



ORDEM DOS ADVOGADOS
CONSELHO REGIONAL DE LISBOA

ebook

DIREITO
TRIBUTÁRIO

TÍTULO

Direito Tributário

EDIÇÃO

Conselho Regional de Lisboa da Ordem dos Advogados

Rua dos Anjos, 79

1050-035 Lisboa

T. 21 312 98 50 E. crlisboa@crl.oa.pt

www.oa.pt/lisboa

COORDENAÇÃO

João Massano

CENTRO DE PUBLICAÇÕES

Ana Dias

Marlene Teixeira de Carvalho

IMAGEM E FORMATAÇÃO

Susana Rebelo

COLABORAÇÃO

Sofia Galvão

ISBN

978-989-97103-9-9

ÍNDICE

INTRODUÇÃO	5
BREVES REFLEXÕES SOBRE O PROCEDIMENTO DE INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA	7
Sumário	7
I. As Fases do procedimento de inspeção	8
II. O dever de colaboração no procedimento inspetivo	18
III. O procedimento de inspeção e a regulação responsiva	23
IV. Conclusão	26
PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO – OS MEIOS DE REAÇÃO GRACIOSOS À DISPOSIÇÃO DOS CONTRIBUINTES	29
Sumário	29
I. Introdução	29
II. Enquadramento	30
III. Garantias não impugnatórias	31
IV. Garantias impugnatórias	34
V. Conclusões	39
AS NORMAS IMPERATIVAS NO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL	41
Sumário	41
I. Delimitação da abordagem e identificação dos respetivos propósitos	41
II. A qualificação das normas jurídicas como imperativas	43
III. As normas imperativas no processo de execução fiscal	45
iv. A violação de normas imperativas no processo de execução fiscal	53
V. Linhas conclusivas	56
PROCEDIMENTO E PROCESSO TRIBUTÁRIO RECURSOS JURISDICIONAIS E CUSTAS PROCESSUAIS	59
Sumário	59
I. A reforma do contencioso tributário: considerações introdutórias	60
II. Recursos jurisdicionais: principais alterações ao regime previsto no CPPT	61
III. Custas processuais no contencioso tributário	79

A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA	85
Sumário	85
Abstract	86
Keywords	86
1. Considerações introdutórias	86
2. A legislação	87
3. Os Tribunais fiscais arbitrais competentes	89
4. As matérias do Tribunal fiscal arbitral	89
5. A vinculação da Administração tributária	89
6. A composição do Tribunal fiscal arbitral	91
7. Efeitos do pedido de constituição	91
8. Os árbitros	92
9. As Decisões Arbitrais	93
10. As custas da arbitragem fiscal	95
11. O regime transitório	96
12. O Conselho deontológico	97
13. A cumulação de pedidos e coligação de autores na Arbitragem tributária	98
14. Um balanço da Arbitragem tributária em Portugal	100

INTRODUÇÃO

O presente e-book procedeu à compilação da grande maioria dos textos das intervenções feitas aquando do «Colóquio Procedimento e Processo Tributário (à luz das recentíssimas alterações ao CPPT)», organizado pelo Conselho Regional de Lisboa da Ordem dos Advogados.

Temas tão diversificados como “Alguns aspetos estruturais do Contencioso”; “Sujeitos, notificações e prazos no Contencioso Tributário”; “Reflexões sobre o procedimento de inspeção tributária”; “Procedimento Tributário: meios gratuitos de reação”; “Processo Tributário: questões jurisprudenciais recentes” ou “Recursos Jurisdicionais e custas processuais” foram abordados com rigor pelos ilustres oradores que, pela sua experiência profissional – tanto na vida académica, na advocacia ou ainda na qualidade de inspetores tributários –, transmitiram os seus conhecimentos e com o presente e-book garantem assim a disseminação pela comunidade jurídica desse conhecimento em benefício de todos.

O presente e-book conta ainda com um artigo intitulado “A Arbitragem Tributária” e é divulgado a par de outras iniciativas do Conselho Regional de Lisboa da Ordem dos Advogados em curso para fazer chegar a todos os Advogados(as) e Advogados(as) Estagiários(as) mais conteúdos relacionados com estas temáticas.

Será importante recordar as seguintes conferências online: “Arbitragem Tributária”; “As normas imperativas no processo de execução fiscal”; “Contencioso Tributário”; “Planeamento fiscal: até onde ir? Onde se situa a fronteira relativamente à evasão e à fraude?”; “Os Prazos no Contencioso Tributário”; “Convenções sobre Dupla Tributação: Uma introdução”; “Reclamação Graciosa e Impugnação Judicial em matéria aduaneira”; “Comércio Internacional: Soluções aduaneiras”; “As implicações fiscais no âmbito da COVID-19” ou ainda o 5.º Módulo do “Curso sobre Direito Processual” dedicado ao “Processo Administrativo e Fiscal”. Os acessos diretos aos vídeos das formações *supra* referenciadas e a outras igualmente organizadas pelo Conselho Regional de Lisboa da Ordem dos Advogados em meses anteriores estão disponíveis em <https://crlisboa.org/wp/video>.

BREVES REFLEXÕES SOBRE O PROCEDIMENTO DE INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA

João Araújo Marques

Escola de Criminologia, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Porto,
Portugal joaoaraujomarques@gmail.com

SUMÁRIO

I. As fases do procedimento de inspeção; I.1. Introdução; I.2. Lugar do procedimento; I.3. O desenvolvimento do procedimento inspetivo externo; II. O dever de colaboração no procedimento inspetivo; III. O procedimento de inspeção e a regulação responsiva; IV. Conclusão.

O procedimento de inspeção tributária externo é uma das medidas de dissuasão de comportamentos faltosos e fraudulentos previstas no sistema fiscal português. Neste capítulo, faz-se uma breve sistematização das principais fases do procedimento de inspeção externo.

Destaca-se, por serem mais recentes, duas alterações ao Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira – aprovado pelo Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de dezembro (doravante “RCPITA”).

Em primeiro lugar, a alteração dada aos casos em que é pedida a colaboração administrativa a autoridades tributárias de outros países, que deixa de ser motivo de ampliação do prazo de inspeção, para ser motivo suspensivo do prazo de inspeção.

Em segundo lugar, a alteração do momento de assinatura da nota de diligência, discutindo-se as implicações dessa alteração.

Uma vez que no procedimento de inspeção tributária externo existe um conjunto de interações entre o inspetor tributário e o contribuinte, existindo um conjunto muito significativo de normas que sujeitam os contribuintes a uma obrigação de colaboração, aborda-se também a problemática do dever de colaboração nos casos de estar em curso um processo de investigação criminal, em particular a problemática discutida nos recentes Acórdãos do Tribunal Constitucional.

Por fim, faz-se uma breve abordagem ao procedimento de inspeção na perspetiva da criminologia, enquanto instrumento de regulação de comportamentos.

I. AS FASES DO PROCEDIMENTO DE INSPEÇÃO

I.1. Introdução

De acordo com o n.º 1 do artigo 2.º do RCPITA, os objetivos do procedimento de inspeção são a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias.

Estes três objetivos implicam que a inspeção tributária não tem só um dever de controlo e de correção, mas também um dever de condicionar o comportamento dos contribuintes infratores. E nesta vertente, a inspeção tributária tem a necessidade de perceber o comportamento individual do contribuinte inspecionado, e de que forma este constrói a decisão de cumprir, ou não cumprir, com as suas obrigações.

O n.º 2 do artigo 2.º do RCPITA define os tipos de atuação da inspeção tributária, que Joaquim Feitas da Rocha e João Damião Caldeira¹ discriminam em diferentes tipos, definindo as atuações das alíneas a) e b) como investigatória, as das alíneas c), d) e g) como instrutória, as das alíneas e), h) e j) como informativa, a da alínea i) como repressiva e a da alínea f) como estatística.

Numa outra perspetiva, estas formas de atuação podem ser definidas enquanto forma de abordagem do procedimento de inspeção tributária, podendo ser identificadas como operações investigatórias e operações não investigatórias.

As operações investigatórias correspondem à maior área de atuação da inspeção tributária, incluindo a confirmação dos elementos declarados e a investigação de factos tributários não declarados pelos contribuintes. Dentro destas, distinguimos as operações de auditoria tributária, que se centram na análise aprofundada a um contribuinte específico e que se podem prolongar por um maior período de tempo, e as operações de investigação tributária, que se centram na análise de operações específicas, que poderão abranger mais que um contribuinte, mas em que a interação com cada contribuinte ocorrerá por um curto espaço de tempo. As operações de investigação tributária são essencialmente diligências que visam a consulta, recolha e cruzamento de elementos, para definir se será necessário densificar a análise, ou se o procedimento se pode extinguir sem mais diligências.

As operações não investigatórias incluem as operações de verificação tributária, que se centram na validação de factos e pressupostos que não impliquem, em primeira instância, uma alteração da situação tributária dos contribuintes, e as operações de informação especializada.

A diferença entre estas perspetivas situa-se, essencialmente, numa maior liberdade concetual. Por exemplo, alínea j), do n.º 2 do artigo 2.º do RCPITA refere-se à cooperação nos termos das convenções internacionais ou regulamentos comunitários, no âmbito da prevenção e repressão da evasão e fraude, que corresponde, em primeira linha, a uma atuação de natureza informativa perante outras administrações tributárias, mas pode simultaneamente redundar na necessidade da inspeção tributária ter uma atuação investigatória. Veja-se o caso em que do desenvolvimento do pedido de cooperação de outra administração tributária se conclui que a divergência que suscitou esse pedido não resulta de uma infração do contribuinte estrangeiro, mas sim do contribuinte português.

¹ Joaquim Feitas da Rocha e João Damião Caldeira, *RCPIT Anotado e Comentado*, Coimbra Editora, 2013.

Assim, e para uma atuação prevista no mesmo preceito legal, resultaria inicialmente uma operação não investigatória de informação especializada, mas que depois evoluiria para uma operação investigatória.

I.2. Lugar do procedimento

Um primeiro aspeto importante prende-se com a definição do lugar de realização do procedimento inspetivo, de acordo com o conceito inserto no artigo 13.º do RCPITA, que distingue procedimento inspetivo interno de procedimento inspetivo externo.

Quando os atos de inspeção se efetuam exclusivamente nos serviços de administração tributária através da análise formal e de coerência dos documentos por esta detidos ou obtidos no âmbito do referido procedimento, falamos de procedimento inspetivo interno. Em oposição, quando os atos de inspeção se efetuam, total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso, está em causa um procedimento inspetivo externo.

Apesar de serem conceitos relativamente fáceis de apreender, na realidade existe muito contencioso assente nas limitações que cada um dos conceitos aporta.

O Supremo Tribunal Administrativo² definiu que a classificação do procedimento pela Autoridade Tributária só é relevante se a sua atuação for conforme essa classificação.

Ou seja, mesmo que um procedimento inspetivo seja classificado como interno, se os elementos forem obtidos através de diligências externas, então o procedimento inspetivo é materialmente um procedimento inspetivo externo, com todos os efeitos daí inerentes, nomeadamente para verificação do princípio da unicidade dos procedimentos de inspeção previsto no n.º 4 do artigo 63.º da Lei Geral Tributária – aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro (doravante “LGT”).

De igual forma, se um procedimento inspetivo tem a sua realização nas instalações da Autoridade Tributária, não é o simples envio da carta-aviso e

² A título de exemplo: Acórdão de 17/12/2019 (Processo n.º 072/13.8BEMDL) e Acórdão de 29/06/2016 (Processo n.º 01095/15).

a mera assinatura da ordem de serviço, ainda que realizada no domicílio do contribuinte, que o tornam num procedimento inspetivo externo, o que implica, desde logo, que ainda que classificado como externo pela Autoridade Tributária, esse procedimento inspetivo não suspende o prazo de caducidade do direito à liquidação.

As diferenças entre a tramitação dos dois tipos de procedimentos são imensas. Para além das que já se afloraram, note-se também que no caso dos procedimentos inspetivos internos, ao contrário dos externos, não há lugar à credenciação dos funcionários, nem emissão de ordem de serviço com vista à notificação do sujeito passivo no início do procedimento³.

1.3. O desenvolvimento do procedimento inspetivo externo

Em regra, antes de se iniciar o procedimento inspetivo externo é remetida uma notificação prévia, definida como carta-aviso, prevista no artigo 49.º do RCPITA, que, entre outros elementos, faz a identificação do sujeito passivo a inspecionar e do âmbito e da extensão da inspeção a realizar, ou seja, dos impostos que serão analisados e respetivo período temporal. Em anexo, é também junto um folheto informativo contendo os direitos, deveres e garantias do sujeito passivo.

O aviso é remetido com uma antecedência mínima de cinco dias relativamente ao início do procedimento inspetivo.

Com a entrada em vigor da Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro – que aprovou o Orçamento do Estado para 2019 –, ficou definido que a carta-aviso fixa a competência territorial da unidade orgânica responsável pelo procedimento. A introdução deste n.º 4 ao artigo 49.º do RCPITA, vem implicar que mesmo que os contribuintes alterem o seu domicílio ou sede durante o procedimento inspetivo, a entidade competente para a realização do procedimento seja a que era competente aquando da remessa da carta-aviso. Porventura, esta alteração visou eliminar os casos em que os contribuintes inspecionados alteravam o seu domicílio ou sede, exclusivamente para introduzir entropia na hora de avaliação da entidade competente para realizar os diferentes atos inerentes ao procedimento inspetivo.

³ A título de exemplo: Acórdão do TCA Sul de 10/07/2012 (Processo n.º 05289/12) e Acórdão do TCA Sul de 09/03/2017 (Processo n.º 05428/12).

Nem sempre é obrigatória o envio da carta-aviso. As exceções estão previstas no artigo 50.º do RCPITA, que nomeia as situações de dispensa de notificação prévia, que ocorre nos seguintes casos:

- » Mera consulta, recolha ou cruzamento de documentos, em que não é emitida ordem de serviço, podendo ser efetuada com nota de diligência [alínea a), do n.º 4 do artigo 46.º e n.º 7 do RCPITA];
- » Participação ou denúncia com indícios de fraude;
- » Inventariações, contagens, amostragens ou recolha de prova, sendo que, dentro destes, se se tratar da contagem e valorização de inventário não é emitida ordem de serviço [artigo 46.º, n.º 4 d) do RCPITA];
- » Controlo de bens em circulação, em que também não é emitida ordem de serviço [alínea b), do n.º 4 do artigo 46.º do RCPITA];
- » Averiguação de exercício de atividade não registado, onde também não é emitida ordem de serviço [alínea c), do n.º 4 do artigo 46.º do RCPITA]; e,
- » Em qualquer caso excecional e devidamente fundamentado, que comprometa o êxito do procedimento.

A data do início do procedimento inspetivo corresponde, nos termos do artigo 51.º do RCPITA, à data da assinatura da ordem de serviço, sem prejuízo da recusa da assinatura da ordem de serviço não obstar ao início do procedimento de inspeção.

O artigo 51.º do RCPITA prevê um conjunto de situações que correspondem à forma de assinatura da ordem de serviço e de quem está habilitado a fazê-lo, que se sistematizam:

REGRA	
O sujeito passivo ou obrigado tributário ou o seu representante	n.º 3 do artigo 51.º

SE NÃO ESTIVER(EM) PRESENTE(S)	
O contabilista certificado ou qualquer empregado ou colaborador	n.º 4 do artigo 51.º

NO CASO DE RECUSA	
Duas testemunhas	n.º 5 do artigo 51.º

NA IMPOSSIBILIDADE DE SE COLHEREM ASSINATURAS DAS TESTEMUNHAS	
Mencionar o facto na credencial	n.º 6 do artigo 51.º

Em qualquer dos casos, deve ser entregue cópia da credencial ao contribuinte inspecionado.

Como se pode ver, o ato de assinatura da credencial apesar de determinar a data de início do procedimento inspetivo, não é de todo imprescindível para que o procedimento de inspeção se inicie.

No entanto, nos casos em que não ocorre a sua assinatura, seja por qualquer das pessoas previstas, seja pelas testemunhas no caso de recusa, a simples menção do facto na credencial, independentemente de ser possível entregar cópia ao sujeito passivo ou obrigado tributário, a diligência deve ser complementada com o envio postal da cópia da credencial, por dois motivos principais.

Em primeiro lugar, por motivos de transparência, para salvaguardar a criação de dúvidas acerca da factualidade mencionada nessa credencial por parte do inspetor tributário. Em segundo lugar, se o sujeito passivo considerou que, no momento em que foi confrontado com a necessidade de assinatura da credencial, tinha motivos para se opor legitimamente ao início do procedimento, a sua posterior receção por via postal vem esclarecer que essa eventual oposição não obistou ao início do procedimento, estando dessa forma obrigado a colaborar com a inspeção tributária, a menos que invoque formalmente um motivo legítimo para se opor.

Existem duas consequências imediatas na fixação da data de início do procedimento inspetivo. Desde logo, porque se inicia a contagem do prazo de inspeção. Depois, porque determina o início da suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação (n.º 1 do artigo 46.º da LGT).

Em regra, e como estabelece o n.º 2 do artigo 36.º do RCPITA, o procedimento inspetivo deve estar concluído no prazo máximo de seis meses, podendo ser ampliado por mais dois períodos de três meses, em determinadas situações, previstas no n.º 3 do artigo 36.º do RCPITA.

O primeiro caso previsto são as situações tributárias de especial complexidade. Apesar da alínea a) do n.º 3 do artigo 36.º do RCPITA especificar algumas situações que se consideram de especial complexidade, como o volume de operações, a dispersão geográfica ou a integração em grupos económicos nacionais ou internacionais das entidades inspeccionadas, esta enumeração não é taxativa, abrangendo outras situações não especificadas. Contudo, outras situações que não as enumeradas, devem ser muito bem descritas na informação ou proposta de ampliação do prazo, de forma a que dessa informação ou proposta, se possa alcançar o tipo e dimensão da complexidade em causa. Não basta a menção de que determinado procedimento tem uma situação de especial complexidade, sendo necessário que se exhiba a factualidade que demonstre essa situação.

A alínea b) do n.º 3 do artigo 36.º do RCPITA refere como motivo de ampliação do prazo a ocultação dolosa de factos ou rendimentos. Entende-se que este preceito abrange os casos de falta de colaboração ostensiva. No entanto, importa salvaguardar que não parece que possam estar aqui incluídas situações em que esteja em causa a existência de indícios de prática de crime, pois nestes casos deve ser promovida a instauração do processo de inquérito criminal, o que, só por si, suspende o prazo de conclusão do procedimento inspetivo.

A Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro – que aprovou o Orçamento do Estado para 2018 (doravante “Lei n.º 114/2017”) –, trouxe como novidade a possibilidade de ampliação do prazo do procedimento de inspeção nos casos em que seja necessário realizar novas diligências em resultado de o sujeito passivo apresentar factos novos durante a audição prévia, que corresponde à redação da alínea d) do n.º 3 do artigo 36.º do RCPITA, que se discutirá mais adiante.

A alínea e) do n.º 3 do artigo 36.º do RCPITA refere ainda como possibilidade de ampliação do prazo do procedimento inspetivo a existência de outros motivos de natureza excecional, mediante autorização fundamentada do Diretor-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira. Este normativo, que abarcaria situações residuais, teria aplicação evidente na recente situação em que foi determinado o confinamento obrigatório na sequência da pandemia COVID-19, e que impediu o funcionamento normal dos procedimentos inspetivos externos.

Para além das possibilidades de ampliação do prazo de realização do procedimento de inspeção, também existem situações em que esse prazo pode ser suspenso, ou seja, existem condições em que o prazo deixa de ser contado por um determinado período.

Essas condições são as que se encontram previstas no n.º 5 do artigo 36.º do RCPITA.

A primeira dessas situações é a que se encontra prevista na alínea a) do n.º 5 do artigo 36.º do RCPITA, e contempla os casos em que o familiar do contribuinte ou terceiro interponha recurso com efeito suspensivo da decisão da administração tributária que determine o acesso à informação bancária. Ou seja, nos casos do processo especial de derrogação do segredo bancário previstos no n.º 2 do artigo 63.º-B da LGT. Nestes casos a suspensão mantém-se até ao trânsito em julgado da decisão em tribunal.

A segunda situação em que ocorre a suspensão do prazo do procedimento inspetivo é a prevista na alínea b) do n.º 5 do artigo 36.º do RCPITA, e abrange os casos de oposição às diligências de inspeção pelo sujeito passivo, quando este invoca o segredo profissional ou qualquer outro dever de sigilo legalmente regulado, e a Autoridade Tributária solicita autorização judicial ao tribunal da comarca competente, necessária para realizar a inspeção tributária, como regula o n.º 6 do artigo 63.º da LGT. A consulta de elementos abrangidos pelo segredo profissional ou outro dever de sigilo legalmente regulado, é um dos motivos legalmente previstos para a oposição legítima de um contribuinte à realização de diligências no âmbito de um procedimento inspetivo, como resulta da alínea b) do n.º 5 do artigo 63.º da LGT. Nestes casos, a suspensão mantém-se até ao trânsito em julgado da decisão.

A terceira previsão de suspensão do prazo de realização do procedimento inspetivo é a da alínea c), do n.º 5 do artigo 36.º do RCPITA, ou seja, quando seja instaurado processo de inquérito criminal sem que seja feita a liquidação dos impostos em dívida, mantendo-se a suspensão até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença. Como se pode ver, quando existem indícios da prática de crime fiscal, que implicam a abertura de um processo de inquérito criminal, o prazo de realização do procedimento é suspenso. Nos casos em que existe ocultação dolosa de factos ou rendimentos, mas sem que tal implique a existência de indícios da prática de crime fiscal, já não existe uma condição suspensiva do prazo, mas antes uma situação em que o prazo para a realização

do procedimento pode ser ampliado. Se posteriormente se apurar que a ocultação dolosa de factos ou rendimentos é suscetível de se consubstanciar na prática de um crime fiscal, ainda antes de ser liquidado o imposto, então, com a correspondente abertura do processo de inquérito o prazo de realização do procedimento é suspenso. No caso de instauração do processo criminal mantendo-se a suspensão mantém-se até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença.

Uma novidade recente, derivada da entrada em vigor da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro – que aprovou o Orçamento do Estado para 2017 –, é o tratamento dado aos casos em que a administração tributária tenha necessidade de recorrer aos instrumentos de assistência mútua e cooperação administrativa internacional. Se até à entrada em vigor desta Lei, este tipo de diligência era motivo para ampliação do prazo de inspeção, a partir daí passa a ser uma causa de suspensão do prazo de inspeção. Este preceito passou a constar da alínea d), do n.º 5 do artigo 36.º do RCPITA, pelo que nos casos de assistência mútua e cooperação administrativa internacional a suspensão vigora pelo prazo de doze meses.

Na prática, esta possibilidade de suspensão, procura incentivar a utilização deste tipo de instrumentos por parte da inspeção tributária, pois diminui significativamente o nível de depêcia de cumprimentos de prazos, por parte de administrações tributárias estrangeiras.

Também a forma de conclusão do procedimento de inspeção, agregada nos artigos 60.º, 61.º e 62.º do RCPITA, sofreu alterações significativas com a entrada em vigor da Lei n.º 114/2017.

Até a entrada em vigor dessa Lei, em primeiro lugar ocorria a assinatura da nota de diligência. A assinatura da nota de diligência determina o final dos atos inspetivos, ou seja, o momento a partir do qual a inspeção tributária deixava de ter a faculdade de utilizar as prerrogativas legalmente previstas, nomeadamente aquelas que constam no artigo 28.º e 29.º do RCPITA. Com o final dos atos inspetivos, cessa o direito do inspetor tributário solicitar elementos e esclarecimentos, e o contribuinte deixa de ter de disponibilizar as suas instalações e os seus recursos ao serviço de inspeção tributária. Seguidamente, no caso de ocorrerem atos tributários desfavoráveis ao sujeito passivo inspecionado era emitido o projeto de relatório. Então, o sujeito passivo inspecionado era notificado para, querendo, exercer o direito de audição prévia.

Depois da análise do direito de audição, no caso de ser exercido, ou após o final do prazo para o seu exercício, no caso de não ser exercido, era emitido o relatório final.

Com a entrada em vigor dessa Lei, é aditado o n.º 3 do artigo 61.º do RCPITA, ficando expresso que havendo lugar a audição prévia, é primeiramente elaborado o projeto de relatório e dado o direito de audição prévia, que passam a anteceder a notificação da nota de diligência, que só é efetuada após a análise e verificação dos factos invocados pelo contribuinte.

Com esta alteração, a inspeção tributária mantém ao seu alcance a possibilidade de utilizar as prerrogativas legais até ser emitido o relatório final, o que, na nossa leitura, vem atribuir uma ainda maior importância ao ato da audição prévia.

De facto, até ocorrer esta alteração, verificava-se que os atos inspetivos eram concluídos antes da emissão do projeto de relatório, o que poderia trazer uma grande entropia no caso de os contribuintes aportarem novos elementos durante o exercício do seu direito de audição. A impossibilidade de realização de novos atos inspetivos era um obstáculo à realização de diligências que permitissem comprovar as novas alegações e factos aportados pelos contribuintes.

Com esta nova organização da conclusão do procedimento inspetivo, este risco fica diminuído, o que valoriza significativamente a dignidade do exercício do direito de audição, pois obriga a inspeção tributária, se necessário, a desenvolver diligências que confirmem, ou desmintam, os novos factos arguidos pelo sujeito passivo. Daí que, de forma complementar, e como já se referiu, tenha ocorrido em simultâneo o aditamento agora constante na alínea d), do n.º 3 do artigo 36.º do RCPITA, que prevê a possibilidade de ampliação do prazo do procedimento de inspeção, para os casos em que o seja necessário realizar novas diligências em resultado de o sujeito passivo apresentar factos novos durante a audição prévia.

De forma sistematizada, a atual forma de conclusão de um procedimento inspetivo, pode ser representada da seguinte forma:

II. O DEVER DE COLABORAÇÃO NO PROCEDIMENTO

INSPETIVO

De acordo com o enquadramento legal português, o desenvolvimento do procedimento inspetivo assenta num princípio de colaboração, em que a inspeção tributária e os sujeitos passivos ou demais obrigados tributários estão sujeitos a um dever mútuo de cooperação (artigo 9.º do RCPITA).

Apesar desse dever estar focado no comportamento dos contribuintes e na sua obrigação de colaboração, a própria Autoridade Tributária tem obrigação de procurar e incentivar a cooperação da entidade inspecionada para esclarecer dúvidas e deve, se não existirem condicionantes operacionais ou legais, facultar os elementos necessários ao cumprimento dos seus deveres tributários acessórios, como decorre do artigo 48.º do RCPITA.

Ou seja, a Autoridade Tributária deve ter um comportamento ativo na promoção da colaboração dos contribuintes, e deve também colaborar com estes, assumindo um papel que permita a criação de situações que incentivem e promovam a regularização voluntária.

No sentido de estimular a colaboração dos contribuintes, o artigo 52.º do RCPITA prevê que os sujeitos passivos inspecionados devem designar uma pessoa que coordenará os seus contactos com a administração tributária e assegurará o cumprimento das obrigações legais. Esta previsão legal, permite, por exemplo, assegurar que um gerente de uma sociedade se mantenha focado nos atos de gestão, mesmo quando exista um procedimento inspetivo à sociedade que gere. Nestes casos, o representante do sujeito passivo não assume qualquer responsabilidade solidária ou subsidiária, servindo como interlocutor.

Muitas vezes, esse representante é o próprio contabilista certificado, ou outro especialista em matéria fiscal. Se por um lado existe a vantagem óbvia do interlocutor poder ser alguém conhecer da linguagem técnica, o que será facilitador do desenvolvimento do procedimento de inspeção, por outro lado, a introdução de um terceiro no procedimento, inibe a compreensão dos fatores psicológicos e sociológicos inerentes ao procedimento de inspeção, quer por parte do inspetor tributário, quer por parte do próprio inspecionado. E dessa forma torna-se mais difícil a perceção da adequação do procedimento e das diligências realizadas aos factos que o motivaram.

O dever de colaboração é ainda visível no artigo 54.º do RCPITA, que estabelece que o sujeito passivo, os seus representantes legais e técnicos e revisores oficiais de contas devem estar presentes quando as diligências se efetuam nas suas instalações e a sua presença for considerada indispensável à descoberta da verdade material. Mesmo nos casos em que a sua presença não seja considerada indispensável, o sujeito passivo pode assistir às diligências realizadas nas suas instalações, podendo fazer-se acompanhar por um perito especializado.

A violação do dever de colaboração é punível por Lei e traz consequências muito significativas.

Desde logo, de acordo com o artigo 10.º do RCPITA, é fundamento de aplicação de métodos indiretos. Esta disposição legal não pode ser isolada dos fundamentos legalmente previstos para aplicação de métodos indiretos, concretamente os que estão referidos no artigo 87.º da LGT, mas serve como impulsionador para a consideração de aplicação da avaliação indireta.

Ainda no RCPIT, o artigo 32.º refere que a recusa de colaboração e a oposição à acção da inspeção tributária quando ilegítimas, fazem incorrer o infrator em responsabilidade disciplinar, quando for caso disso, contra-ordenacional e criminal. Nestes casos, os inspetores tributários devem comunicar a recusa ou oposição ao dirigente máximo do serviço ou ao representante do Ministério Público competente.

O Regime Geral das Infrações Tributárias – aprovado pelo Lei n.º 15/2001, de 5 de junho (doravante “RGIT”) –, no seu artigo 113.º, prevê o sancionamento com coima de 375,00€ a 5.000,00€, a quem, dolosamente, recusar a entrega, a exibição ou apresentação de escrita, de contabilidade ou de documentos fiscalmente relevantes a funcionário competente, quando os factos não constituam fraude fiscal. Considera-se recusada a entrega, exibição ou apresentação de escrita, de contabilidade ou de documentos fiscalmente relevantes quando o agente não permita o livre acesso ou a utilização pelos funcionários competentes dos locais sujeitos a fiscalização de agentes da administração tributária.

No mesmo diploma, no artigo 117.º, existe a previsão de uma coima entre 150,00 € a 3.750,00 €, nos casos de falta ou atraso na apresentação ou a não exibição, imediata ou no prazo fixado, de documentos comprovativos dos factos, valores ou situações constantes das declarações, ou de outros documentos e a não prestação de informações ou esclarecimentos que autonomamente devam ser legal ou administrativamente exigidos.

Por fim, uma nota sobre a temática da prestação de falsas declarações. Sendo certo que as declarações prestadas pelos contribuintes no procedimento administrativo não têm relevância para o procedimento criminal que lhe venha a suceder, não se pode negligenciar que o artigo 348.º - A do Código Penal – aprovado pelo Decreto-Lei n.º 48/95, de 15 de março – estabelece que quem declarar ou atestar falsamente à autoridade pública ou a funcionário no exercício das suas funções identidade, estado ou outra qualidade a que a lei atribua efeitos jurídicos, próprios ou alheios, é punido com pena de prisão até um ano ou com pena de multa, se pena mais grave não lhe couber por força de outra disposição legal.

No entanto, o dever de colaboração por parte do contribuinte não é ilimitado. Desde logo, pode existir a falta de colaboração quando, nos termos do artigo 47.º do RCPITA, o funcionário não se encontre devidamente credenciado.

Por sua vez, estão previstas no n.º 5 do artigo 63.º da LGT as circunstâncias em que a oposição do contribuinte à realização de diligências da inspeção tributária é legítima. A oposição apenas será legítima nos casos de acesso à habitação do contribuinte, de consulta de elementos abrangidos pelo segredo profissional ou outro dever de sigilo legalmente regulado, com exceção do segredo bancário e do sigilo previsto no Regime Jurídico do Contrato de Seguro, que seguem o regime próprio previsto na LGT, o acesso a factos da vida íntima dos cidadãos e a violação dos direitos de personalidade e outros direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, nos termos e limites previstos na Constituição e na lei.

Neste último caso inclui-se o direito ao silêncio e à não autoincriminação.

Esta temática está diretamente relacionada com o facto de a Autoridade Tributária assumir um duplo papel enquanto entidade responsável pela condução do procedimento administrativo de inspeção tributária e, simultaneamente, enquanto Órgão de Polícia Criminal em matéria de investigação criminal fiscal, o que pode introduzir um dilema de colaboração para os contribuintes inspecionados.

Se no procedimento administrativo de inspeção tributária o contribuinte está obrigado a colaborar, pode existir o risco evidente de ter de apresentar prova que depois poderá ser usada contra ele na acusação.

Este princípio da comunicabilidade entre procedimento de inspeção tributária e o processo penal tributário é a forma de combater o risco de

antinomia, ou seja, de impedir que o contribuinte forneça todos os elementos no procedimento administrativo, de modo a que depois esses elementos não pudessem ser utilizados no processo criminal, eximindo-se assim a qualquer penalidade pelos crimes cometidos. Daí que o Tribunal Constitucional, no seu Acórdão n.º 340/2013, tenha definido que os documentos obtidos por uma inspeção tributária, ao abrigo do dever de cooperação imposto no n.º 1 do artigo 9.º, n.ºs 1 e 2 do artigo 28.º e artigos 29.º e 30.º do RCPITA, e no n.º 2 do artigo 31.º e n.º 4 do artigo 59.º da LGT, podem posteriormente vir a ser usados como prova em processo criminal pela prática do crime de fraude fiscal movido contra o contribuinte.

Por outro lado, se o contribuinte não colaborar, o contribuinte inspecionado sujeita-se a incorrer nas penalidades legalmente previstas para a falta de colaboração, que, como já vimos anteriormente, podem incluir responsabilidade contraordenacional ou criminal.

Esse mesmo Acórdão n.º 340/2013 do Tribunal Constitucional avança uma solução extremamente perspicaz. Uma vez que existe direito à oposição legítima por parte do contribuinte inspecionado quando este arguir a violação dos seus direitos constitucionais, nestas circunstâncias o contribuinte pode recusar colaborar com a inspeção tributária, enquanto direito de se proteger contra a autoincriminação.

Nestes casos, nos termos do n.º 6 do artigo 63.º da LGT, a Autoridade Tributária necessitará de uma autorização judicial para realizar a inspeção tributária.

No limite, se a oposição for considerada ilegítima, por não se verificarem riscos de autoincriminação, os contribuintes podem requerer a sua acusação formal beneficiando, na qualidade de arguido, do direito ao silêncio (n.º 2 do artigo 59.º do Código de Processo Penal – aprovado pelo Decreto-Lei n.º 78/87, de 17 de fevereiro).

Simultaneamente, esse Acórdão do Tribunal Constitucional também estabelece limites à atuação da Autoridade Tributária, estabelecendo que é proibida a utilização como prova em processo penal de documentos obtidos na atividade de inspeção tributária, quando se se comprovar que a Autoridade Tributária tenha desencadeado ou prolongado deliberadamente a fase inspetiva, com a finalidade de recolher meios de prova para o processo penal a instaurar, abusando do dever de colaboração. Ou seja, quando existiam indícios evidentes

de que estava em causa a prática de crimes fiscais, e ao invés de ser promovida a instauração de um processo de inquérito criminal, como é legalmente exigido, se manteve a tramitação enquanto processo administrativo.

O Acórdão n.º 298/2019 do Tribunal Constitucional veio reforçar esta interpretação, ao definir que os documentos fiscalmente relevantes obtidos ao abrigo do dever de cooperação previsto no n.º 1 do artigo 9.º do RCPITA e no n.º 4 do artigo 59.º da LGT por uma inspeção tributária realizada a um contribuinte, durante a fase de inquérito de um processo criminal pela prática de crime fiscal movido contra o contribuinte inspecionado e sem o prévio conhecimento ou decisão da autoridade judiciária competente, não podem ser utilizados como prova no mesmo processo.

Sem discutir a clarividência desta decisão, surge daqui uma questão muito importante.

Tem vindo a ser comum que a recolha de prova para os casos do crime de abuso de confiança previsto no artigo 105.º do RGIT seja feita pela inspeção tributária, com recurso ao princípio da colaboração, situação que este Acórdão vem refutar de forma clara. Mas na realidade, esta atuação é genericamente bem compreendida pelos contribuintes. Senão vejamos:

A grande maioria dos crimes de abuso de confiança deriva de declarações periódicas do IVA ou de retenções na fonte, remetidas pelos próprios contribuintes, mas sem que sejam pagas no momento próprio, o que impele a emissão de um auto de notícia pela prática do crime de abusos de confiança fiscal.

A prova necessária para a demonstração da verificação dos pressupostos desse crime é primordialmente prova documental, constante na contabilidade desses contribuintes.

Se a mesma não for disponibilizada pelos contribuintes, com a sua colaboração, a única hipótese para a sua obtenção passará para pelo recurso a atos inerentes à atuação de um Órgão de Polícia Criminal, nomeadamente através da emissão de mandatos de busca de elementos.

Sendo inatacável que esta seria a via legalmente admissível, não é menos verdade que esta forma de atuação conduziria a uma banalização do instrumento do mandato de busca, o que em termos psicológicos e de ordem social, pode vir a trazer efeitos nefastos, maiores do que o ganho oferecido pelo cumprimento estrito desta construção legal.

Para os contribuintes tendencialmente cumpridores, que caíram na prática deste tipo de crime por contingências maiores que a mera vontade de obter um ganho fiscal, a existência de uma busca para recolher elementos, que ele até estaria na disposição de oferecer, pode contribuir para um maior afastamento em relação aos índices de conformidade que anteriormente estaria disposto a seguir.

Para os contribuintes tendencialmente incumpridores, a verificação de que as buscas, afinal, podem não ter um cariz tão invasivo como o que normalmente lhes está associado, pode contribuir para que subsista, ou até incremente, as suas práticas evasivas.

O ideal, e aqui numa perspetiva criminológica, seria convidar os contribuintes a oferecer esses elementos, fora do âmbito da obrigatoriedade de colaboração e sem advertência de penalizações no caso de não fornecerem esses elementos, e só depois, no caso de os elementos não serem oferecidos pelos contribuintes, então sim, proceder à emissão do mandato de busca, para recolha dos elementos de prova necessários.

É evidente que esta solução não tem um aparente acolhimento legal, pois tem sempre inerente uma forma de colaboração, e conseqüentemente, uma forma de autoincriminação, mas serve para trazer à discussão, que o estabelecimento de direitos e deveres, pode por vezes conflitar com as construções psicossociológicas dos cidadãos em geral, e dos contribuintes em particular.

III. O PROCEDIMENTO DE INSPEÇÃO E A REGULAÇÃO RESPONSIVA⁴

A teoria da regulação responsiva^{5 6} aplicada ao cumprimento fiscal, tem vindo a merecer a aceitação de diversas autoridades e organismos fiscais. Por exemplo, a Autoridade Tributária Australiana, a Diretoria Geral da Comissão Europeia para a taxaçaõ e alfândegas e a OCDE utilizam modelos de cumprimento fiscal construídos tendo por base esta teoria.

4 Súmula do artigo publicado no Livro do 3.º Congresso Luso-Brasileiro de Auditores Fiscais e Aduaneiros, "A regulação responsiva na inspeção tributária", de 2018.

5 Ian Ayres and John Braithwaite, *Responsive Regulation: Transcending the Regulatory Debate*, Oxford University Press, 1992.

6 Valerie Braithwaite, "Responsive regulation and taxation. Introduction to Special Issue", in *Law and Policy*, 2007, 29 (1), pp. 3-10.

A regulação responsiva é uma meta-estratégia para organizar estratégias de resolução de problemas numa hierarquia de coercividade, tentando a solução menos coerciva primeiro, subindo na hierarquia das estratégias até que uma das soluções consiga resolver o problema^{7 8}.

No caso particular da inspeção tributária, uma vez que o contribuinte está legalmente obrigado a colaborar, o inspetor tributário deve começar por esgotar as possibilidades de cooperação e só depois, nos casos em que essa cooperação não for possível, ir adotando medidas mais agressivas de obtenção de elementos e provas, de forma progressiva e em escalada, mantendo em perspectiva que pode sempre surgir a possibilidade do contribuinte pretender, em qualquer momento, cooperar.

No entanto, nos casos em que a cooperação não exista, ou existindo, não seja satisfatória, o inspetor tributário deve estar preparado para a utilização de medidas mais musculadas, sempre de forma proporcional e dentro dos limites legais.

Os modelos de regulação determinam a estratégia a seguir pela autoridade em relação ao regulado. Se o regulado tiver uma postura de compromisso a autoridade deve estar vocacionada para uma relação prestador-cliente. No entanto se essa postura motivacional se for degradando, a autoridade deve assumir uma atitude de maior controlo, para que o regulado capitule e volte a comportar-se de forma comprometida.

No entanto, se esse estímulo não for suficiente, e o regulado for resistente, a autoridade deve escalar na sua estratégia e reforçar a utilização de medidas dissuasoras e introduzir sanções efetivas.

Prosseguindo essa lógica de escalada, se mesmo assim o regulado se mostrar desinteressado em cumprir, então a autoridade deve utilizar todas as prerrogativas previstas e legalmente admissíveis, incluindo o processo criminal.

O procedimento inspetivo é um caso muito particular da relação entre autoridades tributárias e contribuintes, uma vez que ele próprio é já um instrumento de dissuasão na escalada da regulação responsiva prevista para a relação geral entre as autoridades tributárias e os contribuintes.

7 John Braithwaite, "Restorative Justice and Responsive Regulation: The question of evidence", in *RegNet Working Paper*, 2016, No. 51, School of Regulation and Global Governance (RegNet).

8 Valerie Braithwaite, "A new approach to tax compliance", In V. Braithwaite (Ed.), *Taxing democracy: Understanding tax avoidance and evasion*, 2003, Aldershot, UK: Ashgate, pp. 1-11.

Com um procedimento inspetivo é iniciado um conjunto de atos, em que um inspetor tributário investiga um contribuinte, aos quais é normalmente associado um clima de tensão e até de antagonismo. Tanto mais que se trata de uma relação de poder desequilibrada, em que o inspetor tributário tem a possibilidade de utilizar diversas formas de poder coercivo.

Muitas vezes, apesar de todos os princípios e obrigações legais que abrangem a atuação do inspetor tributário, existe ainda o risco de o poder coercivo ser utilizado de forma excessiva ou inapropriada, o que potencia ainda mais o risco de confrontação.

A gestão da relação entre inspetor tributário e contribuinte inspecionado pode ser extremamente complexa e tem muitos riscos. Por exemplo, se um contribuinte for cumpridor, mas for tratado com desconfiança, pode tornar-se ele próprio desconfiado e não-cooperante, prolongando desnecessariamente um procedimento que seria de fácil resolução. Ou quando um contribuinte tem a perceção de que o nível de poder das autoridades é grande, mas verifica que existem situações anómalas que até foram detetadas, mas não foram punidas, pode ajustar essa perceção e tornar-se menos cumpridor.

Um procedimento inspetivo tem dois resultados possíveis. Pode existir um acordo de posições, em que, ou não são detetadas incorreções, ou sendo detetadas o contribuinte as reconhece e regulariza. Ou então não existe acordo de posições, situações em que é elaborado um relatório de inspeção, para promover as correções à situação tributária do contribuinte inspecionado, ou é instaurado um processo de investigação criminal.

Em função da necessidade de promover a potenciação de situações em que exista conciliação de posições, foi proposto um modelo baseado na teoria da regulação responsiva aplicado ao caso específico da inspeção tributária, que prevê que as dinâmicas sejam conduzidas a partir da perceção que o inspetor tributário tem acerca da postura motivacional do contribuinte⁹.

Como cabe ao inspetor tributário a gestão do procedimento inspetivo e a determinação do caminho a prosseguir, cabe-lhe também a obrigação de tentar garantir o melhor resultado possível para ambas as partes, que se traduzirá, em termos ideais, num ganho recíproco, em que ocorre a regularização das infrações praticadas por parte do contribuinte, que por sua vez, apesar de sujeito a uma

⁹ João Araújo Marques, Pedro Sousa & Glória Teixeira, "Tax audits as a path to tax compliance in Portugal". In *European Journal on Criminal Policy and Research*, 2019. <https://doi.org/10.1007/s10610-019-09417-3>.

punição, beneficiará da aplicação da menor pena legalmente prevista. Desta forma, o procedimento inspetivo tende a ser mais rápido, mais amigável e mais eficaz na prevenção de futuras situações de risco.

Este modelo, designado de *Tax Investigation Diamond*, pretende ser uma representação das dinâmicas de interação entre autoridades tributárias e contribuintes no contexto específico da inspeção tributária, partindo da perceção inicial que o inspetor tributário tem da postura motivacional do contribuinte, prevendo diferentes momentos de reavaliação da perceção dessa postura motivacional.

Procurou-se dessa forma que o poder do inspetor tributário seja utilizado de forma mais adequadas e que exista uma maior confiança entre a inspeção tributária e os contribuintes inspecionados.

O modelo *Tax Investigation Diamond* traz uma maior previsibilidade ao desenvolvimento do procedimento inspetivo, o que poderá contribuir para maximizar a probabilidade de os procedimentos inspetivos serem mais justos, propondo que o inspetor tributário deve assumir dois papéis distintos de acordo com a postura motivacional do contribuinte. Por um lado, deve assumir uma faceta de consultor, relativamente aos contribuintes que tendem a ser cumpridores, de forma a estimular a sua vontade em cumprir. Por outro lado, a tradicional faceta de agente de autoridade deve ser deixada para os contribuintes que se revelem incumpridores, depois de esgotadas as estratégias de potenciação de estímulo à cooperação, situações em que o exercício do poder por parte do inspetor, ainda que numa perspetiva de escalada, deve abranger todas as prerrogativas legais, incluindo as mais agressivas.

IV. CONCLUSÃO

Neste capítulo faz-se uma breve reflexão sobre o procedimento de inspeção tributária externo, quer numa perspetiva legal, quer numa perspetiva criminológica.

Iniciou com uma análise aos objetivos do procedimento de inspeção e às diferentes formas de atuação da inspeção tributária, prosseguindo com uma análise a diferentes fases desse procedimento, dando particular destaque às mais recentes alterações ao RCPITA. Em conformidade, é apresentada uma esquematização da conclusão do procedimento de inspeção externo atualmente

em vigor, que foi profundamente alterada em resultado dessa revisão legislativa.

É ainda discutida a problemática do dever de colaboração, não só numa perspetiva legal, com enfoque nos recentes Acórdãos do Tribunal Constitucional sobre esta matéria, mas afluindo igualmente a perspetiva criminológica sobre as consequências do Acórdão n.º 298/2019.

Conclui-se com a apresentação sintética dos pressupostos e objetivos do *Tax Investigation Diamond*, um modelo de regulação responsiva aplicado ao caso particular da inspeção tributária.

PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO – OS MEIOS DE REAÇÃO GRACIOSOS À DISPOSIÇÃO DOS CONTRIBUINTE

Paula Madureira Rodrigues¹

SUMÁRIO

I. Introdução; II. Enquadramento. III. Garantias não impugnatórias; III.1. Direito à informação; III.2. Direito à participação; IV. Garantias impugnatórias; IV.1. Reclamação Graciosa; IV.2. Recurso Hierárquico; IV.3. Revisão de ato tributário; V. Conclusões.

I. INTRODUÇÃO

Através do presente trabalho, pretende-se enunciar e clarificar as garantias procedimentais do contribuinte face à atuação da Administração Tributária, os prazos estabelecidos para o recurso às mesmas, requisitos de admissibilidade e possíveis consequências da sua efetivação, temas abordados no âmbito do Colóquio subordinado ao tema “Procedimento e Processo Tributário (à luz das recentíssimas alterações ao CPPT)”, organizado pelo Conselho Regional de

¹ Advogada. Mestre em Ciências Jurídico-Económicas pela Faculdade de Direito da Universidade do Porto.

Lisboa da Ordem dos Advogados, que teve lugar no dia 22 de novembro de 2019.

Ora, se é verdade que o Estado prossegue uma multiplicidade de fins, intervindo na esfera social e económica, redistribuindo os rendimentos e providenciando o fornecimento dos bens essenciais, é igualmente verdade que, a Administração Tributária, enquanto órgão executor do poder estatal, encontra-se numa posição de superioridade face ao contribuinte.

Desta forma, reconhecendo, o legislador, esta realidade, criou um conjunto de garantias que visam acautelar a posição do contribuinte na defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, bem como assegurar o cumprimento dos princípios basilares do Estado, a legalidade, a segurança jurídica e a igualdade.

Deste modo, no decurso do procedimento tributário o contribuinte tem à sua disposição garantias, que sendo constitucionalmente reconhecidas, asseguram a existência de mecanismos de reação e mesmo de defesa perante os atos da Administração Tributária.

Ora, estas garantias podem ser, desde logo, não impugnatórias, como é o caso do direito à informação e o direito à participação, como, também, podem ser garantias impugnatórias propriamente ditas, como a reclamação graciosa, o recurso hierárquico e, ainda, tem o contribuinte a possibilidade de solicitar a revisão do ato tributário.

II. ENQUADRAMENTO

Nos termos do artigo 54.º da Lei Geral Tributária – aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro (doravante “LGT”)²–, o procedimento tributário compreende toda a sucessão de atos dirigida à declaração dos direitos tributários seguindo a forma escrita.

Assim, o procedimento tributário compreende, designadamente:

a) As acções preparatórias ou complementares de informação e fiscalização tributária;

b) A liquidação dos tributos quando efectuada pela administração tributária;

² Ver também o artigo 44.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário – aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro (doravante “CPPT”).

- c) A revisão, oficiosa ou por iniciativa dos interessados, dos actos tributários;*
- d) O reconhecimento ou revogação dos benefícios fiscais;*
- e) A emissão ou revogação de outros actos administrativos em matéria tributária;*
- f) As reclamações e os recursos hierárquicos;*
- g) A avaliação directa ou indirecta dos rendimentos ou valores patrimoniais;*
- h) A cobrança das obrigações tributárias, na parte que não tiver natureza judicial.*

No âmbito do procedimento tributário a Administração Tributária “*exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários*” (artigo 55.º da LGT).

III. GARANTIAS NÃO IMPUGNATÓRIAS

III.1. Direito à informação

O Direito à informação integra, em sentido amplo, os esclarecimentos relativos: à interpretação e aplicação da lei fiscal; à própria situação tributária do contribuinte; e a informação sobre estado dos processos nos quais seja interessado.

Neste contexto, é crucial referir que associado a este direito de informação do contribuinte, no lado oposto, temos o dever da Administração Tributária fundamentar as suas decisões.

Mais, este direito à informação compreende:

- » A informação pública, regular e sistemática sobre os direitos e obrigações [alínea a), do n.º 3 do artigo. 59.º da LGT];
- » A publicação, no prazo de 30 dias, das orientações genéricas seguidas sobre a interpretação das normas tributárias [alínea b), do n.º 3 do artigo 59.º da LGT];
- » O direito ao conhecimento pelos contribuintes da identidade dos funcionários responsáveis pela direção dos procedimentos que lhes respeitem [alínea j), do n.º 3 do artigo 59.º da LGT];
- » Publicação dos benefícios ou outras vantagens fiscais [alínea i), do

n.º 3 do artigo 59 da LGT];

» Conhecimento antecipado do início de inspeção tributária [alínea l), do n.º 3 do artigo 59.º da LGT];

» A informação sobre a fase em que se encontra o procedimento e a data previsível da sua conclusão, o que pressupõe que a administração tributária preste essas informações no prazo máximo de 10 dias, por escrito, caso assim tenha sido solicitado [alínea a), do n.º 1 e n.º 2 do artigo 67.º da LGT];

» Informação sobre a existência e teor de denúncias dolosas não confirmadas e identificação do autor das mesmas, no prazo máximo de 10 dias [alínea b), do n.º 1 e n.º 2 do artigo 67.º da LGT]; e

» Informação sobre a concreta situação tributária, no prazo máximo de 10 dias [alínea c), do n.º 1 e n.º 2 do artigo 67.º da LGT].

III.2. Direito à participação

Com a introdução da LGT no nosso ordenamento jurídico, o legislador tributário consagrou o princípio da participação do contribuinte na formação das decisões que lhe digam respeito no âmbito do procedimento tributário.

Assim, este princípio tem consagração expressa no artigo 60.º da LGT:

Princípio da participação

1 – A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas:

a) Direito de audição antes da liquidação;

b) Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições;

c) Direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal;

d) Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos, quando não haja lugar a relatório de inspecção;

e) Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária.

2 – É dispensada a audição:

a) No caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe seja favorável;

b) No caso de a liquidação se efectuar oficiosamente, com base em valores objectivos previstos na lei, desde que o contribuinte tenha sido notificado para apresentação da declaração em falta, sem que o tenha feito.

3 – Tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do n.º 1, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais ainda se não tenha pronunciado.

4 – O direito de audição deve ser exercido no prazo a fixar pela administração tributária em carta registada a enviar para esse efeito para o domicílio fiscal do contribuinte.

5 – Em qualquer das circunstâncias referidas no n.º 1, para efeitos do exercício do direito de audição, deve a administração tributária comunicar ao sujeito passivo o projecto da decisão e sua fundamentação.

6 – O prazo do exercício oralmente ou por escrito do direito de audição é de 15 dias, podendo a administração tributária alargar este prazo até o máximo de 25 dias em função da complexidade da matéria.

7 – Os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão.

De notar que, mesmo antes da consagração expressa na legislação tributária, a Constituição da República Portuguesa – aprovada pelo Decreto de aprovação da Constituição, publicado em Diário da República n.º 86/1976, Série I, de 10 de abril (doravante “CRP”) – já consagrava o direito dos cidadãos participarem nas decisões que lhes dissessem respeito, já na sua versão inicial o n.º 3 do artigo 268.º consagrava que: “o processamento da actividade administrativa será objecto de lei especial, que assegurará a racionalização dos meios a utilizar pelos serviços e a participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito”.

Deste modo, o princípio da participação dos contribuintes nas decisões que lhes dizem respeito não poderá ser afastado a não ser nas situações excepcionais previstas na lei.

Pelo que, a falta de audição prévia constitui preterição de formalidade essencial, conducente, geralmente, à anulabilidade do ato, nos termos do artigo

163.º do Código do Procedimento Administrativo – aprovado pelo Decreto-Lei n.º 4/2015, de 7 de janeiro (doravante “CPA”)³.

IV. GARANTIAS IMPUGNATÓRIAS

IV. 1. Reclamação Graciosa

O procedimento de reclamação graciosa encontra-se regulado do artigo 68.º até ao artigo 77.º B do Código de Procedimento e de Processo Tributário – aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro (doravante “CPPT”).

De acordo com o n.º 1 do artigo 68.º do CPPT: *“o procedimento de reclamação visa a anulação total ou parcial dos actos tributários por iniciativa do contribuinte, incluindo, nos termos da lei, os substitutos e responsáveis”*.

Este meio impugnatório caracteriza-se essencialmente pelas seguintes regras fundamentais, explanadas no artigo 69.º do CPPT:

- » Simplicidade;
- » Celeridade;
- » Dispensa de formalidades;
- » Inexistência de caso decidido ou resolvido;
- » Isenção de custas;
- » Limitação dos meios probatórios à forma documental;
- » Tem efeito suspensivo apenas se prestar garantia⁴.

A reclamação graciosa, geralmente, é facultativa, isto é, não se assume como um meio prévio e necessário de acesso aos Tribunais. Todavia, existem situações em que a interposição de reclamação graciosa é condição necessária para se ter a possibilidade de, posteriormente, deduzir impugnação judicial perante os Tribunais, nomeadamente nas situações de:

- » impugnação por erro na autoliquidação (artigo 131.º do CPPT);
- » impugnação por erro na retenção na fonte (artigo 132.º do CPPT);
- » impugnação por erro nos pagamentos por conta (artigo 133.º CPPT);
- » impugnação por erro em matéria de classificação pautal, origem ou valor aduaneiro das mercadorias (artigo 133.º-A do CPPT);

³ No entanto, tem entendido a jurisprudência que, nas situações em que possa intervir o princípio do aproveitamento do ato e quando em procedimento de segundo grau (reclamação graciosa ou recurso hierárquico) o contribuinte teve oportunidade de se pronunciar sobre as questões acerca das quais foi omitida a audiência prévia no primeiro ato, a preterição da formalidade pode não ter efeitos invalidantes.

⁴ A ausência do efeito suspensivo faz com que o contribuinte tenha que cumprir com o seu dever de pagamento mesmo que apresente reclamação.

Note-se que, não pode ser deduzida reclamação graciosa se tiver sido apresentada impugnação judicial com o mesmo fundamento⁵.

A reclamação graciosa é apresentada por escrito no serviço periférico local da área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação, podendo sê-lo oralmente mediante redução a termo em caso de manifesta simplicidade (artigo 70.º n.º 6 CPPT).

Assim, deverá, a reclamação graciosa, ser dirigida ao órgão periférico regional da administração tributária⁶ (n.º 1 do artigo 73.º do CPPT), dentro do prazo⁷ de 120 dias⁸ (n.º 1 do artigo 70.º do CPPT) contados a partir dos factos previstos no n.º 1 do artigo 102.º do CPPT:

- a) Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte;*
- b) Notificação dos restantes actos tributários, mesmo quando não dêem origem a qualquer liquidação;*
- c) Citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal;*
- d) Formação da presunção de indeferimento tácito;*
- e) Notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código;*
- f) Conhecimento dos actos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores.*

Relativamente aos fundamentos, nos termos do n.º 1 do artigo 70.º do CPPT, a reclamação graciosa poderá ser deduzida com base nos mesmos fundamentos previstos para a impugnação judicial, explanados no artigo 99.º do CPPT, isto é, qualquer ilegalidade, designadamente:

- » **Errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários;**
- » **Incompetência;**

⁵ N.º 2 do artigo 68.º do CPPT.

⁶ Caso a reclamação graciosa não seja entregue junto do órgão competente para a sua apreciação, o órgão incompetente deve proceder, no prazo de 48 horas, ao envio da mesma para o órgão competente para a apreciação e disso notificar o interessado, nos termos do n.º 2 do artigo 61.º da LGT.

⁷ É importante ter em conta que os prazos em procedimento tributário, nos termos do artigo 20º do CPPT, contam-se nos termos do Código Civil, enquanto os prazos de processo tributário contam-se nos termos do Código do Processo Civil.

⁸ Salvo nos casos previstos expressamente na lei, como é o caso do n.º 1 do artigo 131.º, n.º 3 do artigo 132.º e n.º 2 do artigo 133.º do CPPT. Deste modo, quando está em causa erro na autoliquidação o prazo é de 2 anos, a contar da data da apresentação da declaração; quando estamos perante erro na retenção na fonte, o prazo para apresentar a reclamação é de 2 anos, a contar do termo do ano do pagamento indevido e, por fim, nos casos de erro no pagamento por conta o prazo é de 30 dias, a contar da data do pagamento indevido.

- » Ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida;
- » Preterição de outras formalidades legais.

Quanto à tomada de decisão da Administração Tributária perante a apresentação da reclamação graciosa, há que referir, desde já, que, no artigo 56.º da LGT temos consagrado o princípio da decisão, assim, nos termos do n.º 1 do mencionado artigo “[a] *administração tributária está obrigada a pronunciar-se sobre todos os assuntos da sua competência que lhe sejam apresentados por meio de reclamações, recursos, representações, exposições, queixas ou quaisquer outros meios previstos na lei pelos sujeitos passivos ou quem tiver interesse legítimo.*”

Assim sendo, no seguimento da apresentação da reclamação graciosa junto da Administração Tributária poderemos ter três tipos de decisão:

- » Deferimento (a Administração Tributária concorda com os argumentos deduzidos e dá provimento ao pedido do contribuinte);

- » Indeferimento expresso (a Administração Tributária não concorda com os argumentos do contribuinte e indefere expressamente o pedido mantendo o ato em causa).

- » Indeferimento tácito (no silêncio da Administração Tributária, presume-se o indeferimento da pretensão do contribuinte). Importa aqui esclarecer que, presume-se o indeferimento tácito, da reclamação graciosa apresentada pelo contribuinte, se a Administração Tributária não se pronunciar sobre a reclamação no prazo de 4 meses.

Ora, em caso de indeferimento, sendo ele expresso ou tácito, o contribuinte poderá conformar-se com a decisão ou, então, caso mantenha a sua convicção poderá apresentar, no prazo de 3 meses, impugnação judicial, ou recurso hierárquico, no prazo de 30 dias.

IV. 2. Recurso Hierárquico

Este meio gracioso à disposição do contribuinte consubstancia-se na possibilidade de impugnação de determinado ato junto do superior hierárquico⁹ do agente que praticou esse mesmo ato; sendo, este meio, geralmente facultativo¹⁰, poderá ser utilizado, quando o contribuinte, em sede de procedimento tributário, obtém uma decisão desfavorável.

⁹ De acordo com o n.º 2 do artigo 66.º do CPPT: “[o]s *recursos hierárquicos são dirigidos ao mais elevado superior hierárquico do autor do acto e interpostos, no prazo de 30 dias a contar da notificação do acto respectivo, perante o autor do acto recorrido*”, quando se refere ao mais elevado superior hierárquico trata-se do Ministro das Finanças ou outra entidade em que este delegue essa competência.

¹⁰ O contribuinte pode, por via da regra, optar pelo recurso direto à via judicial.

De acordo com o n.º 1 do artigo 66.º do CPPT, *“sem prejuízo do princípio do duplo grau de decisão, as decisões dos órgãos da administração tributária são susceptíveis de recurso hierárquico”*.

No que concerne ao prazo, os recursos hierárquicos devem ser apresentados no prazo de 30 dias a contar da notificação do ato respetivo, perante o autor do ato.

De seguida, no prazo de 15 dias, o autor do ato deverá fazer subir hierarquicamente o processo com o recurso manifestando que mantém a decisão tomada ou, em alternativa, revogar o ato recorrido total ou parcialmente.

Nesta sequência, os recursos hierárquicos são decididos no prazo máximo de 60 dias. Em caso de indeferimento, isto é, quando é proferida uma decisão desfavorável para o contribuinte, este pode recorrer judicialmente.

Caso não seja proferida nenhuma decisão no prazo de 60 dias ocorre o indeferimento tácito, sendo que, o prazo para impugnação judicial da decisão é de 3 meses a contar do momento em que o mesmo se considere tacitamente indeferido.

Geralmente o recurso hierárquico não suspende a eficácia do ato recorrido, exceto nos casos expressamente previstos na lei.¹¹

Nos termos do artigo 67.º do CPPT:

“1 – Os recursos hierárquicos, salvo disposição em contrário das leis tributárias, têm natureza meramente facultativa e efeito devolutivo.

2 – Em caso de a lei atribuir ao recurso hierárquico efeito suspensivo, este limita-se à parte da decisão contestada.”

IV. 3. Revisão de ato tributário

Por fim, considera-se pertinente falar aqui da revisão do ato tributário, uma garantia do contribuinte muitas vezes esquecida ou ignorada. Efetivamente, o pedido de revisão de ato tributário é uma importante garantia procedimental do contribuinte que se consubstancia na revisão de um ato (de liquidação ou de fixação da matéria tributária) pelo próprio órgão que o praticou, isto é, o autor do ato irá reapreciar o ato em questão.

¹¹ Como nas situações previstas no n.º 2 do artigo 83.º do Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro (doravante “Código do IVA”).

Esta garantia encontra-se prevista no artigo 78.º da LGT:

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

2 – (Revogado.)¹²

3 – A revisão dos actos tributários nos termos do n.º 1, independentemente de se tratar de erro material ou de direito, implica o respectivo reconhecimento devidamente fundamentado nos termos do n.º 1 do artigo anterior.

4 – O dirigente máximo do serviço pode autorizar, excepcionalmente, nos três anos posteriores ao do acto tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte.

5 – Para efeitos do número anterior, apenas se considera notória a injustiça ostensiva e inequívoca e grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional.

6 – A revisão do acto tributário por motivo de duplicação de colecta pode efectuar-se, seja qual for o fundamento, no prazo de quatro anos.

7 – Interrompe o prazo da revisão oficiosa do acto tributário ou da matéria tributável o pedido do contribuinte dirigido ao órgão competente da administração tributária para a sua realização”.

A revisão dos atos tributários pode ser da iniciativa do contribuinte, no prazo 120 dias¹³, em caso de ilegalidade, ou pode ser da iniciativa da própria entidade que praticou o ato, no prazo de 4 anos ou a todo o tempo, caso o tributo ainda não tenha sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços¹⁴.

¹² De acordo com o n.º 2 do artigo 78.º da LGT, na redação dada pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de dezembro, considerava o erro na autoliquidação imputável aos serviços, assim, previa: “[s]em prejuízo dos ónus legais de reclamação ou impugnação pelo contribuinte, considera-se imputável aos serviços, para efeitos do número anterior, o erro na autoliquidação”.

¹³ O n.º 1 do artigo 78.º da LGT refere que o sujeito passivo poderá deduzir o pedido no prazo da reclamação, pelo que deveremos remeter para o artigo 70.º do CPPT.

¹⁴ Ver Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo n.º 1349/10.0BELRS, de 23 de março, que refere que “para além do pedido de revisão a deduzir no prazo da reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, nos termos do art.º 78.º, n.º 1, da LGT, o contribuinte tem ainda a faculdade de pedir a denominada revisão oficiosa do ato, dentro dos prazos em que a Administração Tributária a pode efetuar, previstos

Todavia, caso se esteja perante uma injustiça grave ou notória que não se deva ao comportamento negligente do sujeito passivo, poderá haver lugar a revisão do ato tributário, nos 3 anos posteriores ao ato, sob autorização do dirigente máximo do serviço.

Por fim, em caso de duplicação de coleta pode efetuar-se a revisão do ato, no prazo de 4 anos, independentemente do motivo.

Deste modo, resumindo, poderá haver lugar à revisão do ato tributário:

- » erro imputável aos serviços – 4 anos ou a todo o tempo se o tributo não tiver sido pago;
- » qualquer ilegalidade – 120 dias;
- » injustiça grave ou notória – 3 nos;
- » duplicação de coleta – 4 anos.

V. CONCLUSÕES

Na sequência de tudo o que foi abordado, relativamente aos meios gratuitos que o contribuinte tem à sua disposição para se defender perante os atos da Administração Tributária, com a certeza que ainda muito haveria que dissecar, somos da opinião que o contribuinte deverá, numa primeira abordagem, utilizar os meios gratuitos que tem ao seu alcance, antes de partir, diretamente, para a via judicial.

Na verdade, se noutros tempos eram ignorados estes meios gratuitos e a impugnação judicial era o mecanismo mais utilizado, uma vez que, à partida, a probabilidade dos meios gratuitos surtirem os efeitos pretendidos eram quase nulas, hoje em dia, temos, felizmente, vários casos de decisões de deferimento por parte da Administração Tributária, casos esses em que a Administração Tributária tem colhido os argumentos fundamentados do contribuinte.

Acresce que, estes meios gratuitos, nomeadamente a reclamação gratuita, são mecanismos de defesa mais acessíveis à generalidade dos contribuintes, uma vez que, desde logo, a reclamação gratuita, caracteriza-se pela dispensa de formalidades, simplicidade, celeridade (na pior das hipóteses existe o indeferimento tácito decorridos 4 meses da apresentação) bem como a isenção de custas.

no art.º 78.º da LGT. Porém, nestes casos, o pedido de revisão não pode ter como fundamento qualquer ilegalidade, como sucede no caso da reclamação efetuada no prazo da reclamação administrativa, mas apenas o erro imputável aos serviços (...)”.

Deste modo, podemos concluir que a grande vantagem da utilização dos meios gratuitos é, sem dúvida, a questão da isenção de custas e, conseqüentemente, isenção ou baixos custos e a possibilidade de resolver o assunto no foro da própria Administração Tributária, poupando-se o contribuinte ao desgaste de um litígio. No que concerne às desvantagens, embora, conforme acima referido, já tenhamos algumas decisões de deferimento no procedimento tributário, na verdade, na grande maioria das vezes, após esta primeira tentativa de resolvermos a questão no foro da Administração Tributária, temos, necessariamente que recorrer a Tribunal para fazer valer as nossas pretensões e, desta forma, a utilização em primeira linha dos meios gratuitos irá protelar o desfecho da questão.

AS NORMAS IMPERATIVAS NO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

Andreia Barbosa^{1*}

SUMÁRIO

I. Delimitação da abordagem e identificação dos respetivos propósitos; II. A qualificação das normas jurídicas como imperativas; III. As normas imperativas no processo de execução fiscal. IV. A violação de normas imperativas no processo de execução fiscal; V. Linhas conclusivas.

I. DELIMITAÇÃO DA ABORDAGEM E IDENTIFICAÇÃO DOS RESPETIVOS PROPÓSITOS

Os presentes escritos surgem na sequência da nossa intervenção no colóquio “Procedimento e Processo Tributário (à luz das recentíssimas alterações ao CPPT)”, promovido pelo Conselho Regional de Lisboa da Ordem dos Advogados, no dia 22 de novembro de 2019. Do elenco de jurisprudência sobre a qual nos

¹ * Doutora em Ciências Jurídicas Públicas, Mestre em Direito Tributário e Licenciada em Direito pela Escola de Direito da Universidade do Minho. Professora Convidada equiparada a Professora Auxiliar na Escola de Direito da Universidade do Minho e Assistente Convidada na Faculdade de Economia da Universidade do Porto.

prepussemos ali analisar, foi selecionado o tema que nos parece merecer maior desenvolvimento, atentas as implicações práticas a si associadas: a violação de normas imperativas no processo de execução fiscal.

O Direito Tributário é repleto de normas imperativas ou injuntivas, atenta a própria natureza do crédito tributário a que dá salvaguarda. No domínio do processo de execução fiscal a imperatividade das normas que o disciplinam é particularmente evidente. A qualificação, nestes termos, das normas jurídico-tributárias é relevante, desde logo, para determinação dos efeitos associáveis em caso de violação.

Os presentes escritos procuram contribuir para o esclarecimento quanto aos termos em que as normas disciplinadoras do processo de execução fiscal podem ou devem ser qualificadas como imperativas, determinando-se as consequências advindas de tal qualificação. A abordagem estará repartida em três momentos. O primeiro será dedicado aos termos de qualificação de normas jurídicas como imperativas, numa dimensão não especialmente reportada ao domínio tributário e à qual não será atribuída a completa densidade teórica que o tema merece, não só porque já são vastos os contributos que servem esse propósito (e aos quais se vai fazendo referência ao longo da exposição), mas também pelas limitações de espaço para o fazer. Este enquadramento prévio da qualificação das normas jurídicas como imperativas servirá, pois, para efeitos de contextualização do assunto especificamente a tratar, suscetível de melhor compreensão perante os esclarecimentos teóricos necessários. O segundo momento servirá para identificação dos termos em que a disciplina do processo de execução fiscal dá acolhimento a normas imperativas, identificando as técnicas legislativas usadas para o efeito. Por fim, debruçar-nos-emos sobre as possíveis consequências advindas da violação, no contexto do processo de execução fiscal, de normas imperativas.

Em todos os três momentos é patente a constante e necessária conexão entre a normação de índole tributária e a norma de índole civilista, em manifestação da sobreposição que caracteriza o próprio Direito Tributário e da transversalidade da teoria geral da normação. Reflete-se, então, aqui, a intersecção do Direito Tributário e do Direito Privado, ambos entendidos *lato sensu*, esperando-se contribuir para a melhor compreensão desta conexão, num pensamento que procura ser claro e adequadamente sistematizado, em prol da antevisão dos efeitos associáveis à qualificação das normas jurídicas. Trata-se de um exercício que não temos como supérfluo ou meramente teórico, atentas as proporções práticas que dele podem decorrer.

II. A QUALIFICAÇÃO DAS NORMAS JURÍDICAS COMO IMPERATIVAS

A função primeira do Direito consiste na fixação ou no estabelecimento de normas jurídicas – enquanto enunciados deônticos objetivados e inseridos num ordenamento² – tendentes a influir ou a definir comportamentos³. As normas jurídicas conhecem, portanto, o emprego de uma linguagem diretiva ou prescritiva, através da qual os respetivos destinatários se convencem do carácter obrigatório do comportamento transmitido e da superioridade do sujeito emissor. O Direito surge, pois, enquanto ordem de conduta humana e enquanto ordem coativa⁴.

Perante a linguagem diretiva transversal às normas jurídicas, poder-se-á entender que todas as normas jurídicas são imperativas, no sentido de serem *obrigatórias*, num plano que as distingue de outras normas – desde logo, de índole moral, de cortesia, ou de boa educação – que não conhecem, com o mesmo sentido jurídico, obrigatoriedade. Poder-se-á, assim, qualificar a ordem jurídica, no seu todo, como imperativa, na medida em que as suas normas exprimem um dever ser que nada tem de condicional; antes intenciona em absoluto realizar-se, numa exigência incondicionada ou categórica de aplicação⁵.

Neste sentido, e para efeitos de distinção terminológica (evitando-se a repetição de termos), sendo o discurso direcionado ao estudo das normas que se aplicam haja ou não declaração de vontade dos sujeitos nesse sentido, inelutavelmente, então poder-nos-íamos referir às *normas injuntivas*, integradas numa ordem jurídica imperativa. De qualquer forma, a designação destas normas, quer sejam preceptivas – por imporem comportamentos, condutas ou práticas de determinado ato –, quer sejam proibitivas – por imporem uma proibição de comportamentos, condutas ou práticas de determinados atos –, como normas *imperativas* não se nos configura como desadequado, atento o seu carácter categórico, perentório ou decisivo. Assim, e sucintamente, “[a] ordem jurídica ordena e proíbe. Fá-lo evidentemente através de normas imperativas: no primeiro caso através de normas preceptivas, no segundo através de normas proibitivas”⁶.

2 Cfr. Joaquim Freitas da Rocha, *Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, Esboço de uma Teoria Analítica da Ordenação Normativa*, Coimbra Editora, Coimbra, 2008, p. 127.

3 Cfr. Manuel Calvo Garcí, *Teoría del Derecho*, 2.ª Edição, Tecnos, Madrid, 2000, p. 84.

4 Cfr. Hans Kelsen, *Teoria Pura do Direito*, (trad. por João Baptista Machado), 7.ª Edição da tradução portuguesa, Almedina, Coimbra, 2019, pp. 34 e ss.

5 Cfr. Oliveira de Ascensão, *O Direito – Introdução e Teoria Geral*, 13.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2017, pp. 38 e ss.

6 Cfr. Baptista Machado, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Reimpr. de 2019, Almedina, Coimbra, pp. 93 e 94.

No mesmo espectro de qualificação normativa – que atende à relevância atribuída ou não à vontade dos destinatários –, mas do lado oposto, surgem as normas facultativas, das quais decorre uma disciplina que, não se impondo, se limita a conceder certas faculdades ou que contem um comando que os respectivos destinatários podem afastar. A vontade dos respectivos destinatários surge, portanto, como pressuposto de aplicação. Tais normas podem assumir um caráter dispositivo (quando se limitam a conceder certos poderes ou faculdades, deixando ao arbítrio do destinatário praticar ou não praticar certos atos), interpretativo (quando se destinam a fixar o sentido de expressões tidas como pouco claras pelo legislador ou pelos destinatários nos seus atos jurídicos) ou supletivo (quando visam suprir a ausência ou a insuficiência de manifestações da vontade dos destinatários, quanto a determinados âmbitos que carecem de disciplina jurídica)⁷. Como forma inequívoca de distinção entre um tipo de normas e outro, a ordenação e a proibição decorrentes das normas imperativas são determinadas atenta a importância dos interesses (indisponíveis, por natureza) tutelados normativamente, em termos que não permitem derrogações, diferenciando-se, então, das normas qualificadas como facultativas.

As normas imperativas exprimem uma ingerência absoluta e inelutável da lei na conformação das atuações, por forma tal que nem os respectivos sujeitos podem substituir-lhes a sua vontade, nem os instrumentos normativos hierarquicamente inferiores aos que as contêm podem fazer prevalecer preceitos opostos ou conflitantes com elas.

Mas as normas imperativas, como normas que são, não deixam de poder ser derrotadas por outras normas (a derrotabilidade como propriedade disposicional *certis paribus* de todas as normas jurídicas)⁸ e, evidentemente, de poder ser violadas pelos respectivos destinatários, considerando que toda a norma jurídica está exposta a essa possibilidade, por natureza.

E a violação de normas imperativas pode determinar, nos termos do disposto no artigo 294.º do Código Civil – aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47344, de 25 de novembro de 1966 (doravante “CC”) – a nulidade do ato assim praticado, invalidade que opera *ipso jure*, podendo ser conhecida oficiosamente pelo

7 Cfr. Paulo Ferreira da Cunha, *et al*, *Noções Gerais de Direito*, Rés-editora, Porto, 2007, pp. 19 e 20.

8 Cfr. Pedro Moniz Lopes, *Derrotabilidade normativa e normas administrativas, O enquadramento das normas regulamentares na teoria dos conflitos normativos. Parte I – A estrutura da norma e a derrotabilidade normativa*, AAFDL, Lisbon Law Editions, Lisboa, 2019, em especial, pp. 288 e ss.

tribunal e declarada a todo o tempo e por qualquer interessado⁹. Trata-se de uma nulidade com caráter substantivo e que respeita ao próprio negócio jurídico. Não obstante, a nulidade não surge como a única consequência possível advinda da violação de normas imperativas, tal como decorre da ressalva consagrada no próprio artigo 294.º do CC. A lei também pode prever a anulabilidade ou, até, sanção nenhuma¹⁰. Na ausência de uma solução expressamente consagrada, cada norma imperativa deve ser interpretada e interrogada sobre a finalidade legislativa que lhe subjaz. Normas imperativas que não se dirigem contra o conteúdo do próprio negócio, mas que visam outros fins (ou seja, fins ulteriores), não conduzem necessariamente à respetiva nulidade¹¹, pelo que a consequência advinda da sua violação deve ser apurada em função do escopo visado pelo legislador, em função da respetiva *ratio legis*. Assim, estando-se perante uma norma imperativa, e no que toca à identificação das consequências quanto ao respetivo desrespeito, surgem dois caminhos alternativos: por um lado, a invalidade surge como consequência expressamente prevista – neste caso, dúvidas não existem quanto ao efeito dali decorrente; por outro lado, a invalidade não surge como consequência expressamente prevista – neste caso, deverá o intérprete perguntar-se qual é o alvo que a norma pretende atingir: se o próprio negócio ou fins ulteriores (diferentes dele e não coincidentes com ele), surgindo a nulidade como consequência associável em relação à primeira hipótese.

III. AS NORMAS IMPERATIVAS NO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

Uma técnica legislativa que privilegie a consagração de normas imperativas é motivada por ensejos de especial blindagem quanto aos comportamentos que se pretende impor. No concreto domínio do processo de execução fiscal – enquanto meio processual que tem por objeto realizar um determinado direito de crédito, na maior parte das vezes, um tributo –, a imperatividade das normas jurídicas é justificada pelo propósito de conferir efetividade a esse direito de crédito, num momento em que as dívidas já são tidas como certas, líquidas e

⁹ Cfr. artigo 286.º do CC. *Qualquer interessado*, no sentido de “titular de qualquer relação cuja consistência, tanto jurídica, como prática, seja afectada pelo negócio” – cfr. Pires de Lima e Antunes Varela, *Código Civil Anotado*, 4.ª Edição, Reimpr., Coimbra Editora, Coimbra, 2010, p. 261.

¹⁰ Cfr., por exemplo, 2.ª parte, do n.º 1 do artigo 1306.º do CC.

¹¹ Cfr. Heinrich Ewald Hörster, *A Parte Geral do Código Civil Português, Teoria Geral do Direito Civil*, Almedina, Coimbra, 2009, p. 520.

exigíveis. Trata-se de uma solução concordante com o especial invólucro protetor com que conta a atuação da Autoridade Tributária e Aduaneira, destinada a prosseguir o interesse público e a garantir que, através da cobrança de tributos, o Estado é capaz de funcionar numa tripla vertente, enquanto Estado de Direito, Estado democrático e Estado social¹². A indisponibilidade do crédito tributário afasta, assim, soluções normativas que permitam arranjos ou combinações de vontades entre os sujeitos da relação jurídica tributária – que apenas se constitui e desenvolve com impulso normativo –, excluindo-se pactos ou acordos *extra legem* com efeitos vinculativos para o credor tributário¹³.

Concretamente no domínio do processo de execução fiscal, e cingindo-nos às normas que o disciplinam e que encontram consagração na Lei Geral Tributária – aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro de 1998 (doravante “LGT”) – e no Código de Procedimento e de Processo Tributário – aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro (doravante “CPPT”) –, estamos, sem sombra de dúvida, perante normas jurídicas, que compreendem uma dupla dimensão: formal e material. Esta última implica a incorporação ou a materialização de um modelo, de uma atuação que deve ser seguida, representando para os seus destinatários – especialmente, exequente e executado – um padrão orientador de comportamentos. Ainda que, em relação a algum tipo de regras, a verificação desta componente material seja mais difícil de identificar, parece certa a sua existência. Atente-se, por exemplo, numa norma atributiva de competência ou numa norma autorizativa, na qual o padrão comportamental transmitido, por regra, apresenta caráter facultativo¹⁴.

Para além desta dimensão material, as normas da LGT e do CPPT, como normas jurídicas que são, apresentam também uma dimensão formal, por se apresentarem como veículos de comunicação, difundindo, conforme já aqui se expôs, enunciados deônticos, induzindo cursos de ação ou influenciando comportamentos¹⁵.

Mas neste universo de normas jurídicas, quais serão aquelas que poderão

12 As normas jurídicas imperativas não são, evidentemente, exclusivas da disciplina do processo de execução fiscal, sendo recorrente e abundantemente detetáveis tanto no domínio do Direito Tributário substantivo, como no âmbito do Direito Tributário adjetivo. A nossa atenção, porém, é aqui direcionada à esfera, em particular, da execução fiscal.

13 Cfr. Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores Da Silva, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, Coimbra, 2017, pp. 41 e ss.

14 *Vide*, por exemplo, o disposto no n.º 3 do artigo 183.º-A, do CPPT, ali se transmitindo qual é o órgão competente para proferir uma determinada decisão.

15 *Vide*, por exemplo, o disposto no n.º 3 do artigo 198.º do CPPT, ali se determinando os termos de atuação.

ser qualificadas como normas imperativas? A dúvida parece-nos pertinente, ainda que o apelo ao princípio da legalidade a que a Autoridade Tributária e Aduaneira está sujeita e que é prevalente no Direito Tributário possa conduzir à presunção do caráter imperativo de tais normas¹⁶, desde logo porque se trata, tão só, de uma presunção, suscetível de afastamento perante os contornos variados que as normas jurídicas conhecem.

A identificação das normas imperativas fica facilitada sempre que o legislador não emprega expressões de facultatividade ("*o executado pode*"¹⁷, "*a administração tributária pode*"¹⁸), de esclarecimento ("*considera-se*"¹⁹) ou de supletividade ("*na falta de*"²⁰). Estas expressões ou outras semelhantes não são recorrentes na letra das normas disciplinadoras da execução fiscal, o que serve de comprovação do caráter não flexível que as mesmas comportam, atento o propósito da execução. Não obstante, são variadas as normas que expressam, simultaneamente, imperatividade e alternatividade, no sentido de, definindo imperativamente comportamentos, permitem aos destinatários a escolha entre alguma das várias hipóteses apresentadas. É o que acontece quando o legislador, no mesmo preceito ou em preceitos distintos, simultaneamente, fixa o sentido da atuação – o que *deve* ou *não deve* ser feito – e concede ao destinatário a escolha de um entre os vários caminhos identificados para dar concretização a essa atuação, mediante o emprego de expressões que refletem a existência de opções ("*ou*"²¹). Poderão estas normas ser tidas como imperativas ou como facultativas? A dúvida levanta-se porque, ainda que o legislador apresente ao destinatário alternativas, este só poderá atuar em conformidade com as hipóteses existentes. Ou colocando a questão noutros termos: só poderão ser tidas como normas imperativas aquelas que fixam um único sentido de atuação? Parece-nos que não. A possibilidade de escolha eventualmente concedida ao destinatário nestes termos está duplamente limitada: por um lado, pelo comportamento a encetar ou a não encetar e, por outro lado, pelos meios que poderá usar para o efeito (ainda que possam ser vários – mais do que um, pelo menos –, é o legislador que define quais são). Neste plano, saliente-se que o

16 Neste sentido, *vide* o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07/11/1989, Processo n.º 021847. Este e os restantes Acórdãos aos quais se faça referência nos presentes escritos são pesquisáveis em <http://www.dgsi.pt>.

17 *Vide*, por exemplo, o disposto no n.º 12 do artigo 223.º do CPPT.

18 *Vide*, por exemplo, o disposto no n.º 1 do artigo 51.º da LGT.

19 *Vide*, por exemplo, o disposto no n.º 7 do artigo 278.º do CPPT.

20 *Vide*, por exemplo, o disposto no n.º 3 do artigo 150.º do CPPT.

21 *Vide*, por exemplo, o disposto no artigo 195.º e n.º 1 do artigo 199.º do CPPT.

resultado está imperativamente definido, apenas se flexibilizando a escolha do meio para o atingir que, de resto, também está normativamente limitada.

Fora dos cenários aqui identificados, as normas imperativas que disciplinam a execução fiscal contam com uma terminologia da qual decorrem imposições, sem ser atribuída margem de escolha aos respetivos destinatários quanto ao resultado a atingir (“*deve o funcionário*”²², “*deve o executado*”²³, “*não pode*”²⁴, “*não será*”²⁵).

Mas se tal imposição é capaz de surgir como evidente num primeiro momento, a certeza quanto à existência da mesma é capaz de ser abalada por preceitos que, em termos sistemáticos, surgem posteriormente, abrindo possibilidades de atuação que, naquele primeiro momento, não pareciam existir. Este cenário, em termos de técnica legislativa, pressupõe, normalmente, um mesmo preceito normativo (um mesmo *artigo*), composto por vários números e/ou alíneas²⁶. Quando assim é, ou seja, quando o legislador começa por impor um determinado comportamento (de *facere* ou de *non facere*) e, posteriormente, faz cessar essa imposição, poder-se-á manter a qualificação daquela norma como uma norma imperativa?

A resposta poderá conhecer contornos diferentes, em função do teor do preceito que vem colocar em crise a imperatividade detetada anteriormente. Isto porque o legislador pode, num primeiro momento, definir um determinado comportamento (v.g. deve ser prestada garantia) e, posteriormente, definir, igualmente de forma imperativa, um outro comportamento (v.g. é dispensada a prestação de garantia). Por outro lado, pode o legislador também, num primeiro momento, definir um determinado comportamento (v.g. não há lugar à realização da venda) e, posteriormente, conceder a *possibilidade* de afastamento daquela imposição (v.g. o impedimento à realização da venda pode cessar).

Na primeira das hipóteses apresentada (se $A = B$; $A+a = C$)²⁷, em bom rigor, a imperatividade não deixa de surgir, ainda que implique a adoção de

22 *Vide*, por exemplo, o disposto no n.º 3 do artigo 215.º do CPPT.

23 *Vide*, por exemplo, o disposto no artigo 170.º do CPPT.

24 *Vide*, por exemplo, o disposto no n.º 1 do artigo 182.º e n.º 4 do artigo 193.º do CPPT.

25 *Vide*, por exemplo, o disposto no n.º 2 do artigo 235.º do CPPT.

26 *Vide*, por exemplo, o disposto nos n.ºs 2 e 6 do artigo 244.º do CPPT e o disposto nos n.ºs 3 e 5 do artigo 198.º do CPPT.

27 A e A+a: previsão; B e C: estatuição. Isto é, se for apresentado pedido de pagamento em prestações e se o executado pretende que a execução fique suspensa, então deve prestar uma garantia ou obter a dispensa para o fazer. Se for apresentado pedido de pagamento em prestações e a dívida for inferior a 5.000 € para pessoas singulares ou 10.000 € para pessoas coletivas, então o executado fica dispensado de prestar garantia, sem que tenha de o pedir.

condutas distintas, considerando que em ambos os preceitos são impostos comportamentos. Já na segunda das hipóteses apresentada (se D = E; D = F)²⁸, a imperatividade surge, pelo menos, mitigada, pela alteração do discurso legislativo, que encontra uma atenuação da sua rigidez.

Ora, quando o legislador fixa uma imposição capaz de ser afastada, estar-se-á perante uma norma imperativa? Em termos práticos, está-se a dizer que um determinado comportamento deve ser concretizado ou que não deve ser concretizado, a não ser que o destinatário não o queira. Trata-se esta de uma interpretação que parte de uma leitura conjugada de ambos os preceitos, lendo-os em articulação: um surge na sequência do outro. Uma interpretação que atenda individualmente a cada um dos preceitos surge-nos como inadequada perante as regras de interpretação das normas jurídico-tributárias²⁹, desde logo no que concerne às exigências de uma interpretação sistemática.

Recordemos, para melhor compreensão desta questão, o fundamental traço caracterizador das normas jurídicas imperativas: imposição de uma determinada conduta aos seus destinatários. Surgindo desvios à imposição, no sentido de se permitir (mediante o emprego de uma terminologia que indique *possibilidade* – desde logo, “pode” ou “salvo opção”) a adoção de comportamentos distintos, afastando-se, se se assim quiser, aquele comando, estaremos perante uma norma facultativa.

Partindo deste entendimento, e também de uma interpretação sistematizada e articulada, somos levados a concluir que as normas nas quais o legislador começa por estabelecer uma imposição para, depois, fazer depender o cumprimento da mesma da *vontade* dos destinatários, revestem a qualidade de normas facultativas. Evidentemente que a par da interpretação sistematizada, deve ser, como se disse, igualmente conferida relevância à letra da lei, ao contexto de tempo e de lugar em que norma surgiu e à teleologia que se lhe reconduz. Assim, para além de os preceitos deverem ser interpretados em articulação, o emprego daquelas expressões que manifestam *possibilidades* deve ser tido como assumindo esse mesmo propósito de flexibilização do comando, nesse sentido literal, colado à letra da lei. Por outro lado, atender ao

28 D: previsão; E e F: estatuição. Isto é, se for penhorado o imóvel destinado exclusivamente a habitação própria e permanente do devedor ou do seu agregado familiar (e desde que preenchidos os demais requisitos legais), então não poderá o mesmo ser vendido. Se for penhorado o imóvel destinado exclusivamente a habitação própria e permanente do devedor ou do seu agregado familiar (e desde que preenchidos os demais requisitos legais), então poderá o mesmo ser vendido, assim o querendo o executado.

29 Cfr. artigo 11.º da LGT.

contexto em que surge tal solução normativa e ao fim que se pretende atingir com a adoção da mesma permitirá melhor justificar o sentido mais ou menos flexível em que deve ser interpretada.

Trata-se de uma conclusão que, aplicada ao disposto nos n.ºs 2 e 6 do artigo 244.º do CPPT, se afasta do entendimento vertido no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10 de abril de 2019, Processo n.º 0852/17.5. Aqui, o n.º 2 do artigo 244.º do CPPT, foi considerado como uma norma jurídica imperativa³⁰.

O aludido preceito, fruto das alterações introduzidas pela Lei n.º 13/2016, de 23 de maio – que alterou o CPPT e a LGT e “protege a casa de morada de família no âmbito de processos de execução fiscal” –, determina que “não há lugar à realização da venda de imóvel destinado exclusivamente a habitação própria e permanente do devedor ou do seu agregado familiar, quando o mesmo esteja efetivamente afeto a esse fim”, numa solução que pretende assegurar o direito fundamental à habitação do devedor e da sua família no âmbito da execução fiscal³¹.

No entendimento espelhado no aludido Acórdão, a venda em processo de execução fiscal – tida como negócio jurídico – concretizada em desrespeito pela disciplina ali contida, foi considerada como padecendo de nulidade, à luz do artigo 294.º do CC, invocável a todo o tempo, por qualquer interessado, e podendo ser declarada oficiosamente pelo tribunal, nos termos do artigo 286.º do CC. Afastou-se a qualificação da nulidade como sendo de cariz processual e foram também afastadas as regras da anulação da venda e dos prazos fixados para a mesma no artigo 257.º do CPPT, cujo regime se entendeu como estando previsto apenas para as situações de anulação da venda e não para as de nulidade deste ato.

A conclusão plasmada no Acórdão referido parte, então, de duas considerações: em primeiro lugar, parte do pressuposto que o n.º 2 do artigo 244.º do CPPT, constitui uma norma imperativa e, em segundo lugar, que da sua violação decorre a nulidade da venda assim concretizada, por aplicação do disposto no artigo 294.º do CC. Atento o enquadramento que se fez *supra*,

30 Espera-se que a análise que aqui se encetarà a propósito do disposto no artigo 244.º do CPPT possa auxiliar nos exercícios interpretativos que, porventura, sejam necessários perante outros preceitos em relação aos quais possam surgir as mesmas dúvidas.

31 Para uma análise mais detalhada sobre a alteração legislativa aqui em causa, *vide* o nosso “A proteção da casa de morada da família e da casa de habitação efetiva no processo de execução fiscal”, in *Cadernos de Justiça Tributária*, n.º 14, outubro-dezembro, 2016.

parece-nos que a qualificação do disposto no n.º 2 do artigo 244.º do CPPT, como uma norma imperativa é discutível, atenta a possibilidade de afastamento que o n.º 6 do mesmo preceito consagra. Trata-se este de um resultado que surge como fruto de uma interpretação sistematizada e literal. Mas também não nos parece ter sido intenção do legislador proibir a venda de tais imóveis em todas e quaisquer circunstâncias. Na verdade, o próprio n.º 3 do artigo 244.º afasta a proibição de venda quando em causa estejam imóveis que, no momento da penhora, estejam enquadrados na taxa máxima prevista para a aquisição de prédio urbano ou de fração autónoma de prédio urbano destino exclusivamente a habitação própria e permanente, em sede de IMT³² – ou seja, quando o valor tributável do imóvel for superior a 574.323,00 €, poderá o mesmo ser vendido. Daqui também se retira que a proibição de venda é meramente relativa. Poder-se-á dizer, é certo, que fora deste cenário acolhido no n.º 3 do artigo 244.º, a proibição de venda existe. Porém, tal proibição deixa de existir se o executado, precisamente nos termos do n.º 6 do mesmo preceito, a quiser fazer cessar, mediante requerimento, cujo deferimento não parece depender de quaisquer pressupostos, atenta a ausência de fixação dos mesmos. Esta salvaguarda das habitações não surge, pois, como prioridade perante imóveis de valor considerável e perante casos em que o executado, ele próprio, entende não carecer de tal salvaguarda, numa dimensão que dá voz à proteção da autonomia da vontade. De resto, a interpretação segundo a qual, fora dos casos em que o executado não manifeste a sua vontade no sentido de se afastar a proibição de venda, a venda está, imperativamente vedada, implica que fique esvaziada de sentido a qualificação das normas jurídicas como facultativas. Se assim fosse, em todos os casos em que não sejam, em termos práticos, adotadas as exceções legislativamente previstas, estar-se-ia perante imposições.

Numa outra perspetiva: poderá a imperatividade do preceito resultar da *ratio legis* que lhe subjaz? A intenção do legislador reconduzir-se-á à proteção da casa de morada de família que, perante a aplicação do disposto no artigo 50.º da LGT, surgia como penhorável e vendível como qualquer outro bem integrado na esfera patrimonial do executado³³, de uma forma pouco compatível com preocupações de índole social e com a salvaguarda do imóvel que se mostra indispensável à realização individual de cada um. Ora, ainda que esta solução

³² Cfr. alínea a), do n.º 1 do artigo 17.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, que aprovou o Código do Imposto Municipal sobre as Transações Onerosas de Imóveis.

³³ Numa solução distinta daquela que se encontra no âmbito do processo executivo civil – cfr. n.º 5 do artigo 733.º do Código de Processo Civil – aprovado pela Lei n.º 41/2013, de 26 de junho (doravante “CPC”).

possa ser reconduzível à esfera mais ampla da proteção de interesses de ordem pública – no sentido de ser do interesse da comunidade, em termos gerais, a garantia da existência de um local adequado para a habitação –, parece-nos que o *busílis* do efeito protetor se reconduz à esfera mais restrita de cada proprietário, em si mesmo, num direito de índole pessoal. Parece-nos, assim, que a atribuição do caráter imperativo ao disposto no n.º 2 do artigo 244.º do CPPT, não poderá ser fruto da consideração de interesses de ordem pública que surgem aqui, no nosso entender, apenas em segundo plano³⁴.

Por outro lado, poder-se-á manter a qualificação do preceito como uma norma imperativa em função dos respetivos destinatários? Isto é, poderá a imperatividade ser apreciada do ponto de vista subjetivo? O disposto no n.º 2 do artigo 244.º assume como destinatário o órgão de execução fiscal, dizendo-lhe que os imóveis ali previstos (e não enquadráveis na hipótese do n.º 3) não podem ser vendidos. Já o disposto no n.º 6 do artigo 244.º, assume como destinatário o executado, dizendo-lhe que, querendo, pode fazer cessar aquela proibição. Poder-se-á, assim, dizer que para o órgão de execução fiscal a proibição de venda dos aludidos imóveis é imperativa? Uma vez mais, parece-nos que não, precisamente porque tal proibição é capaz de ser afastada. É certo que tal afastamento não depende da *vontade* do destinatário da proibição. Aliás, no contexto do processo de execução fiscal (como, de resto, em qualquer âmbito procedimental ou processual tributário em que atue a Autoridade Tributária e Aduaneira), o órgão de execução fiscal não compreende vontades próprias e as decisões que possa tomar devem sempre contar com acolhimento normativo. Por este motivo, a prévia identificação dos destinatários da imposição como condição da qualificação das normas jurídicas (como imperativas ou facultativas) não parece ir ao encontro dos propósitos associáveis a tal qualificação. A identificação dos sujeitos destinatários das normas imperativas será relevante no âmbito das consequências associáveis à violação das mesmas.

³⁴ Como exemplo de uma situação em que se qualificou uma norma jurídica como imperativa pelo facto de proteger um interesse social tido por fundamental (no caso, a saúde pública) *vide* o Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, de 16/02/2017, Processo n.º 1452/14.7TBVCD.G1.

IV. A VIOLAÇÃO DE NORMAS IMPERATIVAS NO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

Concluindo-se que se está na presença de normas jurídicas imperativas, as consequências advindas em caso de desrespeito do comando imposto podem assumir contornos distintos, em função do tipo de comportamento que estiver em causa. Centremo-nos na *nulidade*.

Estando em causa a falta de citação (quando possa prejudicar a defesa do interessado) ou a falta de requisitos essenciais do título executivo (quando não puder ser suprida por prova documental), determina o legislador a existência de uma nulidade insanável³⁵, no sentido de a sanção não se produzir por mero decurso do tempo por falta da sua arguição ou conhecimento dentro do processo. E, de facto, a norma jurídica que consagra a obrigatoriedade de citação do executado³⁶ e a norma jurídica que identifica os requisitos essenciais do título executivo³⁷ são qualificadas como normas imperativas. Assim sendo, nestes casos, a violação das normas imperativas determina a declaração de nulidade de alguns atos do processo de execução fiscal, tendo por efeito a anulação dos termos subsequentes do processo que deles dependam absolutamente, aproveitando-se, em cumprimento do princípio da aproveitabilidade dos atos processuais, as peças úteis ao apuramento dos factos. Tais nulidades, que representam desvios do formalismo processual efetivamente seguido em relação ao formalismo processual prescrito na lei³⁸, são de conhecimento oficioso e podem ser arguidas até ao trânsito em julgado da decisão final. Tais nulidades são, então, fruto da violação de normas jurídicas vinculativas e surgem como consequências expressamente previstas pelo legislador.

Fora das situações referidas, a prática de um ato que a lei não admita ou a omissão de um ato que a lei exija, só determina a nulidade quando assim a lei o preveja³⁹ ou quando a irregularidade cometida possa influir no exame ou na decisão da pretensão do interessado ou ainda quando possa prejudicar ou violar os seus direitos ou interesses legalmente protegidos⁴⁰.

35 Cfr. artigo 165.º do CPPT.

36 Cfr. artigo 188.º do CPPT.

37 Cfr. artigo 163.º do CPPT.

38 Cfr. Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 7.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2019, p. 407.

39 *Vide*, por exemplo, o disposto no n.º 1 do artigo 80.º do CPPT.

40 Cfr. n.º 1 do artigo 195.º do CPC [aplicável *ex vi* alínea e) do artigo 2.º do CPPT].

Ora, conforme dizíamos, a invocação da nulidade como efeito associável à violação de normas jurídicas imperativas pode surgir em virtude do consagrado nos artigos 285.º a 294.º do CC. Em especial, nos termos do artigo 294.º, os negócios jurídicos celebrados contra disposição legal de caráter imperativo são nulos, salvo nos casos em que outra solução resulte da lei.

A possibilidade de aplicação das disposições do CC atinentes à nulidade – em especial, artigos 285.º a 294.º – dos atos praticados no contexto do processo de execução fiscal pressupõe o preenchimento cumulativo de duas condições. Por um lado, tais atos devem ser qualificados como *negócios jurídicos*. E por negócios jurídicos entende-se “actos jurídicos constituídos por uma ou mais declarações de vontade, dirigidas à realização de certos efeitos práticos, com intenção de os alcançar sob tutela do direito, determinando o ordenamento jurídico a produção dos efeitos jurídicos conformes à intenção manifestada pelo declarante ou declarantes”⁴¹. Por outro lado, a aplicação do CPPT não deverá representar uma possibilidade no caso em concreto, perante a ausência de disciplina que possa ser concretamente aplicável.

Debrucemo-nos sobre o primeiro dos pressupostos, por ser aquele que é capaz de suscitar questões que temos por pertinentes.

Devem, então, estar em causa atos tidos como negócios jurídicos. Poder-se-á falar em negócios jurídicos no contexto da execução fiscal? Exequente e executado emitem declarações de vontade tendentes à realização de determinados efeitos?

Em conformidade com o que já se teve a oportunidade de referir, não se poderá falar, em bom rigor, de declarações de vontade emanadas pelo órgão de execução fiscal, pelo menos não no sentido em que este atua na execução de acordo com intenções ou propósitos próprios. As atuações que concretiza e as decisões que toma são (ou devem ser) enformadas e limitadas normativamente. Assim, poder-se-á falar, quanto muito, em declarações de vontade de base normativa. Partindo desta premissa, e a título de exemplo, a decisão de suspensão do processo, o ato de penhora ou o ato de venda, desencadeados pelo exequente, podem ser tidos como negócios jurídicos? Ou noutra perspetiva: em causa estão atos de Direito privado ou de Direito público? A dúvida é mais evidente quando se está perante atos que não atribuem relevância à vontade do executado, situações estas em que não se vislumbra uma harmonização

⁴¹ Cfr. Mota Pinto, *Teoria Geral do Direito Civil*, reimpressão da 4.ª Edição de 2005, Coimbra, Coimbra Editora, 2012, pp. 377 e ss.

de vontades: do lado do executado, porque tal vontade, a existir, não releva, e do lado do exequente, porque tal vontade, como vimos, é de caráter *ex lege*, limitando-se a dar cumprimento ao que resulta da lei.

Esta encruzilhada poderá ser solucionada de uma forma simples, se se concluir que o disposto no CC – como, de resto, na demais legislação que vale subsidiariamente para o domínio tributário – é aplicável *com as necessárias adaptações*. Trata-se, porém, de uma solução que pode ser pouco rigorosa. A aplicação com as necessárias adaptações não deve pressupor um alheamento em relação àquela que é a condição de aplicação do disposto no artigo 294.º do CC: a existência de um negócio jurídico. A recondução desta figura aos contratos choca no contexto tributário e, em particular, choca na execução fiscal. É certo que na execução são vislumbráveis momentos nos quais ao executado é permitido agir de acordo com a sua vontade – dentro do que lei permite – e para defesa de interesses próprios, cabendo ao órgão de execução fiscal ou ao tribunal a decisão quanto à admissibilidade, em concreto, de tal atuação⁴². Mas mesmo nestes casos, como falar de uma harmonização de vontades se são as mesmas necessariamente condicionadas e limitadas normativamente? Já nas situações em que o executado, podendo intervir, atua através de uma reação contra decisões tomadas no contexto da execução, mais chocante parece dizer-se que se está perante negócios jurídicos⁴³. Os negócios jurídicos têm na sua génese uma ideia de *liberdade*, de criação autónoma de obrigações jurídicas, que pressupõem, pelo seu caráter consensual, a igualdade jurídica entre as partes, numa dimensão que não encontra paralelo no domínio da execução fiscal, perante a posição de autoridade ou de supraordenação em que se encontra a Autoridade Tributária e Aduaneira.

Numa linha de raciocínio próxima, mas ainda assim autonomizável, se se constata que, no domínio do processo de execução fiscal, não são vislumbráveis, entre exequente e executado, negócios jurídicos conhecedores dos contornos que tradicionalmente os concetualizam, poder-se-á admitir um entendimento que os banalize ou que os adapte ao domínio da execução fiscal? Tal banalização ou adaptação teria de operar, pelo menos, em dois sentidos. Por um lado, implicaria considerar como declarações de vontade aquelas que, por um lado, não representam interesses próprios de quem as manifesta e que encontram

⁴² Pense-se, por exemplo, no pedido de prestação de garantias, no pedido de pagamento em prestações, no pedido de dação em pagamento.

⁴³ Pense-se, por exemplo, na reversão, na penhora e na venda de bens.

na norma o seu fundamento e limite. Por outro lado, a harmonização ou a articulação de vontades teria de surgir com a concordância ou com a falta de reação da outra parte, perante aquela primeira declaração, no sentido de com ela discordar⁴⁴.

A aceitação de uma solução nestes termos implica, então, uma concetualização de *negócio jurídico* adaptada à realidade tributária e, em especial, à execução fiscal, num efeito que só poderá ser justificado, no nosso entender, se se reportar como revestida de caráter essencial para concretização de propósitos de justiça e de proteção de bens jurídicos fundamentais a invocação da nulidade nestes termos, indo, de resto, ao encontro do previsto na parte final do n.º 1 do artigo 195.º do CPC. Trata-se este de um reflexo do entendimento que se expôs *supra*, no sentido em que o que legislador pretende salvaguardar é a atuação em si mesma considerada, e não outros fins dela distintos, o que permite sustentar a nulidade, de acordo com o artigo 294.º do CC, como a consequência a considerar⁴⁵.

Em última análise, e como forma de dar sustento à aplicação do artigo 294.º do CC no contexto da execução fiscal, poderá o mesmo ser tido como um preceito materialmente constitucional, que densifica o princípio do Estado de Direito, enquanto fundamento da garantia de segurança jurídica e de proteção da confiança. A ser assim, está-se perante um preceito potencialmente aplicável a todo o ordenamento jurídico, consagrador de uma solução materialmente enformadora.

V. LINHAS CONCLUSIVAS

Sucintamente, passam-se a identificar as principais conclusões apuradas nos presentes escritos:

- a. As normas jurídicas dizem-se *imperativas* quando não conheçam derrogações resultantes, desde logo, da vontade dos seus próprios destinatários;
- b. Perante a violação de normas imperativas, a nulidade surge como uma das consequências que poderá afetar o ato desrespeitador;

44 Em termos práticos: se a venda é concretizada e se o executado não reage contra a mesma, ter-se-ia, no sentido exposto, chegado a um acordo.

45 Em termos práticos, e a título de exemplo, a proibição da venda da casa de morada de família justifica-se atento o tipo de imóvel que é e não se relaciona com propósitos assentes no mercado imobiliário ou outros.

- c. A disciplina do processo de execução fiscal, perante os propósitos que serve – reconduzíveis à salvaguarda de receitas necessárias à prossecução do interesse público – é particularmente marcada por normas jurídicas de carácter imperativo;
- d. É a simultânea ausência de possibilidade de derrogações e também a consideração de interesses de relevância pública que permitem, então, a qualificação de grande parte das normas que compõe a aludida disciplina como imperativa;
- e. Apurando-se que se está na presença de norma imperativa, a correspondente violação deverá suscitar as consequências estabelecidas pelo próprio legislador tributário ou, na sua ausência, as que são definidas por legislação que possa ser, efetivamente, aplicável, atenta a capacidade de adaptação ao domínio da execução fiscal;
- f. A aplicabilidade do disposto no artigo 294.º do CC aos casos em que são violadas normas imperativas que disciplinam o processo de execução fiscal é de admissibilidade duvidosa, atenta a tendencial inexistência de negócios jurídicos neste domínio;
- g. Tal aplicabilidade pressupõe uma adaptação do seu conteúdo ao domínio da execução fiscal, que passa necessariamente pela moldagem das declarações de vontade;
- h. Tal adaptação só parece justificar-se quando se entenda que é a mesma necessária – perante a ausência de uma outra solução – para dar guarida a propósitos de justiça do caso concreto;
- i. Rejeitando-se a aplicação do disposto no artigo 294.º do CC aos atos desencadeados no contexto da execução fiscal, *com as necessárias adaptações*, a invocação da nulidade com fundamento na violação de normas imperativas não o poderá usar como sustento;
- j. A nulidade pela violação de normas imperativas terá, portanto, de encontrar fundamento no próprio preceito violado – que expressamente comine a violação do seu comando com nulidade – ou da aplicação da legislação subsidiária, quando possa ser, como temos vindo a perceber, efetivamente aplicável;
- k. Não obstante, reconhece-se a aplicabilidade do disposto no artigo 294.º do CC no contexto da execução fiscal se for o mesmo elevado a preceito materialmente constitucional e, por isso, aplicável a todo o ordenamento jurídico.

PROCEDIMENTO E PROCESSO TRIBUTÁRIO RECURSOS JURISDICIONAIS E CUSTAS PROCESSUAIS

Priscila Santos e Raquel Santos Ferreira

SUMÁRIO

I. A reforma do contencioso tributário: considerações introdutórias;
II. Recursos jurisdicionais: principais alterações ao regime previsto no CPPT; II.1.1. Recurso das decisões proferidas em processos judiciais: o artigo 280.º do CPPT; II.1.2. Recurso por oposição de julgados; II.1.3. Interposição, processamento e julgamento dos recursos; II.1.4. Prazo para interposição de recurso no âmbito de processos urgentes; II.1.5. Recurso para uniformização de jurisprudência; II.1.6. Recurso de revista; II.1.7. Aplicação da lei no tempo; II.2. Outros mecanismos de recurso; II.2.1. O reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia; II.3. O recurso para o Tribunal Constitucional; II.4. Recurso para o Tribunal Europeu dos Direitos Humanos; III. Custas processuais no contencioso tributário.

I. A REFORMA DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO: CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS

Em setembro de 2019 foi enfim concretizada uma reforma que, embora não tenha contemplado todas as alterações desejáveis no âmbito da jurisdição tributária, materializou a necessidade há muito sentida de alguma renovação nesta sede. Todavia, não deixa de ser surpreendente, de um ponto de vista negativo, o facto de todo o procedimento legislativo inerente à reforma ter sido tão demorado, ainda mais se se atender a que as alterações operadas não foram, em rigor, alterações de maior – sem prejuízo da sua comprovada necessidade em face das matérias a que respeitam, bem como do estado asfíxico da justiça tributária que se vive.

Diante desse paradigma, esteve em preparação um acervo de anteprojetos de propostas de lei cujo intento era claro: o aumento da eficiência e celeridade da jurisdição administrativa e tributária, por forma a dotar os tribunais desta jurisdição de maior capacidade de resposta em face de um contexto consternado, caracterizado pelo elevado número de pendências nos tribunais e pela inaceitável demora no desfecho dos processos, colocando em causa a própria tutela jurisdicional efetiva, consagrada na Constituição da República Portuguesa – aprovada pelo Decreto de Aprovação da Constituição, publicado em Diário da República n.º 86/1976, Série I, de 10 de abril (doravante “CRP”) – e, bem assim, a segurança jurídica que é garantida pelo princípio do Estado de Direito Democrático aos cidadãos ou, para o que aqui nos importa, aos contribuintes.

Aquando da preparação desta reforma, o foco foi sempre a produção de mudanças cirúrgicas, mas com impacto, no ordenamento jurídico-tributário, sem prejuízo de a sua bondade e operatividade apenas poder vir a ser comprovada com a prática, num futuro mais ou menos próximo. Porém, o estado da justiça tributária em Portugal impunha, sem qualquer dúvida, que todo o procedimento legislativo que antecedeu à reforma tivesse sido mais célere, atendendo a que a urgência destas alterações – bem como de outras que ainda estarão por vir – era enorme.

Ora, esta reforma, que incidiu sobre os principais diplomas da jurisdição administrativa e tributária – o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais [aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de fevereiro (doravante “ETAF”)], o Código

de Processo nos Tribunais Administrativos [aprovado pela Lei n.º 15/2002, de 22 de fevereiro (doravante “CPTA”)] e o Código de Procedimento e de Processo Tributário [aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro (doravante “CPPT”)] – pretendeu, através das alterações desenhadas e entretanto concretizadas, alcançar alguma simplificação no domínio processual, a par da também necessária agregação, numa tentativa de fazer convergir e harmonizar a legislação processual tributária e a administrativa.

Embora tenham sido vários os aspetos que foram objeto de alteração em matéria tributária, o principal foco da reforma, no que particularmente respeita ao contencioso tributário, situou-se indubitavelmente ao nível dos recursos jurisdicionais em que as alterações foram profundas.

De facto, as alterações foram significativas em toda a extensão do Título V do CPPT, que trata os recursos jurisdicionais, não só através da alteração das normas existentes, mas também pela previsão ou admissibilidade, nesse domínio, de figuras até então apenas previstas no CPTA e aplicáveis subsidiariamente ao processo tributário, *ex vi* do artigo 2.º do CPPT, em virtude dos entendimentos jurisprudenciais e doutrinários que vieram a ser sufragados ao longo dos anos.

Os diplomas relevantes, para o que aqui nos importa, são a Lei n.º 118/2019, de 17 de setembro, e a Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro, cujas alterações operadas em matéria de recursos jurisdicionais serão de seguida analisadas brevemente.

II. RECURSOS JURISDICIONAIS: PRINCIPAIS ALTERAÇÕES AO REGIME PREVISTO NO CPPT

II.1.1. Recurso das decisões proferidas em processos judiciais: o artigo 280.º do CPPT

Nos termos do n.º 1 do artigo 280.º do CPPT, na versão anterior à reforma, era admissível o recurso direto para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, quando a matéria discutida fosse exclusivamente de direito. Contudo, a reforma trouxe uma singela alteração no que toca às competências daquela secção, plasmadas no artigo 26.º do ETAF, passando a mesma a conhecer tão-só dos recursos interpostos de decisões de mérito dos tribunais de primeira e segunda instância, com exclusivo fundamento em

matéria de direito (cfr. a parte final do n.º 1 do artigo 280.º do CPPT). O recurso direto para o Supremo Tribunal Administrativo passa, assim, a estar dependente da verificação cumulativa de dois requisitos: (i) a decisão objeto de recurso tem de ser uma decisão de mérito; e o (ii) o recurso tem de se basear, em exclusivo, em matéria de direito.

Apesar de poder passar despercebida, cremos que esta alteração terá um impacto positivo ao nível das pendências junto da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, revelando uma preocupação de racionalização do acesso ao órgão máximo de cúpula da jurisdição administrativa e fiscal, libertando-o do julgamento de meras questões processuais (v.g., o erro na forma de processo), o que é fundamental à luz da economia processual.

Importa ainda dar conta de uma outra alteração, conquanto se trate de uma minudência. Antes da reforma estava plasmada no n.º 3 do referido artigo 280.º do CPPT uma noção expressa de parte vencida¹, a qual deixou, com a reforma, de figurar expressamente naquele diploma. Todavia, tal supressão não suscita, em nosso entender, particulares dilemas: desde logo, por não se tratar de uma questão que, em primeira linha, ofereça dúvidas substanciais, não só por estar devidamente tratada na jurisprudência, mas também por ser possível buscar o seu sentido noutras disposições supletivamente aplicáveis ao processo tributário [v.g., o Código de Processo Civil – aprovado pela Lei n.º 41/2013, de 26 de junho (doravante “CPC”)].

II.1.2. Recurso por oposição de julgados

Outra das alterações concretizadas ao nível do artigo 280.º do CPPT prende-se com o recurso por oposição de julgados, previsto no seu n.º 3. Importa ter presente, desde logo, que o recurso por oposição de julgados difere do anterior recurso por oposição de acórdãos, que se encontrava previsto no artigo 284.º do CPPT, não tendo o mesmo objeto, fim ou regime.

Com efeito, o recurso por oposição de julgados tem por objeto decisões de primeira instância, ao passo que o recurso por oposição de acórdãos – agora eliminado por esta reforma – tinha por objeto decisões dos tribunais superiores, ditando o preceito que o instituía que “[c]aso o fundamento for a oposição de acórdãos, o requerimento da interposição do recurso deve indicar com a

¹ Na sua anterior redação, o n.º 3 do artigo 280.º do CPPT estabelecia que se considera “vencida, para efeitos da interposição do recurso jurisdicional, a parte que não obteve plena satisfação dos seus interesses na causa”.

necessária individualização os acórdãos anteriores que estejam em oposição com o acórdão recorrido, bem com o lugar em que tenham sido publicados ou estejam registados, sob pena de não ser admitido o recurso”.

Foquemo-nos, porém, nas alterações operadas ao n.º 3 do artigo 280.º do CPPT que, por força da reforma operada, passou a estabelecer que “[p]ara além dos casos previstos na lei processual civil e administrativa, é sempre admissível recurso, independentemente do valor da causa e da sucumbência, de decisões que perfilhem solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica, com mais de três sentenças do mesmo ou de outro tribunal tributário” (sublinhado nosso), quando anteriormente se referia às “sentenças do mesmo ou outro tribunal de igual grau ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior”.

Da análise do referido preceito legal, verifica-se que o recurso por oposição de julgados segue regras próprias, não estando dependente do valor do processo e, por isso, não se encontrando o acesso ao mesmo restringido ou de algum modo delimitado pela existência de alçadas. A sua tramitação faz-se de acordo com as regras plasmadas nos artigos 281.º a 283.º do CPPT, não estando – nem nunca tendo estado – sujeito às regras específicas do recurso por oposição de acórdãos, então previstas no artigo 284.º daquele código.

Este recurso destina-se a dar resposta aos casos em que a decisão recorrida, proferida em primeira instância, adota solução oposta, quanto ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica, àquela adotada em mais de três sentenças do mesmo ou de outro tribunal tributário. Pressupõe, em face disso, que se esteja perante de um idêntico quadro regulador, mas também uma idêntica realidade factual, viabilizando o combate às contradições do sentido decisório, sobretudo ao nível da primeira instância, em que, diante de um maior número de juízes, se vê exponenciada a probabilidade de serem proferidos juízos contraditórios em casos substancialmente idênticos.

Ora, da redação anterior do n.º 3 do artigo 280.º do CPPT decorria que o recurso por oposição de julgados seria admitido no caso de haver contradição relativamente a uma “decisão de tribunal de hierarquia superior” – leia-se uma decisão do Tribunal Central Administrativo (Norte ou Sul) ou do Supremo Tribunal Administrativo –, embora nunca do Tribunal Constitucional. Todavia, atenta a sua atual redação, parece ter deixado de se prever a possibilidade de recorrer com base numa decisão de um tribunal de hierarquia superior, desde

logo pela referência às “sentenças do mesmo ou de outro tribunal tributário”. Com efeito, configurando a sentença e o acórdão realidades diferentes, em função da composição do tribunal que profere um e outro – sendo que a sentença é proferida por um tribunal singular e, por isso, tratar-se-á de um tribunal de primeira instância e não de um outro, de natureza coletiva, como é o caso do Tribunal Central Administrativo ou do Supremo Tribunal Administrativo –, somos do entender que a alteração legislativa preconizada pela reforma teve em vista, efetivamente, restringir o âmbito de aplicação deste recurso.

Embora seja esta a interpretação que, no nosso entendimento, se adequa em face da letra da lei e, bem assim, daquela que terá sido a intenção do legislador em face da supressão da expressão “tribunal de hierarquia superior”, julgamos que as refrações práticas desta alteração representam uma diminuição manifesta das garantias dos contribuintes – que não têm acesso às decisões de primeira instância dos demais contribuintes – em detrimento das garantias da Autoridade Tributária que, naturalmente, por força da sua composição e organização, tem acesso a todas as decisões jurisdicionais.

II.1.3. Interposição, processamento e julgamento dos recursos

Neste domínio, importam algumas considerações de relevo, atinentes à alteração do prazo para interposição do recurso que se vê aumentado para 30 dias, passando a estar expressamente previsto no n.º 1 do artigo 282.º do CPPT.

Nos termos do n.º 2 daquele preceito legal, o recurso passa a ser interposto mediante requerimento dirigido ao tribunal que proferiu a decisão, juntando alegação – enunciando os vícios imputados à decisão recorrida e formulando conclusões –, cabendo à secretaria, quando receba o requerimento, promover officiosamente a notificação do recorrido e, bem assim, do Ministério Público para contra-alegar, no prazo de 30 dias. Note-se que até à reforma, para além de ser necessária a prolação de despacho de admissão do recurso, só depois era iniciada a contagem do prazo para apresentação de alegações e, conseqüentemente, contra-alegações, sendo o mesmo mais reduzido, nomeadamente de 15 dias (com exceção dos processos urgentes).

Com menor relevo, ainda que de importância notável em face da obsolescência do preceito em apreço ocasionada pelas alterações legislativas de 2013 ao processo civil, surge a alteração ao artigo 281.º do CPPT que, até

à reforma, estabelecia que os recursos de decisões em processo tributário seriam interpostos, processados e julgados como os agravos em processo civil. De facto, volvidos tantos anos desde a revisão ao CPC que suprimiu o recurso de agravo, não se compreendia o motivo pelo qual ainda não se tinha alterado a norma do CPPT que a ele fazia referência. Hoje, porém, o artigo 281.º prevê que “[o]s recursos das decisões proferidas pelos tribunais tributários, ainda que interlocutórias, regem-se pelo disposto no Código de Processo Civil, salvo o disposto no presente título”.

De notar ainda uma outra alteração, desta feita ao n.º 4 do artigo 282.º do CPPT, relativa às situações em que o recurso tem por objeto a reapreciação de prova gravada, em que ao prazo para interposição e resposta do recurso são acrescidos 10 dias, situação que antes da reforma não era, de todo, afluída naquele diploma legal.

II.1.4. Prazo para interposição de recurso no âmbito de processos urgentes

No que respeita aos recursos no âmbito de processos urgentes, com previsão no artigo 283.º do CPPT, é importante dar nota de que a respetiva epígrafe foi alterada, passando, ao invés de se referir às “[a]legações apresentadas simultaneamente com a interposição do recurso”, a referir-se, explicitamente, ao “[p]razo para interposição de recurso nos processos urgentes”.

Até à reforma, o referido preceito legal previa que a apresentação de recurso jurisdicional no âmbito de um processo urgente seria efetuada no prazo de 10 dias, através de requerimento conjuntamente com as alegações. No entanto, a referida norma não fazia referência a qualquer prazo para apresentação de contra-alegações – lacuna que veio sendo preenchida, ao longo do tempo, pela doutrina² – concluindo-se que uma vez admitido o recurso, o prazo para a apresentação das contra-alegações pelo recorrido era de 10 dias, ou seja, igual ao prazo de que o recorrente dispunha para alegar, à luz da igualdade de meios processuais, plasmada no artigo 98.º da Lei Geral Tributária – aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro (doravante “LGT”).

² A este respeito elucida-nos Jorge Lopes de Sousa, in *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*, Vol. IV, 6.ª Edição, Áreas Editora, 2011, p. 458, quando refere que “[n]ão se estabelece regime de contra-alegação do recorrido, sendo certo que não é aplicável directamente o regime do art.º 282.º, n.º 3, por o início do prazo para contra-alegar não se poder contar a partir do termo do prazo para o recorrente alegar, por não existir prazo diferente do da interposição do recurso”.

Após a reforma, para além da alteração da sua epígrafe, verificou-se ainda uma ampliação do prazo para interposição do recurso nestes casos, que passou de 10 para 15 dias. No que respeita à tramitação do recurso, a reforma trouxe uma clara densificação da norma, passando a prever que os recursos são interpostos “mediante requerimento dirigido ao tribunal que proferiu a decisão, que inclui ou junta a respetiva alegação na qual são enunciados os vícios imputados à decisão e formuladas conclusões”, à semelhança do que prevê o n.º 2 do artigo 282.º do CPPT.

Contudo, não obstante a sua densificação, a norma continua sem mencionar, de modo expresse, qual o prazo para apresentação de contra-alegações de recurso – situação que, conforme se viu *supra*, foi (como provavelmente continuará a ser, mediante surgimento de eventual contenda) resolvida por via da atividade doutrinal e jurisprudencial e do uso por estas criado, as quais, em nossa opinião, deverão concluir que o prazo para contra-alegar é de 15 dias (*i.e.*, prazo idêntico ao recorrente).

II.1.5. Recurso para uniformização de jurisprudência

Através da reforma legislativa acima melhor contextualizada, passou a figurar expressamente no CPPT, designadamente no seu artigo 284.º, o recurso para uniformização de jurisprudência. Até então, este preceito legal previa o recurso por oposição de acórdãos – entretanto eliminado no ordenamento jurídico-tributário, o qual era aplicável apenas aos processos regulados no CPPT –, estando o recurso para uniformização de jurisprudência, previsto no artigo 152.º do CPTA, reservado para os processos que seguissem o regime previsto naquele código, como é o caso da impugnação administrativa (*v.g.*, a anteriormente designada de ação administrativa especial).

Esta evidente dispersão e falta de unificação entre a legislação processual administrativa e a legislação processual tributária era responsável por alguma incerteza, no que respeita ao mecanismo processual efetivamente aplicável, mesmo entre os profissionais do foro, resultando, por vezes, na perda do direito a recorrer em face de eventual erro na espécie processual utilizada³, embora também seja verdade que, sob determinadas circunstâncias, o Supremo Tribunal Administrativo fosse admitindo a convolação do recurso por oposição

³ Como referem Cristina Flora e Margarida Reis, in *Recursos no Contencioso Tributário*, Quid Juris, 2015, pp. 152-153, “[s]ublinhe-se que se estiver em causa um processo que siga o regime do CPPT (impugnação, oposição, etc.) então será aplicável o recurso por oposição de acórdãos previsto no artigo 280.º n.º 2 do CPPT, que se destina a uniformizar a jurisprudência nestas espécies de processos”, sendo que a respeito do artigo 150.º do CPTA, o qual consagra o recurso para uniformização de jurisprudência, o mesmo “é aplicável aos processos tributários que seguem o regime do CPTA”.

de acórdãos em recurso para uniformização de jurisprudência, nos termos e para os efeitos do artigo 152.º do CPTA.

A atual redação do artigo 284.º do CPPT é idêntica àquela prevista no CPTA para o recurso de para uniformização de jurisprudência, prevendo, no seu n.º 1, que “[a]s partes e o Ministério Público podem dirigir ao Supremo Tribunal Administrativo, no prazo de 30 dias contado do trânsito em julgado do acórdão impugnado, pedido de admissão de recurso para uniformização de jurisprudência, quando, sobre a mesma questão fundamental de direito, exista contradição: a) Entre um acórdão do Tribunal Central Administrativo, e outro acórdão anteriormente proferido pelo mesmo ou outro Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo; b) Entre dois acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo”.

No que respeita aos pressupostos de admissibilidade do recurso para uniformização de jurisprudência, além dos pressupostos de índole formal, o recurso está dependente do preenchimento de um conjunto de pressupostos materiais que, não decorrendo diretamente da letra da lei, têm sido concretizados pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo ao longo do tempo. Não podemos, no entanto, alongar-nos nesta exposição, cabendo dar sucintamente conta dos pressupostos materiais em apreço: (i) existência de contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento; (ii) a contradição em causa ter de se verificar quanto à mesma questão fundamental de direito, pressupondo não apenas a identidade entre o quadro regulador em causa num e noutro acórdão, mas também a identidade da realidade factual subjacente às duas (ou mais) situações; (iii) ter ocorrido o trânsito em julgado dos acórdãos em confronto; e (iv) a orientação perfilhada no acórdão recorrido não estar em conformidade com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo (cfr. o n.º 3 do artigo 284.º)⁴.

Quanto aos pressupostos formais, comecemos pela legitimidade que, nos termos do n.º 1 do artigo 284.º do CPPT cabe às partes – designadamente, a parte vencida de ação, atendendo ao critério geral de legitimidade previsto no artigo 141.º do CPTA⁵ – e ao Ministério Público. Importa, porém, atentar no seu

⁴ Veja-se, entre outros, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18 de setembro de 2013, proferido no Processo n.º 0853/13, disponível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/c97f30858b1d0d7d80257bf30053459c?Op=OpenDocument&ExpandSection=1>.

⁵ Tal compreende-se uma vez que é à parte vencida que interessa, em rigor, ver acolhida a sua pretensão pelo tribunal superior, na medida em que é a si que interessa primordialmente a uniformização da jurisprudência, máxime por referência ao caso concreto, sendo que é na sua esfera que os efeitos de uma eventual decisão se produzirão

n.º 7, que prescreve que o recurso “deve ser interposto pelo Ministério Público, mesmo quando não seja parte na causa, caso em que não tem qualquer influência na decisão desta, destinando-se unicamente à emissão de acórdão de uniformização sobre o conflito de jurisprudência” (sublinhado nosso). Do texto da norma parece decorrer, pois, que nos casos em que o Ministério Público não figure como parte na ação, incumbe-lhe um verdadeiro dever e/ou obrigação de interposição do recurso para uniformização de jurisprudência, atuando como guardião da estabilidade da aplicação do direito em sede tributária. A esta previsão legal parece estar subjacente uma vocação uniformizadora de caráter geral, pois que uma eventual decisão uniformizadora não contenderá com o litígio concreto, não se verificando o efeito rescisório da decisão recorrida caso venha a ter vencimento a solução oposta. Dito isto, entendemos que existe, de facto, um dever a cargo do Ministério Público, decorrente daquele n.º 7, sendo, contudo, defensável tratar-se de uma mera faculdade ao dispor do Ministério Público, não devendo este pugnar pela interposição do recurso perante uma simples situação de contradição de acórdãos, mas unicamente quando no âmbito dessa contradição seja corporizada uma violação gravosa de princípios basilares do ordenamento jurídico, cuja gravidade torna imperativa a interferência do Supremo Tribunal Administrativo para resolução da querela jurisprudencial.

No que respeita ao prazo para interposição do recurso, o mesmo é de 30 dias contados do trânsito em julgado da decisão de que se recorre, o que não oferece dúvidas porquanto está em causa um recurso extraordinário, cuja própria natureza determina que o mesmo apenas possa ter lugar depois de a decisão recorrida se encontrar parcialmente consolidada na ordem jurídica. Posto isto, o recurso não será, evidentemente, admitido, caso a decisão impugnada seja ainda passível de recurso ordinário.

O n.º 2 do referido preceito legal impõe que a petição de recurso seja acompanhada da “alegação na qual se identifiquem, de forma precisa e circunstanciada, os aspetos de identidade que determinam a contradição alegada e a infração imputada ao acórdão recorrido”, compelindo o interessado a garantir o preenchimento do requisito material mais intrincado nesta sede – a verificação da existência de contradição relativamente à mesma questão

imediatamente. Sempre se recorde, porém, que estando em causa um recurso extraordinário, cuja interposição tem lugar após o trânsito em julgado da decisão impugnada, a possibilidade de ver anulada determinada decisão que é desfavorável apenas poderá ter lugar nesta fase – tratando-se como que de uma “última chance” – ou, eventualmente, através da interposição de recurso de revista excecional.

fundamental de direito, pressupondo, igualmente, a identidade do quadro fático subjacente aos acórdãos em confronto. A falta do preenchimento deste pressuposto é, de resto, aquela que mais vezes tem sido responsável pelas decisões de não provimento do recurso pelo Supremo Tribunal Administrativo.

O julgamento do recurso é efetuado pelo Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo o que, *per se*, confere maior solenidade ao julgamento e, em consequência, uma maior força persuasiva, num domínio em que é justamente esse pendor persuasivo que reveste o acórdão uniformizador que é responsável por alcançar uma unificação jurisprudencial e, com ela, a estabilidade do quadro judicativo.

Veja-se, com relevo para o que nos interessa, que a decisão de provimento do recurso não afeta qualquer decisão anterior à impugnada, nem quaisquer situações jurídicas constituídas ao abrigo daquela, nos termos do n.º 5 do aludido preceito legal.

A decisão tem efeito substitutivo, ou seja, sendo proferida decisão que confirme a contradição alegada, esta anula o acórdão impugnado, substituindo-o e decidindo a questão controvertida, evitando-se, assim, o arrastar do processo e o desperdício de meios.

Uma nota importante para o seguinte: tratando-se de um recurso extraordinário, interposto, portanto, após o trânsito em julgado da decisão recorrida, verifica-se que este recurso não tem a virtualidade de manter os processos de execução fiscal suspensos, nos termos do artigo 169.º do CPPT, pelo que, à luz desta norma – e sem prejuízo da necessidade de a Autoridade Tributária assegurar a legalidade e legitimidade da sua atuação –, os processos de execução fiscal seguirão os seus trâmites normais. Estes aspetos, que à primeira vista parecem ser de menor importância podem votar à ineficácia do instituto, na medida em que a suspensão da execução na pendência dos processos de execução fiscal é uma garantia importante para quem recorre e condiciona, portanto, os comportamentos processuais que adota.

II.1.6. Recurso de revista

Com a reforma, passou também a estar expressamente prevista a admissibilidade, no contencioso tributário, do recurso de revista excecional, até então apenas previsto no artigo 150.º do CPTA e cuja aplicação, em sede

processual tributária, vinha sendo admitida há algum tempo pela jurisprudência.

Veja-se, a este respeito, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18 de abril de 2018, proferido no Processo n.º 0471/17, que cristalinamente conclui no sentido de que “[c]onstitui jurisprudência consolidada deste Supremo Tribunal, entretanto sancionada pelo Tribunal Constitucional a admissibilidade no contencioso tributário do recurso excepcional de revista previsto no artigo 150.º do CPTA, encontrando a competência do STA para conhecimento do recurso fundamento legal na expressa remissão para o CPTA operada pelo artigo 2.º alínea c) do CPPT e bem assim na alínea e) do mesmo preceito legal, que opera remissão idêntica para o Código de Processo Civil, diploma este que desde as alterações que lhe foram introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 303/2007, de 24 de Agosto, passou também a prever recurso excepcional de revista para o STJ de acórdãos de tribunais da Relação, não havendo, pois, razão para tal recurso se ter apenas por excluído no contencioso tributário”⁶ (sublinhado nosso). Embora a jurisprudência se tenha consolidado neste sentido, a verdade é que a aplicabilidade da revista excecional ao processo judicial tributário foi, durante anos, questão fortemente debatida, tendo gerado vários e sucessivos recursos, por parte do Ministério Público, para o Tribunal Constitucional, dando origem a um considerável – e, acima de tudo, indesejável – atraso na tramitação destes processos. No entanto, importa frisar que foi sendo entendimento (e, portanto, entendimento consolidado) que tal recurso era admissível no ordenamento jurídico-tributário, pelo que a alteração legislativa introduzida por esta reforma foi o culminar (e encerrar) da questão.

A previsão expressa do recurso de revista no CPPT é, por tudo isto, louvável. No entanto, trata-se de uma alteração que poderia já ter ocorrido e que, certamente, em muito teria beneficiado a jurisdição tributária, evitando a discussão em torno da questão, ainda para mais estando em causa um recurso que tem em vista, precisamente, a melhor aplicação do direito.

A respeito do recurso de revista, apenas pretendemos realçar a sua natureza excecional, não obstante a sua inserção sistemática na legislação processual – quer administrativa, quer tributária –, em que está previsto na parte que respeita aos recursos ordinários. Trata-se, pois, de um recurso que, embora ordinário, é manifestamente excecional, uma vez que consubstancia um desvio ao princípio

⁶ Disponível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/9346c5bf3c6141bf80258278003c81a4?OpenDocument>.

geral do duplo grau de jurisdição, permitindo, quando verificadas determinadas condições, aceder a um terceiro grau de jurisdição, nas condições plasmadas na lei^{7/8}.

No que concerne aos fundamentos do recurso importa, em traços bastante gerais, dar conta dos mesmos. Este recurso apenas pode ter como fundamento a violação de lei substantiva ou processual – e não o erro na apreciação de provas e fixação dos factos materiais em causa –, salvo se se verificar a “ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova”, conforme se retira do n.º 4 do artigo 285.º do CPPT.

Nos termos da referida disposição legal, cabe recurso de revista das decisões proferidas em segunda instância pelo Tribunal Central Administrativo, (i) estando em causa a apreciação de questão que, dada a sua relevância jurídica ou social, revista importância fundamental ou, por outro lado, (ii) quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito⁹.

Em razão da indeterminação inerente aos requisitos de admissibilidade deste meio processual, é natural que a sua densificação esteja acometida à jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, atendendo ao caso concreto em análise. Veja-se que, diferentemente do que sucede no processo civil – em que a admissibilidade do recurso de revista está dependente do preenchimento de um requisito quantitativo –, tanto no contencioso administrativo, como no contencioso tributário, o legislador fez depender a admissibilidade do recurso de pressupostos que, em rigor, consubstanciam conceitos indeterminados. Esta sua indeterminabilidade acaba por tornar o acesso ao mecanismo mais limitado. Daí que incumba ao julgador um papel importantíssimo ao nível da delimitação

⁷ Veja-se o que referem Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade, in *Contencioso Tributário II – Processo, Arbitragem e Execução*, Almedina, 2017, pp. 376–377, a respeito do princípio do duplo grau de jurisdição, designadamente que “[n]ão há dúvidas que este princípio vigora no âmbito do contencioso tributário, embora não esteja taxativamente consagrado numa determinada norma, quer na LGT, quer no CPPT. A sua aplicação decorre da conjugação das normas que regulam os recursos e as competências dos tribunais tributários em razão da hierarquia”.

⁸ A este respeito, Rita Pereira Jardim, in *O Recurso de Revista no Contencioso Tributário*, 2018, p. 53, refere – num contexto temporal prévio à reforma e, por isso, em que ainda não se encontrava expressamente previsto o recurso de revista no contencioso tributário –, que “não faria sentido que apenas no contencioso tributário não se permitisse o acesso a um duplo grau de recurso em situações verdadeiramente excecionais, com um enorme impacto para os sujeitos processuais e para o Direito em geral”, sendo que “tal ideia perde ainda mais sentido se considerarmos, por um lado, a natureza dos processos tributários, na medida em que se os mesmos se revelam suscetíveis de lesarem gravemente os direitos dos contribuintes e, por outro, a enorme complexidade técnica e específica das matérias fiscais que carecem de apreciação, em última análise, da secção de contencioso tributário do STA”.

⁹ Em razão da similitude do texto da norma, que é rigorosamente idêntica àquela do artigo 150.º do CPTA, veja-se, para maiores desenvolvimentos, Mário Aroso de Almeida e Carlos Alberto Fernandes Cadilha, in *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, Almedina, 2010, pp. 1145–1146.

e concretização dos pressupostos de admissibilidade do recurso. Se assim não fosse, julgamos que o recurso de revista não configuraria a “*válvula de escape do sistema*”, na medida em que se destinaria a “*utilizar apenas e só nos estritos pressupostos que definiu [o legislador]*”¹⁰.

Importa referir, ainda, que é ao recorrente que cabe o ónus de demonstrar a verificação dos referidos pressupostos de admissibilidade do recurso de revista, sendo que se não fizer referência à verificação dos mesmos *in concreto* – limitando-se, pois, a alegar quanto ao mérito –, deve o recurso ser liminarmente indeferido.

Nos termos do n.º 6 do artigo 285.º do CPPT, tem lugar a apreciação liminar sumária quanto ao preenchimento dos pressupostos de admissibilidade do recurso, a qual compete a uma formação de juízes do Supremo Tribunal Administrativo, constituída por três dos juízes mais antigos da Secção de Contencioso Tributário daquele tribunal, acabando por funcionar como um crivo, impedindo que a secção se detenha sobre a apreciação de recursos cujos pressupostos de admissibilidade não estão verificados.

II.1.7. Aplicação da lei no tempo

A Lei n.º 118/2019, de 17 de setembro, que consagra as referidas alterações entrou em vigor em 16 de novembro de 2019, estabelecendo um regime transitório relativamente a algumas das disposições introduzidas.

Importa, nesta sede, olhar em concreto ao artigo 13.º da Lei n.º 118/2019, de 17 de setembro, cuja redação é particularmente dúbia e, por isso, originou rapidamente uma discussão geral relativamente à sua interpretação. O referido preceito prevê que “[a]s alterações (...) são imediatamente aplicáveis, com as seguintes exceções: (...) (c) Aos recursos interpostos de decisões proferidas a partir da entrada em vigor da presente lei em ações instauradas antes de 1 de janeiro de 2012, aplicam-se as alterações às normas relativas aos recursos dos atos jurisdicionais”.

¹⁰ Cfr. o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 20 de maio de 2015, proferido no Processo n.º 0185/15, disponível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/599f2d9d1a11da6280257e520033cfb2?OpenDocument>. Atente-se ainda nas palavras de Mário Aroso de Almeida, in *O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos*, 2.ª Edição, revista e atualizada, Almedina, 2003, p. 323, quando refere que “não se pretende generalizar o recurso de revista, com o óbvio inconveniente de dar causa a uma acrescida morosidade na resolução final dos litígios”, competindo ao órgão de cúpula da jurisdição administrativa e fiscal sopesar a sua utilização, por forma a que funcione, efetivamente, enquanto válvula de segurança do sistema.

Em face da redação pouco clara da disposição transitória em apreço, várias e dissonantes posições foram defendidas quanto à mesma¹¹.

Volvidos cerca de seis meses sobre a entrada em vigor da Lei n.º 118/2019, de 17 de setembro, concluímos que o seu artigo 13.º veio estipular, no que concerne às ações instauradas antes de 1 de janeiro de 2012, que terá de se atender à data da prolação da decisão, pelo que, *(i)* se a decisão tiver sido proferida antes da entrada em vigor da Lei n.º 118/2019, de 17 de setembro (*i.e.*, antes de 16 de novembro de 2019), a interposição de eventual recurso deverá obedecer ao regime anterior à referida Lei, ou seja, o recurso deverá ser interposto no prazo de 10 dias a que aludia o n.º 1 do artigo 280.º do CPPT e, por seu turno, *(ii)* se a decisão tiver sido proferida após a entrada em vigor da referida Lei n.º 118/2019, de 17 de setembro (*i.e.*, após 16 de novembro de 2019), a interposição de eventual recurso deverá obedecer ao novo regime instituído pela referida Lei, ou seja, o recurso deverá ser interposto, juntamente com a sua motivação, no prazo de 30 dias (cfr. artigo 282.º do CPPT).

II.2. Outros mecanismos de recurso

II.2.1. O reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia

Embora esta não seja uma temática sobre a qual nos deteremos com particular acuidade, importam algumas considerações gerais sobre o tema.

O direito da União Europeia é, em primeira linha, aplicado pelos juízes dos tribunais nacionais que, em face dessa circunstância, figuram como juízes nacionais, por um lado, e juízes da União, por outro – adquirindo, assim, uma dupla condição. Assim, quando no âmbito de um litígio que haja sido submetido a seu escrutínio, seja suscitada a aplicação de uma norma comunitária – quer seja de direito europeu originário ou derivado –, e caso o juiz tenha dúvidas no que respeita à sua interpretação ou, por outro lado, na hipótese de lhe ser colocada qualquer questão que imponha um juízo de validade relativo a norma ou ato da União Europeia, deve aquele despoletar a intervenção do Tribunal de Justiça da União Europeia (doravante “TJUE”).

¹¹ De referir que, também nós (no Colóquio “Procedimento e Processo Tributário”, realizado em 22 de novembro de 2019 e organizado pelo Conselho Distrital de Lisboa) defendemos que da redação da norma transitória poderiam ser retiradas duas conclusões ou interpretações a seu respeito: *(i)* por um lado, parecia decorrer que o novo regime se aplica apenas aos processos em que não tenha sido proferida decisão final e quando estejam em causa ações instauradas antes de 1 de janeiro de 2012; *(ii)* por outro, parece decorrer também que o regime não seria aplicável, em qualquer circunstância, às ações instauradas após 1 de janeiro de 2012 – o que, de resto, entendíamos não ter sido a intenção do legislador.

A este último cabe, pois, pronunciar-se relativamente à interpretação das normas de direito europeu e sua validade, tendo em vista uma aplicação uniforme e tão constante quanto possível dos tratados e demais direito europeu no espaço da União Europeia. É nesse âmbito que tem um papel preponderante o reenvio prejudicial, mecanismo de crescente importância no dia-a-dia dos tribunais e cuja operatividade está em grande medida dependente dos magistrados, a quem incumbe desencadear este mecanismo.

No que respeita à obrigatoriedade do reenvio prejudicial, pode afirmar-se, em traços gerais, que, sempre que uma questão desta natureza seja suscitada perante qualquer órgão jurisdicional de um Estado-Membro, esse órgão pode, caso considere que uma decisão sobre essa questão é necessária ao julgamento da causa, pedir ao TJUE que sobre ela se pronuncie, embora, sempre que se esteja perante uma situação em que as decisões do órgão jurisdicional nacional não são suscetíveis de recurso, o mesmo seja obrigado a submeter a questão em causa ao TJUE¹².

Julgamos que este poder-dever do órgão jurisdicional nacional pode, contudo, levantar questões ao nível das decisões que “não sejam suscetíveis de recurso judicial previsto no direito interno”, na medida em que na jurisdição tributária – em particular no Tribunal Central Administrativo e no Centro de Arbitragem Administrativa – verifica-se que, embora seja admissível o recurso ordinário, o mesmo é de tal forma excepcional que, em nossa opinião, deverá entender-se que o órgão jurisdicional nacional está, efetivamente, adstrito ao reenvio prejudicial. Naturalmente que não se suscitando quanto às normas em escrutínio quaisquer dúvidas ou tendo as mesmas sido já esclarecidas pelo TJUE – considerando, nomeadamente a chamada “teoria do ato claro” (cfr. Acórdão do TJUE CILFIT, de 6 de outubro de 1982, Processo n.º C-283/81¹³), não devem os tribunais nacionais proceder ao reenvio prejudicial¹⁴.

II.3. O recurso para o Tribunal Constitucional

Quanto ao recurso para o Tribunal Constitucional, importam também breves considerações atinentes aos requisitos que norteiam a sua interposição.

¹² Cfr. o artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, publicado em Jornal Oficial da União Europeia C 326, de 26 de outubro de 2012, p. 0001-0390 (versão consolidada) e disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A12012E%2FTXT>.

¹³ Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=pt&jur=C.T.F&num=283/81&td=ALL>.

¹⁴ Neste sentido João Mota de Campos e outros, in *O Direito Processual da União Europeia – Contencioso Comunitário*, Fundação Calouste Gulbenkian, 2.ª Edição, 2014, p. 429.

Os recursos interpostos para o Tribunal Constitucional consubstanciam a chamada fiscalização concreta da constitucionalidade, permitindo que a norma em apreço seja escrutinada, *in concreto*, no âmbito de determinado processo¹⁵.

O artigo 69.º da Lei Orgânica do Tribunal Constitucional – aprovada pela Lei n.º 28/82, de 15 de novembro (doravante “LTC”) – prevê a aplicação subsidiária das normas de processo civil, nomeadamente aquelas respeitantes ao recurso de apelação, independentemente da natureza do processo na sua base. No entanto, Carlos Lopes do Rego¹⁶, entende que a alínea b) do n.º 1 do artigo 72.º da LTC configura uma exceção a este princípio.

As decisões que admitem recursos para o Tribunal Constitucional estão plasmadas no artigo 280.º da CRP, devendo também atender-se ao disposto no artigo 70.º da LTC. Tenha-se ainda em conta que o objeto deste recurso será sempre a decisão do juiz *a quo* de aplicar, ou não, a norma cuja inconstitucionalidade ou ilegalidade foi contestada, nos termos do artigo 71.º da LTC e, bem assim, do n.º 6 do artigo 280.º da CRP.

O juiz deve conhecer oficiosamente da inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma, não a aplicando, o que distingue o sistema português de outros em que, perante uma questão deste tipo, ou seja, a suscitação da inconstitucionalidade, a instância é suspensa até que haja pronúncia, por parte do Tribunal Constitucional, sobre a questão.

Podem recorrer para o Tribunal Constitucional o Ministério Público¹⁷ e quem, de acordo com a lei que regula o processo em que a decisão haja sido proferida, tenha legitimidade para dela interpor recurso, como se retira do n.º 1 do artigo 72.º da LTC, sendo que se entende, como tal, a parte que haja ficado vencida, nos termos do n.º 1 do artigo 680.º do CPC. O recurso é obrigatório para o Ministério Público em determinadas circunstâncias, designadamente aquelas plasmadas nos n.ºs 3 e 4 do artigo 72.º da LTC.

15 Referem Inês Domingos e Margarida Menéres Pimentel, in *Estudos sobre a jurisprudência do Tribunal Constitucional*, Aequitas, 1993, p. 429, que o maior número de processos apreciados por este órgão jurisdicional corresponde à suscitação da fiscalização concreta da (in)constitucionalidade das normas.

16 Carlos Lopes do Rego, in *Os recursos de fiscalização concreta na lei e na jurisprudência do Tribunal Constitucional*, Almedina, 2010, p. 10.

17 Como assinala Jorge Miranda, in *O Regime de Fiscalização Concreta da Constitucionalidade em Portugal*, Centro de Investigação de Direito Público, p. 15, “[p]ara lá do poder oficioso de cada juiz de apreciar a inconstitucionalidade, a atribuição ao Ministério Público de legitimidade confere ao recurso para o Tribunal Constitucional um carácter misto. O recurso não tem somente uma finalidade subjetiva de defesa de direitos e interesses das pessoas, tem também uma finalidade objetiva de defesa da integridade da ordem jurídica; e tal fica ainda reforçado quando se torna obrigatório (art.º 280.º, n.º 3, da Constituição)”. Disponível em: <https://www.icjp.pt/sites/default/files/media/1119-2440.pdf>.

O prazo para interposição do recurso é de 10 dias, interrompendo os prazos para interposição de outros (recursos) que eventualmente caibam da decisão e que apenas poderão ser interpostos finda a interrupção, nos termos do n.º 1 do artigo 75.º da LTC¹⁸. De notar, contudo, que os recursos previstos nas alíneas b) e f) do n.º 1 do artigo 70.º da LTC – *i.e.*, que apliquem norma cuja inconstitucionalidade haja sido suscitada durante o processo [alínea b)] ou que apliquem norma cuja ilegalidade haja sido suscitada durante o processo com qualquer dos fundamentos referidos nas alíneas c), d) e e) desse mesmo artigo [alínea f)] – apenas cabem de decisões que não admitam recurso ordinário, por a lei o não prever ou por já haverem sido esgotados todos os que no caso cabiam, salvo os destinados a uniformização de jurisprudência (cfr. n.º 2 do artigo 70.º da LTC).

A interposição do recurso é efetuada através de requerimento, nos termos do artigo 75.º-A da LTC, sendo que quando seja interposto de decisões que apliquem norma cuja inconstitucionalidade haja sido suscitada durante o processo, deve o requerimento assinalar a peça processual na qual tenha sido suscitada a questão (cfr. os n.ºs 1 e 2 do artigo 75.º da LTC). Estando em falta algum daqueles elementos legalmente exigidos, o requerente é convidado a colmatar as falhas em questão, sendo-lhe concedido, para tanto, um prazo de 10 dias, findo o qual o recurso será julgado deserto (cfr. n.ºs 5, 6 e 7 do artigo 75.º-A da LTC).

II.4. Recurso para o Tribunal Europeu dos Direitos Humanos

O Tribunal Europeu dos Direitos Humanos não configura, em rigor, uma verdadeira instância de recurso para os cidadãos europeus, sem prejuízo de essa ser a caracterização que normalmente lhe é assacada. Está, pois, em causa um tribunal internacional com competência para analisar queixas provenientes de pessoas singulares, organizações e sociedades que entendam ter sido alvo da violação de um dos direitos plasmados na Convenção Europeia dos Direitos Humanos – aprovada para ratificação pela Lei n.º 65/78, de 13/10 (“doravante CEDH”).

¹⁸ No caso de interposição de recurso ordinário, ainda que para uniformização de jurisprudência, tendo o mesmo sido negado com base na irrecorribilidade da decisão, o prazo para interposição de recurso para o Tribunal Constitucional é contado desde o momento em que a decisão de não admissão do recurso.

O Tribunal Europeu dos Direitos Humanos (doravante “TEDH”) iniciou funções em 1959, tendo em vista “assegurar o respeito dos compromissos que resultam, para as Altas Partes Contratantes” da CEDH e respetivos protocolos. É, desde 1998, o único sistema internacional tendente à tutela dos direitos humanos com natureza exclusivamente jurisdicional. Até ao fim de 2019, Portugal foi, segundo dados do Jornal Público¹⁹, alvo de 354 processos e condenado em 270 dos mesmos, sendo que a demora da justiça nos tribunais portugueses vem sendo a violação maioritariamente apontada no âmbito dos processos dirigidos àquele tribunal.

Nos termos do artigo 34.º da CEDH, “[o] Tribunal pode receber petições de qualquer pessoa singular, organização não governamental ou grupo de particulares que se considere vítima de violação por qualquer Alta Parte Contratante dos direitos reconhecidos na Convenção ou nos seus protocolos”, indicando o n.º 1 do artigo 35.º da CEDH, atinente às condições de admissibilidade do mecanismo, que “[o] Tribunal só pode ser solicitado a conhecer um assunto depois de esgotadas todas as vias de recurso internas, em conformidade com os princípios de direito internacional geralmente reconhecidos e num prazo de seis meses a contar da data da decisão interna definitiva”²⁰.

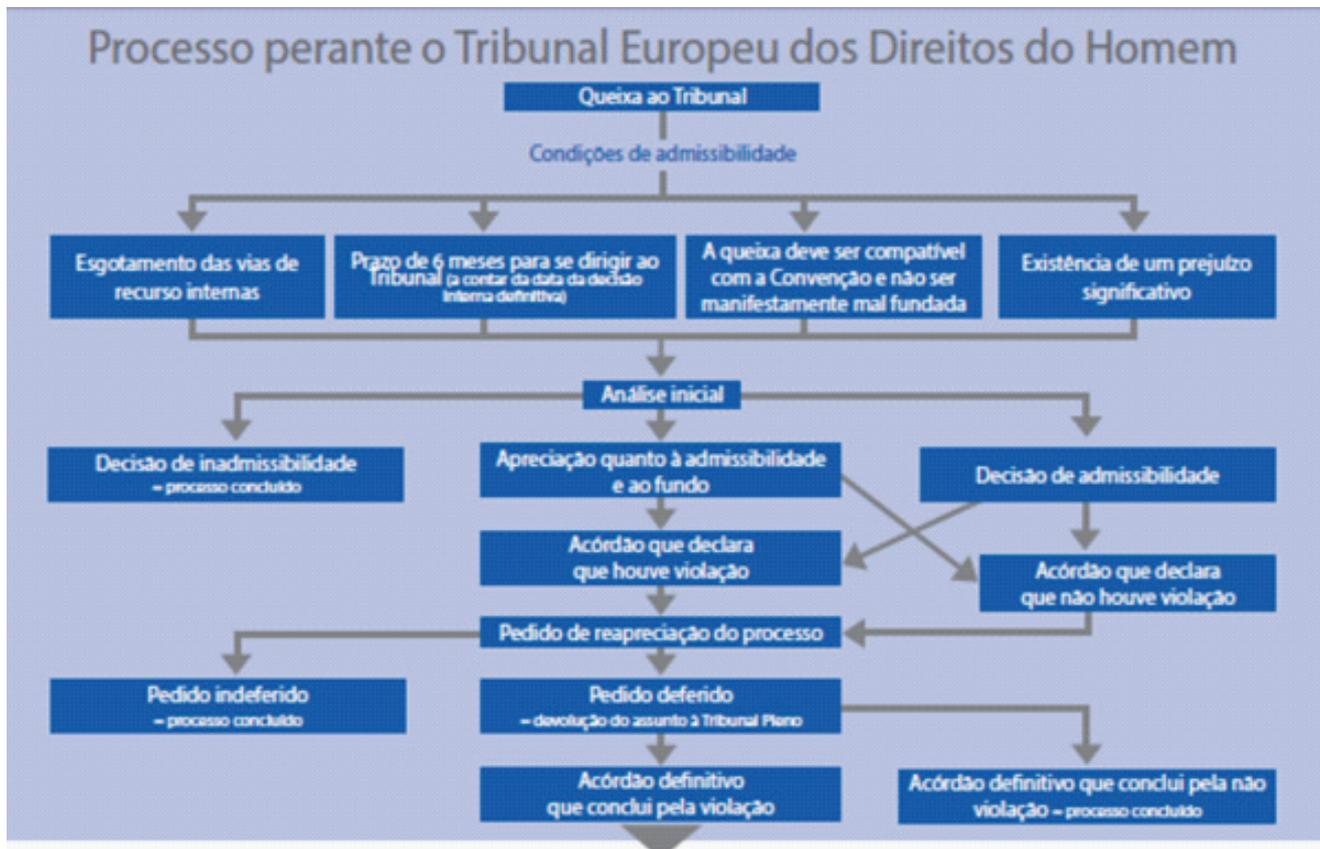
O requerente deve preencher, para submissão da queixa, um formulário próprio para o efeito que está disponível *online*²¹, não bastando a expedição por telecópia do formulário de queixa sem o envio do original ao Tribunal no prazo exigido, o qual é, portanto, indispensável.

19 Dados retirados de www.publico.pt.

20 Note-se que os requerentes estão apenas obrigados a esgotar as vias de recurso internas efetivamente disponíveis à data dos factos, isto é, das quais poderiam diretamente fazer uso, na medida em que lhes eram, àquela data, acessíveis e capazes de reparar a sua situação, apresentando possibilidade de sucesso (cfr. o Acórdão SEJDOVIC c. ITÁLIA, disponível em www.hudoc.echr.coe.int, nomeadamente o parágrafo 48).

21 Formulário disponível em www.echr.coe.int.

A estrutura para a admissibilidade do recurso junto do TEDH é a seguinte²²:



Por seu turno, a execução da decisão do TEDH pode ser resumida nos termos *infra*:



22

Fonte: Guia prático sobre a admissibilidade do Recurso para o TEDH, disponível em www.echr.coe.int.

III. CUSTAS PROCESSUAIS NO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

Em Portugal, não pode afirmar-se que a justiça é gratuita, sem mais, embora se lhe aponte uma tendencial gratuitidade²³. Contudo, cada vez mais se têm insurgido vozes contra o valor das custas que, na prática, acaba por funcionar como obstáculo ao acesso dos cidadãos à justiça, consagrado na CRP, no seu artigo 20.º, que prevê no n.º 1 que “[a] todos é assegurado o acesso ao direito e aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, não podendo a justiça ser denegada por insuficiência dos meios económicos”. A este propósito, veja-se Gomes Canotilho que entende que “a garantia do acesso aos tribunais pressupõe também dimensões prestacionais, na medida em que o Estado deve criar tribunais e processos adequados (direitos fundamentais dependentes da organização e procedimento) e assegurar prestações (apoio judiciário, patrocínio judiciário, dispensa total ou parcial de pagamento de custas e preparos), tendentes a evitar a denegação da justiça por insuficiência de meios económicos (...). O acesso à justiça é um acesso materialmente informado pelo princípio da igualdade de oportunidades”²⁴.

Com efeito, embora a CRP não consagre expressamente o acesso gratuito (ou tendencialmente gratuito) ao direito e aos tribunais, não deixa de prever um sistema que, embora dependente de uma contraprestação financeira, deve ser acessível aos que não dispõem de capacidade económica para suportar os seus custos. Com isto, temos que a fixação de contrapartidas financeiras não viola a CRP, é certo, embora o acesso à justiça não possa ser tão difícil que acabe por resultar obstaculizado, dificultando a intervenção judicial quando a mesma é, tantas vezes, tão urgente.

Ora, em geral nos procedimentos administrativos, incluindo aqueles do âmbito tributário, a regra é a da tendencial gratuitidade da justiça. Veja-se a este respeito a alínea d) do artigo 69.º do CPPT, que ao nível do procedimento de reclamação graciosa prescreve, como regra fundamental, a isenção de custas, mas também o artigo 15.º do Código do Procedimento Administrativo – aprovado pela Decreto-Lei n.º 4/2015, 7 de janeiro (doravante “CPA”) –, que prevê um princípio de gratuitidade, podendo ler-se que “[o] procedimento administrativo

23 Edgar Valles, in *Prática Processual Civil com o Novo CPC*, Almedina, 12.ª Edição, 2020, p. 355, refere que «[o] advérbio “tendencialmente” está desajustado, pois não se tem notado qualquer tendência para a gratuitidade».

24 José Joaquim Gomes Canotilho, in *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 11.ª Reimpressão da 7.ª Edição, Almedina, 2011, p. 668.

é tendencialmente gratuito, na medida em que leis especiais não imponham o pagamento de taxas por despesas, encargos ou outros custos suportados pela Administração”²⁵.

Contudo, não se verifica tal característica no que respeita aos processos que correm termos nos tribunais de qualquer ordem prevista no ordenamento jurídico português (constitucional, judicial e arbitral) em que a regra é, pois, a de que os processos judiciais estão sujeitos ao pagamento de custas, nos termos dos artigos 1.º e 2.º do Regulamento das Custas Processuais – aprovado pelo Decreto-Lei n.º 34/2008, de 26 de fevereiro (doravante “RCP”).

O artigo 527.º do CPC estabelece a regra geral em matéria de custas processuais, determinando que “[a] decisão que julgue a ação ou algum dos seus incidentes ou recursos condena em custas a parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da ação, quem do processo tirou proveito”, prevendo o n.º 2 que dará causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o seja.

Em matéria de custas aplica-se, sem surpresa, o RCP, o qual remete para as normas previstas no CPC, as quais são aplicáveis ao processo judicial tributário por força da remissão prevista na alínea e) do artigo 2.º do CPPT. O RCP iniciou a sua vigência no ordenamento jurídico português em 20 de abril de 2009, materializando uma reforma profunda em matéria de custas judiciais, tendo até ao momento atual sido alvo de um conjunto vário de alterações, sendo que a mais recente alteração foi operada pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março e, antes disso, pela Lei n.º 27/2019, de 28 de março.

De referir, também, a aplicação da Portaria n.º 419-A/2009, de 17 de abril, que regula o modo de elaboração, contabilização, liquidação, pagamento, processamento e destino das custas processuais, multas e outras penalidades.

As custas processuais abrangem a taxa de justiça, os encargos e as custas de parte, conforme resulta do n.º 1 do artigo 529.º do CPC, estando em causa um conceito que comporta três dimensões. A taxa de justiça consiste na quantia que é devida pelo impulso processual, os encargos prendem-se com as despesas com diligências processuais e, por fim, as custas de parte consubstanciam a compensação, pela parte vencida, do dispêndio que é suportado no processo pelo vencedor da ação, na proporção do decaimento.

²⁵ O CPA é de aplicação supletiva quer ao procedimento, quer ao processo judicial tributário *ex vi* do artigo 2.º, designadamente da alínea d), do CPPT.

A taxa de justiça corresponde, conforme referido acima, ao montante que é devido pelo impulso processual do interessado, sendo fixada em função do valor e da complexidade da causa. No que respeita à taxa de justiça devida no caso das espécies processuais do domínio tributário, isto é, que corram termos nos tribunais da jurisdição tributária, é necessária a destrição entre as que se reconduzem às tabelas II e III anexas ao RCP e aquelas que se reportam à tabela I, também anexa ao referido regulamento.

As tabelas II, III e IV figuram como especiais relativamente à tabela I, que estabelece um regime geral, sendo que este aplica-se tão-somente nos casos em que não deva aplicar-se o disposto nas tabelas II, III e IV anexas ao RCP. Veja-se que no caso dos recursos, a taxa de justiça é sempre fixada em função do disposto na tabela I-B, exceto se se tratarem de grandes litigantes em que a taxa é fixada pela tabela I-C.

O valor da causa, também designado por valor processual, é distinto consoante a espécie processual em apreço, sendo que a sua definição é importante para efeitos diversificados. Desde logo, releva para determinação da competência dos tribunais em função do valor da ação, para aferir da obrigatoriedade de mandato judicial, bem como da admissibilidade de recurso ordinário. No entanto, há um outro valor – usualmente designado por valor tributário – cuja importância está circunscrita ao domínio das custas processuais, uma vez que releva para determinação do montante devido a título de taxa de justiça.

Nos termos da lei, designadamente do n.º 1 do artigo 296.º do CPC e do n.º 1 do artigo 31.º do CPTA, encontra-se estabelecido que a toda a causa deve atribuir-se um valor certo, expresso em moeda legal, representativo da utilidade económica do pedido. Quer o CPC, quer o CPTA estabelecem normas orientadas para a fixação do valor da causa, sendo que o CPPT prevê igualmente normas de idêntica natureza no seu artigo 97.º-A, remetendo para a demais legislação em caso de lacuna, através do previsto nas alíneas c) e e) do seu artigo 2.º, consoante a espécie processual concretamente em causa. Assim, estando em causa processos tributários cuja natureza seja idêntica à dos processos próprios do contencioso administrativo, serão aplicadas as normas previstas no CPTA, nomeadamente nos artigos 31.º a 34.º daquele diploma, ao passo que quando em causa estejam espécies processuais que não perfilhem daquela identidade, no que respeita à sua natureza, será de aplicar a legislação processual civil.

Veja-se, com relevo para o que se discute nesta sede, o artigo 11.º do RCP, que determina que “[a] base tributável para efeitos de taxa de justiça corresponde ao valor da causa, com os acertos constantes da tabela i, e fixa-se de acordo com as regras previstas na lei do processo respetivo”²⁶. Este preceito estabelece, pois, um princípio de equiparação do valor da causa para efeitos de custas, ao valor da causa para efeitos processuais *tout court*. Todavia, estão previstas no RCP normas especiais no tocante ao valor da causa para efeitos de taxa de justiça, como sucede com o artigo 12.º daquele diploma.

No caso do processo tributário, importa, como se disse, olhar ao artigo 97.º-A do CPPT, sendo esta a norma que concretamente se lhe aplica, densificando os valores atendíveis, para efeitos de custas, no caso das ações que corram termos nos tribunais tributários.

A Lei n.º 27/2019, de 28 de março veio estabelecer a aplicação do processo de execução fiscal à cobrança coerciva das custas, multas não penais e outras sanções pecuniárias fixadas em processo judicial, procedendo igualmente à alteração de outros diplomas, designadamente o RCP. Nesta senda, é identificável o objetivo principal da transferência, para os funcionários da Autoridade Tributária, da competência em matéria de cobrança coerciva das custas, multas e outras quantias determinadas em processos judiciais que, até então, cabia aos oficiais de justiça.

Atendendo à referida alteração legislativa, o artigo 148.º do CPPT passou também a prever, na alínea c) do n.º 2, que o processo de execução fiscal abrange “custas, multas não penais e outras sanções pecuniárias fixadas em processo judicial”, tendo o artigo 35.º do RCP sido alterado, em conformidade.

Por seu turno, o n.º 9 do artigo 14.º do RCP passou a prever que quando haja lugar ao pagamento do remanescente da taxa de justiça, o responsável pelo impulso processual que não seja condenado a final, fica dispensado do seu pagamento, que é imputado à parte vencida e considerado na conta a final. Com isto, veio eliminar-se a regra – particularmente onerosa – que determinava que a parte que obtivesse provimento total na ação, tivesse de responder solidariamente com a parte vencida pelo pagamento do valor remanescente da taxa de justiça.

26 A este respeito, atente-se no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 421/2013, de 15 de julho de 2013, disponível em: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130421.html>, que julgou inconstitucionais as normas contidas nos artigos 6.º e 11.º, conjugadas com a tabela I-A anexa ao RCP, na redação introduzida pelo Decreto-Lei n.º 52/2011, de 13 de abril, quando interpretadas no sentido de que o montante da taxa de justiça é definido em função do valor da ação, sem qualquer limite máximo, não permitindo que o tribunal reduza o montante da taxa de justiça devida no caso concreto, atendendo, nomeadamente, à complexidade do processo e ao caráter manifestamente desproporcional do montante exigido a esse título.

A Tabela I anexa ao RCP refere que o remanescente é considerado na conta final a realizar após o trânsito em julgado da decisão final. Por sua vez, o n.º 7 do artigo 6.º do RCP determina que “[n]as causas de valor superior a (euro) 275 000, o remanescente da taxa de justiça é considerado na conta final, salvo se a especificidade da situação o justificar e o juiz, de forma fundamentada, atendendo designadamente à complexidade da causa e à conduta processual das partes, dispensar o pagamento”. Esta norma justifica-se em razão de em causa estarem valores particularmente elevados, tendo em vista atenuar, antes do termo da causa, a obrigação de pagamento da taxa de justiça nas ações de maior valor.

O Supremo Tribunal Administrativo tem entendido que a dispensa do pagamento do remanescente de taxa de justiça assenta no binómio da (i) complexidade da causa e da (ii) conduta processual das partes, a que deverá acrescer o (iii) critério da proporcionalidade da taxa de justiça face aos serviços prestados^{27/28}. Também o Tribunal Constitucional entendeu que “[a] fixação do valor da acção como critério de incidência da taxa judicial a cobrar resulta igualmente na violação dos princípios da justiça, da uniformidade, e da igualdade tributária, conduzindo à liquidação de taxas muito elevadas nuns casos e irrisórias noutros, em processos de igual complexidade processual”²⁹.

Importa visitar a jurisprudência maioritária nesta matéria, que vai no sentido de que as partes – sobretudo quando representadas por profissionais do foro – estão em condições de antever o que lhes será exigido a título de remanescente da taxa de justiça, pelo que é antes da elaboração da conta que deve ser requerida a dispensa a que se refere o n.º 7 do artigo 6.º do RCP, afigurando-se desajustado e, bem assim, extemporâneo, que tal seja feito em sede de reclamação da conta. Neste sentido, veja-se, entre muitos, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17 de maio de 2017, proferido no Processo n.º 01014/15, em que se pode ler que “o instrumento processual da reclamação da conta, dada a sua finalidade de correcção de erros na elaboração da conta de custas, não é o meio nem o seu momento é o adequado para a

27 Entre outros, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23 de maio de 2019, proferido no Processo n.º 01224/16.4BEPRT 0742/17, disponível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/e253c58a8e73752680258407003f2c5b?Op enDocument>.

28 Salvador da Costa, in *Regulamento das Custas Processuais Anotado e Comentado*, 3.ª Edição, Coimbra: Almedina, 2011, pp. 194-195.

29 Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 471/2007 de 25 de setembro de 2007, disponível em: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20070471.html>.

formulação do pedido de dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça”, bem como que “[o] próprio texto do artigo 6.º, n.º 7 do RCP, sugere que a ponderação da dispensa do remanescente da taxa de justiça deve ser feita antes da elaboração da conta final. E isto é assim, porque a condenação em custas tem necessariamente que preceder o acto de contagem, é antecedente lógico e pressuposto deste acto”³⁰.

30 Disponível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/dbf58581c46f260e8025812c00331e0f?OpenDocument&ExpandSection=1>.

A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA

Rogério M. Fernandes Ferreira¹

SUMÁRIO

1. Considerações introdutórias – 2. A legislação – 2.1. A arbitragem – 2.2. Os objetivos da Arbitragem tributária – 2.3. A celeridade processual – 3. Os Tribunais fiscais arbitrais competentes – 4. As matérias do Tribunal fiscal arbitral – 5. A vinculação da Administração tributária – 5.1. O objeto da vinculação – 5.2. Os serviços vinculados – 6. A composição do Tribunal fiscal arbitral – 7. Efeitos do pedido de constituição. – 8. Os árbitros – 8.1. Os requisitos dos árbitros – 8.2. A lista dos árbitros – 9. As Decisões Arbitrais – 9.1. A irrecorribilidade da decisão arbitral – 9.2. Os efeitos das decisões fiscais arbitrais – 10. As custas da arbitragem fiscal – 10.1. Os critérios da taxa de arbitragem

¹ Mestre em Ciências Jurídico-Económicas, Pós-Graduado em Estudos Europeus e licenciado em Direito pela U. Católica. Presidente da Associação Fiscal Portuguesa (desde 2007), *branch português da International Fiscal Association (IFA)* e do *Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT)* Antigo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais do XIV Governo Constitucional (2001-2002). Membro do Grupo de Trabalho para a Reforma da Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado (1997-1998) e da Comissão de Estudo da Tributação das Instituições e Produtos Financeiros (1998-1999), Coordenador do Grupo de Trabalho sobre o Procedimento, Processo e Relações entre Fisco e Contribuintes na Comissão para o Estudo da Competitividade Fiscal (2008-2009) e Presidente na Comissão de Reforma do Regime do Património Imobiliário Público (2005-2006). Advogado, é especialista em Direito Fiscal pela Ordem dos Advogados Portugueses e Sócio - fundador da RFF & Associados - Sociedade de Advogados, SP, RL. Autor de vários trabalhos publicados nas áreas do contencioso tributário e do direito fiscal, financeiro, segurador e orçamental e árbitro da lista de árbitros do Centro de Arbitragem Administrativa e Fiscal (CAAD).

- 10.2. As custas com árbitro designado pelo CAAD - 10.3. As custas com árbitro designado pelo Contribuinte - 11. O regime transitório. - 12. O Conselho Deontológico - 13. A cumulação de pedidos e coligação de autores na Arbitragem tributária - 14. Um balanço da Arbitragem tributária em Portugal.

ABSTRACT

The present article is a result of empiric research from the perspective of a lawyer as well as an analysis of the laws published on Tax Arbitration. Therefore, this article is a gathering of the different pieces of legislation in force in Portugal and their application during the past ten years they have been in force.

KEYWORDS

Tax Arbitration - Costs in the Arbitration Court Interest - Themes - Requirements to be an Arbitrator - Binding of tax Authorities - Tax Procedures - Tax Litigation.

1. CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS

Até ao virar do século XX foi inquestionável ser ao Estado a quem cabia a provisão do serviço de Justiça. A arbitragem foi também considerada durante algum tempo como uma ameaça à soberania estatal e à função jurisdicional que integra um dos fundamentos do Estado de Direito. Arguia-se, igualmente, que o princípio da separação de poderes que instituiu uma administração (pública, em especial tributária) e uma ordem jurisdicional autónoma que aprecia a legalidade da atuação daquela também poderia estar a ser ultrapassada.

O poder jurisdicional, visto como um dos mais essenciais aspetos da soberania do Estado, uma manifestação de pública *potestas*, não era compatível com a instituição da arbitragem, enquanto instrumento, privado, de resolução de litígios com a Administração tributária. O direito tributário, *imperium* do Estado, não se coadunava com esta solução, nem com o poder de definir os encargos fiscais que, a final, vão recair sobre os Contribuintes, de organizar essa carga fiscal e de assegurar a sua efetiva concretização.

Ultrapassados que foram estes argumentos mais, *jus publicistas*, a arbitragem tributária é considerada como um meio alternativo de resolução jurisdicional de conflitos, prevista no Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, cujo no preâmbulo é, desde logo, possível vislumbrar que as motivações do legislador foram no sentido de reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos Contribuintes, conferindo uma maior celeridade na resolução de litígios entre a Administração tributária e os Contribuintes e reduzir a pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais.

Com a introdução do Regime jurídico da arbitragem em matéria tributária, Portugal tornou-se, na Europa, país pioneiro, sendo, com exceção dos Estados Unidos da América, um dos poucos países com experiência nesta área. A experiência portuguesa, poderá, certamente, ser um contributo válido para a concretização deste meio alternativo de resolução de litígios, noutros ordenamentos jurídicos, especialmente, nos ordenamentos jurídicos de fonte lusófona, quem sabe no seio da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa (“CPLP”), enquanto, forma transitória que seja, de permitir a introdução de tribunais arbitrais nos Países Africanos de Língua Oficial Portuguesa (“PALOP”) (como foi já admitido, por exemplo, em Angola e em Cabo Verde).

Neste sentido, o presente artigo irá passar por uma breve análise ao Regime jurídico da arbitragem tributária, focada, essencialmente, na sua composição processual.

2. A LEGISLAÇÃO

A Arbitragem Tributária foi introduzida no ordenamento jurídico português, pelo Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

Nesse mesmo ano, foram aprovados os diplomas regulamentares com vista a operacionalizar o seu funcionamento. Assim, em 22 de março, é aprovada, pelos Ministros das Finanças, Administração Pública e Justiça, a Portaria n.º 112-A/2011, destinada a estabelecer os termos da vinculação da Administração fiscal ao procedimento arbitral tributário (recentemente alterada pela Portaria n.º 287/2019, de 3 de setembro).

Posteriormente, foram aprovados o Regulamento das custas e o Regulamento de Seleção de árbitros em Matéria Tributária.

Desde a sua entrada em vigor e, até à presente data, o regime foi alterado, sucessivamente, pela Lei n.º 20/2012 de 14 de maio, pelos Orçamentos de Estado para os anos de 2012 e 2013 (Leis n.º 64-B/2011 de 30 de dezembro e 66-B/2012 de 31 de dezembro, respetivamente), pela Lei n.º 24/2019, de 13 de março, Lei n.º 118/2019, de 17 de setembro, Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro e, por último, pela Lei n.º 7/2021, de 26 de fevereiro.

2.1. A arbitragem

Em termos genéricos, é possível definir a arbitragem como uma via alternativa de resolução de litígios, através de terceiros neutrais e imparciais – os árbitros – cuja decisão assume o mesmo valor jurídico que as decisões judiciais.

Nesta justa medida, a arbitragem tem, genericamente, como finalidades, a maior celeridade processual, o descongestionamento dos Tribunais judiciais e uma maior flexibilidade no que respeita a formalidades processuais, tendo tido uma crescente importância na resolução de litígios nas diferentes áreas do Direito, em particular na resolução de litígios internacionais e litígios decorrentes da atividade comercial.

2.2. Os objetivos da Arbitragem Tributária

Com a introdução da arbitragem fiscal, o Governo pretendeu reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos Contribuintes, assim como o aumento da celeridade na resolução de litígios que opõem a Administração tributária aos sujeitos passivos. Foi ainda assumido como objetivo que a possibilidade de resolução de litígios tributários pela via da arbitragem, reduza a pendência de processos administrativos e fiscais.

2.3. A celeridade processual

O Regime jurídico da arbitragem em matéria Tributária – como é legalmente apelidado – teve como um dos seus objetivos principais a celeridade processual, prometendo o seu alcance através da adoção de um processo sem formalidades especiais, pautado pelo princípio da autonomia dos árbitros na condução do processo e impondo um limite temporal, de seis meses, à emissão da decisão

arbitral (ainda que prorrogável por mais três períodos consecutivos de dois meses).

3. OS TRIBUNAIS FISCAIS ARBITRAIS COMPETENTES

Neste domínio, apenas são competentes para proferir a Decisão fiscal arbitral, os tribunais que funcionam sob a égide do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), entidade que entrou em funcionamento a 28 de janeiro de 2009 (resolvendo litígios, quer através da mediação, quer através da Arbitragem).

A razão de ser da submissão dos Tribunais fiscais arbitrais à organização do CAAD, prende-se com o facto de ser o único centro de arbitragem a funcionar sob a égide do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais, o qual, por sua vez, é a entidade competente para nomear o presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”).

4. AS MATÉRIAS DO TRIBUNAL FISCAL ARBITRAL

O Tribunal fiscal arbitral poderá pronunciar-se sobre diversos tipos de pretensões, incluindo a declaração de ilegalidade da liquidação de tributos, da autoliquidação, da retenção na fonte e dos pagamentos por conta, assim como a apreciação da ilegalidade dos atos de determinação da matéria tributável, dos atos de determinação da matéria coletável e dos atos de fixação de valores patrimoniais. No entanto, a Portaria que estabeleceu as regras de vinculação da Administração tributária ao procedimento arbitral, restringiu as matérias a que a Administração tributária se encontra vinculada ao procedimento arbitral o que, diminui, necessariamente, o seu âmbito de aplicação.

5. A VINCULAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

O legislador não pretendeu vincular a Administração tributária ao procedimento arbitral em relação a todas as pretensões.

5.1. O Objeto da vinculação

Em primeiro lugar, o legislador estabeleceu as matérias para as quais os Tribunais fiscais arbitrais não têm competência e que, assim, se encontram excluídas como as relativas: à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa; aos atos de determinação de matéria coletável e de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indiretos, incluindo a decisão do procedimento de revisão; aos direitos aduaneiros sobre importação e demais impostos indiretos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efetuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira.

Recentemente, no passado dia 3 de setembro, através da Portaria n.º 287/2019, de 3 de setembro foi alterada a Portaria do Governo que estabelece tal vinculação da Administração tributária (Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março) no sentido de excluir do âmbito da aludida vinculação as pretensões relativas à declaração de ilegalidade da liquidação de tributos efectuadas com base na disposição anti-abuso, que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa.

Existe, ainda, uma outra limitação, em função do valor em causa, optando o legislador por não vincular a Administração tributária ao procedimento arbitral nos litígios de valor superior a € 10.000.000,00, estabelecendo, pois, uma regra de submissão à arbitragem em função, do valor da causa, e aparentemente, não confiando relativamente nestes tribunais, pelo menos nesta fase de “inicial” as causas de maior valor.

5.2. Os serviços vinculados

Nem toda a Administração tributária ficou, inicialmente, vinculada ao procedimento arbitral. Apenas a (ex) Direcção-Geral dos Impostos (DGCI) e a (ex) Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC) se encontraram vinculadas à jurisdição dos Tribunais fiscais arbitrais, em funcionamento no CAAD. Assim, não se encontram vinculados ao procedimento arbitral os demais organismos com competências em matéria fiscal, tais como

as Câmaras Municipais, ou a Segurança Social, pese embora se encontrem dentro do conceito de Administração tributária previsto na Lei Geral Tributária, bem como, a Autoridade Tributária e Assuntos Fiscais da Região Autónoma da Madeira.

6. A COMPOSIÇÃO DO TRIBUNAL FISCAL ARBITRAL

De acordo com o Regime jurídico dos Tribunais arbitrais em matéria tributária, a composição do Tribunal fiscal arbitral dependerá, em primeiro lugar, da designação ou não, por parte do Contribuinte de um árbitro – critério que também influenciará o regime das custas que nos ocupará mais adiante -, cabendo à Administração tributária o uso de igual prerrogativa e aos árbitros nomeados a competência para designarem, por acordo, o árbitro presidente. Nos casos em que o Contribuinte não decida nomear um árbitro e o valor da causa seja inferior à alçada do Tribunal Central Administrativo (€ 60.000), o tribunal funcionará com um árbitro singular, cabendo a designação ao Conselho Deontológico do CAAD. Já nos casos em que o Contribuinte não nomeie um árbitro e o valor da causa exceda a alçada do Tribunal Central Administrativo (€ 60.000), o Tribunal funcionará com um coletivo de três árbitros, cabendo a designação ao Conselho Deontológico do CAAD e no qual a designação é realizada por sorteio público entre os árbitros inscritos na lista por categoria de tributo.

7. EFEITOS DO PEDIDO DE CONSTITUIÇÃO

Quanto aos efeitos do pedido de constituição do Tribunal arbitral, refere o Regime jurídico dos Tribunais arbitrais que nos casos em que o pedido tenha por objeto a apreciação da legalidade dos atos tributários, o dirigente máximo do serviço da Administração tributária pode, no prazo de 30 (trinta) dias a contar do conhecimento do requerimento do pedido de constituição do tribunal arbitral proceder à sua revogação, ratificação, reforma ou conversão do ato tributário cuja a ilegalidade foi suscitada, praticando, se necessário, ato tributário substitutivo.

Porém, essa decisão terá que ser notificada ao presidente do CAAD e ao Contribuinte no prazo de 10 (dez) dias, para que o Contribuinte possa se

pronunciar quanto a eventual necessidade de prosseguir com o procedimento, sendo que em caso de silêncio, pelo Contribuinte, o procedimento prossegue relativamente à decisão da Administração tributária, quer estejamos perante um ato total ou parcialmente, alterado ou substituído por outro.

Findo o prazo de 30 (trinta) dias para revogação, ratificação, reforma ou conversão do ato tributário, a Administração tributária fica impossibilitada de praticar novo ato tributário relativamente ao mesmo Contribuinte, imposto e período de tributação a não ser com fundamento em factos novos.

Por fim, ao pedido de constituição do tribunal arbitral são atribuídos os mesmos efeitos da apresentação de impugnação judicial, principalmente no que tange à suspensão do processo de execução fiscal e à suspensão e interrupção dos prazos de caducidade e de prescrição da prestação tributária.

8. OS ÁRBITROS

8.1. Os requisitos dos árbitros

Os árbitros deverão ser escolhidos entre “pessoas de comprovada capacidade técnica, idoneidade moral e sentido de interesse público”. Poderão ser juristas, com pelo menos 10 (dez) anos de experiência profissional, através do exercício de funções públicas, magistratura, advocacia, entre outras.

O Regime jurídico da arbitragem tributária prevê, ainda, que possam ser nomeados árbitros licenciados em Economia ou Gestão, embora apenas questões que exijam conhecimentos especializados dessa área não jurídica e não podendo este árbitro não jurista, exercer as funções de árbitro-presidente. De referir que a norma que estabelece a possibilidade de nomeação de árbitros não juristas, impõe ainda que com as necessárias adaptações tenham as mesmas características que os árbitros juristas, ou seja, que sejam pessoas com comprovada capacidade técnica, idoneidade moral e sentido de interesse público e que tenham pelo menos dez anos de experiência profissional na área da economia ou gestão.

No entanto, a Portaria veio a estabelecer uma regra particular, estabelecendo que, nos litígios de valor igual ou superior a € 500.000,00, o árbitro-presidente deve ter exercido funções públicas de magistratura nos Tribunais tributários ou possuir o grau de mestre em Direito Fiscal; já nos litígios de valor igual ou

superior a € 1.000.000,00 os requisitos são ainda mais exigentes, impondo que o árbitro-presidente haja exercido funções públicas de magistratura nos Tribunais tributários ou que possua o grau de doutor em Direito Fiscal. E apenas no caso de se verificar uma impossibilidade de designação de árbitro com tais qualificações será permitido, ao presidente do Conselho Deontológico do CAAD, a designação do árbitro-presidente.

8.2. A lista dos árbitros

A lista dos árbitros é elaborada pela Direção do CAAD, mediante voto favorável do Conselho Deontológico do CAAD. Quem pretender fazer parte da lista dos árbitros a exercer funções nos futuros Tribunais fiscais arbitrais precisa reunir as qualidades supra referidas e candidatar-se, por meio de consulta pública anual, à lista de árbitros. Esta lista será ordenada segundo um critério de especialidade, sendo a mesma ordem a usada aquando da designação dos árbitros para o Tribunal fiscal arbitral.

9. AS DECISÕES ARBITRAIS

9.1. A irrecorribilidade da decisão arbitral

As decisões proferidas pelos Tribunais fiscais arbitrais são, em regra, irrecorríveis. Haverá, no entanto, casos excepcionais em que poderá haver recurso para o Tribunal Constitucional, para o Supremo Tribunal Administrativo, para o Tribunal Central Administrativo e, ainda, eventual reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia.

Poderá recorrer-se para o Tribunal Constitucional nos casos em que a sentença arbitral recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou aplique uma norma cuja constitucionalidade haja sido suscitada. Por seu lado, haverá recurso para o Supremo Tribunal Administrativo nos casos em que a decisão arbitral esteja em oposição quanto à mesma questão fundamental de direito, com Acórdão proferido pelos Tribunais Centrais Administrativos ou do Supremo Tribunal Administrativo. Pode ainda a Decisão proferida pelo Tribunal fiscal arbitral ser anulada pelos Tribunais Centrais Administrativos, com fundamento na não especificação dos fundamentos de facto e de direito que sustentam a decisão, assim como nos casos em que

haja oposição dos fundamentos da decisão com a própria decisão, casos de omissão ou excesso de pronúncia, ou violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes.

Assim, apesar de a regra seja a irrecorribilidade, a verdade, é que são várias as possibilidades de recurso consagradas na lei, sendo que com a entrada em vigor da Lei n.º 119/2019, de 18 de fevereiro de 2019, que veio alterar o Regime jurídico da arbitragem tributária, permitiu mais um aumento das possibilidades de recurso da decisão arbitral em matéria tributária para o Supremo Tribunal Administrativo.

Esta alteração vem permitir que uma decisão arbitral passe a poder ser revista, quando se encontrar em oposição, não apenas com uma decisão judicial, definitiva, proferida pelos tribunais superiores, mas, também, com outra decisão arbitral.

Esta nova possibilidade de recurso parece basear-se no facto de, conforme já referido, as decisões arbitrais em matéria tributária, ainda que equiparáveis a decisões judiciais de primeira instância, serem, por regra, irrecorríveis, decidindo, desta forma, os tribunais arbitrais em “última instância”, à semelhança dos tribunais judiciais superiores.

Nesse sentido, já alguma doutrina vinha defendendo que, tendo as partes do processo tributário o direito à mesma tutela que é facultada às partes do processo judicial, a irrecorribilidade da Decisão arbitral tributária deveria permitir que a sua contradição com outra Decisão arbitral transitada em julgado fosse fundamento de recurso por oposição de Acórdãos para o Supremo Tribunal Administrativo – caminho que o legislador decidiu, efetivamente, seguir.

Prevê-se, que a alteração legislativa operada pela Lei n.º 119/2019 se, por um lado, pode ter um impacto negativo na celeridade que caracteriza a arbitragem tributária, por outro, dela pode também, resultar um aumento da procura deste meio de resolução de litígios entre os Contribuintes e a Administração tributária, reforçando-se, assim, a sua “alternatividade” em relação à impugnação judicial.

Por fim, poderá ainda haver reenvio prejudicial, para o Tribunal de Justiça da União Europeia, sempre que seja suscitada no Tribunal fiscal arbitral uma questão sobre a interpretação dos Tratados da União Europeia ou questão sobre a validade ou interpretação dos atos adotados pelas instituições, órgãos ou organismos da União Europeia.

9.2. Os efeitos das decisões fiscais arbitrais

As decisões proferidas no âmbito dos processos arbitrais terão o mesmo valor e efeitos jurídicos das sentenças proferidas pelos tribunais administrativos e fiscais, pelo que, em caso de incumprimento pela Administração tributária de Decisões que lhe sejam desfavoráveis, os Contribuintes poderão lançar mão dos meios de Execução de Julgados previstos, designadamente, no Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“CPTA”).

10. AS CUSTAS DA ARBITRAGEM FISCAL

As custas no processo arbitral – genericamente designadas como taxas de arbitragem – compreendem a taxa de arbitragem inicial, que corresponde ao montante devido pelo “impulso processual”, e os encargos do processo arbitral, que se consubstanciam nas despesas resultantes da condução do processo arbitral (v.g., honorários dos árbitros, despesas incorridas para produção de prova).

10.1. Os critérios da taxa de arbitragem

A taxa de arbitragem é calculada com base em dois critérios fundamentais: o valor da causa e o modo de designação do árbitro. No que diz respeito ao valor da causa, este será, em regra, determinado com base no disposto no Código de Procedimento e Processo Tributário (“CPPT”), o qual determina que o valor atendível, para efeitos de custas, deverá ser o valor da liquidação cuja anulação se requer ou o valor contestado. Determinado o valor da causa, a taxa de arbitragem devida será aquela que resultar das Tabelas I e II, anexas ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

10.2. As custas com árbitro designado pelo CAAD

De acordo com o Regime jurídico da arbitragem tributária, a designação de árbitros pelo CAAD ocorre sempre que o Tribunal fiscal arbitral funcione com árbitro singular ou, funcionando com intervenção do coletivo, as partes não designem árbitros, competindo, assim, tal designação ao CAAD. Nestes casos, estipula o Regulamento que será devida – pelo “impulso processual” – a taxa de arbitragem inicial, que corresponde a 50% da taxa de arbitragem, a

pagar por transferência bancária para a conta do CAAD, e em momento prévio ao pedido de constituição do Tribunal fiscal arbitral; os restantes 50% serão devidos no final do processo, aquando da fixação do montante das custas finais do processo arbitral, altura em que, o tribunal fiscal arbitral poderá, conforme já resultava do disposto no Regime da Arbitragem Tributária decidir quanto à eventual repartição das custas pelas partes.

No que diz respeito aos valores devidos, a título de taxa de arbitragem, nestes casos de designação de árbitro pelo CAAD, o valor mínimo ascende a € 306,00 – aplicável a causas cujo valor seja inferior a € 2.000,00 –, e o valor máximo tabelado é de € 4.896,00 para causas até € 275.000,00 (cfr. Tabela I infra), sendo que em causas com valor superior a € 275.000,00, serão ainda devidos € 306,00, por cada € 25.000,00.

10.3. As custas com árbitro designado pelo Contribuinte

De acordo com o Regime jurídico da arbitragem tributária, a designação do árbitro pelo Contribuinte apenas é possível nos casos em que haja lugar a Tribunal fiscal arbitral coletivo, o que só poderá ocorrer em causas superiores a € 60.000,00 (valor correspondente a duas vezes a alçada do Tribunal Central Administrativo). Assim, nos casos em que o Tribunal fiscal arbitral funcione em coletivo, e as partes designem os árbitros, o pagamento será integralmente suportado pelo Contribuinte, devendo ser efetuado por transferência bancária para a conta do CAAD, antes de formulado o pedido de constituição de Tribunal fiscal arbitral.

Também nestes casos a taxa será dependente do valor da causa, sendo o limite mínimo de € 6.000,00 – em causas inferiores a € 60.000,00 – e o limite máximo de € 120.000,00 para causas até € 10.000.000,00 (cfr. Tabela II infra).

11. O REGIME TRANSITÓRIO

O Decreto-lei que regula a arbitragem tributária previu, ainda, um regime transitório e que conferiu aos Contribuintes com processos pendentes nos Tribunais tributários há mais de dois anos a possibilidade de submeterem a apreciação das questões objeto desses mesmos processos aos Tribunais fiscais arbitrais, com dispensa do pagamento de custas judiciais, o que não logrou alcançar o seu objetivo pelo facto de a Portaria que aprovou a auto-vinculação ter sido aprovada com atraso em relação ao Decreto-Lei que instituiu a arbitragem fiscal.

Atualmente, no âmbito de uma iniciativa, do Governo, de recuperação de pendências na jurisdição administrativa e tributária concretizada através do Decreto-lei n.º 81/2018 de 15 de outubro, está a ser concedida, aos Contribuintes, com processos pendentes nos tribunais judiciais, a possibilidade de optarem, até 31 de dezembro de 2019, pela migração desses processos para o CAAD, cometendo-os, desse modo, à arbitragem tributária.

12. O CONSELHO DEONTOLÓGICO

O Conselho Deontológico do CAAD é o órgão responsável por assegurar a transparência e neutralidade.

Entre outras funções, o Conselho Deontológico está incumbido de se pronunciar sobre a lista de árbitros do Centro, nomear os árbitros da lista quando as partes não o fazem e ainda, desenvolver e assegurar a aplicação do Código Deontológico.

O Código Deontológico foi concebido para assegurar, acima de tudo, a independência e neutralidade que devem pautar qualquer instituição que administre o poder jurisdicional.

Este Código Deontológico estabelece expressamente os parâmetros de conduta dos árbitros administrativos e fiscais, mediante a implementação de um conjunto apertado de impedimentos e deveres.

Assim, visando regular a conduta, não de magistrados, mas sim, na sua maioria, de Advogados, Consultores, Professores Catedráticos, Contabilistas e ex-Funcionários da Administração tributária, as regras contidas no dispositivo legal em apreço, têm como fim último garantir que são respeitados deveres tão elementares como o não uso de qualquer informação obtida no decorrer do processo com o objetivo de retirar algum partido para si próprio ou para terceiro, e bem assim, a proibição do árbitro comunicar com as partes ou seus mandatários em privado.

A preocupação com a garantia de imparcialidade e idoneidade deste meio de resolução de litígios é respaldada, também, na decisão de nomear como presidente do Conselho de Deontologia um Juiz jubilado e de encarregar o Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais dessa nomeação, dando desta forma um indício claro aos Contribuintes e à Administração

tributária de que existe um sistema de “check and balances” preocupado em assegurar a tutela da confiança, a imparcialidade, a transparência e a idoneidade da arbitragem tributária.

Julgamos, aliás, que é este “set” de regras de conduta que tem permitido sustentar a boa reputação da arbitragem tributária como uma via, efetivamente, legítima de resolução de litígios entre a Administração tributária e os Contribuintes e alternativa viável e fiável à Impugnação Judicial.

13. A CUMULAÇÃO DE PEDIDOS E COLIGAÇÃO DE AUTORES NA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA

O Tribunal arbitral pode, pois, pronunciar-se sobre diversos tipos de pretensões, incluindo a ilegalidade da liquidação de tributos, da autoliquidação, da retenção na fonte e dos pagamentos por conta, assim como sobre a ilegalidade em atos de fixação de valores patrimoniais.

Os prazos para a formulação de pedido de constituição do Tribunal arbitral não são, porém, hoje idênticos aos da Impugnação Judicial, de constituir, assumidamente, alternativa.

De facto, a regra a geral dos prazos para pedido de constituição de Tribunal arbitral é de 90 dias – e não a de 3 meses, como é agora o prazo da Impugnação Judicial -, a contar, designadamente: do termo do prazo do pagamento voluntário das prestações tributárias, da citação dos responsáveis subsidiários em processo de Execução Fiscal, da formação da presunção de indeferimento tácito, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão de Recurso Hierárquico, ou da notificação da decisão de indeferimento de Reclamação Graciosa. Nota-se que, também no caso de estarmos perante a apreciação da ilegalidade de atos de pagamentos por conta o prazo será o de 90 dias - e não o de 30 dias, como é a regra na Impugnação Judicial-, com a obrigatoriedade, aqui comum, de ser precedida de contestação graciosa dos mesmos.

No tocante aos atos de fixação de matéria tributável – que não deem origem à liquidação de qualquer tributo -, a atos de determinação da matéria coletável e a atos de fixação de valores patrimoniais, o Regime jurídico da arbitragem tributária prevê já o prazo de 30 dias, contado da notificação dos mesmos, para a formulação do pedido de constituição de Tribunal arbitral.

A lei do Orçamento do Estado para 2013 aditou uma norma ao Regime jurídico da arbitragem tributária referente à contagem dos prazos (o artigo 3.º-A). Assim, no tocante ao procedimento arbitral, os prazos são contados nos termos do Código de Procedimento Administrativo (“CPA”) e, no processo arbitral, de acordo com o Código de Processo Civil (“CPC”). Daqui resultaram importantes diferenças: no processo arbitral, quando se trata de prazos inferiores a seis meses e não se trata de atos que a lei considera urgentes, caso em que, os prazos se suspenderão durante as férias judiciais. Por seu lado, no procedimento arbitral, quando se tratar de prazos inferiores a seis meses, os mesmos suspendem-se em sábados, domingos e feriados (ao contrário do que ocorre no processo arbitral, em que há transferência do termo do mesmo para o primeiro dia útil seguinte).

Para este efeito, deverá ter-se presente, porém, que o processo arbitral se inicia na data da constituição do Tribunal arbitral, sendo as partes informadas da designação dos árbitros nomeados e, bem assim, dessa notificação da constituição do Tribunal arbitral, que se considera ocorrer nos 10 dias após aquela designação, sem oposição. O procedimento arbitral inicia-se apenas a partir da decisão do presidente do CAAD da aceitação do pedido de pronuncia arbitral e da notificação da Administração tributária.

No Regime jurídico da arbitragem tributária prevê-se, ainda, que, no processo arbitral, enquanto meio (mais célere) de resolução de litígios, seja proferida decisão no prazo de 6 meses, prazo este que é prorrogável por sucessivos períodos de 2 meses, com o limite máximo, portanto de mais 6 meses, havendo aqui, também, suspensão de prazos em férias judiciais.

Atendendo aos poderes e competências do Tribunal arbitral, é de referir a possibilidade de julgar causas em que exista uma pluralidade subjetiva de autores (coligação) e ou diversos pedidos (cumulação), sendo, aqui, considerados os princípios da simplificação e da economia processuais.

Nos termos do Regime jurídico da arbitragem tributária a cumulação está sujeita a critérios algo diversos, pois é possível a cumulação quanto a diferentes atos ou tributos, desde que estejam em causa as mesmas circunstâncias de facto e a interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.

Importa ter presente, ainda, que o Regime jurídico da arbitragem tributária prevê mesmo a possibilidade de cumulação de Impugnação Judicial com Pedido Arbitral ainda que em relação ao mesmo ato, desde que os factos e fundamentos invocados sejam diferentes.

Por seu turno, enquanto a coligação de autores é admitida no processo de Impugnação Judicial, exigindo para além da identidade dos fundamentos, de facto e de direito, invocados, idêntica natureza dos tributos a que se reportam os atos impugnados, no âmbito da arbitragem tributária a coligação de autores é possível nos mesmos termos em que é admissível a cumulação de pedidos, afastando-se, aqui também, a necessidade de estarem em causa tributos idênticos.

No que toca à ilegalidade da cumulação ou de coligação, o regime que prevê, para a situação de cumulação, que, após a notificação do juiz, deva ser indicado o pedido que se pretende ver apreciado no processo, sob pena de absolvição da instância quanto a todos os pedidos, é o que será aplicado subsidiariamente aos processos arbitrais tributários, de acordo com o Regime jurídico da arbitragem tributária.

14. UM BALANÇO DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA EM PORTUGAL

As informações disponíveis no site do CAAD revelam que, desde o seu início, o CAAD recebeu cerca de 4.876 processos, os quais se concretizam num valor total de cerca de 1.200.000.000 euros de imposto, cuja legalidade foi posta em causa.

Do valor acima referido, 252 milhões de euros foram discutidos em 2019.

Sendo que em relativamente aos dados existentes relativamente ao ano de 2019, o CAAD refere que deram entrada 718 processuais, continuando a observar-se um crescimento do recurso a este meio de resolução de litígios entre a Administração tributária e o Contribuinte.

Relativamente aos dados existentes referentes ao ano de 2019, podemos continuar a observar um crescimento do recurso a este meio de resolução de litígios entre a Administração tributária e o Contribuinte, tendo sido registado 718 processos, mais 9 casos que em 2018.

Os mesmos dados, mostram, também, que em cerca de 55% dos casos o litígio é resolvido (total ou parcialmente) a favor do Contribuinte e que os restantes 45% a favor da Administração tributária. Repartição semelhante, de acordo com a OCDE, ao que acontece nas decisões tomadas pelos tribunais judiciais.

Tendo por referência, não só as decisões publicadas, mas, também, as estatísticas periódicas publicadas pelo Centro de Arbitragem, os números revelam que o imposto mais discutido continua a ser o IRC, sendo, nesta medida, as empresas, quem mais recorre à arbitragem enquanto forma de solução das disputas que as opõem à Administração tributária.

Como atrás ficou dito um dos grandes objetivos da instituição da arbitragem como meio alternativo aos tribunais tributários, era o compromisso de administrar a justiça em matéria fiscal de forma mais célere e eficaz.

Tal objetivo, no que respeita aos processos no CAAD, parece-nos, atentos os dados disponibilizados pelo CAAD, alcançado, sendo que o tempo médio de decisão está, à data, nos 4,5 meses. Não nos parece, porém, que o número dos processos que correm no CAAD em razão dos que correm nos tribunais tributários permitam dizer que se alcançou celeridade na justiça fiscal em geral ou que a arbitragem fiscal irá resolver alguns dos problemas clássicos.

Do ponto de vista técnico, as qualificações, altamente especializados, dos árbitros do CAAD, seja ao nível académico, seja do ponto de vista prático, têm ajudado a instituir a jurisprudência do CAAD como um ponto de referência do aconselhamento jurídico e das próprias instâncias tributárias superiores.

De notar é, porém, que as vozes mais críticas que tinham apontado como calcanhar de aquíles deste sistema a impraticabilidade do sistema de recursos implementado, acima descrito e que era também incapaz, tal como está gizado, inicialmente, de resolver as contradições existentes em algumas das decisões arbitrais com objeto idêntico ou semelhante, deixam de fazer sentido em razão da alteração legislativa mais recente, acima evidenciada, e operada pela Lei 119/2019, de 18 de fevereiro de 2019.

É assim apontando que, não raras vezes, a escolha entre o recurso à arbitragem tributária e o sistema jurisdicional ordinário dos Tribunais tributários faz-se, não com base nos custos associados, na especialidade dos árbitros, ou na celeridade que se pretende conferir à disputa, mas, sim, com base na segurança que o sistema jurisdicional confere de recurso a um duplo (ou triplo) grau de decisão.

Não podendo, nem querendo, fazer tábua rasa das críticas apontadas ao processo arbitral, parece-nos que o mesmo esteve apto, nestes breves 10 (dez) anos de existência, a cumprir alguns dos seus mais ambiciosos objetivos, de celeridade, qualidade e imparcialidade, a que o regime instituído se propôs.

Lisboa, 31 de agosto de 2021



ORDEM DOS ADVOGADOS

CONSELHO REGIONAL DE LISBOA

julho de 2021