa de aplicação da coima ao abrigo do disposto nos arts. 79.º, n.º 1, alínea c), e 63.º, n.º 1, alínea d), do RGIT.



- **Acórdão do STA, proferido em 01/10/2014, no proc. 01665/13 (Relator: Pedro Delgado)**

Sumário: I - O requisito da decisão administrativa de aplicação da coima constante da primeira parte da alínea b) do n.º 1 do artigo 79.º do RGIT - descrição sumária dos factos - deve interpretar-se tendo presente o tipo legal de infracção no qual se prevê e pune a contra-ordenação imputada ao arguido, pois que os factos que importa descrever, embora sumariamente, na decisão de aplicação da coima serão os factos constitutivos como tal tipificados na norma que pune como contra-ordenação fiscal a conduta do agente.

II – Para que se verifique a possibilidade de dispensa da coima o artº 32º do Regime Geral das Infracções Tributárias impõe que se verifiquem, cumulativamente, os seguintes requisitos: que a prática da infracção não ocasione prejuízo efectivo à receita tributária (al. a); que esteja regularizada a falta cometida (al. b); que a falta revele um diminuto grau de culpa.

III – 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.

IV – Por força da Lei nº 53-A/2006, 29 Dezembro, aplicável ao caso subjudice, o artº 26º, nº 3 do Regime Geral das Infracções Tributárias passou a ter a seguinte redacção: “o montante mínimo da coima é de € 30, excepto em caso de redução da coima em que é de €15”.

A eliminação da expressão “se o contrário não resultar da lei”, constante da anterior redacção, revela a opção clara do legislador em estabelecer também um regime vinculativo relativamente ao limite mínimo da coima que é assim abstractamente fixado em 30 €.



Jurisprudência do TCAN

▪ **Acórdão do TCA Norte, proferido em 15/10/2010, no proc. 01619/09.0BEBRG (Relator: Francisco Rothes)**

Sumário: I - Uma coisa é saber se a Administração deu a conhecer os motivos que a determinaram a actuar como actuou, as razões em que fundou a sua actuação, questão que se situa no âmbito da validade formal do acto; outra, bem diversa e situada já no âmbito da validade substancial do acto, é saber se esses motivos correspondem à realidade e se, correspondendo, são suficientes para legitimar a concreta actuação administrativa.

II - Deve ter-se por suficientemente fundamentado o acto tributário em relação ao qual foram dados a conhecer as razões que o suportam de forma clara e congruente, através de externalização coeva ao acto, permitindo assim ao seu destinatário optar entre conformar-se com ele ou atacá-lo graciosamente ou contenciosamente

III - A AT, no âmbito de um procedimento inspectivo, pode aceder a informação coberta pelo sigilo bancário, quer ao abrigo do 63.º-B da LGT, quer através de comunicação feita pelas autoridades judiciais que a obtiveram no âmbito do processo criminal (cf. n.º 9 do art. 63.º-B, da LGT).

IV - Não invocando o contribuinte qualquer ilegalidade relativamente ao modo como a informação bancária foi acedida pela autoridade judicial, não há qualquer óbice à sua utilização no procedimento tributário, onde podem usar-se todos os meios de prova admitidos em direito (cf. art. 72.º da LGT e art. 50.º do CPPT).

V - Não se justifica a suspensão do procedimento tributário de tributação por método indirecto até que esteja findo o processo-crime pois não há qualquer dependência entre os factos que naquele cumpre averiguar (no caso, os pressupostos do art. 87.º, alínea f), da LGT) e o juízo sobre a relevância criminal de comportamento algum.

VI - A não suspensão do procedimento tributário até que esteja findo o processo-crime não viola os direitos do contribuinte de recusa de colaboração com a AT (previsto no art. 63.º, n.º 4, alínea b), da LGT, e no art. 89.º, n.º 2, alínea c), do CPA), à não inculpação (princípio nemo tenetur se ipsum accusare, decorrente dos arts. 26.º, n.º 2, e 32.º, n.ºs 2 e 4, da CRP) e à defesa (decorrente dos arts. 32.º, n.º 1, e 35.º, n.º 5, da CRP).

VII - Não pode extrair-se do disposto no art. 45.º, n.º 5, da LGT, qualquer argumento no sentido da referida suspensão, pois o que o legislador pretendeu com aquele preceito foi estender o prazo de caducidade do direito à liquidação de modo a obviar que os factos ilícitos

criminais escapem à tributação pelo simples motivo de só terem sido apurados após o termo do prazo normal da caducidade dos tributos

VIII - Nos termos do disposto no art. 74.º, n.º 3, compete à AT o ónus da prova dos pressupostos que lhe permitem aplicar métodos indirectos na determinação da matéria tributável e, feita essa prova, compete ao contribuinte o ónus da prova do excesso na sua quantificação.



Jurisprudência dos Tribunais Comuns

Jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça (STJ)

- **Acórdão de uniformização de jurisprudência do STJ nº 2/2012, proferido em 08-03-2012⁸ (Relator: Manuel Braz)**

Sumário: A mera instauração pelo Ministério Público de execução patrimonial contra o condenado em pena de multa, para obtenção do respectivo pagamento, não constitui a causa de interrupção da prescrição da pena prevista no artigo 126º, nº 1, alínea a), do Código Penal.



Jurisprudência do Tribunal da Relação de Coimbra

- **Acórdão da Relação de Coimbra, proferido em 29/03/2001, no proc. 440-2001 (Relator: Serra Leitão)**

Sumário: I - O processo contra ordenacional assume natureza de procedimento administrativo, até à sua fase judicial, embora com especificidades, pelo que é de admitir, em todos os casos não expressamente previstos e em que a lei a tal se não oponha, o recurso a normas e princípios do CPA que genericamente regem esse tipo de procedimento.

II - Nada impede, antes a lei prevê e permite, que o despacho administrativo sancionatório possa remeter para a fundamentação de proposta de sanção anteriormente celebrada.

III - O que se impõe, nesta hipótese, é que tal remissão seja clara, inequívoca, de forma a que o destinatário do acto administrativo fique ciente dos motivos de facto e de direito que o basearam de molde a que fique na posse dos elementos que permitam a sua impugnação.

⁸ Cf. também em <http://www.stj.pt/jurisprudencia/fixada/criminal/453-jurisprudencia-fixada-criminal-ano-2012>

IV - No domínio do CPP (antes da revisão operada pela Lei 59/98 de 25/8), a falta de indicação, em sentença proferida em p.penal, das provas que serviram para formar a convicção do tribunal, ordenada pelo art. 374º, nº2, parte final, do CPP, não constitui nulidade insanável, dependendo o seu conhecimento de arguição pela parte interessada.



Jurisprudência do Tribunal da Relação de Guimarães

▪ Acórdão da Relação de Guimarães, proferido em 29/01/2007, no proc. 1917/07-1 (Relator: Cruz Bucho)

Sumário: I – Sustenta o recorrente, que os valores das retenções discriminadas na sentença foram considerados provados apenas com base nas contas correntes anexas aos autos e que tais contas correntes não provam que o contribuinte deve determinada quantia às Finanças, não fazem prova bastante dos valores concretos deduzidos e retidos sobre ordenados e rendas pagas.

II – No entanto, antes do mais importa frisar que conforme resulta da motivação da sentença, o tribunal recorrido fundamentou a sua convicção nas declarações dos arguidos conjugadas com o depoimento da testemunha Inspector Tributário que realizou a acção inspectiva à sociedade arguida e com a documentação junta aos autos, e como salienta o Ministério Público junto do tribunal recorrido foi precisamente com base nos elementos que a sociedade arguida fez chegar à administração fiscal que foi possível determinar os valores do IRS em causa e que foram tomados bons pelo Fisco.

III – E se é certo que o recorrente reconhece que os valores de IRS retidos e não pagos, categorias A e F “foram extraídos pela análise das fotocópias dos extractos de conta corrente divisionárias que evidenciavam saldos credores”, são esses elementos contabilísticos que pretende por em crise, alegando:

a) a conta corrente apenas regista movimentos contabilísticos a crédito e débito pelo que para se justificar os lançamentos contabilísticos, necessário se toma analisar os documentos que suportam a conta corrente, tais como entre outros, facturas, recibos, notas de débito, notas de crédito, os quais não constavam dos autos nem foram juntos pela Direcção de Finanças.

b) A empresa apresentava erros na contabilidade, conforme decorre da leitura do relatório de acção inspectiva pelo que existe a possibilidade de as conta correntes apresentarem erros de lançamento

c) Por força do princípio da presunção de inocência, incumbindo ao Ministério Público a prova dos factos constitutivos do crime, não compete aos arguidos carream quaisquer elementos que infirmassem a correcção dos valores apurados.

IV – Mas não se nos afigura que o recorrente tenha razão.

V – Na verdade, as verbas ali mencionadas foram inscritas pela sociedade arguida, de acordo com as regras da contabilidade pública, e cujo representante, ora recorrente, parece menosprezar, sendo certo que nos termos do artigo 75.º da Lei Geral Tributária, aprovada pelo

Dec.-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro “Presumem-se verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na presente lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal.”

VI – É certo que entre nós vigora o princípio da presunção de inocência já que segundo o artigo 32.º, nº 2 da Constituição da República, todo o arguido se presume inocente até ao trânsito em julgado da sentença condenatória, pelo que, em face desta presunção compete à acusação a narração ainda que sintética, e a prova dos factos que fundamentam a aplicação ao arguido de uma pena em processo criminal.

VII – Simplesmente, o recorrente parece esquecer um outro princípio fundamental: o dever de colaboração ou de cooperação fiscal por parte dos contribuintes expresso v.g. no artigo 59.º, nº 1 da citada Lei Geral Tributária (“Os órgãos da administração tributária e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração mútua”) e no artigo 48.º, nº 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aprovado pelo Dec.-Lei nº 433/99, de 26 de Outubro (“O contribuinte cooperará de boa fé na instrução do procedimento, esclarecendo de modo completo e verdadeiro os factos de que tenha conhecimento e oferecendo os meios de prova a que tenha acesso”), colaboração que é no dizer de Salvator la Rosa “uma componente indispensável da determinação dos impostos” (*apud* Saldanha Sanches “Ónus da prova e deveres de cooperação”, in Fisco, nº 6, 15Mar 1989, págs. 25-26,) e não viola aquele princípio constitucional da presunção de inocência (como em Espanha o Supremo Tribunal já teve oportunidade de afirmar – cfr. Miguel Angel Montanés Pardo, *La Presunción de Inocencia*, Aranzadi, 1999, pág. 136), embora entre um e outro, mais exactamente o direito ao silêncio ao silêncio do arguido no processo penal fiscal e o seu dever de cooperação, no processo administrativo de fiscalização, em certas áreas – que não as do caso em apreço - se estabeleça uma certa “tensão dialética” (na terminologia de Nuno Sã Gomes, *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal*, cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº 177, 1997, págs. 371-314).

VIII – Assim, embora caiba à Administração fiscal a prova da existência do facto tributário (cfr. v.g. o artigo 74.º, nº 1 da citada Lei Geral Tributária), o que no caso foi feito, como vimos, pelos elementos contabilísticos disponibilizados pela sociedade arguida, representada pelos arguidos, nomeadamente o recorrente, pretendendo o contribuinte impugnar aquele facto compete-lhe fornecer explicações plausíveis para as disparidades assinaladas, em nome do princípio da cooperação.

IX – Por isso, como bem se salienta na sentença recorrida e corresponde à verdade, ao contrário do insinuado pelo recorrente, após a conclusão da acção inspectiva foi cumprido o dever de audição da sociedade arguida e nenhum reparo foi feito então quanto ao teor do relatório da inspecção no que concerne aos valores de IRS apurados como tendo sido retidos e não entregues.

X – Por outro lado, como bem salienta o Ministério Público junto do tribunal recorrido: «(...) que outras pessoas que não os arguidos (e entre eles o arguido recorrente) tinha ou tem à sua disposição todos os documentos contabilísticos que estão na base da inserção daqueles valores na sua contabilidade, como “entre outros, facturas, recibos, notas de débito, notas de crédito”?

(...) Se é certo que ao arguido não cabe qualquer ónus de prova sobre o que concretamente lhe é imputado, corresponde-lhe o respectivo direito inequívoco e inalienável de defesa que, contudo, deverá ser feito de um modo sério, plausível, consistente e razoável sob pena de, não tendo tais qualidades, não ter qualquer virtualidade de toldar ou perturbar a convicção que resulta da prova carreada a favor dos factos que lhe são imputados.»



Jurisprudência do Tribunal da Relação de Lisboa

- **Acórdão da Relação de Lisboa, proferido em 23/05/2006, no proc. 1661/2006-5 (Relator: Margarida Blasco)**

Sumário: As decisões finais, em matéria contra-ordenacional, proferidas por entidade administrativa por remissão para o relatório do instrutor, são válidas não ofendendo qualquer preceito constitucional ou legal, desde que esta obedeça ao disposto no art. 58º do DL. 433/82, de 27.10.



- **Acórdão da Relação de Lisboa, proferido em 06/04/2011, no proc. 1.724/09.27FLSB -3 (Relator: A. Augusto Lourenço)**

Sumário: I – Em matéria contra-ordenacional o art. 73.º do RGCOE enumera de forma positiva os casos e os pressupostos de admissão de recurso para o Tribunal da Relação. Face a este preceito legal, as decisões que admitem recurso — sejam sentenças ou despacho que decidem matéria contra-ordenacional sem audiência de julgamento — têm em comum o quid: serem decisão final do processo.

II – Por conseguinte, em processo de contra-ordenação não admitem recurso as decisões interlocutórias.

III – A pessoa colectiva, sendo um ente jurídico a se, a que se atribuem direitos e obrigações, é dotada de vontade própria que nasce e vive do encontro de vontades individuais dos seus membros, que não pode confundir-se com a vontade singular de cada um deles em particular. É uma nova realidade, reconhecida pela ordem jurídica como um centro autónomo de relações jurídicas.

IV – A responsabilidade de uma entidade bancária perante a Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM) em termos de informação que está obrigada a fornecer, não pode confundir-se com a de um Administrador ou Director, nem ser unicamente considerada uma imputação subjectiva, reflexa ou indirecta da vontade individual daqueles.

V – A omissão de pronúncia em matéria contra-ordenacional traduz a falta de conhecimento pelo tribunal de uma concreta questão, que não argumentos, sobre matérias em que a lei imponha que este tome posição, condicionada a um requisito vital: “(...) que tais diligências se

possam reputar de essenciais para a descoberta da verdade” [cf. art. 120.º n.º 2, al. d) in fine do CPP].

VI – Nas contra-ordenações previstas no CdVM, o bem jurídico tutelado pelo dever de prestação de informação qualitativa, subjacente a todo o direito dos valores mobiliários, é a segurança do investimento e a confiança no mercado, enquanto condições essenciais ao regular funcionamento deste.

VII) – A CMVM, criada pelo Decreto-Lei nº 142-A/91 de 10/04 no âmbito do Código de Valores Mobiliários (CdVM), tem como principais incumbências a regulamentação, supervisão, fiscalização e promoção dos mercados de valores mobiliários, designadamente da Bolsa de Valores de Lisboa e Porto (BVLP).

VIII – A CMVM regula e supervisiona as actividades de todos os agentes que intervêm directa ou indirectamente nos mercados de valores mobiliários e ocorre tanto ao nível do mercado primário, onde se verifica a emissão dos vários títulos, como do mercado secundário, onde se verifica a livre troca entre títulos emitidos anteriormente.

IX – Da conjugação dos art. 389.º n.º 1 al. a), e art. 7.º do CdVM, reportando-se aquele à informação e este, à qualidade da informação, na medida em que o seu âmbito de aplicação é garantido pela dupla conexão, normativa e temática e o conceito de informação é claro e preciso, não se pode asseverar que há falta de determinação da norma.

X – A opção do órgão legiferante positivada no CdVM foi a de qualificar determinadas contra-ordenações como “muito graves”, e de seguida tipificar as condutas ou actuações, de pessoas singulares ou colectivas que as podem integrar; uma delas é a “violação dos deveres de informação”, nos termos em que procedeu o recorrente.

XI – A entidade bancária no que tange à prestação de informação a prestar à CMVM tem que cumprir as suas obrigações legalmente previstas, devendo esta ser “completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita”, [cf. arts. 7.º n.º 1 e 389.º n.º 1, al. a) do CdVM].

XII – Decorre do disposto nos arts. 81.º e 101.º, ambos da CRP que os mercados e o sistema financeiro são valores que, pela sua importância, revestem dignidade e protecção constitucional.

XIII – No direito de mera ordenação social, ao invés do que é comum no direito criminal, existe em regra, a separação entre a afirmação das normas de dever, das normas de conexão e das normas de sanção, com invariável recurso a remissões. É o que se verifica no CdVM, que adoptou dois tipos de conexão:

(i) a que estatui uma conexão normativa no art. 388.º n.º 2 CdVM; e (ii) a temática, nos arts. 389.º e segs. do CdVM em que cada questão origina um tipo contra-ordenacional autónomo, com uma sanção própria.

XIV – Tal regime implica que só a norma de sanção e conexão que constitui o 389.º CdVM não basta para definir os contornos da contra-ordenação, é necessária a operacionalidade da norma de dever para se definirem os contornos concretos. Os três tipos de normas constituem um todo inseparável.

XV – Pese embora sem expressa consagração na CRP, é de conceder ao princípio *nemo tenetur* – que não tem carácter absoluto e está sujeito por lei a restrições sobretudo no CdVM. –, uma “natureza constitucional implícita”, de matriz adjectiva, porquanto se pode compreender no âmbito das garantias de defesa do arguido previstas no art. 32.º n.º 1 da CRP.

XVI – Para que essas restrições ao princípio *nemo tenetur* tenham validade constitucional, impõe-se:

- (i) Que estejam previstas em lei prévia e expressa;
- (ii) Que sejam decretadas em nome da protecção e salvaguarda de interesses constitucionalmente protegidos e em obediência ao princípio da proporcionalidade previsto no art. 18.º n.º 2, da CRP.

XVII – Tendo em conta os princípios de supervisão, (art. 358.º do CdVM), os procedimentos de supervisão, (art. 360.º do CdVM) e o exercício dessa mesma supervisão, (art. 361.º do CdVM) subsiste uma inteligível restrição do princípio *nemo tenetur* se *ipsum accusare*, que deve ceder perante o regime previsto no CdVM, (arts. 81.º e 101.º da CRP).

XVIII – Tal limitação é extensiva a toda a fase de recolha e análise de documentação que a entidade bancária está obrigada a entregar à entidade supervisora, sem que em caso de irregularidade passível de sanção, tenha antecipadamente de constituir a entidade supervisionada como “arguida”.

XIX – A CMVM conquanto seja uma entidade administrativa, é dotada de poderes de supervisão, investigação, instrução e aplicação de sanções, o processo administrativo de carácter sancionatório, ao invés do processo penal, é uno e conduzido por uma única entidade que reúne os supramencionados poderes.

XX – Em matéria de investigação e instrução, não existe qualquer exigência legal de uma fase análoga à prevista no CPP e não se fixa no RGCOG um prazo para a “investigação e instrução” a que reporta o art. 54.º n.º 2 do mesmo corpo normativo.

XXI – O processo de contra-ordenação no âmbito do CdVM, possui duas fases: a administrativa e a judicial. Na fase administrativa há três sub-fases: (i) recolha de elementos no âmbito dos poderes de supervisão (arts. 360.º e 361.º do CdVM); (ii) defesa (art. 50.º do RGCOG); e (iii) decisão (art. 58.º do RGCOG).

XXIII – No cálculo e determinação concreta do quantum de uma coima a aplicar a uma entidade bancária por violação “muito grave” dos deveres de informação para com a CMVM, deverão ter-se em conta, entre outras circunstâncias, os proveitos operacionais consolidados do ano da infracção, bem como os dos anos anteriores



▪ **Acórdão da Relação de Lisboa, proferido em 15/02/2011, no proc. 3501/06.3TFLSB.L1-5 (Relator: Simões de Carvalho)**

Sumário: Iº Não obstante o princípio *nemo tenetur* – seja na sua vertente de direito ao silêncio do arguido, seja na sua dimensão de “privilégio” do arguido contra uma auto-incriminação – não estar expressa e directamente plasmado no texto constitucional, a doutrina e a jurisprudência portuguesas são unânimes não só quanto à vigência daquele princípio no direito processual penal português, como quanto à sua natureza constitucional;

IIº As garantias próprias do processo penal têm vindo a ser paulatinamente adquiridas pelo processo contra-ordenacional e pelo direito sancionatório em geral, o que é comprovado pelo art.32, nº10, da Constituição da República Portuguesa;

IIIº Determinando o art.41, nº1, do RGCO, a aplicação subsidiária das normas do processo penal ao processo contra-ordenacional e sendo este estruturado em moldes idênticos ao processo crime, não existem razões para excluir, a vigência do direito ao silêncio e à não incriminação, do processo contra-ordenacional;

IVº A partir do momento que adquirem notícia do ilícito contra-ordenacional, as autoridades administrativas, devem despir as vestes de Administração, substituindo-as pelas de Autoridade Administrativa com poderes sancionatórios, sendo também esse o momento a partir do qual vigoram as garantias processuais dos visados nos processos contra-ordenacionais;

Vº No caso dos processos contra-ordenacionais investigados, instruídos e decididos pela Comissão do Mercado dos Valores Mobiliários, os interesses constitucionalmente protegidos, a saber: a incumbência do Estado promover o funcionamento eficiente dos mercados e a estruturação legal do sistema financeiro de modo a garantir a formação, captação e a segurança das poupanças, estão no mesmo plano constitucional que o direito à não incriminação, com o qual conflituam no caso concreto;

VIº Tendo a CMVM pedido elementos e informações “no exercício da supervisão” e tendo usado os mesmos para instruir o processo contra-ordenacional, recorreu a “meios enganosos” para instruir, investigar e decidir o processo, traduzindo-se a supressão do direito à não incriminação da arguida numa violação do princípio da proporcionalidade, na sua vertente de necessidade, na medida em que aquela autoridade administrativa optou pelo meio de prova mais lesivo para os direitos fundamentais da arguida, sem curar de ponderar por outros meios de obtenção de prova;

VIIº São “factos relevantes”, para os efeitos do art.248, do Código dos Valores Mobiliários, os factos ocorridos na esfera de actividade da sociedade emitente que não sejam do conhecimento público e que, devido à sua incidência sobre a situação patrimonial ou financeira ou sobre o andamento normal dos seus negócios, sejam susceptíveis de influir de maneira relevante no preço das acções;

VIIIº Não tendo sido considerado provado que a deliberação do Conselho de Administração que aprovou determinado negócio tenha tido incidência sobre a situação patrimonial ou financeira da empresa, mas sim que foi a “conclusão dos acordos” que teve essa incidência, é no momento em que estes ocorreram, e não no momento daquela deliberação, que se constitui o dever de informação;

IXº Existindo discrepância entre a informação prestada pela arguida e a informação prestada por órgão da comunicação social, aquela não pratica qualquer contra-ordenação, pois para a existência de responsabilidade é imprescindível que as notícias, na parte relevante, correspondam à informação comunicada ou divulgada pela própria arguida.



▪ **Acórdão da Relação de Lisboa, proferido em 17/04/2012, no proc. 594/11.5TAPDL.L1-5 (Relator: Simões de Carvalho)**

Sumário: Iº As garantias próprias do processo penal têm vindo a ser paulatinamente adquiridas pelo processo contra-ordenacional e pelo direito sancionatório em geral;

IIº O princípio da não auto-incriminação surge como uma emanação do catálogo dos direitos de defesa consagrados para os ilícitos contra-ordenacionais no art.32, nº10 da Constituição da República Portuguesa, devendo prevalecer sobre o direito de, as autoridades administrativas, utilizarem elementos fornecidos pelos arguidos;

IIIº Não obstante o princípio nemo tenetur – seja na sua vertente de direito ao silêncio do arguido, seja na sua dimensão de “privilégio” do arguido contra uma auto-incriminação – não estar expressa e directamente plasmado no texto constitucional, a doutrina e a jurisprudência portuguesas são unânimes não só quanto à sua vigência no direito processual penal português, como quanto à sua natureza constitucional;

IVº Quando os poderes de supervisão e de aplicação de coimas estão concentrados na mesma entidade, há que distinguir cada um deles, como forma de assegurar os direitos constitucionalmente garantidos aos arguidos;

Vº Tendo a companhia aérea em causa, agindo de boa fé e em cumprimento do disposto no Contrato de Concessão de Serviços Aéreos Regulares que havia celebrado com o Estado Português para determinada rota, apresentado o Relatório de Execução, não podia a entidade administrativa, com poderes de supervisão e de aplicação de coimas, instaurar processo de contra-ordenação contra a mesma, com base naquele relatório, sem a advertência que tais elementos podiam servir para a instauração de um processo;

VIº O princípio da transparência e o respeito pelos direitos da arguida exigiria que, no mínimo, a entidade administrativa referisse à arguida que os elementos que remeteu podiam servir para a instauração de um processo de contra-ordenação;

VIIº Ao instaurar o processo de contra-ordenação, com base naquele relatório e sem aquela advertência, a entidade administrativa, recolheu elementos de prova de forma ilegítima, desse modo suprimindo o direito à não auto-incriminação da arguida, violando o princípio da proporcionalidade (art.18, nº2 da C.R.P.), na sua vertente de necessidade, já que optou pelo meio de prova mais lesivo para os direitos fundamentais da arguida, sem curar de ponderar e optar por outros meios de obtenção de prova;

VIIIº A utilização daqueles meios enganosos, através dos quais se obteve a prova junto da arguida, perturbou a liberdade de os seus representantes decidirem, pelo que são ofensivos da integridade moral das pessoas, sendo, por isso, nulas as provas consubstanciadas no Relatório de Execução, o que, de acordo com o entendimento dominante, na esteira da chamada teoria dos frutos da árvore envenenada, projecta-se à distância, abrangendo as outras provas posteriores que se referem aos mesmos factos.



▪ **Acórdão da Relação de Lisboa, proferido em 28/05/2015, no proc. 2140/13.7TAPDL.L2-9 (Relator: Carlos Benido)**

Sumário: I - Atento o disposto nos art.ºs 66.º do DL 433/82 de 27/10 (RGCO) que estabelece expressamente que na audiência em 1ª instância não há “lugar à redução da prova a escrito”, e no art.º 75.º, n.º 1 do mesmo Diploma Legal, que dispõe que “a 2ª instância apenas conhecerá da matéria de direito”, não há lugar a documentação da prova produzida em audiência nos processos de impugnação judicial de coimas aplicadas pela autoridade administrativa.

II - Reduzido ao seu valor em si, o não registo da prova produzida em audiência, no processo de contra-ordenação, não viola qualquer garantia de defesa do arguido constitucionalmente tutelada. Trata-se, na verdade, de uma opção legítima do legislador ordinário ajustada ao princípio da celeridade e à natureza do ilícito em causa, sem quebra dos direitos de defesa do arguido.

III - É jurisprudência firme e abundante do Tribunal Constitucional que o direito de acesso aos tribunais não impõe ao legislador ordinário que garanta sempre aos interessados o acesso a diferentes graus de jurisdição para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos. A Constituição não exige a consagração de um sistema de recursos sem limites ou "ad infinitum".



Jurisprudência do Tribunal da Relação do Porto

- **Acórdão da Relação do Porto, proferido em 31/03/2003, no proc. 0242514 (Relator: Fernanda Soares)**

Sumário: I - A lei não proíbe que a decisão final da autoridade administrativa, proferida em processo de contra-ordenação, seja feita por adesão à proposta do instrutor do processo, desde que esta obedeça ao disposto no artigo 58 do Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro.
II - Não tendo a decisão final sido notificada ao arguido, acompanhada da proposta do instrutor do processo, está-se perante apenas uma irregularidade, sanável a todo o tempo com a sua devolução à autoridade administrativa.



- **Acórdão da Relação do Porto, proferido em 09/02/2004, no proc. 0345075 (Relator: Ferreira da Costa)**

Sumário: I - A decisão da autoridade administrativa pode ser feita por remissão para a proposta do instrutor do processo.

II - A aplicação do artigo 125 do Código de Procedimento Administrativo no processo de contra-ordenação não viola o disposto no artigo 165 n.1 alínea d) da Constituição.



▪ **Acórdão da Relação do Porto, proferido em 13/02/2013, no proc. 786/12.0TBSJM.P1 (Relator: José Carreto)**

Sumário: I – A gravação da prova produzida em audiência visa, por um lado, o refrescar da memória para efeitos probatórios do próprio tribunal; e, por outro, “assegurar a correspondência entre a prova que é produzida e a que resulta do julgamento” (G. Marques da Silva, Curso de Processo Penal, III, Verbo, 2009, 3ª ed. pág. 264), como condição essencial para, em sede de recurso, se reapreciar a matéria de facto em caso de impugnação desta.

II - O meio de documentação consiste na gravação da prova por meios de gravação magnetofónica ou audiovisual e/ou outros que visem a reprodução integral e substituiu o anterior sistema de redução a escrito das declarações prestadas.

III – Atento o disposto nos art.ºs 66º do DL 433/82 de 27/10 (RGCO) que estabelece expressamente que na audiência em 1ª instância não há “lugar à redução da prova a escrito”, e no artº 75º, n.º 1 do mesmo Diploma Legal, que dispõe que “a 2ª instância apenas conhecerá da matéria de direito”, não há lugar a documentação da prova produzida em audiência nos processos de impugnação judicial de coimas aplicadas pela autoridade administrativa.



▪ **Acórdão da Relação do Porto, proferido em 27/02/2013, no proc. 15048/09.1IDPRT.P1 (Relator: Ernesto Nascimento)**

Sumário: I – O exercício do dever de colaboração do contribuinte com a administração fiscal e o direito à não auto-incriminação não é, as mais das vezes, um problema contemporâneo mas apenas sequencial.

II – Quando em confronto, não se está perante uma questão de prevalência de qualquer delas, mas de compatibilidade de soluções legais, em regra para momentos temporais e processuais diversos.

III – Se na pendência do procedimento inspectivo se indiciar a prática de crime tributário, verificando-se os pressupostos do artigo 58º C. P. Penal, ex vi, artigo 3º alínea a), 2ª parte, do RGIT, o sujeito passivo tributário tem de ser constituído arguido, cessando o seu dever de colaboração.

IV – A partir de então só colaborará se, livre e esclarecidamente, assim o entender, passando a beneficiar do catálogo de garantias constitucionais do artigo 32º da CRP assegurando-se-lhe o exercício de direitos e deveres legais constantes dos artigos 57º a 67º C P Penal, nomeadamente do direito de não responder a perguntas feitas por qualquer entidade sobre factos que lhe forem imputados e sobre o conteúdo das declarações que acerca deles prestar.

V – A falta de explicitação deste direito tem como consequência que as declarações, prestadas posteriormente, não podem ser utilizadas como prova, ocorrendo proibição de valoração, artigo 58º/2 e 5 C P Penal.

VI - As declarações de que fala a lei não abrangem a prova documental.

VII – Operada a transição do processo inspectivo tributário para o processo penal, a “Declaração” do sujeito passivo naquele processo enquanto depoimento nada vale; enquanto “documento”, se aportada ao processo inspectivo de modo legal, vale como prova documental no processo penal, não se vislumbrando obstáculo à sua aquisição processual.



3. Jurisprudência sobre a competência material dos tribunais tributários

Tribunal de Conflitos

- **Acórdão do Tribunal de Conflitos, proferido em 01-06-1989, no proc. 000210 (Relator: Flávio Pinto Ferreira)**

Sumário: E incompetente em razão da matéria o Tribunal dos Conflitos para resolver um conflito de jurisdição sem que algum dos tribunais em conflito seja administrativo em sentido técnico, o que não é o caso de um tribunal tributário de 1ª instância.



- **Acórdão do Tribunal de Conflitos, proferido em 11-01-1994, no proc. 000262 (Relator: António Samagaio)**

Sumário: I - A parte final do n. 2 do art. 1205 do Código de Processo Civil - "salvo quando os bens tenham sido penhorados pelas execuções fiscais ou pela Companhia Geral do Crédito Predial" - encontra-se tacitamente revogada - artigo 7, n. 2, do Código Civil - face ao disposto nos artigos 167 e 193, ambos do Código de Processo das Contribuições e Impostos, na redacção que lhes foi dada pelo artigo 52 do DL n. 177/86, de 2 de Julho, e artigo 264 do Código de Processo Tributário, na redacção do artigo 4 do DL n. 132/93, de 23 de Abril.

II - Declarada a falência do executado devem ser sustadas as execuções fiscais pendentes e avocadas pelo tribunal cível onde corre o processo falimentar para serem apensadas a este último, o mesmo se devendo observar quanto aos respectivos embargos.

III - Assim, competente para conhecer dos processos de execuções fiscais e respectivos embargos, pendentes à data da declaração da falência do executado, é o tribunal cível onde corre o processo falimentar e não o tribunal tributário.



- **Acórdão do Tribunal de Conflitos, proferido em 02-10-2001, no proc. 0369 (Relator: Marques Borges)**

Sumário: É aos tribunais tributários que compete apreciar o procedimento cautelar de "arrolamento sem depósito" para descrição e avaliação de bens previsto no § 2.º do artº 70.º do CIMSISD, nos termos do artº 62.º nº1 alínea n) do ETAF, na redacção do Decreto-Lei 229/96 de 29 de Novembro.



▪ **Acórdão do Tribunal de Conflitos, proferido em 18-06-2002, no proc. 02/02 (Relator: Marques Borges)**

Sumário: I - A relação jurídica que o A. pretende ver solucionada pelo Tribunal é apreciada, para determinação da competência dos tribunais, em função da pretensão deduzida e pelo pedido formulado pelo A.

II - Se o A. pretende ver reconhecido o seu direito de propriedade sobre um imóvel locado e a restituição da coisa reivindicada, com fundamento na nulidade e ineficácia da cedência dos escritórios, ainda que operada em venda na execução fiscal, tal relação jurídica prende-se com o contrato de arrendamento estabelecido entre o A. e a R.R., que não o Estado não estando tal relação conexionada com a obtenção de receitas por parte do Estado e não constituindo, como tal, uma relação jurídica tributária.

III - O artº. 237.º, nº.2 do C.P.T. apenas estabelece a competência especializada dos Tribunais Tributários para o conhecimento da anulação da venda efectuada em execução fiscal, pelo que não estando a relação jurídica em causa sujeita à jurisdição do Tribunal Tributário por norma especial, nem constituindo tal relação uma "questão fiscal", são os Tribunais Comuns os competentes para apreciar a questão referida em 2.



▪ **Acórdão do Tribunal de Conflitos, proferido em 03-04-2003, no proc. 08/02 (Relator: Oliveira Barros)**

Sumário: I - Para que ocorra um conflito negativo de jurisdição importa que ambos os Tribunais, de diferentes jurisdições, se declarem incompetentes para conhecer da questão.

II - Assim não se verifica tal conflito se o Tribunal Tributário, em processo de execução fiscal, decidiu que "os títulos de cobrança na execução fiscal são equiparados a decisões com trânsito em julgado e não se pode discutir, na execução, a legalidade da liquidação da dívida exequenda, salvo nas excepções previstas" na lei, que julgou não ocorrerem, pelo que "indeferiu liminarmente" a oposição à execução sem se declarar incompetente na matéria, e se o Tribunal cível se limitou a decidir ser efectivamente a via da oposição à execução nos tribunais tributários a própria para suscitar a questão da ilegalidade da dívida exequenda.



▪ **Acórdão do Tribunal de Conflitos, proferido em 13-05-2003, no proc. 06/03 (Relator: Alberto Augusto Oliveira)**

Sumário: Pendendo a execução fiscal numa repartição de finanças e devendo esta remetê-la ao Tribunal Tributário, por força do disposto no nº 1 do artigo 151º do CPPT, é este o competente para decidir da respectiva oposição e não os tribunais comuns.



- **Acórdão do Tribunal de Conflitos, proferido em 18-12-2003, no proc. 019/03 (Relator: António Pereira Madeira)**

Sumário: Não existe conflito positivo de competência na situação em que penhorado o direito do trespasse e arrendamento pelo Tribunal de Trabalho de Viseu e posteriormente penhorado e vendido o mesmo direito em execução fiscal, o juiz deste último processo decidiu não dar seguimento ao pedido do juiz do tribunal do trabalho de colocar à sua ordem o produto de venda.



- **Acórdão do Tribunal de Conflitos, proferido em 18-12-2003, no proc. 02/03 (Relator: António Neves Ribeiro)**

Sumário: I - Estando em conflito uma relação de direito público, entre o Estado (Administração fiscal) e um particular ao qual, em execução fiscal, em que não é parte, foi penhorado indevidamente, a sua casa de habitação, cabe à jurisdição fiscal o conhecimento da legalidade da penhora efectuada pelo Fisco.

II - Para a determinação da natureza, pública ou privada, da relação litigiosa, assim constituída entre Estado e particular, e da conseqüente determinação do tribunal competente para dela conhecer, deve considerar-se a acção (pedido e causa de pedir), tal como foi proposta pelo particular/autor, tendo ainda em conta as demais circunstâncias disponíveis pelo Tribunal que relevem da exacta configuração da causa.



- **Acórdão do Tribunal de Conflitos, proferido em 12-10-2004, no proc. 03/04 (Relator: Fernanda Xavier)**

Sumário: I - A jurisdição competente para apreciar a pretensão da recorrente de entrega do bem que lhe foi adjudicado em execução fiscal pendente na repartição de finanças é a jurisdição administrativa e fiscal e não a jurisdição comum.

II - E dentro da jurisdição administrativa e fiscal, são competentes os tribunais tributários.



- **Acórdão do Tribunal de Conflitos, proferido em 27-10-2004, no proc. 02/04 (Relator: Mário Rua Dias)**

Sumário: Atendendo a que a matéria do Direito da Segurança Social vem sendo perspectivada de acordo com o Direito Tributário (a relação jurídica contributiva) e de acordo com o Direito Administrativo (as demais relações jurídicas, vg. a que se processa entre os cidadãos e o Estado, baseada num direito subjectivo à protecção social), o “conflito” deve decidir-se atribuindo competência para o julgamento de acção em que [o pedido nela formulado traduz-se na condenação da Ré a regularizar os pagamentos das contribuições à Segurança Social

entre 1977 e 1992, no montante global de € 134.330,19, por forma a que a A., como beneficiária n.º 034262888 da Segurança Social, venha a auferir reforma por velhice, correspondente aos efectivos anos de trabalho prestados desde 1977. Como a A. precisa nas alegações de recurso (Fls. 129 e ss. dos autos.), o direito violado decorre do art. 60º da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, e doutras que a precederam que prevêm a obrigatoriedade das entidades patronais contribuírem para os regimes da Segurança Social, obrigação esta que se constitui com o início da actividade profissional do trabalhador, e o que a A. pede é que a R. seja compelida a regularizar a situação contributiva perante a previdência] à ordem dos tribunais administrativos e fiscais, concretamente aos tribunais tributários.



- **Acórdão do Tribunal de Conflitos, proferido em 29-06-2005, no proc. 01/05 (Relator: Angelina Domingues)**

Sumário: Compete aos Tribunais Administrativos e Fiscais, concretamente aos tribunais tributários, conhecer de acção na qual se pretende obter a condenação da Ré a regularizar os pagamentos das contribuições à Segurança Social, por forma a que a Autora venha a auferir reforma por velhice, correspondente aos efectivos anos de trabalho prestados e aos descontos sociais legais devidos à Segurança Social.



- **Acórdão do Tribunal de Conflitos, proferido em 06-04-2006, no proc. 08/05 (Relator: Artur Mota Miranda)**

Sumário: I - A competência é deferida aos Tribunais Tributários nos casos de acções ou recursos contenciosos que tenham por objecto litígios emergentes de relações jurídicas fiscais, de relações em que esteja em causa uma relação jurídico-tributária, uma relação estabelecida entre a Administração Tributária, agindo como tal, no exercício de competências no domínio tributário e as pessoas singulares ou colectivas e em que a questão a dirimir exija a aplicação e interpretação de normas de direito fiscal.

II - A questão de saber se determinadas quantias depositadas por uma sociedade numa conta de um sócio foram ou não adiantamento de lucros, não emerge de uma relação jurídica tributária.

III - Cabe aos tribunais comuns apreciar essa acção, mesmo que tenha em vista ilidir a presunção prevista no art.º 7º, n.º 4, do CIRS.



- **Acórdão do Tribunal de Conflitos, proferido em 22-06-2006, no proc. 010/06 (Relator: Manuel Oliveira Barros)**

Sumário: Competente para conhecer de impugnação de um despacho do director de um Centro Distrital de Segurança Social, que indeferiu pedido de apoio judiciário feito para dedução de oposição à execução fiscal, é o tribunal tributário e não o tribunal judicial, nos termos do art.º 28 n.ºs 1 e 2 da lei n.º 34/2004. de 29 de Julho.



- **Acórdão do Tribunal de Conflitos, proferido em 12-10-2006, no proc. 023/05 (Relator: Oliveira Barros)**

Sumário: *O inventário para separação de meações que emerge duma execução fiscal não integra uma questão fiscal, mas sim uma questão privada entre cônjuges. Por outro lado, não faz parte dos incidentes típicos da execução fiscal previstos no art. 166.º CPPT, nem é um incidente atípico, pois não se trata de ocorrência extraordinária que interfira com o andamento normal do processo, constituindo, isso sim, questão prejudicial que determina a suspensão da execução fiscal até à sua decisão no tribunal competente.



- **Acórdão do Tribunal de Conflitos, proferido em 29-11-2006, no proc. 016/06 (Relator: Cândido de Pinho)**

Sumário: Instaurada uma execução fiscal contra o devedor originário, posteriormente revertida contra aquele que a Administração Fiscal considera ser o devedor subsidiário, se este, com fundamento na ilegalidade da reversão e da hipoteca legal constituída sobre bens imóveis seus, pretender a condenação do Estado no cancelamento do registo da referida garantia e no pagamento de indemnização pelos prejuízos que ela lhe vem causando, deverá mover a correspondente acção na jurisdição administrativa e fiscal, a cujo tribunal tributário da área onde corre a execução caberá a respectiva competência.



- **Acórdão do Tribunal de Conflitos, proferido em 12-07-2007, no proc. 022/06⁹ (Relator: Gil Roque)**

Sumário: Cabe aos tribunais administrativos e fiscais a competência para o conhecimento de providência cautelar em que são cumulados pedidos de ordenar a um requerido a entrega de um cheque, para ficar à ordem do tribunal, até que na acção própria seja anulado ou reduzido o negócio cartular a ele referente, que se ordene a um segundo requerido que se abstenha de rescindir a convenção do uso de cheque referente a conta do requerente e se ordene ao terceiro requerido, Banco de Portugal, que se abstenha de incluir o requerente em qualquer listagem de utilizadores de cheques que oferecem em riscos.



- **Acórdão do Tribunal de Conflitos, proferido em 17-01-2008, no proc. 016/07 (Relator: António Bernardino)**

Sumário: É competente em razão da matéria o tribunal tributário, e não o tribunal do trabalho, para conhecer do pedido de condenação dos réus a reconstituir retroactivamente o contexto contributivo do autor junto da previdência social, inscrevendo-o e fazendo a entrega das contribuições sociais na instituição respectiva.



⁹ Com 2 votos de vencido, nos termos da declaração de voto que se reproduz: “Voto de vencido: O procedimento cautelar dos autos, deduzido junto de um tribunal cível, apresenta uma cumulação de pedidos (que não se estruturam numa ordem subsidiária). E bastava que a jurisdição comum fosse materialmente competente para o conhecimento de um só dos pedidos cumulados para que normalmente incumbisse àquele tribunal conhecer do procedimento nele interposto - sempre sem prejuízo de o tribunal, ante a ilegalidade da cumulação, vir a declarar a sua incompetência «ratione materiae» relativamente a qualquer outro dos pedidos («vide» os arts. 470º, n.º 1, «in fine», e 31º, n.º 1, do CPC; cfr., neste exacto sentido, Alberto dos Reis, Comentário ao Código de Processo Civil, vol. III, ed. de 1946, pág. 168).

Ora, e desde logo, o pedido dirigido ao BES incide sobre as relações que a recorrente mantém com essa pessoa colectiva de direito privado. Trata-se de relações inequivocamente privatísticas - e essa sua natureza privada não se descaracteriza pelo facto, aliás normal, das relações estarem enquadradas por normas que tutelam interesses gerais. Daí que tal pedido não devesse nem pudesse ser deduzido na jurisdição administrativa e fiscal, competindo o seu conhecimento à jurisdição comum.

Por outro lado, a jurisdição comum também detém competência para conhecer da primeira, e principal, pretensão requerida pela recorrente. Com efeito, e por via de regra, a competência para se conhecer dos procedimentos cautelares segue a competência para o conhecimento das acções de que eles dependam (cfr. os arts. 83º e 383º do CPC). Ora, o pedido de que o cheque seja provisoriamente entregue ao tribunal é - conforme nos diz a própria requerente - dependência da acção em que ela pedirá que se anule ou reduza o «negócio cartular». Aliás, a recorrente configurou este pedido como o «de anulação de um cheque», fundada num erro em que teria incorrido; e distinguiu nitidamente a acção respectiva e principal da outra «acção», já por si interposta, «de impugnação judicial contra o acto de liquidação do imposto de selo». Ou seja: o requerimento inicial devia ter sido interpretado no sentido de que o meio cautelar dos autos depende de uma acção principal em que a recorrente tentará persuadir que a chamada «negociação do título» abstracto que é o cheque padeceu de um erro na declaração (art. 247º do Código Civil); e o conhecimento desse assunto incumbe nitidamente à jurisdição comum.

Portanto, o procedimento cautelar continha pedidos cognoscíveis pela jurisdição comum - o que, como acima disse, determinava «recte» a competência dessa jurisdição.

Assim, concederia provimento ao recurso, revogaria o acórdão recorrido e declararia a jurisdição comum competente para conhecer do procedimento cautelar dos autos. Jorge Artur Madeira dos Santos”

- **Acórdão do Tribunal de Conflitos, proferido em 21-05-2008, no proc. 01/08 (Relator: Souto de Moura)**

Sumário: Para a acção, interposta contra a Fazenda Nacional, em que se pede a declaração de nulidade da compra e venda de um imóvel penhorado em execução fiscal, formalizada por escritura pública, são competentes os tribunais tributários, e não os tribunais judiciais.



- **Acórdão do Tribunal de Conflitos, proferido em 27-11-2008, no proc. 021/08 (Relator: Santos Carvalho)**

Sumário: I - O art.º 220.º do CPPT não determina a apensação da separação de bens, requerida por um dos cônjuges, após citação num processo de execução fiscal movido apenas contra o outro cônjuge e no qual tenham sido penhorados bens comuns do casal, ao contrário do que sucede na sequência do cumprimento do art.º 825.º do CPC;

II - O requerimento de separação judicial de bens referido no art.º 220.º do CPPT não é um incidente do processo de execução fiscal, pois não está configurado como tal no art.º 166.º, n.º 1, do mesmo diploma, pelo que, na falta de lei expressa que atribua jurisdição ao tribunal tributário, mantém-se a regra da competência genérica dos tribunais comuns;

III - Não faria sentido atribuir competência para decidir de uma matéria do foro civil e privado a um tribunal jurisdicionalmente especializado em conhecer das relações jurídicas fiscais.

IV - É de atribuir a competência aos tribunais comuns ao processamento do referido inventário para separação de bens.



- **Acórdão do Tribunal de Conflitos, proferido em 07-07-2009, no proc. 010/09 (Relator: Fernando Fróis)**

Sumário: I - É competente para apreciar e decidir a acção de simples apreciação, que tem por fim obter a declaração da inexistência de um direito de preferência invocado no domínio de uma execução fiscal, a jurisdição administrativa e fiscal e, dentro desta, o tribunal tributário da área onde corre a execução.

II - É absolutamente irrelevante que a questão concreta agora sob litígio não seja materialmente uma questão fiscal, no sentido de que não se trata de um litígio onde se discute uma relação jurídica fiscal, pois a competência do tribunal tributário, em sede de execução fiscal, decorre deste processo ter por objectivo primacial a cobrança coerciva de créditos tributários, ou seja, decorre ainda de uma relação jurídica de natureza fiscal ou administrativa.



- **Acórdão do Tribunal de Conflitos, proferido em 10-12-2009, no proc. 024/08 (Relator: Azevedo Moreira)**

Sumário: I - A competência para conhecer de um pedido de indemnização formulado por um sujeito de direito privado contra uma entidade com a mesma natureza jurídica, cabe à jurisdição comum e não à jurisdição administrativa e fiscal.

II - A tanto não obsta a circunstância de esse pedido se encontrar condicionado por um alegado incumprimento, pelo demandado, de uma obrigação contributiva perante a Segurança Social.



- **Acórdão do Tribunal de Conflitos, proferido em 09-11-2010, no proc. 017/10 (Relator: Alberto Augusto Oliveira)**

Sumário: Compete aos tribunais tributários o conhecimento de acção em que se pretende o reconhecimento da inadmissibilidade da cobrança de consumos mínimos, denominados como tarifa de disponibilidade, por parte de empresa concessionária da exploração e gestão dos serviços públicos municipais de abastecimento de água e de saneamento.



- **Acórdão do Tribunal de Conflitos, proferido em 25-11-2010, no proc. 021/10 (Relator: Adérito Santos)**

Sumário: I - A competência material do tribunal afere-se pela relação jurídica controvertida, tal como é configurada na petição inicial.

II - Nos termos do artigo 1, do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, os tribunais administrativos são os competentes para o julgamento das acções que tenham por objecto dirimir litígios emergentes de relações jurídicas administrativas.

III - Por relações jurídicas administrativas devem entender-se aquelas em que um dos sujeitos, pelo menos, seja uma entidade pública ou uma entidade particular no exercício de um poder público, actuando com vista à realização de interesse público legalmente definido.

IV - Assim, compete à jurisdição administrativa conhecer de uma acção especial para cumprimento de obrigações emergentes de contrato, na qual a autora, concessionária da exploração e manutenção de parques de estacionamento em espaços públicos, em conformidade com determinado regulamento municipal, pede a condenação da ré no pagamento de quantias, devidas pela utilização desses parques.



▪ **Acórdão do Tribunal de Conflitos, proferido em 18-12-2013, no proc. 038/13¹⁰ (Relator: Paulo Sá)**

¹⁰ Com um voto de vencido com o seguinte fundamento: “Não acompanho a tese que fez vencimento quando se conclui, a p. 16, que “a A. ao pedir a condenação dos RR a pagar as tarifas e encargos com fornecimento de água ao Condomínio estava a exigir e cobrar um crédito cuja formação assenta em tarifas, encargos e eventualmente taxas que são a final estabelecidas pelo detentor do exclusivo serviço, o Município de Fafe, segundo poderes e normas de direito administrativo, pelo que a matéria cabe na previsão da al. d) do n.º 1 do art. 4.º do ETAF como matéria submetida aos tribunais administrativos e fiscais”, pelas razões que se seguem. No mesmo acórdão pode ler-se a dado passo que “Como é incontroverso, doutrina e jurisprudencialmente, a competência do tribunal é determinada pelo pedido feito pelo autor e pelos fundamentos que invoca”. Resulta dos autos que a A. intentou acção especial para cumprimento de obrigações pecuniárias emergentes de contratos contra “o Condomínio do prédio” X pedindo a condenação do R. a pagar à A. “a quantia de € 1.417,36, acrescida de juros, à taxa legal de 11,20% até 13/10/2008, que se calcula em € 35,81, o que totaliza a quantia de €1.453,17, acrescida de juros de mora vencidos e vincendos, calculados à taxa legal para juros comerciais, desde a data do vencimento de cada factura até efectivo e integral pagamento”. Alega para o efeito que, “no âmbito da sua actividade comercial, por concessão da exploração do sistema de captação, tratamento e distribuição de água ao concelho de Fafe, efectuou um contrato com a requerida tendo-lhe sido prestado os serviços contratados, sendo que findo o prazo de vencimento o pagamento devido não foi efectuado”. Assim sendo, a seguir-se o entendimento perfilhado no acórdão, quanto à determinação da competência, a conclusão a extrair-se teria de ser no sentido de a cometer, no caso dos autos, aos tribunais comuns. Senão vejamos. 1. O art. 4.º, n.º 1, alínea f), do ETAF comete à jurisdição administrativa a competência para apreciar litígios sobre a interpretação, validade e execução de: i) Contratos de objecto passível de acto administrativo; ii) De contratos especificamente a respeito dos quais existam normas de direito público que regulem aspectos específicos do respectivo regime substantivo; iii) Ou de contratos em que pelo menos uma das partes seja uma entidade pública e que as partes tenham expressamente submetido a um regime substantivo de direito público. Atentas as características do caso em apreço, o mesmo poderia subsumir-se apenas na hipótese prevista no ponto ii), se se pudesse concluir estarmos perante um contrato especificamente a respeito do qual existam normas de direito público que regulem aspectos específicos do respectivo regime substantivo. Vejamos. “ (...) O serviço de fornecimento de água é qualificado como um serviço público essencial (art. 1.º, n.º 2, alínea a), da Lei n.º 23/96 de Julho), cabendo ao Decreto-Lei n.º 194/2009, de 20 de Agosto, explicitar o regime jurídico dos serviços municipais de abastecimento público de água, de saneamento de águas residuais urbanas e de gestão de resíduos urbanos. Segundo o seu art.º 3.º “A exploração e gestão dos sistemas municipais (...) consubstanciam serviços de interesse geral e visam a prossecução do interesse público, estando sujeitas a obrigações específicas de serviço público”. A gestão dos serviços municipais de abastecimento público de água, de saneamento de águas residuais urbanas e de gestão de resíduos urbanos, é uma atribuição dos municípios e pode ser por eles prosseguida isoladamente ou através de associações de municípios ou de áreas metropolitanas, mediante sistemas intermunicipais (artigo 6.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 194/2009). A gestão daqueles serviços pode ser efectuada de acordo com um dos seguintes modelos de gestão (art. 7.º, n.º1): a) Prestação directa do serviço; b) Delegação do serviço em empresa constituída em parceria com o Estado; c) Delegação do serviço em empresa do sector empresarial local; d) Concessão do serviço. Segundo o corpo do preceito, a entidade gestora dos serviços municipais é definida pela entidade titular, segundo o regime estabelecido no art. 6.º do mesmo diploma, conforme a opção por cada um dos modelos mencionados. No modelo de gestão directa o serviço pode ser prestado através de serviços municipais, de serviços intermunicipais, de serviços municipalizados ou de serviços intermunicipalizados (art.º 14.º, n.º1). No modelo de gestão em parceria podem ser estabelecidas parcerias entre o Estado e os municípios, as associações de municípios ou as áreas metropolitanas com vista à exploração e gestão de sistemas municipais de abastecimento público de água, de saneamento de águas residuais urbanas e de gestão de resíduos urbanos (art.º 16.º, n.º 1). No modelo de delegação do serviço em empresa do sector empresarial local o serviço é prestado por empresa municipal delegatária constituída nos termos previstos no regime jurídico do sector empresarial local, aprovado pela Lei n.º 53-F/2006 (O novo regime consta da Lei n 50/2012, de 3 de Agosto.), de 29 de Dezembro (art.ºs 17.º e 18.º). No modelo de gestão concessionada a concessão dos serviços municipais, a realizar de acordo com este diploma e, subsidiariamente, com o Código dos Contratos Públicos, inclui a operação, a manutenção e a conservação do sistema, previstas no n.º 1 do artigo 2.º, e pode incluir ainda a construção, a renovação e a substituição de infra-estruturas, instalações e equipamentos (art.ºs 31.º e 32.º). Em suma, de acordo com a nossa legislação, a responsabilidade por assegurar a provisão dos serviços de águas é de natureza pública, constituindo atribuição dos Municípios ou do Estado (cfr. Lei n.º 159/99, de 14 de Setembro, Decreto-Lei n.º 379/93, de 5 de Novembro e Decreto-Lei n.º 194/2009), mas pode ser prestado por privados, com base num contrato de concessão. Neste último caso, ninguém discute a natureza administrativa do contrato que liga a entidade titular ao concessionário, contrato de concessão de serviço público, mas não é deste contrato que estamos a tratar. Com efeito, uma coisa é o título (contrato) que liga o prestador do serviço à entidade titular e que varia em conformidade, como vimos, com o modelo de gestão escolhido, outra bem diferente são os contratos celebrados entre o prestador do serviço e os utilizadores/consumidores finais. Em relação a estes contratos, não subsistem razões para assumirem natureza diferente, entre o mais, por se tratar de contratos tipo, de massa, ou seja, contratos de consumo, como será melhor

analisado de seguida. Senão vejamos. Dada a importância que reveste o serviço de fornecimento de água, o legislador procedeu à sua classificação entre os serviços públicos essenciais [cfr. o art. 1.º, n.º 2, alínea a), da Lei n.º 23/96, de 26 de Julho], encontrando-se por isso sujeito a um regime jurídico especial destinado a proteger os utilizadores finais e que consta fundamentalmente, em geral, daquela Lei e, em particular, do Decreto-Lei n.º 194/2009. Tendo presente a disciplina dos mencionados diplomas, importa determinar qual a natureza jurídica das relações que se estabelecem entre as entidades prestadoras do serviço e os utentes, ou seja, qual a natureza do contrato de fornecimento do serviço que os utilizadores/utentes têm de estabelecer com a entidade gestora qualquer que seja o modelo de gestão. Como ficou dito, a Lei n.º 23/96 criou mecanismos destinados a proteger o utente de serviços públicos essenciais, que se caracterizam por estabelecer uma disciplina regulatória assente em garantir, designadamente: i) O direito de participação das organizações representativas dos utentes (art. 2.º); ii) O dever de informação recaído sobre o prestador o dever de informar, de forma clara e conveniente, a outra parte das condições em que o serviço é fornecido e a prestar-lhe todos os esclarecimentos que se justifiquem (art. 4.º); iii) As regras sobre a suspensão do serviço, estatuidando-se, designadamente que o mesmo não pode ser suspenso sem pré-aviso adequado (art. 5.º); A sujeição da prestação do serviço a padrões de qualidade (art. 7.º); iv) A proibição da imposição e cobrança de consumos mínimos (art. 8.º, n.º1); vi) A proibição designadamente da cobrança de qualquer importância a título de preço, aluguer, amortização ou inspecção periódica de contadores ou outros instrumentos de medição dos serviços utilizados [art. 8.º, n.º 2, alínea a)]; vii) As regras sobre facturação (art. 9.º); viii) As regras sobre prescrição e caducidade (art. 10.º); ix) As regras sobre resolução de litígios (art. 15.º); etc. As regras apontadas regem a prestação de todos os serviços essenciais referidos no n.º 2 do art. 1.º, compreendendo, além do serviço de fornecimento de água: o serviço de fornecimento de energia eléctrica; o serviço de fornecimento de gás natural e gases de petróleo liquefeitos canalizados; o serviço de comunicações electrónicas; os serviços postais; serviço de recolha e tratamento de águas residuais; e o serviço de gestão de resíduos sólidos urbanos. Por outro lado, aquele regime aplica-se a todos os serviços públicos qualificados como essenciais. O Decreto-Lei n.º 194/2009 veio, por sua vez, definir o regime comum, uniforme e harmonizado aplicável a todos os serviços municipais de abastecimento público de água, independentemente do modelo de gestão adoptado. No preâmbulo do mencionado decreto-lei pode ler-se, entre o mais, que visa “(...) assegurar uma correcta protecção e informação do utilizador destes serviços, evitando possíveis abusos decorrentes dos direitos de exclusivo, por um lado, no que se refere à garantia e ao controlo da qualidade dos serviços públicos prestados e, por outro, no que respeita à supervisão e controlo dos preços praticados, que se revela essencial por se estar perante situações de monopólio.” No que se refere à relação com os utilizadores, rege o Capítulo VII, art. 59.º ss., cuja regulação concretiza e complementa, de alguma forma, para os utentes destes serviços, os direitos e obrigações estabelecidos em geral na Lei n.º 23/96. Assim, de forma sumária, referenciamos as regras sobre: O direito à prestação do serviço (art. 59.º); O direito à continuidade do serviço (art. 60.º); O direito à informação (art. 61.º); A exigência de um regulamento de serviço (art. 62.º); A contratualização dos serviços, os chamados contratos de fornecimento e de recolha (art. 63.º); Quanto à denúncia dos contratos (art. 64.º); Sobre os instrumentos de mediação (art. 66.º); A facturação e sua periodicidade (art. 67.º); Sobre as reclamações dos utentes; etc. O acabado de expôr mostra, como refere PEDRO GONÇALVES (Cfr. p. 3 do Parecer junto ao Processo de Conflitos n.º45/13.), que os contratos de fornecimento de água são contratos densamente regulados. No entanto, como observa o mesmo Autor “(...) está longe de se poder considerar a regulação que atinge esse contrato uma regulação baseada em normas de direito público. Com efeito, o valor que inspira uma tal regulação é, claramente, a protecção do consumidor no contexto de uma relação de consumo de um serviço público essencial. Não se trata, pois, de normas dirigidas à regulação da Administração Pública ou da actividade administrativa, mas sim à regulação de uma relação de consumo. Estamos perante um contrato regulado sim, mas no âmbito do direito privado (do consumo) ” (A resposta será diferente no caso das relações entre o Estado e os Municípios (“abastecimento em alta”), no âmbito dos denominados sistemas multimunicipais.). No mesmo sentido, CARLOS FERREIRA DE ALMEIDA (Cfr. “Serviços Públicos. Contratos Privados”, Estudos em Homenagem à Professora Doutora Isabel de Magalhães Collaço, volume II, Almedina, Coimbra, 2002, pp 122/123), referindo-se à natureza contratual da relação entre utentes e prestadores de serviços públicos essenciais, pondera, porém, que não se trata de contratos administrativos, desde logo, porque a Lei n.º 23/96 “eliminou todos os vestígios de poderes autoritários do fornecedor, substituindo-os por regras de protecção do utente”. Ainda segundo o Autor, “(...) a natureza administrativa dos contratos não seria compatível com o princípio da neutralidade, que, admitindo embora a natureza pública de alguns fornecedores, não pode conviver com certos princípios da actividade administrativa, (...). Se alguns contratos de prestação de serviços públicos não podem deixar de ter natureza privada, o princípio da neutralidade impõe que a natureza privada do contrato não seja afectada pela natureza pública da entidade prestadora”. Na verdade, o regime da Lei n.º 23/96 considera prestador dos serviços toda a entidade pública ou privada que preste ao utente qualquer dos serviços aí mencionados independentemente da sua natureza jurídica, do título a que o faça ou da existência ou não de contrato de concessão (cfr. art. 1.º, n.º 4). Por outro lado, não faria sentido dizer que o abastecimento de água ao domicílio se rege pelo direito público quando a lei o qualifica e regula como serviço público essencial a par dos serviços de electricidade, gás e telecomunicações, relativamente aos quais não restam dúvidas que se regem pelo direito privado. No mesmo sentido, podemos entender o regime do Decreto-Lei n.º 194/2009, na medida em que apesar de disciplinar em capítulos distintos cada um dos modelos de gestão destes serviços (capítulo III a VI) define regras relativas ao

Sumário: conclui-se que o tribunal tributário é competente para conhecer acção Especial para Cumprimento de Obrigações Pecuniárias Emergentes de Contratos de fornecimento de água canalizada para consumo público.

relacionamento com os utilizadores que são aplicáveis independentemente do modelo de gestão adoptado em cada serviço (cfr. o capítulo VII). A partir daqui não subsiste fundamento para se concluir pela natureza pública dos contratos de fornecimento de água ao domicílio e muito menos para qualificar de natureza diferente este tipo de contratos consoante a natureza jurídica do prestador do serviço. Em síntese, como refere CARLOS FERREIRA DE ALMEIDA, “ (...) todas as entidades prestadoras dos serviços públicos regulados pela Lei nº 23/96 são fornecedores para o efeito de tais serviços serem considerados de consumo (Sobre a natureza civil do núcleo substancial do Direito civil, cfr. ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO, “Da Natureza Civil do Direito do Consumo”, Estudos em Memória do Professor Doutor António Marques dos Santos, volume I, Almedina, Coimbra, 2005, p. 705.) quando o utente deles faça uso não profissional”, concluindo que “os contratos de fornecimento a consumidores de serviços públicos essenciais são contratos de consumo”. Nesta sequência, a primeira conclusão a extrair vai no sentido de que o contrato de fornecimento de água ao domicílio que liga o prestador do serviço e o consumidor/utilizador final “não é atingido por uma regulação de direito público”, valendo esta asserção quer o serviço seja fornecido directamente pelo município, através de um serviço municipal ou municipalizado, quer seja fornecido indirectamente através da criação de uma empresa municipal ou da celebração de um contrato de concessão de serviço público com um particular (Neste sentido, cfr. PEDRO GONÇALVES, no Parecer citado, p. 4.). Aplicando o exposto ao caso em análise, restringindo-se o litígio em causa à cobrança de um crédito por água fornecida e não paga à empresa concessionária do serviço municipal, temos de lhe dar razão à Autora quando lançou mão de acção a tramitar nos tribunais comuns. 2. A resposta poderia ser diferente se a configuração da causa assim o permitisse. Com efeito, a competência em razão da matéria poderá passar para o âmbito dos tribunais tributários se o objecto do litígio se centrar ou pelo menos envolver a discussão da legalidade do “preço” ou das “tarifas”. Com efeito, sobre a natureza dos “preços” ou das “tarifas” JOSÉ CASALTA NABAIS (Direito Fiscal, 7ª ed., Almedina, Coimbra, 2012, p.55.) conclui o seguinte: “Como verdadeiras tarifas (...) se configuravam as exigidas pelos municípios, previstas no art. 20º da anterior LFL, sob a epígrafe “tarifas e preços” a cobrar, designadamente, pelas actividades de exploração dos sistemas públicos de distribuição de água, de drenagem de águas residuais, de recolha, depósito e tratamento de resíduos sólidos, de transportes colectivos de pessoas e mercadorias, de distribuição de energia eléctrica em baixa tensão (embora presentemente se encontre concessionada à EDP), etc. Com efeito, tais tarifas, que na actual LFL (do mesmo modo que na actual LFRA) se passaram a designar, por “preços” e “mais instrumentos de remuneração” dos municípios para além de não terem de ser estabelecidas pela assembleia municipal, como as taxas, podendo ser fixadas pela câmara municipal, não devem ser inferiores aos custos directa e indirectamente suportados com a prestação dos serviços e com o fornecimento dos bens (art. 16º da LFL)”. Na procura de uma fronteira entre as taxas e os preços, no âmbito da moderna administração-prestadora, SÉRGIO VASQUEZ (Cfr. Manuel de Direito Fiscal, Almedina, Coimbra, 2011, pp. 208-210.), embora defendendo a necessidade de recurso a critérios materiais complementares (regime económico e indispensabilidade da prestação) o critério tradicional e principal de distinção é o formal assente “na noção de que os tributos públicos consubstanciam obrigações ex lege ao passo que os preços consubstanciam obrigações ex voluntate”. Dito por outras palavras, o que caracteriza os preços é o facto de as obrigações se gerarem por acordo das partes, através de um mecanismo de tipo negocial, o que não se passa com a fixação dos preços cobrados pelo fornecimento de água ao domicílio, que cabe aos Municípios (câmaras municipais (Também segundo o disposto no art. 33º, nº 1, alínea e) da Lei das Autarquias Locais, aprovada em anexo à Lei nº 75/2013, de 12 de Setembro, dispõe-se que compete à câmara municipal o seguinte: “Fixar os preços da prestação ao público pelos serviços municipais ou municipalizados prestados, sem prejuízo, quando for caso disso, das competências legais das entidades reguladoras.”)), sendo que, nos termos do disposto no art. 40º, nº 1, do Decreto-Lei nº 194/2009, do contrato de concessão consta obrigatoriamente o “tarifário a aplicar no primeiro exercício económico em que o concessionário inicie a exploração, bem como a subsequente trajectória tarifária nos termos do previsto no art. 43º”. Por sua vez, de entre os poderes do concedente consta o de ratificar a actualização anual das tarifas, nos termos do previsto no contrato de concessão” [cfr. o art. 45º alínea a), daquele diploma]. Assim sendo, se o consumidor/utente quiser discutir a legalidade das “tarifas” ou dos “preços” terá de socorrer-se, quer do disposto no art. 49º nº 1, alínea a), ponto i), do ETAF — que abrange os actos de liquidação de receitas fiscais estaduais, regionais ou locais e parafiscais ...”, quer da alínea e), ponto i), quando se refere à declaração de ilegalidade de normas administrativas de âmbito regional ou local, emitidas em matéria fiscal (No sentido de que à expressão “questões fiscais” deve ser dado um sentido amplo, abrangendo as denominadas tarifas (cfr., entre outros, o Acórdão do STA de 17/6/1997, proc nº 40365). O mencionado acórdão tem anotação concordante do Prof. Doutor JOSÉ CASALTA NABAIS (cfr. “Tarifa e questões fiscais: competência dos tribunais tributários”. Cadernos de Justiça Administrativa, nº 6, Novembro/Dezembro, 1997, pp. 48 ss.). Em nossa óptica, pretendendo-se discutir a ilegalidade dos “preços” ou tarifas em causa o meio mais adequado seria precisamente o pedido de declaração de ilegalidade do regulamento municipal, (Sobre os pressupostos da utilização deste meio processual. cfr. arts 72º ss. do CPTA.) que contém e regula as tarifas, ou o pedido de anulação da deliberação da câmara que o aprova.No caso dos autos, tal como vem configurada a causa não é esta, repete-se, a questão a decidir”.



▪ **Acórdão do Tribunal de Conflitos, proferido em 27-11-2013, no proc. 035/13 (Relator: Armindo Monteiro)**

Sumário: sendo residual a competência atribuída à jurisdição comum – art.º 66.º, do CPC (actualmente 64.º, do CPC) como é jurisprudência pacífica, afirmada a cada passo, não havendo norma atributiva de competência à tributária, só resta concluir que a jurisdição comum é a competente para definir se a A. é ou não proprietária da fracção e, por arrastamento, o efeito jurídico das penhoras registadas pelo fisco sobre o prédio, que, do seu ponto de vista, não o devem afectar, e consecutivamente o pedido de cancelamento respectivo.

A especificidade desta acção é meramente aparente, só ressaltando o facto de ser o Estado pelo fisco a entidade que procede à penhora para cobrar um crédito, como qualquer particular o pode requerer e o tribunal comum ordenar, não relevando a natureza da entidade em causa como factor atributivo de competência à jurisdição tributária, como se decidiu.

Nestes termos se declara competente a jurisdição comum, à qual os autos deverão ser remetidos, por não haver razão para se remeter uma acção, onde se discute, em toda a linha, uma questão de direito privado a uma jurisdição estranha, confirmando-se a decisão recorrida.



▪ **Acórdão do Tribunal de Conflitos, proferido em 29-01-2014, no proc. 045/13¹¹ (Relator: Costa Reis)**

¹¹ Com 3 votos de vencido, com os seguintes fundamentos: “1 – Constitui entendimento pacífico o de que a competência do tribunal se afere de harmonia com a relação jurídica controvertida, tal como a configura o A. e reportadamente à data da propositura da acção, sendo irrelevantes as modificações de facto que ocorram posteriormente, bem como as modificações de direito, excepto se for suprimido o órgão a que a causa estava afectada ou lhe for atribuída competência de que inicialmente carecesse para o conhecimento da causa (arts. 24º da Lei nº 52/08, de 28.08 – L.O.F.T.J - Lei de Organização e Funcionamento dos Tribunais Judiciais – e 5º, nº 1, do E.T.A.F. – Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, na redacção da Lei nº 13/02, de 19.02, com as alterações introduzidas pelas Leis nº/s 4–A/03, de 19.02, 107-D/03, de 31.12, 1/08 e 2/08, ambas de 14.01, 26/08, de 27.06, 52/08, de 28.08 e 59/08, de 11.09, com início de vigência genérica (na parte que, aqui, interessa), em 01.01.04). E, para a determinação do tribunal competente, em razão da matéria, há que atender à causa de pedir e ao pedido expresso na p.i.; - Por outro lado, nos termos do disposto nos arts. 211º, nº1 da CRP (Constituição da República Portuguesa), 26º, nº 1 da L.O.F.T.J. e 66º do CPC, os tribunais judiciais são os tribunais comuns em matéria cível e criminal e exercem jurisdição em todas as áreas não atribuídas a outras ordens judiciais, sendo, pois, os tribunais–regra dentro da organização judiciária, com competência não discriminada, por isso sendo denominados de competência genérica e gozando os demais – tribunais especiais – de competência limitada às matérias que lhe são especialmente cometidas. Ou seja, a competência, em razão da matéria, dos tribunais judiciais determina-se por um critério residual ou de exclusão de partes: a mesma abrange tudo o que não estiver atribuído aos tribunais especiais; - Ora, por decorrência do preceituado nos arts. 212º, nº 3 da CRP e 1º, nº 1 do E.T.A.F., essencial para se determinar a competência dos tribunais administrativos é a existência de uma relação jurídica administrativa, não olvidando o mais que ficou considerado e perfilhando a definição que da mesma dá J.C. Vieira de Andrade (in “A Justiça Administrativa” – Lições, 3ª Ed., 2000, pags.79), ou seja, “aquela em que um dos sujeitos, pelo menos, seja uma entidade pública ou uma entidade particular no exercício de um poder público, actuando com vista à

Sumário: declaram-se competentes os tribunais tributários para conhecer de acção de condenação ao pagamento da quantia de € 1258,95, acrescida dos respectivos juros, decorrente da falta de pagamento dos serviços contratualizados, relativos à distribuição de água, entre os meses de Março de 2004 a Janeiro de 2008



- **Acórdão do Tribunal de Conflitos, proferido em 27-03-2014, no proc. 054/13 (Relator: Políbio Henriques)**

Sumário: Compete aos tribunais tributários apreciar os litígios relativos a contratos celebrados entre uma empresa concessionária do serviço público de fornecimento de água ao domicílio e os respectivos utilizadores finais.



- **Acórdão do Tribunal de Conflitos, proferido em 30-10-2014, no proc. 047/14 (Relator: Fernanda Maçãs)**

Sumário: Compete aos tribunais tributários apreciar litígios relativos a contratos celebrados entre uma empresa concessionária de serviço público de fornecimento de água ao domicílio e os respectivos utilizadores finais.



realização de um interesse público legalmente definido”; 2 – No caso dos autos, a relação jurídica ajuizada não tem natureza administrativa, porquanto nenhum dos respectivos sujeitos tem a natureza de entidade pública, além de que, com o desenvolvimento de concessionada actividade de fornecimento de água canalizada à população do município de Fafe e inerente celebração dos correspondentes contratos de fornecimento aos inúmeros munícipes e empresas, a A., muito embora o concretize, não visa – ao contrário do que ocorre com o município concedente que o tem a seu cargo – a satisfação do correspondente interesse público, antes persegue o que caracteriza a sua natureza de sociedade comercial – anónima, no caso –: a obtenção de lucros que dividirá entre os seus accionistas – Cfr. Alberto Amorim Pereira, c/ Lobo Xavier, in “ROA”, 48º/ 878), não tendo, pois, como móbil da respectiva actuação a satisfação do mencionado interesse público, ainda que este acabe por ser concretizado através daquela; - Paralelamente, os particulares que contratam com a concessionária o fornecimento da água canalizada mais não visam, então, que a satisfação da sua correspondente e particular necessidade elementar, no quadro exclusivo da contratação contida no âmbito do direito privado, que não no público. Por isso devendo pagar à A. o “preço” (e não a “taxa”) que traduz a contrapartida contratual e sinalgmática do fornecimento da água, preço aquele aceite por ambos os sujeitos contratuais, em situação de pura paridade negocial, descontado o monopólio de que beneficia a concessionária, no exercício da respectiva actividade; - Na espécie, o R. nem, sequer, suscitou, na respectiva contestação e como meio de defesa, qualquer questão que extravase o estrito âmbito do direito privado; - Porém, ainda que o tivesse feito, a prévia determinação, a montante e nos termos que ficaram assinalados, da competência, em razão da matéria, legitimaria, nos termos do disposto no art. 96º, nº 1, do CPC e com a compressão constante do respectivo nº 2, a extensão da correspondente competência ao tribunal, originariamente, tido por competente, no caso, o tribunal judicial; 3 – Em face do exposto, sem quebra do respeito devido à opinião contrária, julgaria competentes, em razão da matéria, para o conhecimento da presente acção, os tribunais judiciais.”

- **Acórdão do Tribunal de Conflitos, proferido em 25-09-2014, no proc. 029/14 (Relator: Costa Reis)**

Sumário: I - Por questões fiscais, deve entender-se as resultantes de imposições autoritárias que postulem aos contribuintes o pagamento de toda e qualquer prestação pecuniária, em ordem à obtenção de receitas destinadas à satisfação de encargos públicos dos respectivos entes impositores.

II - A aplicação de sanções contra ordenacionais em matéria não tributária está sediada nos Tribunais comuns.

III - Deste modo, e porque a aplicação de uma coima destinada a punir um comportamento que infringiu a lei relativa à detenção de participações sociais não pode ser qualificada como a aplicação de uma coima em matéria fiscal, os Tribunais comuns serão os competentes para conhecer e apreciar a sua impugnação.



- **Acórdão do Tribunal de Conflitos, proferido em 23-10-2014, no proc. 033/14 (Relator: Fernanda Isabel Pereira)**

Sumário: Cabe aos tribunais comuns a competência material para conhecer de ação de preferência subsequente à venda judicial de imóvel no âmbito de processo de execução fiscal



- **Acórdão do Tribunal de Conflitos, proferido em 29-01-2015, no proc. 026/14 (Relator: Távora Victor)**

Sumário: julga o Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel competente para o julgamento de ação relativa à falta de pagamento por uma das partes num contrato de fornecimento de água com empresa concessionária.



Jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA)

▪ Acórdão do STA, proferido em 05/06/2002, no proc. 046821 (Relator: Costa Reis)

Sumário: I - As questões fiscais de que fala o art. 41.º, n.º 1, al. b) do ETAF são aquelas que resultam da aplicação de normas relacionadas com a imposição de prestações pecuniárias cuja finalidade é a satisfação de encargos públicos do estado, assim como as relações jurídicas surgidas no exercício dessa função impositiva ou com ela objectivamente conexas.

II - As contribuições para a Segurança Social devidas pelas entidades patronais são de considerar receitas tributárias ou parafiscais.

III - Os Tribunais Tributários de 1.ª Instância serão, por isso, os competentes para apreciar a impugnação dos actos que se relacionem com a liquidação, ou a dispensa temporária desta, de tais contribuições.



▪ Acórdão do STA, proferido em 12/11/2003, no proc. 0914/03 (Relator: Alfredo Madureira)

Sumário: I - De acordo com o disposto no art.º 62º n.º 1 al. g) do ETAF, com referência ao art.º 148 n.º 2 al. a) do CPPT e art.º 1º do DL n.º 272/81, de 28 de Setembro, que alterou o disposto no art.º 1 do DL n.º 58/77, de 21.02, os Tribunais Tributários são materialmente competentes para apreciar pretensão formulada pelo executado (oposição à execução) no âmbito de execução fiscal instaurada para cobrança coerciva de dívidas emergentes do crédito agrícola de emergência.

II - A prescrição da dívida exequenda, ainda que reportada apenas aos juros de mora reclamados na execução, integra fundamento válido e porventura eficaz da oposição - cfr. art.º 204º n.º 1 al. d) do CPPT.

III - Face à natureza exclusivamente civil da dívida, a invocada prescrição de parte dela (juros de mora) haverá de ser apreciada à luz do regime legal próprio - o do direito civil - cfr. art.º 303º e seguintes do Código Civil -, ao qual importará aferir a necessária factualidade.

IV - Não tendo a impugnada sentença fixado os instrumentais factos, necessários ao reclamado juízo sobre a sua eventual verificação, cumpre ao STA, nos termos dos aplicáveis (ex vi do art.º 2º al. e) do CPPT) arts. 729º n.º 1 e 3 e 730º n.º 1 do CPC, determinar a conveniente ampliação daquela matéria.



▪ Acórdão do STA, proferido em, no proc. 0133/05 (Relator: Lúcio Barbosa)

Sumário: I – O despacho que ordena a reposição de verbas de restituições à exportação não é uma questão fiscal.

II – Assim, o Tribunal competente para sindicá-lo contenciosamente tal despacho é o tribunal administrativo e não o tribunal tributário.

III – Declarada a incompetência, em razão da matéria, do tribunal tributário, o juiz não pode oficiosamente ordenar a remessa dos autos ao tribunal administrativo.



▪ **Acórdão do STA, proferido em 22-06-2005, no proc. 0253/05 (Relator: Jorge de Sousa)**

Sumário: I - A competência dos tribunais administrativos e fiscais, em qualquer das suas espécies, é de ordem pública, sem qualquer distinção do nível do interesse público subjacente a qualquer tipo de competência, pelo que às decisões judiciais de incompetência se aplica subsidiariamente o regime previsto no processo civil para a incompetência absoluta, mesmo à incompetência em razão do território.

II – Nos termos dos n.ºs 2 e 3 do art. 10.º do Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro, é competente para o conhecimento de um recurso contencioso da competência de tribunais tributários de 1.ª instância, que estava pendente no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa no momento da sua extinção, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa.



▪ **Acórdão do STA, proferido em 06-06-2007, no proc. 0182/07 (Relator: Jorge de Sousa)**

Sumário: I – A competência dos tribunais administrativos e fiscais, em qualquer das suas espécies, é de ordem pública, sem qualquer distinção do nível do interesse público subjacente a qualquer tipo de competência, pelo que às decisões judiciais de incompetência se aplica subsidiariamente o regime previsto no processo civil para a incompetência absoluta, mesmo à incompetência em razão do território.

II – Nos termos dos n.ºs 2 e 3 do art. 10.º do Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro, é competente para o conhecimento de um recurso contencioso da competência de tribunais tributários de 1.ª instância, que estava pendente no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa no momento da sua extinção, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa.



▪ **Acórdão do STA, proferido em 13-05-2009, no proc. 0175/09 (Relator: Isabel Marques da Silva)**

Sumário: I - Antes da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 287/93, de 20 de Agosto, a A... era uma pessoa colectiva de direito público cujas dívidas de que era credora eram cobradas pelos tribunais tributários.

II - Os tribunais tributários são competentes para conhecer da oposição à execução de dívidas emergentes de relações jurídicas de direito privado de que era titular a A... desde que as respectivas execuções tenham sido instauradas antes da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 287/93, de 20 de Agosto.



▪ **Acórdão do Tribunal de Conflitos, proferido em 15-10-2009, no proc. 021/09¹² (Relator: Mota Miranda)**

¹² 2 votos de vencido, com a seguinte fundamentação: “A acção dos autos visa, essencialmente, convencer o réu de que determinado prédio por ele adquirido numa execução fiscal pertence ao autor. A que acrescem outros três pedidos: o de declaração de nulidade ou ineficácia da venda executiva; o de cancelamento dos registos subsequentes; e o de levantamento das penhoras a favor da Fazenda nacional e recaídas sobre o imóvel vendido. No que toca a esses pedidos de declaração e cancelamento, as instâncias interpretaram erradamente a petição inicial; e a posição vencedora secunda-as, ao dizer que essas pretensões se baseiam «em alegadas ilegalidades cometidas no processo de execução fiscal». É certo que o autor alegou que não foi notificado das penhoras que incidiram sobre o prédio, da decisão de o vender e da venda realizada; mas não qualificou tais omissões como

Sumário: julga-se o Tribunal tributário competente para apreciar e proferir decisão sobre pedido de declaração de nulidade ou de ineficácia da compra e venda, determinada no âmbito de uma execução fiscal e consequentes cancelamentos do registo.



▪ **Acórdão do STA, proferido em 16-09-2009, no proc. 0198/09 (Relator: Jorge Lino)**

Sumário: É o Tribunal Administrativo de Círculo (e não o Tribunal Tributário) que goza de competência em razão da matéria para, em 1.ª instância, conhecer da acção administrativa especial que tenha por objecto o acto do Secretário de Estado do Tesouro e das Finanças, de indeferimento de pedido de pagamento pelo Fundo de Regularização da Dívida Pública do IRC liquidado a empresa reprivatizada, formulado ao abrigo da alínea d) do n.º 2 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 453/88 de 13 de Dezembro.



▪ **Acórdão do Plenário do STA, proferido em 12-11-2009, no proc. 0366/09 (Relator: Jorge de Sousa)**

Sumário: I – A competência para o conhecimento da globalidade das acções de impugnação de actos administrativos respeitantes a questões fiscais é atribuída aos tribunais tributários e às Secções do contencioso tributário do Supremo Tribunal Administrativo e dos tribunais centrais administrativos.

II – São questões fiscais as que exijam a interpretação e aplicação de quaisquer normas de direito fiscal substantivo ou adjectivo, para resolução de questões sobre matérias respeitantes ao exercício da função tributária da Administração Pública.

III – A actividade tributária é uma parcela da actividade financeira global, que tem por fim a aquisição de meios financeiros por entidades públicas, e tem em vista a definição dos direitos e deveres dos cidadãos e da Administração no âmbito da actividade destinada à obtenção daquelas prestações patrimoniais.

IV – Está-se perante um acto administrativo em matéria fiscal quando a Administração visar com ele regular uma relação jurídica gerada no exercício da sua actividade aquisição de meios financeiros.

V – Assim, cabe aos tribunais tributários conhecer de uma acção administrativa especial em que é impugnado um acto administrativo que repartiu entre vários interessados quotas de biodiesel isentas de Imposto sobre os Produtos Petrolíferos (ISP).



ilegalidades e, sobretudo, não extraiu delas uma consequência qualquer, designadamente a de que a venda seria inválida por esses supostos vícios processuais. O que a petição evidencia é o intuito de obter a declaração de nulidade (ou ineficácia) da venda por ela ser de bens alheios. O que bem se compreende: o autor não parte do antecedente de que a venda executiva é nula (ou ineficaz) para, daí, extrair a consequência de que é ele o «dominus»; ao invés, parte da ideia de que é o proprietário e, por isso, a venda foi «a non domino» e é nula (ou ineficaz). Ora, se o pedido principal, de reconhecimento da propriedade, procedesse, seguir-se-ia necessariamente a ineficácia da venda realizada na execução fiscal, «ex vi» do art. 909º, n.º 1, al. d), do CPC.; e seguir-se-ia, também, o cancelamento dos registos fundados nessa venda. É seguro que estes assuntos, que radicam no problema de saber quem é o titular do direito de propriedade sobre o prédio vendido, apenas concernem ao autor e ao réu e têm índole privada — pelo que o respectivo conhecimento incumbe à jurisdição comum. Decerto que o mesmo não sucede com o pedido de levantamento de penhoras feitas a favor da Fazenda Nacional. Tal questão só pode ser apreciada e decidida nas execuções fiscais onde as penhoras foram impostas — pelo que a jurisdição competente para conhecer da matéria é a administrativa e fiscal”

▪ **Acórdão do STA, proferido em 25-11-2009, no proc. 0457/09 (Relator: João Belchior)**

Sumário: I - Para a admissão do meio processual previsto no art.º 152 do CPTA é necessário que se verifique contradição sobre a mesma questão jurídica fundamental de direito e que não exista, no sentido da decisão recorrida, "jurisprudência recentemente consolidada do STA", tendo por base situações de facto idênticas, sem que tenha ocorrido alteração substancial da regulamentação jurídica aplicável. Além dos pressupostos referidos exige-se, ainda, o trânsito em julgado de ambos os acórdãos em confronto.

II - Verifica-se tal contradição quando no acórdão recorrido (do TCA Sul) se decidiu ser competente o Tribunal Tributário para conhecer de uma acção administrativa especial em que se discute pedido de reembolso de despesas, originadas em pagamento de dívidas (decorrentes, no caso, da satisfação de obrigações de natureza fiscal), alegadamente da responsabilidade do Fundo de Regularização da Dívida Pública, nos termos do disposto no art. 3º, n.º 2. al. a) do DL 453/88 de 13-12, referentes a períodos anteriores à reprivatização da empresa, enquanto no acórdão-fundamento (do STA) se entendeu que tal competência era do Tribunal Administrativo de Círculo.

III - Na situação antes enunciada, por se discutir um acto materialmente administrativo praticado por um órgão da Administração, e em que se não suscita a interpretação e/ou aplicação de quaisquer normas de direito fiscal, a competência em razão da matéria para conhecer da acção administrativa especial dos autos, é, em 1.ª instância, o Tribunal Administrativo de Círculo de Lisboa (TA CL), nos termos do artigo 44.º, nº 1, do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (segundo redacção da citada Lei n.º 107-D/2003, de 21 de Dezembro).



▪ **Acórdão do STA, proferido em 09-06-2010, no proc. 01101/09 (Relator: Dulce Neto)**

Sumário: I - O processo de execução fiscal está na dependência do juiz do tribunal tributário mesmo na fase em que corre perante as autoridades administrativas e é nesse contexto que se pode afirmar que as execuções fiscais instauradas no serviço de finanças são da competência do tribunal tributário.

II - Foi nesse contexto que o Tribunal Constitucional, no acórdão n.º 503/00, julgou inconstitucional a norma do artigo 30.º do DL 387/88, de 25 de Outubro, aprovada no exercício de competências próprias do Governo, por violadora do artigo 168.º, n.º 1, alínea q) da CRP, porquanto tal norma não se limitaria a definir a forma processual adequada para a cobrança dos créditos do IAPMEI (execução fiscal), mas regularia também, de forma indirecta, o tribunal materialmente competente para esse processo executivo (tribunal tributário), quando essa matéria é da competência da Assembleia da República.

III - Quando o IAPMEI instaura no serviço de finanças um processo de execução fiscal para cobrança dos seus créditos não há como afirmar que o tribunal tributário não é competente para a apreciação do processo de oposição deduzido contra essa execução fiscal.



▪ **Acórdão do STA, proferido em 06-07-2011, no proc. 0384/11 (Relator: Dulce Neto)**

Sumário: I - Após as alterações introduzida no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31.12, os Tribunais Tributários continuam a ter competência para conhecer da matéria relativa à verificação e graduação de créditos, tendo

ocorrido apenas uma alteração da via ou forma processual adequada ao seu conhecimento, que deixou de ser o processo judicial de verificação e graduação de créditos, para ser o processo judicial de reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução sobre a matéria, passando, assim, esta reclamação a constituir a forma processual de exercer a tutela jurisdicional no que toca à verificação e graduação de créditos.

II - Quanto à aplicação no tempo da lei processual civil e tributária, a regra é a mesma que vale na teoria geral do direito: a lei nova é de aplicação imediata aos processos pendentes, mas não possui eficácia retroactiva - artigo 12.º, n.º do C.Civil e artigo 12.º, n.º 3 da LGT. Porém, da submissão a esta regra geral exceptua-se o caso de a lei nova ser acompanhada de normas de direito transitório ou de para ela valer uma norma especial, como é o caso da norma contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPC, que determina que a forma de processo aplicável se determina pela lei vigente à data em que a acção é proposta.

III - Por força dessa norma contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPC, que é subsidiariamente aplicável ao contencioso tributário por força do artigo 2.º, alínea e) do CPPT, a nova lei não pode ser aplicada aos processos de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração.

IV - À mesma conclusão se chegaria pela aplicação da norma contida no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, na medida em que a aplicação imediata da lei nova aos processos pendentes é susceptível de afectar os direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos das partes.



▪ **Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, proferido em 10-04-2013, no proc. 015/12¹³ (Relator: Valente Torrão)**

Sumário: No domínio de vigência da Lei das Finanças Locais de 2007 (Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro) e do DL n.º 194/2009, de 20 de Agosto, cabe na competência dos tribunais tributários a apreciação de litígios emergentes da cobrança coerciva de dívidas a uma empresa municipal provenientes de abastecimento público de águas, de saneamento de águas residuais urbanas e de gestão de resíduos urbanos, uma vez que, o termo “preços” utilizado naquela Lei equivale ao conceito de “tarifas” usado nas anteriores Leis de Finanças Locais e a que a doutrina e jurisprudência reconheciam a natureza de taxas, pelo que podem tais dívidas ser coercivamente cobradas em processo de execução fiscal.



▪ **Acórdão do STA, proferido em 16-05-2012, no proc. 0212/12 (Relator: Francisco Rothes)**

Sumário: I - O despacho de indeferimento liminar só é admissível quando a improcedência da pretensão do autor for tão evidente e, razoavelmente, indiscutível, que torne dispensável assegurar o contraditório (art. 3.º, n.º 3, do CPC) e inútil qualquer instrução e discussão posterior, isto é, «quando o seguimento do processo não tenha razão alguma de ser, seja desperdício manifesto de actividade judicial».

II - A jurisprudência uniforme e reiterada do Tribunal dos Conflitos vai no sentido da competência dos tribunais tributários para conhecer da acção intentada pelo trabalhador contra a entidade patronal, pedindo a condenação desta a proceder aos pagamentos à

¹³ Para um comentário a esta decisão, cf. Taxas e contribuições financeiras a favor das entidades públicas e contribuições para a segurança social [Em linha]. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2015.

Disponível na internet: URL:

http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_Taxas_contribuicoes_financeiras.pdf, pág. 30.

Segurança Social das diferenças que aquele considera terem existido nas contribuições devidas.

III - Assim, parece ser de admitir que tal pretensão seja deduzida perante o tribunal tributário, sendo que, na ausência de outra forma processual mais adequada, sempre poderá seguir sob a forma de acção para o reconhecimento de um direito (cfr. art. 145.º, n.ºs 1 e 3, do CPPT e art. 97.º, n.º 2, da LGT, e art. 268.º, n.º 4, da CRP).

IV - Em face do exposto, não é de rejeitar liminarmente com fundamento em incompetência do tribunal tributário a petição em que (embora sob a forma processual, manifestamente inadmissível, de «acção declarativa de condenação sob a forma de processo sumário») foi formulado esse pedido.



▪ **Acórdão do STA, proferido em 18-06-2013, no proc. 01184/12 (Relator: Casimiro Gonçalves)**

Sumário: Instaurando-se no Serviço de Finanças um processo de execução fiscal para cobrança coerciva de quantia relativa a taxa de portagem, coima e custos administrativos, liquidados ao contribuinte/executado pelo Instituto de Infra-Estruturas Rodoviárias – I.P., o tribunal tributário é competente para a apreciação do processo de oposição deduzido contra essa execução fiscal.



▪ **Acórdão do Plenário do STA, proferido em 15-10-2014, no proc. 0873/14 (Relator: Madeira dos Santos)**

Sumário: I - À luz do ETAF e do CPTA, o conhecimento das acções sobre responsabilidade civil extracontratual de entes públicos compete aos tribunais administrativos.

II - Essa competência não é singularmente afastada pelo art. 171º do CPPT, pois esta norma limita-se a regulamentar um preceito – o art. 53º da LGT – que admite a solução dita em I.



▪ **Acórdão do STA, proferido em 07-01-2015, no proc. 01570/13 (Relator: Ascensão Lopes)**

Sumário: I - Nos termos da alínea a) do nº 1 do artº 65º do Código de Processo Civil, (actual artº 62º) e de acordo com o artº 27º, nº 3 do Decreto-Lei n.º 296/2003, de 21 de Novembro e o artº 12º, nº 3, da Directiva 76/308/CEE, do Conselho, de 15 de Março de 1976, (actualmente vigora o Decreto Lei 263/12 de 31/12 que transpõe a Directiva 2010/24/EU, do Conselho de 16 de Março de 2010) o Tribunal Administrativo e Fiscal goza de competência internacional para o conhecimento da oposição deduzida à execução fiscal, a correr termos no respectivo Serviço de Finanças ao abrigo do mecanismo de assistência mútua entre Estados membros da Comunidade Europeia em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos.

II - Porém, no caso dos autos, o TAF de Viseu apenas é competente para apreciar a questão da ilegitimidade substantiva do oponente que a configurou na petição inicial com fundamentos próprios cuja bondade importa apreciar sendo que no mais esgrime fundamentos de oposição cuja apreciação implica a análise de normas substantivas do ordenamento jurídico Alemão (caso da prescrição da dívida exequenda e da caducidade do direito à liquidação dos tributos que se pretendem cobrar através dos tribunais portugueses) ou invoca irregularidades da

notificação da liquidação cujos termos não constam dos autos, pelo que nesta parte é incompetente o mesmo TAF para o seu conhecimento.



▪ **Acórdão do STA, proferido em 20-05-2015, no proc. 050/15 (Relator: Pedro Delgado)**

Sumário: I – A nulidade da decisão por falta de fundamentação de facto ou de direito só ocorre quando haja total omissão dos fundamentos de facto ou de direito em que assenta a decisão.

II – Nada obsta a que a fundamentação se faça por adesão à fundamentação jurídica de anterior acórdão de tribunal superior, sendo que a lei apenas impede que a fundamentação se faça por mera adesão aos fundamentos alegados por uma das partes.

III – A CGA exerce uma função administrativa, dotada dos devidos poderes de autoridade, na fixação de pensões de aposentação e sobrevivência. E se nessa função praticou actos administrativos considerando a recorrente responsável por pensões complementares ao abrigo do DL nº 141/79, de 22/5, e a notificou para proceder aos pagamentos que se vão vencendo, é o tribunal administrativo o competente para conhecer da legalidade ou ilegalidade de tais actos e não o tribunal tributário através do meio processual da impugnação judicial, uma vez que não estamos aqui perante mera liquidação de receitas parafiscais, antes perante actos administrativos dos quais resultam os valores a pagar.



▪ **Acórdão do Plenário do STA, proferido em 03-06-2015, no proc. 01404/14 (Relator: Casimiro Gonçalves)**

Sumário: Sendo a reclamação prevista no art. 276º do CPPT meio processual exclusivo do contencioso tributário, nesse âmbito, a competência para dela conhecer caberá, em princípio, aos Tribunais Tributários.



▪ **Acórdão do STA, proferido em 08-07-2015, no proc. 0721/14 (Relator: Casimiro Gonçalves)**

Sumário: Carece de fundamento a alegação de que a sentença recorrida afastou a competência do Tribunal Tributário para apreciar oposição à execução fiscal instaurada pelo IAPMEI, se essa mesma sentença apreciou concretamente a oposição e decidiu pela absolvição da instância por julgar verificado o erro na forma de processo, na consideração de que o oponente, se limitou, por um lado, a questionar a legalidade do acto administrativo de rescisão do contrato, operado pelo IAPMEI, (para o que seria adequada a forma processual da acção administrativa especial, a instaurar no Tribunal Administrativo) e não invocou, por outro lado, nenhum dos fundamentos de oposição legalmente admitidos, nem mesmo à luz da al. h) do nº 1 do art. 204º do CPPT.



▪ **Acórdão do STA, proferido em 19-08-2015, no proc. 01007/15 (Relator: Francisco Rothes)**

Sumário: I - Para que possa configurar-se um conflito negativo de competência em razão do território para conhecer de uma acção – conflito cuja resolução se impõe, sob pena de

denegação da justiça – é necessário que existam duas decisões sobre competência territorial, proferidas no mesmo processo, por dois tribunais da mesma ordem jurisdicional e da mesma categoria, já transitadas em julgado, e que essas decisões sejam contraditórias (geralmente, que os tribunais se atribuam reciprocamente a competência, em razão do território, para conhecer da presente acção, declinando a própria).

II - Os conflitos em matéria de competência relativa resolvem-se, em princípio, pela via do art. 105.º, n.º 2, conjugado com o art. 625.º, ambos do CPC, pelo que a contradição entre duas decisões judiciais, transitadas em julgado, proferidas no âmbito do mesmo processo sobre a questão da competência do tribunal em razão do território para o conhecimento desse processo resolve-se ope legis pela prevalência da primeira decisão.

III - Se não existirem duas decisões judiciais em contradição, nos termos referidos em I, não há qualquer conflito que cumpra dirimir.



▪ **Acórdão do STA, proferido em 04-11-2015, no proc. 0124/14 (Relator: Pedro Delgado)**

Sumário: Compete aos tribunais tributários o conhecimento de acção em que uma empresa concessionária do serviço público municipal de abastecimento de água pretende cobrar tarifa relativa a serviços contratados de abastecimento de água e saneamento.



▪ **Acórdão do Plenário do STA, proferido em 04-11-2015, no proc. 0952/15 (Relator: Dulce Neto)**

Sumário: A providência cautelar de suspensão da eficácia de actos cuja legalidade esteja a ser discutida em acção administrativa que se encontre a correr termos no tribunal administrativo deve ser apensada a essa acção (artigo 113º do CPTA), sendo esse, por conexão e extensão, o tribunal materialmente competente para conhecer dessa providência.



▪ **Acórdão do STA, proferido em 04-11-2015, no proc. 0177/14 (Relator: Pedro Delgado)**

Sumário: Compete aos tribunais tributários o conhecimento de acção em que uma empresa concessionária do serviço público municipal de abastecimento de água pretende cobrar tarifa relativa a serviços contratados de abastecimento de água e saneamento.



▪ **Acórdão do STA, proferido em 11-11-2015, no proc. 0898/15 (Relator: Pedro Delgado)**

Sumário: Compete aos tribunais tributários o conhecimento de acção em que uma empresa concessionária do serviço público municipal de abastecimento de água pretende cobrar tarifa relativa a serviços contratados de abastecimento de água e saneamento.



▪ **Acórdão do STA, proferido em 18-11-2015, no proc. 0984/15 (Relator: Casimiro Gonçalves)**

Sumário: I - A propina devida a estabelecimento público de ensino constitui uma taxa que é coercivamente cobrada através de processo de execução fiscal, da competência dos serviços da administração tributária, em conformidade com o disposto nos arts. 10º, nº 1, al. f), 148º, nº 1, al. a), 149º, e 151º, todos do CPPT.

II - Sendo a execução fiscal um processo judicial que fica na dependência do tribunal tributário logo que (e apesar de) instaurada no serviço de finanças, não pode concluir-se que o tribunal tributário não é competente para a apreciação da oposição que o executado dirige a essa execução, até porque do disposto nos artigos 151º e 152º do CPPT resulta que quando a execução corre nos serviços de finanças a respectiva oposição tem de ser deduzida perante o tribunal tributário, só sendo admissível a sua apresentação nos tribunais comuns quando a execução foi instaurada e corre termos nesses tribunais.



▪ **Acórdão do STA, proferido em 16-12-2015, no proc. 075/14 (Relator: Francisco Rothes)**

Sumário: I - A compensação devida pelo proprietário ou outro titular de direitos reais sobre prédio a lotear ou a sujeitar a qualquer operação urbanística que nos termos de regulamento municipal seja considerada como de impacto relevante, pela dispensa de cedência ao município de parcelas para a implantação de espaços verdes públicos, equipamentos de utilização colectiva e infra-estruturas que devam integrar o domínio municipal (cfr. art. 44.º, n.ºs 1, 4 e 5, do RJUE), assume a natureza de taxa, na medida em que o pagamento dessa compensação tem como contrapartida a dispensa de cedência de parcelas de terreno para integração no domínio municipal, pressuposto do acto de licenciamento da operação urbanística e da emissão do respectivo alvará, motivo por que aquela compensação visa a remoção de um obstáculo jurídico à actividade do particular (cfr. art. 4.º, n.º 2, da LGT e art. 3.º do RGTAL).

II - A competência em razão da matéria para conhecer da impugnação judicial dessa taxa é dos tribunais tributários [cfr. art. 49.º, n.º 1, al. a) i), do ETAF].



4. Jurisprudência citada no e-book sobre a competência internacional dos Tribunais Tributários ao abrigo do mecanismo de assistência mútua entre Estados-Membros da UE em matéria de cobrança de créditos fiscais

▪ **Acórdão do STA, proferido em 26/05/2010, no proc. 0298/10 (Relator: Dulce Neto)**

Sumário: I - Os artigos 103.º n.º 2 da LGT e 276.º do CPPT reconhecem aos interessados o direito de reclamarem para tribunal de todos os actos que tenham potencialidade lesiva, ou seja, que tenham capacidade de afectar a sua esfera jurídica, não tendo de tratar-se, necessariamente, de actos materialmente administrativos (lesivos).

II - A luz do preceituado no Dec. Lei n.º 296/2003, de 21 de Novembro, e na Directiva n.º 2008/55/CE, de 26 de Maio, que dispõem sobre a assistência mútua entre Estados Membros da Comunidade Europeia em matéria de créditos respeitantes a impostos, o Estado membro da Autoridade Requerente só pode, em princípio, formular pedido de cobrança a outro Estado membro se o crédito não tiver sido objecto de reclamação, impugnação ou oposição à execução - artigo 22.º, n.º 1, alínea a) do DL 296/2003 e artigo 7.º, n.º 2, alínea a) da Directiva 2008/55/CE.

III - Como excepção a essa regra, o Estado membro da Autoridade Requerente pode, em conformidade com a sua legislação interna, solicitar a cobrança de créditos já contestados à data do pedido, desde que a legislação interna em vigor no Estado membro da Autoridade Requerida também o permita - artigo 22.º, n.º 2, do DL 296/2003.

IV - Se o crédito ou o título executivo só for objecto de reclamação, impugnação ou oposição à execução no decurso do processo de cobrança coerciva, este processo de cobrança fica suspenso até decisão da acção pela instância competente - artigo 28.º n.º 1 do DL 296/2003 e artigo 12.º n.º 2 da Directiva 2008/55/CE.

V - Essa imediata e automática suspensão da execução, que opera desde o momento em que foi comunicada à Autoridade Requerida a propositura da acção, não obsta a que a Autoridade Requerida possa, se considerar necessário ou se tal lhe for pedido pela Autoridade Requerente, recorrer a medidas cautelares para garantir a cobrança dos créditos - artigos 12.º, n.º 2, segunda parte, e 13.º da Directiva 2008/55/CE.

VI - Medidas cautelares que, na legislação portuguesa, são as que encontram previsão nos artigos 135.º e seguintes e 214.º do CPPT (arresto e arrolamento).

VII - A Autoridade Requerente pode, excepcionalmente, solicitar outro procedimento para cobrança dos créditos que entretanto foram contestados, embora tal dependa da permissão do prosseguimento dessa cobrança pelas disposições legislativas e regulamentares e as práticas administrativas em vigor tanto no Estado da Autoridade Requerente como no Estado da Entidade Requerida - artigo 29.º do DL 296/2003 e artigo 12.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Directiva 2008/55/CE.



▪ **Acórdão do STA, proferido em 23/10/2013, no proc. 01361/13 (Relator: Dulce Neto)**

Sumário: I - Por força do disposto no nº 2 do art. 143º do CPTA, os recursos interpostos de decisões respeitantes à adopção de providências cautelares têm efeito meramente devolutivo, não se encontrando legalmente consagrada a possibilidade de ser atribuído efeito suspensivo, podendo o tribunal, quanto muito e ao abrigo do disposto no n.º 4 do art. 143º do CPTA, determinar a adopção de providências adequadas a minorar os danos que possam advir da execução da sentença.

II - No contencioso tributário o critério da impugnabilidade dos actos é o da sua lesividade imediata, objectiva, actual e não meramente potencial, ao contrário do que acontece no contencioso administrativo, onde a impugnabilidade depende apenas da externalidade ou eficácia externa do acto.

III - A actuação procedimental que permite ao Estado Português a recolha de informação fiscal para ser facultada a outro Estado-Membro da União Europeia no âmbito de Assistência Mútua Internacional em Matéria Fiscal pode/deve ser realizada através de procedimento tributário de inspecção disciplinado no Regime Complementar do Procedimento da Inspecção Tributária, aprovado pelo Dec. Lei nº 413/98, de 31.12, o qual está adstrito às regras e princípios que regem esse procedimento e às normas e princípios jurídicos vigentes no contencioso tributário sobre a impugnabilidade dos actos que o integram.

IV - Tendo sido utilizado esse procedimento, os respectivos actos interlocutórios, ainda que ilegais e com eficácia externa, não são, em princípio, lesivos, pelo que a sua ilegalidade só pode ser suscitada aquando da impugnação deduzida contra o acto final, excepto se se tratar de um dos seguintes actos susceptíveis de impugnação imediata: (i) actos interlocutórios cujo escrutínio imediato e autónomo se encontre expressamente previsto na lei (“actos destacáveis”); (ii) actos que, embora inseridos no procedimento e anteriores à decisão final, sejam imediatamente lesivos; (iii) actos trâmite que ponham um ponto final na relação da administração com o interessado, já que nestes casos, muito embora o acto continue a ser, na economia geral do procedimento, um acto preparatório pré-ordenado ao acto final, é para o seu destinatário o acto que define a posição da Administração e, por isso, o acto lesivo dos seus direitos ou interesses legítimos.

V - O acto da administração tributária portuguesa que determina e credencia a acção inspectiva para recolha de informação fiscal a um contribuinte residente em Portugal para prestação de informação a outro Estado-Membro (Espanha) não constitui o acto final do procedimento de cooperação mútua e intercâmbio internacional de informação em matéria fiscal, pois não é ele que põe um ponto final na relação da administração fiscal portuguesa com o contribuinte inspeccionado.

VI - O acto que põe esse ponto final é o referido no nº 1 do art. 6º do Dec. Lei nº 127/90, de 17 de Abril, consubstanciado no acto (obrigatório) de notificação ao contribuinte de que vão ser facultadas a outro Estado-Membro informações fiscais a seu respeito e dado conhecimento da natureza dessas informações.

VII - A Directiva 77/799/CEE não se opõe a que seja dado conhecimento ao contribuinte da informação que sobre si vai ser prestada para que a possa contestar/impugnar, já que a fixação de regras e procedimentos a este respeito competem exclusivamente ao direito nacional (acórdão do TJUE de 22/10/2013, no Proc nº C276/12).

VIII - Quando estão em causa actos administrativos em matéria tributária cuja legalidade tem de ser apreciada em acção administrativa especial regulada pelas normas do CPTA, tem de ser permitido ao seu autor a adopção das providências cautelares, antecipatórias ou conservatórias, que se mostrem adequadas a assegurar a utilidade da sentença a proferir nessa acção. Razão por que se deve admitir, no contencioso tributário, a suspensão de eficácia desses actos administrativos que constituem o objecto da acção administrativa, através da respectiva providência cautelar prevista nos arts. 112º e segs. do CPTA, bem como a dedução, nessa providência, do incidente previsto no art. 128º do CPTA.

IX - Do art. 128º do CPTA decorre a proibição de a Administração executar um acto administrativo após ter sido interposta a providência cautelar da suspensão de eficácia, com o que se visa assegurar que, uma vez interposta a providência, a autoridade administrativa fique impedida de iniciar ou prosseguir a execução desse acto a partir do momento em que recebe o duplicado do pedido de suspensão, a menos que no prazo de 15 dias, assuma, em resolução fundamentada, que a execução é urgente porque o seu diferimento “seria gravemente prejudicial para o interesse público”.

X - Se não existir essa resolução fundamentada, o tribunal tem de declarar ineficazes os actos de execução praticados na pendência da providência cautelar.

XI - E não obsta à declaração de ineficácia de actos de execução a circunstância de a decisão da 1ª instância se ter negado a adoptar a providência e de ter sido interposto recurso jurisdicional dessa decisão, pois embora o recurso tenha efeito devolutivo, o nº 4 do art. 128º permite expressamente que a declaração de ineficácia seja requerida até ao trânsito em julgado da decisão do processo cautelar, seja ela proferida em que sentido for, pelo que só a negação definitiva da providência tem o efeito de fazer caducar a proibição de executar os actos que constituem o objecto dessa providência.



▪ **Acórdão do STA, proferido em 04/03/2015, no proc. 0146/15 (Relator: Francisco Rothes)**

Sumário: I - A apreciação que a CIAMMCC faz do título executivo uniforme ao abrigo do DL n.º 263/2012 e da Directiva n.º 2010/24/EU é sempre vinculada, trata-se de uma apreciação sujeita a regras taxativas e impositivas, não lhe sobrando qualquer margem de discricionariedade, a não ser quando preste assistência ao Estado requerente e se verificarem circunstâncias concretas que, nos termos legais, a dispensam dessa obrigação, cf. artigo 10º daquele DL;

II - Neste último caso, a decisão de dar execução ao título executivo uniforme é impugnável perante os Tribunais portugueses;

III - A impugnação dos títulos executivos original e uniforme, bem como da obrigação subjacente, é sempre deduzida perante o Estado requerente da assistência, no caso o Holandês, e não perante o Estado requerido, no caso o Português.



▪ **Acórdão do STA de 4/03/2015, no Proc. nº 0146/15 (Relator: Miguel Aragão Seia)**

Sumário: I - A apreciação que a CIAMMCC faz do título executivo uniforme ao abrigo do DL n.º 263/2012 e da Directiva n.º 2010/24/EU é sempre vinculada, trata-se de uma apreciação sujeita a regras taxativas e impositivas, não lhe sobrando qualquer margem de discricionariedade, a não ser quando preste assistência ao Estado requerente e se verifiquem circunstâncias concretas que, nos termos legais, a dispensam dessa obrigação, cf. artigo 10º daquele DL;

II - Neste último caso, a decisão de dar execução ao título executivo uniforme é impugnável perante os Tribunais portugueses;

III - A impugnação dos títulos executivos original e uniforme, bem como da obrigação subjacente, é sempre deduzida perante o Estado requerente da assistência, no caso o Holandês, e não perante o Estado requerido, no caso o Português.



▪ **Acórdão do STA, proferido em 07/01/2015, no proc. 01570/13 (Relator: Ascensão Lopes)**

Sumário: I - Nos termos da alínea a) do nº 1 do artº 65º do Código de Processo Civil (actual artº 62º) e de acordo com o artº 27º, nº 3 do Decreto-Lei n.º 296/2003, de 21 de Novembro e o artº 12º, nº 3, da Directiva 76/308/CEE, do Conselho, de 15 de Março de 1976, (actualmente vigora o Decreto Lei 263/12 de 31/12 que transpõe a Directiva 2010/24/EU, do Conselho de 16 de Março de 2010) o Tribunal Administrativo e Fiscal goza de competência internacional para o conhecimento da oposição deduzida à execução fiscal, a correr termos no respectivo Serviço de Finanças ao abrigo do mecanismo de assistência mútua entre Estados membros da Comunidade Europeia em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos.

II - Porém, no caso dos autos, o TAF de Viseu apenas é competente para apreciar a questão da ilegitimidade substantiva do oponente que a configurou na petição inicial com fundamentos próprios cuja bondade importa apreciar sendo que no mais esgrime fundamentos de oposição cuja apreciação implica a análise de normas substantivas do ordenamento jurídico Alemão (caso da prescrição da dívida exequenda e da caducidade do direito à liquidação dos tributos que se pretendem cobrar através dos tribunais portugueses) ou invoca irregularidades da notificação da liquidação cujos termos não constam dos autos, pelo que nesta parte é incompetente o mesmo TAF para o seu conhecimento.



5. Jurisprudência citada no e-book a propósito do regime jurídico de arbitragem voluntária em matéria tributária

Jurisprudência do Tribunal de Justiça

- **Acórdão do TJ do TJUE, proferido em 12 de junho de 2014, no proc. C-377/13, caso Ascendi Beiras Litoral e alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e ALTA**

Sumário: conclui que o tribunal arbitral em matéria tributária “apresenta todos os elementos necessários para ser qualificado de órgão jurisdicional de um Estado-Membro para efeitos do artigo 267.º TFUE”.



Jurisprudência do Tribunal Constitucional

- **Acórdão do TC, proferido em 08-07-1986, no proc. 230/86 (Relator: Martins da Fonseca)**

Sumário: declara, com força obrigatória geral, e com referência ao disposto no artigo 168º, nº 1, alínea q), da Constituição, a inconstitucionalidade das normas do Decreto-Lei nº 243/84 de 17 de Julho.



- **Acórdão do TC, proferido em 05-02-1992, no proc. 52/92 (Relator: Assunção Esteves)**

Sumário: decide-se declarar a inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, da norma do artigo 49.º das Condições Gerais de Venda de Energia Eléctrica em Alta Tensão (C.G.V.E.E.A.T.), anexas ao Decreto-Lei n.º 43 335, de 19 de Novembro de 1960, na parte em que atribui ao Secretário de Estado da Indústria (hoje, Secretário de Estado da Energia) competência para a designação do terceiro árbitro da comissão de três peritos-árbitros aí prevista, por violação dos artigos 20.º, n.º 1, e 206.º da Constituição da República.



- **Acórdão do TC, proferido em 29-02-1996, no proc. 250/96 (Relator: Maria Fernanda Palma)**

Sumário: Permitindo a Constituição a existência de tribunais arbitrais voluntários para a resolução de litígios, admite também, necessariamente, que às respectivas decisões não impugnadas tempestivamente seja conferida força de caso julgado, sem ulterior possibilidade de reapreciação da questão por outro tribunal. Para que um tribunal, qualquer que seja, possa

dirimir os conflitos de interesses públicos e privados que lhe são submetidos no exercício da função jurisdicional, é indispensável que as suas decisões, reunidos que estejam certos requisitos, sejam dotadas da estabilidade e da força características do caso julgado. Assim sendo, não estão feridos de inconstitucionalidade os artigos 1.º a 26.º da Lei n.º 31/86, de 29 de Agosto¹⁴.



- **Acórdão do TC, proferido em 21-03-1996, no proc. 506/96 (Relator: Maria Fernanda Palma)**

Sumário: Não sofrendo o artigo 1522º do Código de Processo Civil de qualquer vício de inconstitucionalidade, não se vislumbra qualquer motivo que permita formular um juízo de desconformidade com a Constituição dos artigos 497º, nº 1, e 498º do mesmo Código, disposições que se limitam a definir o conceito de caso julgado e a estabelecer os seus requisitos.



- **Acórdão do TC, proferido em 08-03-2007, no proc. 181/2007 (Relator: Paulo Mota Pinto)**

Sumário: O Tribunal Constitucional decide não tomar conhecimento do recurso quanto ao artigo 212.º do Regulamento Geral da Liga Portuguesa de Futebol Profissional; não tomar conhecimento do recurso de legalidade dirigido ao artigo 18.º da Lei n.º 28/98, de 26 de Junho; e não julgar inconstitucionais as normas dos n.ºs 2 e 3 do artigo 18.º da Lei n.º 28/98, de 26 de Junho.



- **Acórdão do TC, proferido em 09-01-2014, no proc. 42/14 (Relator: Fernando Ventura)**

Sumário: Decide-se não julgar 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, e do n.º 2, do artigo 31.º, do Estatuto dos Benefícios Fiscais, na redação conferida pela mesma lei, na interpretação que impõe a aplicação às SGPS da regra da indedutibilidade fiscal de encargos financeiros suportados com a aquisição de partes de capital, com respeito aos encargos financeiros resultantes de compromissos anteriores à referida Lei n.º 32-B/2002, de 30 de dezembro; e não julgar inconstitucional a norma constante do artigo 31.º, n.º 2, do Estatuto dos Benefícios Fiscais, na redação conferida pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de dezembro, na parte em que impõe a indedutibilidade 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.



¹⁴ Diploma que à data regulava que regula a Arbitragem Voluntária, alterando o Código de Processo Civil e o Código das Custas Judiciais, posteriormente revogada pela Lei n.º 63/2011, de 14 de Dezembro.

- **Acórdão do TC, proferido em 25-03-2014, no proc. 281/2014 (Relator: Lino Rodrigues Ribeiro)**

Sumário: não toma conhecimento da reclamação, ao abrigo do artigo 76º, nº 4, da Lei da Organização, Funcionamento e Processo do Tribunal Constitucional (LTC), do despacho proferido em 03/01/2014 pelo Centro de Arbitragem Administrativa, que não admitiu recurso para o Tribunal Constitucional interposto pela reclamante.



Jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA)

- **Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, proferido em 04-06-2014, no proc. 01447/13 (Relator: Francisco Rothes)**

Sumário: I - O recurso para o Supremo Tribunal Administrativo de decisão arbitral pressupõe que se verifique, entre a decisão arbitral recorrida e o acórdão invocado como fundamento, oposição quanto à mesma questão fundamental de direito (cfr. o n.º 2 do art. 25.º RJAT), não devendo, ainda, o recurso ser admitido se, não obstante a existência de oposição, a orientação perfilhada no acórdão impugnado estiver de acordo com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo (cfr. o n.º 3 do art. 152.º do CPTA, aplicável ex vi do disposto no n.º 3 do art. 25.º do RJAT).

II - Não havendo entre a decisão arbitral recorrida e o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo apresentado como fundamento contradição sobre a mesma questão fundamental de direito – porquanto nem a questão objecto de um e outro recurso é a mesma, nem os pressupostos de facto de um e outro se afiguram como susceptíveis de ser enquadrados na mesma hipótese normativa – não deve o recurso ser admitido.



- **Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, proferido em 15-03-2015, no proc. 0731/14 (Relator: Casimiro Gonçalves)**

Sumário: O recurso para o STA de decisão arbitral pressupõe que se verifique, entre a decisão arbitral recorrida e o acórdão invocado como fundamento, oposição quanto à mesma questão fundamental de direito (n.º 2 do art. 25.º do RJAT), não devendo, ainda, o recurso ser admitido se, não obstante a existência de oposição, a orientação perfilhada no acórdão impugnado estiver de acordo com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA (n.º 3 do art. 152.º do CPTA, aplicável ex vi disposto no n.º 3 do art. 25.º do RJAT).

Se não há entre a decisão arbitral recorrida e o invocado acórdão fundamento contradição sobre a mesma questão fundamental de direito, não pode conhecer-se do recurso.



▪ **Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, proferido em 15-04-2015, no proc. 01297/14 (Relator: Isabel Marques da Silva)**

Sumário: I - O recurso para o STA de decisão arbitral pressupõe que se verifique, entre a decisão arbitral recorrida e o acórdão invocado como fundamento, oposição quanto à mesma questão fundamental de direito (cfr. o n.º 2 do artigo 25.º RJAT), não devendo, ainda, o recurso ser admitido se, não obstante a existência de oposição, a orientação perfilhada no acórdão impugnado estiver de acordo com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo (cfr. o n.º 3 do artigo 152.º do CPTA, aplicável “ex vi” do disposto no n.º 3 do artigo 25.º do RJAT)

II - O conceito de “instalação” fixado no Acórdão Uniformizador de Jurisprudência n.º 3/2013 para efeitos de aplicação da isenção prevista no n.º 1 do artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83, não resulta, apenas e só, do Decreto-Lei n.º 39/2008 de 7 de Março, antes da teleologia da norma atributiva do benefício fiscal e dos respectivos elementos histórico e sistemático, daí que seja aplicável a transmissões ocorridas antes da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março.



▪ **Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, proferido em 14-05-2015, no proc. 0359/14 (Relator: Francisco Rothes)**

Sumário: I - O recurso para o Supremo Tribunal Administrativo de decisão arbitral com fundamento em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, entre esta e acórdão de um tribunal central administrativo ou do Supremo Tribunal Administrativo, obedece às regras do art. 152.º do CPTA (cfr. os n.ºs 2 e 3 do art. 25.º RJAT), motivo por que, nos termos do n.º 2 daquele artigo, o requerimento de interposição do recurso deve ser acompanhado «de alegação na qual se identifiquem, de forma precisa e circunstanciada, os aspectos de identidade que determinam a contradição alegada e a infracção imputada à sentença recorrida».

II - Na falta dessa alegação, o recurso não deve ser admitido, não havendo que, previamente, notificar o recorrente para colmatar essa omissão, pois tal convite apenas está previsto para as situações em que, tendo sido apresentada a alegação, faltam as conclusões, ou estas são incompletas ou imperfeitas (cfr. arts. 144.º, n.º 2 e 146.º, n.º 4, do CPTA).

III - Ainda que o recurso tenha sido erradamente interposto ao abrigo do art. 284.º do CPPT – cujo regime não obriga à imediata apresentação da alegação, que, aliás, se desdobra em duas fases –, não pode convidar-se o recorrente a apresentar a alegação dita em I a fim de se proceder à convalidação do regime do recurso.



Jurisprudência do TCAS

- **Acórdão do TCAS, proferido em 10-09-2013, no proc. 06258/12 (Relator: Joaquim Condesso)**

Sumário: 1. A possibilidade de existência de tribunais arbitrais surgiu na Constituição da República a partir da sua revisão em 1982 (cfr.artº.211, nº.2, da C.R.P.), actualmente estando consagrada no artº.209, nº.2, do diploma fundamental.

2. O regime da arbitragem voluntária em direito tributário foi introduzido pelo dec.lei 10/2011, de 20/1 (RJAT), sendo que os Tribunais arbitrais têm competência para apreciar um conjunto vasto de pretensões, as quais vêm taxativamente elencadas na enumeração constante do artº.2, nº.1, do citado diploma.

3. Os princípios processuais inerentes ao processo arbitral vêm referidos e elencados no artº.16, do RJAT, e, genericamente, são os mesmos princípios que se aplicam a um processo de partes, de que é exemplo o processo civil.

4. No que toca à possibilidade de recorrer de uma decisão proferida por um Tribunal arbitral pode, desde logo, referir-se que esta é muito limitada. Assim, quando se tiver em vista controlar o mérito da decisão arbitral, isto é, o seu conteúdo decisório, o meio mais adequado para colocar em crise a decisão arbitral será o recurso. Em termos práticos, só há uma via de recurso: ou directamente para o Tribunal Constitucional, com fundamento em (in)constitucionalidade, ou directamente para o Supremo Tribunal Administrativo, em caso de oposição de acórdãos (cfr.artº.25, do RJAT).

5. Pelo contrário, quando se pretenda controlar a decisão arbitral em si, nos seus aspectos de competência, procedimentais e formais, o meio adequado será já a impugnação da decisão arbitral para os T. C. Administrativos (cfr.artºs.27 e 28, do RJAT).

6. No que se refere aos fundamentos da impugnação da decisão arbitral, vêm estes elencados no texto do artº.28, nº.1, do RJAT. São eles, taxativamente, os seguintes: a-Não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão; b-Oposição dos fundamentos com a decisão; c-Pronúncia indevida ou na omissão de pronúncia; d-Violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes, nos termos em que estes são estabelecidos no artº.16, do diploma.

7. Ou seja, os únicos fundamentos legalmente admissíveis como suporte de reacção da decisão dos Tribunais arbitrais para os T. C. Administrativos, consistem na impugnação de tal decisão, consagrada no artº.27, com os fundamentos que se ancorem nos vícios de forma expressamente tipificados no artº.28, nº.1, e atrás elencados, correspondendo os três primeiros aos vícios das sentenças dos Tribunais tributários, nos termos do plasmado no artº.125, nº.1, do C.P.P.T., com correspondência ao estatuído nas alíneas b), c) e d), do artº.668, nº.1, do C.P.Civil.

8. Os princípios processuais inerentes ao processo arbitral vêm referidos e elencados no artº.16, do RJAT, e genericamente, são os mesmos princípios que se aplicam a um processo de partes, de que é exemplo o processo civil. Na verdade, basta ver o que se prende com o princípio do contraditório, o da igualdade das partes, o da autonomia do tribunal arbitral, o da oralidade e da imediação, o da livre apreciação dos factos e das provas, cooperação e boa fé processual e, por último, o da publicidade.

9. O princípio do contraditório (princípio básico do nosso direito processual reconhecido genericamente no artº.3, do C.P.Civil), consagrado no artº.16, al.a), do RJAT, deve ser assegurado através da faculdade conferida às partes de poderem pronunciar-se sobre quaisquer questões de facto ou de direito suscitadas no processo. A concretização deste princípio está bem patente, por exemplo, no artº.17, nº.1, do RJAT, no qual se concede à Administração Tributária o exercício do direito de resposta ao requerimento apresentado pelo sujeito passivo. Outro afloramento deste princípio encontra-se no artº.18, nº.1, al.b), do RJAT, norma em que se impõe a audição das partes quanto a eventuais excepções que seja necessário apreciar e decidir antes de conhecer do pedido. Por último, refira-se que a observância deste princípio pode ser dispensada em casos de manifesta desnecessidade e atenta a especial preocupação de celeridade que norteia o processo arbitral (cfr.artº.29, nº.2, do RJAT).

10. O princípio da igualdade das partes (ou de armas), consagrado no artº.16, al.b), do RJAT, visa o reconhecimento do mesmo estatuto substancial às partes, designadamente para efeitos do exercício de faculdades e do uso de meios de defesa no âmbito do processo arbitral. Estamos perante princípio também genericamente enunciado no artº.98, da L.G.T., tal como no artº.4, do C.P.Civil, na redacção da Lei 41/2013, de 26/6. O dito princípio da igualdade processual ou de armas tem expressão constitucional no artº.20, nº.4, da C.R.P., norma onde se consagra o direito a um processo equitativo, surgindo o primeiro como princípio densificador do citado processo equitativo, de acordo com a doutrina e jurisprudência.



▪ **Acórdão do TCAS, proferido em 30-01-2014, no proc. 06952/13 (Relator: Benjamim Barbosa)**

Sumário: - Só a oposição absoluta que não permita, segundo as várias soluções plausíveis de direito, estabelecer uma correspondência útil e lógica entre os fundamentos e a decisão é que constitui fundamento de anulação da decisão arbitral.

- Não ocorre essa oposição mas mero erro de julgamento quando existe deficiente caracterização do quadro factual ou indevida indagação, interpretação e aplicação de factos e de normas, ou mesmo quando a subsunção dos factos ao direito conduz a conclusão jurídica consentânea com uma das várias soluções jurídicas plausíveis.

- O TCA é legalmente incompetente para apreciar o mérito da decisão arbitral em matéria tributária, por essa competência - e em moldes muito restritos - pertencer exclusivamente ao Tribunal Constitucional (TC) e ao STA.

- Assim, sendo procedente a impugnação de uma decisão arbitral, o TCA deve apenas anular a decisão e ordenar a devolução do processo para que o tribunal arbitral reforme a decisão em consonância com o julgado anulatório do TCA e, eventualmente, profira nova decisão sobre o mérito, da qual caberá então recurso para o TC ou para o STA nos termos dos n.os 1 e 2 do art.º 25.º do RJAT.



▪ **Acórdão do TCAS, proferido em 04-06-2015, no proc. 08233/14 (Relator: Anabela Russo)**

Sumário: I – Volvidos cerca de 4 anos da introdução no ordenamento jurídico português da regulamentação especial da arbitragem voluntária em matéria tributária, realizada pelo DL n.º Decreto-Lei nº10/2011 de 20 de Janeiro, mantém-se firme o entendimento jurisprudencial de que nessa regulamentação ficou estabelecido um elenco fechado de fundamentos capazes de suportar a impugnação de decisões arbitrais para os Tribunais Centrais Administrativos traduzidos na falta de especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão, na oposição dos fundamentos com a decisão, na pronúncia indevida ou na omissão de pronúncia de questões e na violação dos princípios do contraditório e da igualdade de partes (artigos 16.º, 27.º e 28.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária).

II – Tendo ficado definido perante o Tribunal Arbitral, nos termos e ao abrigo do preceituado no artigo 18.º do Regime Jurídico de Arbitragem Tributária, que seriam produzidas alegações finais escritas no prazo de 10 dias contados da pronúncia de uma delas quanto aos documentos juntos pela outra, e tendo-se provado que ambas as partes, dentro do referido prazo, as produziram e remeteram ao Tribunal, tem que concluir-se que nenhuma das partes foi impedida de alegar e, conseqüentemente, pela inexistência de violação dos princípios do contraditório e da igualdade de armas (nos termos em que os mesmos se mostram conformados nos artigos 3.º e 4.º do Código de Processo Civil), susceptível de suportar a impugnação da decisão arbitral nos termos do artigo 16.º do RJAT.

III – Não obstante o que vimos dizendo, se as alegações finais de uma das partes, por lapso assumido pela Secretaria do CAAD, não foram integradas no Sistema de Gestão Processual (sistema interno do CAAD através do qual se processam electronicamente os autos que aí correm termos), delas não teve conhecimento o Tribunal Arbitral (que no relatório da sentença as deu como não existentes) e nessa peça processual foram suscitadas diversas questões quanto à instrução e discussão (de facto e direito) da causa sobre as quais o Tribunal expressamente se não pronunciou, é de julgar verificada irregularidade relevante, isto é, com efeitos invalidantes do processado na medida em que aquela omissão é susceptível de ter tido “influência no exame ou decisão da causa”.

IV- Tendo a nulidade secundária, julgada como verificada, sido tempestivamente arguida pela interessada - por dela apenas ter tido conhecimento com a notificação da sentença e a ter imediatamente suscitado nas alegações de recurso que daquela interpôs –, impõe-se anular todo o processado a partir da omissão da prática do acto devido, incluindo a sentença arbitral proferida (tudo, conforme, designadamente, artigos 195.º n.º 1, 196.º e 199.º e 156.º do Código de Processo Civil, aplicáveis “ex vi” artigo 29.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária).



Título:

**Contraordenações tributárias e temas de direito
processual tributário**

Ano de Publicação: 2016

ISBN: 978-989-8815-32-3

Série: Formação Contínua

Edição: Centro de Estudos Judiciários

Largo do Limoeiro

1149-048 Lisboa

cej@mail.cej.mj.pt