



CIDEEFF

LITIGÂNCIA TRIBUTÁRIA EM PORTUGAL

ANÁLISE DE QUESTÕES PRÁTICAS

Coordenação

ANA PAULA DOURADO (CIDEEFF)

Organização

CLÁUDIA MARCHETTI DA SILVA (CIDEEFF)

Fevereiro de 2025



CIDEEFF

LITIGÂNCIA TRIBUTÁRIA EM PORTUGAL

ANÁLISE DE QUESTÕES PRÁTICAS

Coordenação

ANA PAULA DOURADO (CIDEEFF)

Organização

CLÁUDIA MARCHETTI DA SILVA (CIDEEFF)



e-book

-

LITIGÂNCIA TRIBUTÁRIA EM PORTUGAL

ANÁLISE DE QUESTÕES PRÁTICAS

Fevereiro de 2025

ISBN: 978-989-53795-9-0

Coordenadora

Ana Paula Dourado (CIDEEFF)

Organizadora

Cláudia Marchetti da Silva (CIDEEFF)

Autores

Antonio Cipriano

Atena Jorge de Almeida

Leidson Rangel Oliveira Silva

Sandra Mendeiros

Yara Medeiros da Nóbrega

**CIDEEFF - Centro de Investigação em
Direito Económico, Financeiro e Fiscal**

www.cideeff.pt | cideeff@fd.ulisboa.pt



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE LISBOA

Alameda da Universidade
1649-014 Lisboa



Fundação
para a Ciência
e a Tecnologia

-

Design & Production

OH! Multimedia

mail@oh-multimedia.com



INTRODUÇÃO

Os textos que compõem esta coletânea de artigos foram elaborados por juristas envolvidos no projeto de pesquisa Litigância Tributária em Portugal: Estudo Jurídico e Empírico, desenvolvido pelo Centro de Investigação de Direito Europeu, Económico, Financeiro e Fiscal, sob a coordenação da Professora Ana Paula Dourado. O objetivo principal da obra foi examinar questões práticas do contencioso fiscal, a partir de uma análise detalhada dos dados quantitativos.

Esta obra destina-se a juristas, pesquisadores, docentes, advogados e estudantes interessados no estudo do contencioso tributário em Portugal oferecendo uma visão aprofundada sobre os desafios e as dinâmicas desse campo jurídico.

ÍNDICE

DA INCIDÊNCIA NEGATIVA PARA EFEITOS DE IRS DAS INDEMINIZAÇÕES
POR CESSAÇÃO DOS CONTRATOS DE TRABALHO DOS TRABALHADORES
DO SETOR BANCÁRIO”

Antonio Cipriano (page 8) ►

PRESUNÇÃO DOS RENDIMENTOS DA CATEGORIA “E”:
O ADIANTAMENTO POR CONTA DE LUCROS NOS TRIBUNAIS

Atena Jorge de Almeida (page 17) ►

DELIMITAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS NA CESSAÇÃO RETROATIVA
DO RETGS EM INSPEÇÃO TARDIA

Leidson Rangel Oliveira Silva (page 29) ►

A SUSPENSÃO DO PRAZO DE PRESCRIÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS
E A INCONSTITUCIONALIDADE DAS NORMAS PREVISTAS NO CIRE

Sandra Mendeiros (page 42) ►

RECLAMAÇÃO DAS DECISÕES DO ÓRGÃO DE EXECUÇÃO FISCAL:
SUSPENSÃO POR INTERMÉDIO DA REVISÃO DO ATO TRIBUTÁRIO

Yara Medeiros da Nóbrega (page 64) ►



Da incidência negativa para efeitos de IRS das indemnizações por cessação dos contratos de trabalho dos trabalhadores do setor bancário”

Antonio Cipriano

1. A incidência negativa das indemnizações por cessação dos contratos de trabalho no âmbito da alínea b) do nº4 do artigo 2º do CIRS

Cada vez mais não existem empregos para a vida. A rotatividade da vida profissional, assente em muitos casos, em percursos profissionais em várias empresas ou instituições é hoje vulgar ou normal. Se é certo que a rotatividade traz instabilidade e lamentavelmente situações de desemprego involuntário, também em muitos casos é o produto da vontade individual de evoluir na carreira profissional. Quer das situações de despedimento ilícito, despedimento por extinção do posto de trabalho, despedimento coletivo, despedimento por inadaptação, ou de revogação por mútuo consentimento de contrato de trabalho, resultam compensações financeiras, vulgas indemnizações, que o legislador entende serem demonstrativas de capacidade contributiva¹, numa lógica de rendimento acréscimo que justifica a tributação via englobamento na categoria A – Rendimentos de Trabalho Dependente. Porém, o legislador, consciente das questões sociais que resultam da cessação das relações laborais na esfera jurídica do trabalhador e do seu agregado familiar, considerando que estas indemnizações são em muitos casos uma pequena poupança que o trabalhador terá de gerir para garantir a sua subsistência até encontrar um novo posto de trabalho, entendeu que parte destas, deveriam ser excluídas de tributação.² Todavia, o legislador fiscal optou por fazer uma diferenciação entre profissionais

1 Cfr. Paula Rosado Pereira, “Temas de IRS – Princípios Constitucionais, Tributação e Garantias”, Almedina, 2020, pag. 34-70: *“O princípio da capacidade contributiva assume um papel de relevo ao nível da tributação do rendimento, em particular no que diz respeito à tributação das pessoas singulares. O princípio da capacidade contributiva impõe que a base de incidência do imposto seja constituída por uma realidade com conteúdo económico. O IRS ao incidir sobre o rendimento obtido pelas pessoas singulares assenta numa realidade com conteúdo económico e releva, de forma idónea a força económica do contribuinte. Tem uma base de incidência ampla e a adoção da conceção de rendimento acréscimo dota-o de um conceito amplo de rendimento.”*

2 Cfr. Paula Rosado Pereira, “Manual de IRS”, 2ª edição, Almedina, 2019, pag.83.

que exercem funções de gestor público, administrador ou gerente de pessoa coletiva, bem como de representante de estabelecimento estável de entidade não residente; e todos os outros. Aos primeiros não foi consagrada qualquer benefício ou incidência negativa, enquanto que aos segundos foi consagrada uma incidência negativa parcial sobre os valores recebidos a título de indemnizações por cessação do contrato de trabalho. Esta incidência negativa prevista na alínea b) do nº4 do artigo 2º do CIRS abarca a parte que exceda o valor correspondente ao valor médio das remunerações regulares com carácter de retribuição sujeitas a imposto, auferidas nos últimos 12 meses, multiplicado pelo número de anos ou fração de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora, nos demais casos, salvo quando nos 24 meses seguintes seja criado novo vínculo profissional ou empresarial, independentemente da sua natureza, com a mesma entidade, caso em que as importâncias serão tributadas pela totalidade. Do normativo legal sobressaem vários conceitos: remunerações regulares com carácter de retribuição; remunerações sujeitas a imposto; remunerações auferidas nos últimos 12 meses; antiguidade na entidade devedora³. Não obstante as questões de análise que se podem ter em devida consideração, é sobre o último ponto, “antiguidade na entidade devedora” que a nossa análise fixa-se. Face à ausência de definição legal de “antiguidade” na lei fiscal, importa determinar qual o sentido e o alcance que deverá ser atribuído a este. Questão de elevada importância de que resultará em termos práticos uma diferença muito significativa dos valores de tributação da indemnização por cessação do contrato de trabalho.

2. Jurisprudência Constante

Quer os tribunais arbitrais, quer a jurisdição fiscal têm-se debruçado sobre a interpretação da alínea b) do nº4 do artigo 2º do CIRS. Na jurisprudência arbitral não se encontra uma posição de sentido uniforme⁴. Encontramos decisões arbitrais que preconizam a tese da “antiguidade ampla, total”, e decisões arbitrais que optam por uma interpretação restrita do conceito de antiguidade para efeitos fiscais.

Porém, ao nível de segunda instância jurisdicional encontramos uma corrente jurisprudencial consolidada no TCA Sul, que em três ocasiões (processos: 03748/10 de 21.09.2010, 05971/12 de 12.03.2013 e no 06002/01 de 11.05.2014) decidiu em favor dos contribuintes/recorrentes, no sentido da interpretação alargada do conceito de antiguidade. No acórdão

3 Para análise dos conceitos incorporados na alínea b) do nº4 do artigo 2º do CIRS vide Paula Rosado Pereira, “Manual de IRS”, 2ª edição, Almedina, 2019, pag.83-96.

4 Veja-se a título de exemplo a panóplia de decisões arbitrais em sentido oposto: 600/2017-T de 11.06.2018- favorável à AT; 599/2017-T de 30.04.2018 – favorável à AT; 117/2017-T de 27.1.2017 – favorável à AT; 280/2017-T de 22.12.2017 – favorável ao contribuinte; 349/2017-T de 14.12.2017 - favorável ao contribuinte; 353/2017-T de 10.12.2017 - favorável ao contribuinte; 321/2017-T de 07.12.2017 - favorável ao contribuinte; 277/2017-T de 29.11.2017- favorável ao contribuinte; 308/2017-T de 20.11.2017 - favorável à AT; 158/2017-T de 17.11.2017 - favorável ao contribuinte; 126/2017-T de 19.10.2017- favorável à AT; 230/2016-T de 14.11.2016- favorável ao contribuinte; 146/2016-T de 31.10.2016 - favorável ao contribuinte; 616/2015-T de 02.05.2016 - favorável à AT; 297/2014-T de 30.10.2014- favorável ao contribuinte.

03748/10 de 21.09.2010, entendeu-se que não tendo o legislador fiscal definido o conceito de antiguidade, devemos de nos socorrer do conceito previsto no âmbito do Direito do Trabalho. Para o efeito, segundo esta interpretação devemos chamar à colação o conceito de antiguidade definido no ACT (Acordo Coletivo de Trabalho) aplicável ao setor de atividade em causa, que por força do artigo 2º do Código de trabalho constitui fonte imediata do Direito de Trabalho. Assim, corporizando a aplicabilidade do ACT, este foi interpretado com o somatório da prestação de funções no sector atividade. No acórdão 05971/12 de 12.03.2013, mantém-se o mesmo entendimento, de valorização do constante no ACT, enquanto fonte específica de Direito de Trabalho, valendo a tese da antiguidade como produto da carreira profissional.

Merece ainda uma atenção particular o acórdão 06002/01 de 11.05.2014. Este arresto trata do caso de um trabalhador de um setor diferente do bancário, que durante quatro anos desempenhou funções numa dada empresa, não tendo no momento do término da relação laboral recebido qualquer compensação financeira. Aquando da entrada subsequente numa outra empresa, esta por contrato de trabalho, garantiu ao trabalhador que reconhecia para efeitos de antiguidade a decorrente da anterior entidade empregadora, questionando-se agora, se a antiguidade estabelecida contratualmente pode ser tida em consideração para efeitos da alínea b) do nº4 do artigo 2º do CIRS. Entendeu in casu o coletivo de uma força mais lata, do que nos anteriores arrestos, que os princípios e normas laborais não impõem que no momento da admissão numa empresa o trabalhador seja titular de “antiguidade zero”, sendo legalmente permitido que a entidade patronal aceite a antiguidade correspondente ao tempo de serviço já prestado noutra ou noutras entidades patronais do setor, mantendo-se esse privilégio até à extinção do contrato, a qual vale, por isso, para o cálculo da indemnização devida pela cessação do contrato. Aceitando o coletivo que o estabelecimento de uma antiguidade anterior à da admissão numa empresa tanto pode ser obtido por lei, como por contrato individual de trabalho, como por contrato coletivo de trabalho. Entendendo assim que não resultado da alínea b) nº 4 do art. 2º do CIRS, que o conceito de antiguidade se refira restritamente ao tempo de serviço na entidade devedora da compensação pela cessação do contrato de trabalho, e nada justificando uma interpretação restritiva da norma de incidência. A relatora do acórdão Dulce Neto, hoje Conselheira do STA, subscreveu a tese no acórdão do TCA Sul, da validade em termos fiscais da antiguidade obtida em termos contratuais. Porém, a mesma, agora na sua função de Conselheira do STA, votou favoravelmente no acórdão 0407/18.7BALSBS, a tese de que resultou a uniformização de jurisprudência, de que a antiguidade a atender é a da entidade devedora da indemnização.

Ainda ao nível da jurisprudência e apesar de estar fora do âmbito da jurisprudência administrativa ou fiscal, é importante também evidenciarmos o Acórdão do STJ nº 1202/11.0TTMTS. P1.S1 de 01-10-2014, que apesar de não ser citado no acórdão do STA 0407/18.7BALSBS que fixou jurisprudência nesta matéria, pensamos que terá tido influência na fixação da mesma. Neste acórdão do STJ estava em causa a análise da relevância da antiguidade de trabalhador do setor bancário para efeitos de cálculo de indemnização por despedimento coletivo. O Trabalhador apesar de não ser filiado em sindicato subscritor do ACT do setor bancário, teria lhe

sido garantido que a antiguidade na última entidade bancária a considerar para efeitos do seu contrato de trabalho seria a do sector de atividade. Em sequência de despedimento coletivo, o trabalhador entendia que a indemnização a que teria direito, deveria considerar a antiguidade global no setor de atividade, enquanto que a entidade empregadora entendia que a indemnização por despedimento coletivo deveria ter como referência apenas a existente na entidade pagadora da mesma. Pronunciando-se sobre a questão o STJ, entendeu que o *“significado legal de antiguidade, na sua aceção geral, reconduz-se ao tempo de integração de um trabalhador numa organização empresarial, situação jurídica que releva, designadamente, para efeitos de promoção, de atribuição de diuturnidades, de fixação da dimensão do aviso prévio em relação à data de cessação do contrato e de determinação do valor da compensação/indemnização, em caso de despedimento ou de resolução do contrato de trabalho por iniciativa do trabalhador*⁵. Também a validade do ACT do setor bancário foi analisada. Considerou o STJ que o conceito de antiguidade contido na cláusula 17^o do ACT bancário^{6 7 8}, que este apenas regula a determinação da antiguidade para os efeitos previstos nesse acordo, considerando que relativamente à matéria da cessação do contrato de trabalho por despedimento coletivo, o contido na cláusula 17.^a não regula esta matéria, em concreto, nem a dimensão do aviso prévio em relação à data de cessação do contrato e a determinação do montante da compensação por despedimento coletivo. Optando assim, o STJ, neste arresto, por identificar a noção legal de antiguidade para efeitos da matéria da cessação de contrato de trabalho como a antiguidade na entidade empregadora última. Esta interpretação do STJ esta em linha com a fixação de jurisprudência do STA no processo 0407/18.7BALSb que fixou jurisprudência que *“da interpretação da alínea b) do n.º4 do artigo 2.º do CIRS resulta que para todos os trabalhadores, a antiguidade a atender é a antiguidade na entidade devedora da indemnização*”. Fixação de jurisprudência nesta matéria que não obstante necessária para efeitos de segurança jurídica, não é isenta de observações.

3. Considerações Críticas

Encontramos quer na jurisprudência, quer na doutrina duas correntes interpretativas.

De um lado encontramos a jurisprudência do TCA Sul, a posição doutrinária de *Paula Rosado Pereira* (2019)⁹ e a posição jurisprudencial da Conselheira Ana Paula Lobo em voto de

5 Cfr. Acórdão do STJ de 1202/11.0TTMTS.P1.S1 de 01.10.2014.

6 *Cláusula 17.º do ACT - Determinação da antiguidade*
 1- Para todos os efeitos previstos neste acordo, a antiguidade do trabalhador será determinada pela contagem do tempo de serviço prestado nos seguintes termos:
 a) Todos os anos de serviço prestado, em Portugal, nas instituições de crédito com atividade em território português;

7 ACT para o setor bancário- BTE n.º 4, 1.ª Série, de 29.1.2005.

8 A que corresponde à atual cláusula 10^o na versão do ACT do setor bancário publicado no Boletim do Trabalho e Emprego, n.º 9, 8/3/2021, com as alterações do BTE 13/2024.

9 Cfr. Paula Rosado Pereira, *“Manual de IRS”*, 2ª edição, Almedina, 2019, pag.88-89.

vencida no acórdão de fixação de jurisprudência do STA no processo 0407/18.7BALS, na defesa de que o conceito de antiguidade pode em determinadas circunstâncias (via contratual ou contratação coletiva) abarcar o tempo de serviço em várias entidades empregadoras. De outro lado, encontramos a recente uniformização de jurisprudência do STA processo 0407/18.7BALS e as posições doutrinárias de *Manuel Faustino* (2003) e *Filipe Fraústo da Silva e Cláudia Reis Duarte* (2012)¹⁰ segundo o qual para efeitos de incidência negativa apenas importa a antiguidade na entidade devedora da indemnização.

Mas façamos uma análise crítica da questão.

A norma em análise (alínea b) do nº4 do artigo 2º do CIRS) traz-nos à colação para efeitos da determinação da amplitude da incidência negativa a expressão literal de “*numero de anos ou fração de antiguidade ou exercício de funções na entidade devedora*”. A norma em si, e o Código de IRS não nos indicam um conceito de antiguidade. É assim, genericamente um conceito indeterminado para o Direito fiscal.¹¹ Para a interpretação da norma fiscal devemos seguir o roteiro interpretativo do artigo 11º da LGT¹². Assim, seguindo o mapa interpretativo do nº1 do artigo 11º da LGT devemos acompanhar os critérios da interpretação da lei constantes do artigo 9º do Código Civil; elemento literal, histórico, sistémico e teleológico.¹³ Do elemento literal da norma¹⁴ a expressão textual “*numero de anos ou fração de antiguidade ou exercício de funções na entidade devedora*”, não é esclarecedora, fazendo uma distinção entre “número de anos”, “fração de antiguidade”, “exercício de funções” todos antecedidos por conjunção coordenativa disjuntiva – “ou” (que indica alternativa ou opcionalidade) seguida da expressão “na entidade devedora”. No elemento teleológico compreende-se que o legislador na perspectiva de proteção daqueles que ficam em situação de desemprego, entenda que se justifica desonerar parte do valor da indemnização recebida, na medida em que esta representa a poupança de que o trabalhador vai ter de gerir até encontrar um novo emprego, considerando o legislador que se justifica discriminar positivamente aqueles que em mais anos deram o seu contributo para a

10 Cfr. Manuel Faustino, “*Sobre o sentido e alcance da nova redação do art. 2º, nº4 do Código de IRS – a tributação das importâncias recebidas por cessação do vínculo contratual com a entidade patronal*”, *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, nº13-14 Janeiro/Abril, Edição do Instituto Superior de Gestão, 2013, pag 10 e Filipe Fraústo da Silva e Cláudia Reis Duarte “*Anotação ao acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul sobre antiguidade do trabalhador bancário*”, *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 72 nº1, ano de 2012, pag 421-475

11 Para o entendimento dos conceitos fiscais indeterminados vide Ana Paula Dourado, “*O Princípio da Legalidade Fiscal, Tipicidade, conceitos indeterminados e margem de livre apreciação*”, Almedina, 2007

12 Cfr. Ana Paula Dourado, “*Lições de Fiscal*”, Almedina, 3ª edição, 2018, pag. 267: “*O artigo 11 da LGT consagra regras de interpretação das leis fiscais que, embora não totalmente claras e de certa forma ambíguas seguem os critérios hermenêuticos predominantes nos Estados da OCDE.*”

13 Cfr. Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues, Jorge Lopes de Sousa, “*Lei Geral Tributária, anotada e comentada*”, 4ª edição, Encontro da Escrita, 2012, anotação ao artigo 11º, pag 120 (...) prevalece a aplicação dos critérios reconhecidos pelo artigo 9º do Código Civil, no âmbito tributário. Daqui resulta que, sem afastar a letra da lei, que tem de ser a principal referência e ponto de partida do interprete, se exclui a sua aplicação automática, supondo que nas leis há uma racionalidade operante que o interprete se deve esforçar por reconstituir.”

14 Cfr. João Batista Machado, “*Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, 2017, pag 189 “*A letra da lei é o ponto de partida de toda a interpretação e é também o seu limite*”

riqueza produzida pela entidade empregadora, denotando também a preocupação social de proteger aqueles que por terem mais idade em decorrência dos mais anos de desempenho de funções, e que em muitos casos têm mais dificuldade de encontrar um novo posto de trabalho. O elemento teleológico apesar de nos fazer compreender o sentido da norma, também não se mostra suficiente para a leitura do conceito de “antiguidade”. Avançando mais profundamente no artigo 11º da LGT, prosseguindo para o seu nº2¹⁵, que numa lógica de unicidade do sistema jurídico, determina a necessidade de procurarmos a noção interpretativa do conceito de “antiguidade” noutros ramos de direito, no caso, face ao circunstancialismo da factualidade, ao Direito do Trabalho. Procuremos no Direito de Trabalho e no Código de Trabalho em especial uma definição. Ora, no Código de trabalho não obstante as múltiplas referências a antiguidade¹⁶ não encontramos uma definição. Sempre se poderá dizer que para efeitos de cálculo de valor de indemnização por cessação de contrato, a norma geral é a utilização da fórmula x dias de retribuição base e diuturnidades por cada ano completo de antiguidade (vide artigos 366º e 396º do Código de Trabalho), enquanto antiguidade na entidade empregadora devedora da indemnização. Mas também aqui pode haver exceções como no caso da transmissão de estabelecimento prevista no nº3 do artigo 285º do Código de Trabalho em que se admite a transferência da antiguidade para a nova entidade empregadora. Parece-nos que pela simples análise do Código de Trabalho não ser possível chegar a uma conclusão precisa.

15 Conforme nos diz Ana Paula Dourado, “Lições de Fiscal”, Almedina, 3ª edição, 2018, pag. 270, “Segundo o nº2 do artigo 11º da LGT, sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei.” Á primeira vista, o preceito citado parece apontar para uma interpretação em que o sentido originário deve prevalecer. (...) Não é esse o sentido do nº2 do artigo 11º da LGT. Este deve ser interpretado no sentido em que se parte do conceito originário, mas o resultado interpretativo pode ser diferente, se o espírito da lei fiscal ou o pensamento objetivo ditar um resultado diferente: “se outro decorrer diretamente da lei” significa se a interpretação da lei fiscal conduzir a um resultado diverso”

16 Encontramos referências a antiguidade no código de trabalho nas seguintes disposições: nº3 do artigo 31.º, (como possível critério objetivo de diferenciação retributiva não discriminatório); nº6 do 112.º (relevância do período experimental na sua contagem); aliena j) do nº1 do artigo 129.º (enquanto garantia do trabalhador); nº3 do artigo 147º (quanto a forma de contagem da antiguidade nos contratos a termo convertidos em contratos sem termo); nºs 4 e 5 do artigo 150º (para preenchimento do conceito de situação comparável na noção de trabalho a tempo parcial); nº5 do artigo 162º do Código de Trabalho (relevância do período de trabalho em comissão de serviço na sua contagem); nº2 do artigo 245º (relevância, na sua contagem, das férias); nº1 do artigo 256º (efeitos em faltas injustificadas); alínea b) do nº2 do artigo 262º (na definição do conceito de diuturnidades, que nela se fundamentam); nº2 do artigo 290º (relevância do período de cedência ocasional do trabalhador na sua contagem); nº2 do artigo 295º (relevância do período redução ou suspensão do contrato na sua contagem); aliena b) do nº3 do artigo 317º (para estabelecimento de limite que permite obstar ao gozo de licenças sem retribuição potestativas); nº3 do artigo 321º (direito a retomar o pleno exercício de funções que assiste ao trabalhador pré-reformado com prestações em mora superior a 30 dias); aliena e) do nº1 do artigo 328º (perda como efeito de sanção disciplinar suspensiva); nº1 do artigo 363º, nº3 do artigo 371º, nº2 do artigo 378º (para definição dos períodos de pré-aviso nos despedimentos por causas objetivas); nº1 do artigo 366º (elemento da fórmula de cálculo da compensação devida nos despedimentos por causas objetivas); aliena e) do nº2 do artigo 368º (critérios de seleção nos despedimentos por extinção do posto de trabalho); alínea b) do nº1 do artigo 389º (reintegração em consequência de despedimento declarado ilícito); nº1 do artigo 391º e nº3 do artigo 392º (fórmula de cálculo de indemnizações em substituição da reintegração, por opção do trabalhador ou determinada judicialmente a requerimento do empregador); nº1 e 2 do artigo 396º (fórmula de cálculo de indemnização em caso de resolução do contrato pelo trabalhador com fundamento em ato ilícito do empregador); nº1 do artigo 400º (para determinação do período de prévio em denúncia por trabalhador); nº3 do artigo 536º (relevância, na sua contagem, do período de suspensão do contrato de trabalho por efeito de adesão a greve).

Na doutrina, António Monteiro Fernandes refere que “(...) é o momento da efetiva admissão do trabalhador, isto é, aquele em que o trabalhador passa realmente a encontrar-se “ao serviço” da empresa [...], que deve relevar para efeitos de contagem da antiguidade. Esta não se identifica, pois, propriamente, com a “duração do trabalho efetivo”, mas com a duração da “pertinência à empresa” que começa, não com a celebração do contrato, mas com a incorporação na empresa”.¹⁷ Bernardo da Gama Lobo Xavier refere “a continuidade do serviço do trabalhador, normalmente referenciada à mesma empresa, determina-lhe uma certa antiguidade computada em anos de serviço, a qual dá uma fisionomia concreta especial aos direitos do trabalhador, potenciando-os”¹⁸ Maria do Rosário Palma Ramalho refere “a antiguidade valoriza a integração ou o vínculo de pertença do trabalhador a uma dada organização, desde o início da execução do seu contrato de trabalho até à respetiva cessação”¹⁹ Na Jurisprudência do STJ encontramos no acórdão 1202/11.OTTMTS.P1S1 de 01.10.2014 a menção que “Assim, o significado legal de antiguidade, na sua aceção geral, reconduz-se ao tempo de integração de um trabalhador numa organização empresarial, situação jurídica que releva, designadamente, para efeitos de promoção, de atribuição de diuturnidades, de fixação da dimensão do aviso prévio em relação à data de cessação do contrato e de determinação do valor da compensação / indemnização, em caso de despedimento ou de resolução do contrato de trabalho por iniciativa do trabalhador.”

Mas a análise do conceito de antiguidade, não pode ficar ausente de uma análise que comporte a abordagem da contratação coletiva, na justa medida de existir ACT que define o conceito de antiguidade. A contratação coletiva tem dimensão constitucional²⁰, estabelecendo o Código de Trabalho (lei da Assembleia da República) no seu artigo 1º que os IRCT’s são fontes específicas do Direito do Trabalho. Mas a importância dada a contratação coletiva é tal que o artigo 3º do Código de Trabalho admite que as normas reguladoras do contrato de trabalho previstas no Código, podem ser afastadas por IRCT, salvo quando delas resultar o contrário. Ou seja, é admitido que IRCT, como ACT possa estabelecer um regime próprio no que diz respeito à noção de antiguidade. É esse o caso. O ACT do setor bancário na sua cláusula 17º denominada “determinação da antiguidade” define esta como o somatório de todos os anos de prestação de serviço em instituições de crédito, definindo como âmbito de aplicação “para todos os efeitos previstos neste acordo”. É neste ponto que encontramos uma divergência de entendimento entre o coletivo de fixação de jurisprudência e a Conselheira Ana Paula Lobo. Entendemos ser de seguir o entendimento desta última. Sendo certo que não é tipificado de forma expressa “a cessação por acordo de revogação por mútuo acordo”, encontramos no ACT, a cláusula 140º denominada - “reconhecimento do direito em caso de cessação do contrato de trabalho”. Esta

17 Cfr. António Monteiro Fernandes, “Direito do Trabalho”, 16ª edição, Almedina, 2012, pag. 191.

18 Cfr. Bernardo da Gama Lobo Xavier, e outros, “Manual de Direito de Trabalho”, 2ª edição, Verbo, 2014, pag. 432.

19 Cfr. Maria do Rosário Palma Ramalho, “Tratado de Direito do Trabalho, Parte II – Situações Laborais Individuais”, 5ª edição, Almedina, 2014, pag 492.

20 Cfr. Maria do Rosário Palma Carvalho “Direito do Trabalho, Parte I – Dogmática Geral,” 4ª edição, Almedina, 2012, pag 229-236, 469-472 e 799-847.

cláusula apesar de não tratar da cessação por acordo de revogação por mútuo acordo, evidencia que o ACT também trata da matéria da cessação do contrato de trabalho, incorporando assim a noção de antiguidade da clausula 17^o que estipula “para todos os efeitos neste acordo”. Nestes termos a noção de antiguidade do ACT do setor bancário é claramente a de “somatório de toda a atividade no setor de atividade”, noção que face à ausência de determinação legal do Direito Fiscal e do Código de Trabalho, e face à valorização constitucional da Contratação Coletiva, entendemos ser de utilizar para efeitos de interpretação da alínea b) do nº4 do artigo 2^o do CIRS.

Quanto ao argumento do Princípio da Igualdade, não entendemos que a interpretação alargada de antiguidade afronte este Princípio. Em múltiplos setores de atividade fruto da contratação coletiva, muitos trabalhadores estão sujeitos a regras mais favoráveis em variadas matérias do que as previstas no Código do Trabalho. Não existindo portarias de extensão, encontramos trabalhadores sujeitos aos direitos mais favoráveis de IRCT e outros apenas sujeitos a regras menos favoráveis do Código de Trabalho. Tal não constitui uma afronta ao Princípio da Igualdade, na justa medida que a igualdade apenas pode ser analisada em situações que sejam comparáveis. Todos os trabalhadores, sem exceção podem livremente optar pela sindicalização ou pela total independência. Dessa liberdade de opção sindical advém situações jurídicas distintas, que resultam da vontade do trabalhador cidadão, não evidenciando qualquer afronta ao princípio da igualdade. Diga-se ainda, que o trabalhador sujeito a ACT do Setor bancário, assume na gestão da sua vida profissional os direitos consagrados no mesmo. Nomeadamente o direito a poder somar as antiguidades. Não seria razoável, nem aceitável, sendo mesmo atentatório da segurança jurídica e da proteção da confiança de sólidas expectativas fundadas em normativo com natureza legal de fonte de Direito do Trabalho, vir a cercear o direito à contabilização total das antiguidades. Os trabalhadores aquando da celebração dos acordos de revogação de contrato de trabalho, fizeram-no no pressuposto de que a antiguidade a considerar seria a total. Que o valor líquido da indemnização teria em consideração a antiguidade total para fins de incidência fiscal. Se assim não fosse, o valor de poupança que o trabalhador auferia em termos líquidos para poder caminhar no penoso período de desemprego seria substancial inferior. Não nos parece que face aos fins da norma fiscal, de amparo social daqueles que viram o fim da relação laboral, se justifique uma interpretação restritiva do conceito de antiguidade.

Entendemos assim, pela noção de antiguidade constante do ACT e pela proteção devida da confiança de sólidas expectativas fundadas em normativo protegido por lei, não ser de acompanhar a uniformização de jurisprudência efetuada pelo STA.

4. Conclusões

A interpretação da norma jurídica, e da norma fiscal em particular, reveste-se de alguma complexidade, por esta ao tratar de realidades económicas ter de recorrer em muitos casos a termos e conceitos de outros ramos de Direito, ou até conceitos de áreas de conhecimento

distintos como a Contabilidade ou a Economia. Mas é este mix de conceitos, de realidades que se interligam, que faz da interpretação da lei fiscal²¹ um desafio enriquecedor propenso à investigação. Na realidade em estudo buscava-se a interpretação de norma de incidência negativa - alínea b) do nº4 do artigo 2º da CIRS, em que assumia particular relevância pelo efeito multiplicador da amplitude fiscal negativa o conceito de “antiguidade”. Apesar do recurso ao Direito de Trabalho via nº2 do artigo 11º da LGT, as dúvidas persistiam. Seria correto uma interpretação restrita, propensa a melhores receitas fiscais, ou ao invés uma interpretação propensa a aumentar a proteção do trabalhador que ficou desprovido de posto de trabalho? Valorização de acordo coletivo de trabalho, ou ao invés apenas o regime do Código de Trabalho para a determinação do conceito de antiguidade? Interpretação conforme a acordo coletivo de trabalho contrária ao Princípio da Igualdade? E a segurança jurídica, e proteção da confiança do trabalhador, não devem ser critérios a ter em consideração ao nível teleológico da norma? Tudo questões relevantes e com um efeito direito na vida do trabalhador bancário, e que exigiam a formulação de um juízo de uniformização de jurisprudência, que ocorreu com o 04707/18.7BALS de 08.05.2019, que determinou a interpretação do conceito de antiguidade para efeitos da alínea b) do nº4 do artigo 2º da CIRS como a antiguidade na entidade devedora da indemnização. Uniformização de jurisprudência, mas não unânime no coletivo. Por nós, não acompanhamos o sentido da uniformização de jurisprudência. Para além de fazermos uma leitura diferente da aplicação direta do ACT bancário, valorizávamos a segurança jurídica e as expectativas sólidas dos trabalhadores fundadas em normativo decorrente de fonte específica do Direito do trabalho. Interpretação divergente que aqui deixamos à consideração da comunidade jurídica para a reflexão.

21 Para melhor compreensão da interpretação da lei fiscal vide Ana Paula Dourado, “Lições de Fiscal”, Almeida, 3ª edição, 2018, pag 265-275.



PRESUNÇÃO DOS RENDIMENTOS DA CATEGORIA “E”: O ADIANTAMENTO POR CONTA DE LUCROS NOS TRIBUNAIS

Atena Jorge de Almeida¹

Resumo

O presente artigo tem por objetivo analisar, à luz da jurisprudência do Tribunal Central Administrativo (TCA) Sul, os pressupostos exigidos pela legislação para a aplicação da presunção relativa a lançamentos em conta corrente de sócio, prevista no artigo 6º, nº 4, do Código do IRS. Em especial, aborda a obrigatoriedade de que os lançamentos estejam escriturados na contabilidade da entidade como pressuposto para que a administração tributária aplique a presunção.

Palavras-chave: IRS. Rendimentos de Capital. Presunção. Adiantamento de Lucros.

Abstract

The purpose of this article is to analyze, in the light of the case law of the South-Central Administrative Court, the assumptions required by legislation for the application of the presumption relating to entries in a partner's current account, provided for in article 6(4) of the Personal Income Tax Code. In particular, this article deals with the obligation for the entries to be recorded in the company's financial accounting as a prerequisite for the tax administration to apply the presumption.

Keywords: *Personal Income Tax. Income From Capital. Presumption. Advance Payment of Profits.*

1. INTRODUÇÃO

Desde 2019, o Centro de Investigação de Direito Europeu, Económico, Financeiro e Fiscal (CIDEEFF) tem desenvolvido, sob a coordenação da Professora Doutora Ana Paula Dourado,

¹ Mestranda em Direito Fiscal pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Especialista em Direito Processual Civil e em Direito Tributário. Graduada em Direito.

uma ampla e aprofundada investigação acerca da litigância tributária em Portugal. Inicialmente, o foco da investigação foi o Supremo Tribunal Administrativo (STA), estendendo-se, posteriormente, para o Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e para o Tribunal Central Administrativo (TCA) Sul e Norte. O ponto de partida desse trabalho consistiu na análise pormenorizada de parcela relevante das decisões prolatadas por esses tribunais nos últimos anos, o que tem permitido que as decisões em matéria tributária dos tribunais tributários e arbitrais em Portugal sejam avaliadas quanto a aspectos qualitativos e quantitativos.

No âmbito dessa investigação, analisamos 47 acórdãos emitidos pelo TCA Sul no ano de 2019, em que estiveram em causa fatos tributários referentes ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS). A partir dessa análise, identificamos questões jurídicas objeto de controvérsia referentes à presunção relativa a lançamentos realizados em conta corrente dos sócios, prevista no artigo 6º, nº 4, do Código do IRS (CIRS).

Este artigo tem por objetivo analisar, à luz da jurisprudência do TCA Sul, as questões que surgem da aplicação dessa disposição legal. Em particular, trata sobre a obrigatoriedade de que os lançamentos estejam escriturados na contabilidade da sociedade como pressuposto para que a presunção seja aplicável.

A escolha desse tema justifica-se, especialmente, por se tratar do único tema em que não houve completa convergência do colegiado dentre o conjunto de acórdãos do TCA Sul analisados. Além disso, apesar das controvérsias que têm sido suscitadas ao longo dos anos, pouca produção doutrinária foi localizada acerca do tema.

2. OS RENDIMENTOS DE CAPITAL E AS SUAS PRESUNÇÕES: ENQUADRAMENTO

Dentre as categorias de rendimentos adotadas pelo Código do IRS, interessa a este estudo a categoria E, a qual concentra os rendimentos que decorrem da aplicação de capitais².

O tratamento legislativo dado aos rendimentos de capital é especialmente relevante à luz da política de um Estado de atração e manutenção de investimentos em seu território, em um cenário de acentuada concorrência fiscal e volatilidade do capital. O Brasil, por exemplo, por meio da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995³, estabeleceu a isenção de imposto na distribuição de lucros e dividendos, de forma ampla, benefício que perdura até os dias atuais. Sem maiores detalhamentos, a proposta, que partiu do Poder Executivo, foi fundamentada na simplificação dos controles e na inibição da evasão, já que a tributação se daria exclusivamente na entidade, o que, alegou-se, estimularia o investimento nas atividades produtivas⁴. Em relação

2 Ana Paula Dourado, *Direito Fiscal*, 6ª edição, Almedina, Coimbra, 2021, p. 385.

3 Artigo 10, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm (consultado em 11 ago. 2022).

4 Gileno G. Barreto, “A Tributação dos Dividendos: Análise Comparativa da Incidência do Imposto de Renda das Empresas no Brasil com os Países Membros da OCDE”, *Revista Direito Tributário*, nº 40, pp. 488-489. Disponível

a Portugal, Ana Paula Dourado atribui a prevalência do não englobamento dos rendimentos de capitais obtidos em território português ao objetivo de evitar a fuga de poupança e investimentos para o exterior⁵. A exclusão desses rendimentos do englobamento, sujeitando-os a uma taxa liberatória de 28%, significa sua exclusão também da sujeição à progressividade, o que pode acarretar uma tributação mais favorecida para esses rendimentos, em detrimento dos rendimentos do trabalho dependente, por exemplo⁶.

Ao mesmo tempo, a disciplina legislativa do tema em Portugal pretende garantir que os rendimentos de capital não fujam à tributação e que, independentemente do nome que seja atribuído a uma determinada aplicação financeira, os frutos e vantagens decorrentes sejam tributados. Conforme exposto por Saldanha Sanches, “é no domínio dos contratos que têm como objecto o investimento de um determinado capital que é possível uma mais ampla liberdade de conformação do conteúdo contratual, tornando inviável qualquer previsão normativa que enverede pelo caminho da descrição casuística dos contratos possíveis”⁷. Por essa razão, o legislador acrescentou ao texto legal uma definição geral de rendimentos de capitais com foco no resultado econômico produzido, independentemente do negócio subjacente⁸.

Além disso, a legislação estabelece presunções relativas aos rendimentos de capital. A utilização crescente de técnicas presuntivas pelo legislador, segundo Ana Paula Dourado, pode ser explicada pelas “necessidades de simplificação e de obtenção eficiente de receitas no Direito Fiscal”⁹. A utilização dessas técnicas manifesta-se, no ordenamento jurídico português, por exemplo, na formulação das normas de incidência, as quais são acompanhadas “de presunções *iuris tantum* que permitem à administração ou ao tribunal decidir segundo a prova de um facto conexo (que o legislador supõe de mais fácil e ligeira comprovação, também designada de ‘prova indirecta’) evitando a necessidade de prova do facto presumido”¹⁰.

Nesse sentido, as presunções *iuris tantum* relativas aos rendimentos da categoria E foram instituídas pelo legislador, segundo Paula Rosado Pereira, em razão da dificuldade sentida em assegurar a eficiência da tributação, diante da natureza específica dos rendimentos dessa categoria¹¹, alguns deles considerados por Xavier de Basto como “de relativamente fácil sonexação”¹².

em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2018/12/Gileno-G-Barreto.pdf> (consultado em 11 ago. 2022).

5 Ana Paula Dourado, *Direito Fiscal*, cit., p. 387.

6 José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 11ª edição, Almedina, Coimbra, 2021, p. 167.

7 J. L. Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 314.

8 Rui Duarte Morais, *Sobre o IRS*, 3ª edição, Almedina, Coimbra, 2014, p. 95.

9 Ana Paula Dourado, *O Princípio da Legalidade Fiscal: Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Apreciação*, Almedina, Coimbra, 2019, p. 593.

10 *Idem*, p. 594.

11 Paula Rosado Pereira, *Estudos Sobre IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-Valias*, Reimpressão, Cadernos IDEFF nº 2, Almedina, Coimbra, 2020, p. 40.

12 José Guilherme Xavier de Basto, *IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra

Diante disso, o autor adverte que as presunções referentes a esses rendimentos são destinadas a prevenir fraudes e representam um conjunto limitado, “restritas aos casos, muito contados, em que há risco de ocultação de rendimentos”¹³. Rui Duarte Morais, por sua vez, explica que essas presunções têm por objetivo facilitar o ônus da prova da existência do fato tributário por parte da administração¹⁴. Em consonância com esse entendimento, Ana Paula Dourado considera que essas presunções, previstas no artigo 6º do CIRS, “eliminam incertezas em relação à sujeição de certos actos ou negócios” à categoria dos rendimentos de capitais¹⁵.

Dentre as presunções relativas aos rendimentos de capital, destacamos a presunção relativa a lançamentos em conta corrente dos sócios, prevista no nº 4 do artigo 6º. Pela aplicação desse dispositivo, os lançamentos em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, presumem-se feitos a título de lucros ou adiantamento dos lucros – enquadrados pela alínea “h” do nº 2 do artigo 5º do CIRS como rendimentos da categoria E. Assim, salvo se estiverem relacionados a mútuos, prestação de trabalho ou exercício de cargos sociais, e observadas as condições previstas naquele dispositivo, esses lançamentos devem ser tributados como rendimentos de capitais.

3. A PRESUNÇÃO PREVISTA NO Nº 4 DO ARTIGO 6º DO CIRS: QUESTÃO CONTROVERTIDA

Para a análise aqui proposta, adota-se como paradigma o Acórdão do TCA Sul de 30 de setembro de 2019, concernente ao Processo nº 2314/07.OBELSB¹⁶ e relatado pela Juíza Catarina Almeida e Sousa.

Esse acórdão refere-se ao recurso jurisdicional interposto pela Fazenda Pública em face da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida pelos sujeitos passivos M e seu cônjuge. Essencialmente, eles foram sujeitos a uma ação de inspeção no âmbito do IRS, referente ao exercício de 2003, na sequência de ação de inspeção realizada sobre a pessoa coletiva M... & F.. Lda., da qual o sujeito passivo M era sócio-gerente. Da ação de inspeção sobre M e seu cônjuge, resultaram liquidações adicionais de IRS e de juros compensatórios, decorrentes da alteração dos rendimentos declarados pelos sujeitos passivos em relação ao ano de 2003.

Editora, Coimbra, 2007, p. 338.

13 *Idem, Ibidem.*

14 Rui Duarte Morais, *Sobre o IRS, cit.*, p. 102.

15 Ana Paula Dourado, *O Princípio da Legalidade Fiscal: Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Avaliação, cit.*, p. 594. Sobre a utilização de presunções em Direito Fiscal como uma forma de alcançar uma “verdade material aproximada”: Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 8ª edição, Almedina, Coimbra, 2021, p. 234.

16 Salvo indicação em contrário, as decisões de tribunais tributários referidas ao longo deste artigo encontram-se disponíveis em <http://www.dgsi.pt>.

Durante a fiscalização, a Autoridade Tributária (AT) identificou que os adquirentes de diversas frações de imóveis alienados por M... & F... Lda. procederam à emissão de cheques, em nome do sujeito passivo M, a título de pagamento parcial pelos bens adquiridos. Esses rendimentos foram qualificados como rendimentos da “categoria E” e, mais especificamente, como adiantamentos por conta de lucros, uma vez que a AT entendeu que os valores recebidos diretamente pelo sócio subsumiam-se à presunção contida no nº 4 do artigo 6º do CIRS. Contudo, o sujeito passivo não fez constar esses valores em sua declaração de rendimentos, o que acarretou a correção dos rendimentos informados, com o acréscimo de 50% do valor recebido por M, em atenção ao previsto no artigo 40º-A do CIRS. Essa correção deu ensejo, então, às liquidações adicionais de IRS.

Em face dessas liquidações, os sujeitos passivos deduziram impugnação judicial, em relação à qual o Tribunal Tributário de Lisboa posicionou-se favoravelmente, anulando as impugnações na parte em que refletiam as correções relativas à presunção de adiantamentos por conta de lucros. O Tribunal de 1ª instância considerou que a presunção estabelecida pelo nº 4 do artigo 6º somente poderia ter sido invocada se existissem lançamentos em conta corrente dos sujeitos passivos, escriturados na sociedade, ou seja, a presunção estaria condicionada à existência de registros contábeis acerca da transação entre a pessoa coletiva e seu sócio, o que não se verificou no caso concreto.

Em síntese, a controvérsia diz respeito à correta interpretação da parte inicial do nº 4 do artigo 6º do CIRS, isto é, se para a aplicação da presunção legal é necessário que o lançamento a favor dos sócios conste dos registros contábeis da entidade.

3.1. Decisão e Fundamentação do TCA Sul

Ao apreciar a questão referente à escrituração contábil dos pagamentos realizados aos sócios como pressuposto para a aplicação da presunção de adiantamento por conta de lucros, o TCA considerou como base da presunção “lançamentos em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial”, confirmando a decisão de primeira instância e, portanto, negando provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública. A decisão do colegiado foi por maioria, tendo o Juiz Jorge Cortês apresentado voto de vencido.

A posição que prevaleceu no colegiado foi fundamentada na literalidade do dispositivo legal em análise, e em decisões anteriores do próprio TCA Sul e do TCA Norte. Ao analisar os normativos referentes aos rendimentos da categoria E, a relatora destacou que deles resulta quais os rendimentos qualificáveis como da categoria E e “quais as situações eleitas pelo legislador cuja comprovação legitima a presunção de que houve rendimentos daquela categoria”. A situação prevista no supracitado artigo 6º, nº 4, do CIRS, diz respeito a “todas as quantias escrituradas em quaisquer contas correntes dos sócios de sociedades comerciais, que não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais”, sendo que essas quantias correspondem a lucros ou adiantamento por conta de lucros. Logo, na concepção da relatora,

se a base da presunção era a existência de “lançamentos em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial”, cabia à Autoridade Tributária o ônus de provar a configuração dessa condição para que a presunção pudesse ser aplicada. No caso concreto, de acordo com os fatos provados, não se encontravam contabilizados nem escriturados na empresa M... & F..., Lda. quaisquer lançamentos na conta corrente dos sócios da sociedade que refletissem a colocação de lucros à sua disposição.

O Juiz Jorge Cortês, entretanto, divergiu do entendimento da maioria. Em sua concepção, consignada em voto vencido, os pressupostos do ato tributário estavam assentes, uma vez que, apesar de as quantias pagas pelos clientes da sociedade ao sócio-gerente não estarem escrituradas na contabilidade da entidade, tratava-se de rendimentos percebidos pelo contribuinte e que, conforme comprovado pela Autoridade Tributária, “deram entrada na esfera jurídica do sócio-gerente em causa”, motivo pelo qual foram considerados como adiantamentos por conta de lucros. Assim, de acordo com o voto vencido, cabia ao impugnante demonstrar que os pressupostos do ato não tinham aderência à realidade.

4. CONSIDERAÇÕES CRÍTICAS

A doutrina portuguesa não analisa de forma aprofundada o nº 4 do artigo 6º do CIRS. De forma geral, coloca-se em evidência como pressuposto de aplicação da presunção a existência de “lançamentos em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob forma comercial”, tal como previsto no dispositivo legal¹⁷. A imprescindibilidade de que as quantias estejam escrituradas para que a presunção seja aplicável resulta da própria justificativa que Xavier de Basto apresenta para a existência dessa presunção especificamente, uma vez que, na concepção do autor, a lei quis assegurar a qualificação como rendimentos da categoria E às quantias escrituradas cuja causa jurídica não seja expressamente declarada¹⁸. Portanto, doutrinariamente, parece não haver dúvidas sobre a necessidade de que os lançamentos a favor do sócio constem de conta corrente escriturada para que a presunção possa ser aplicada pela Autoridade Tributária.

No entanto, conforme se extrai da argumentação da Fazenda Pública consignada no acórdão referente ao Processo nº 2314/07.OBELSB, parece prevalecer (ou ter prevalecido)

17 Nesse sentido, Paula Rosado Pereira, *Estudos Sobre IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-Valias*, cit., p. 41; Paula Rosado Pereira, *Manual de IRS*, 3ª edição, Almedina, Coimbra, 2021, p. 156; José Guilherme Xavier de Basto, *IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, cit., p. 339.

18 José Guilherme Xavier de Basto, *IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, cit., p. 340. Para o CAAD, o nº 4 do artigo 6º consiste em uma norma antiabuso específica “que permite ficcionar, quando não se verifica qualquer das exceções, que houve distribuição de lucros ou adiantamentos de lucros independentemente do fundamento jurídico das transferências patrimoniais para contas dos sócios” (Acórdão do CAAD, de 5 de novembro de 2021, referente ao Processo nº 349/2021-T, disponível em: https://caad.org.pt/tributario/deciso-es/decisao.php?s_irs=1&s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=cl%C3%A1usula+geral+antiabuso&id=5900 (consultado em 2 ago. 2022)).

no âmbito da AT uma interpretação mais alargada desse dispositivo, no sentido de que quaisquer quantias entregues ao sócio, em nome da sociedade, podem ser consideradas adiantamento de lucros. No caso analisado, por exemplo, o contribuinte, enquanto sócio-gerente, recebeu, por meio de cheques emitidos em seu nome, parte dos valores pagos pelos clientes por imóveis adquiridos da sociedade. Na concepção da AT, a realização de pagamentos pelos clientes diretamente ao sócio, pagamentos esses que eram devidos à sociedade, davam ensejo à aplicação da presunção, independentemente de constarem da contabilidade da entidade. Essa perspectiva leva em conta que a finalidade da realização de pagamentos diretamente ao sócio foi evitar o pagamento dos impostos que resultariam do aumento dos proventos da sociedade. Logo, o entendimento da AT acerca da aplicação da presunção enfatiza a finalidade da norma de alcançar situações fraudulentas, mas ao exacerbar essa finalidade contraria o próprio dispositivo legal.

Nesse sentido, os Tribunais têm reiteradamente anulado liquidações fundamentadas no nº 4 do artigo 6º do Código do IRS, quando não há a comprovação de que as quantias recebidas pelos sócios constavam como lançamentos em contas correntes correspondentes aos sócios, escrituradas na sociedade. E, conforme se verá, esse entendimento tem sido aplicado mesmo que estejam em causa a apropriação indevida de verbas da sociedade por parte do sócio e a omissão desses valores na contabilidade da entidade.

Pesquisa realizada na base de dados de jurisprudência do Tribunal Central Administrativo Sul, constante do site do DGSJ¹⁹, retornou como um dos resultados mais antigos o acórdão referente ao Processo nº 00592/03, julgado em 10 de dezembro de 2003, o qual já revelava esse entendimento do TCA Sul. No caso concreto, identificou-se que uma sociedade emitiu faturas e recebeu os valores correspondentes, mas não relevou-os contabilisticamente, de modo que o probatório evidenciou que “embora os referidos montantes tivessem sido recebidos pela sociedade, os mesmos se eclipsaram, desconhecendo-se o seu paradeiro”. A Autoridade Tributária, então, considerou que esses valores foram recebidos pelos administradores, sócios da entidade, a título de adiantamentos por conta de lucros, sendo cabível a tributação em partes iguais pelos dois administradores, como rendimentos da categoria E, procedendo-se à liquidação do IRS, referente a 1997. O tribunal de primeira instância e o TCA Sul, por sua vez, entenderam que não poderia ser aplicada a presunção de adiantamento de lucros às “verbas desaparecidas”, porque esses valores não constavam da escrita da sociedade como atribuídos aos sócios, conforme exigido pelo CIRS. O TCA Sul até consignou que, pela análise dos fatos provados, era razoável concluir que os valores foram efetivamente embolsados pelos administradores e acionistas detentores da maioria do capital social, em verdadeira “antecipação de lucros”, mas que essa conclusão era ilegítima “perante os elementos literal, lógico e sistemático dos normativos que regem a tributação dos rendimentos da categoria E”.

19 Para a pesquisa de jurisprudência, utilizamos, em primeiro lugar, o campo “Descritores”, buscando os termos: “adiantamento de lucros” e “adiantamento por conta de lucros”. Foram identificadas 37 decisões para esse parâmetro de pesquisa (consultado em 30 jul. 2024).

Semelhantemente, em relação ao acórdão referente ao Processo nº 02371/08, julgado em 15 de junho de 2008, a AT procedeu à liquidação adicional de IRS, referente ao ano de 1999, por ter identificado durante inspeção tributária que a sociedade omitiu de sua contabilidade rendimento correspondente à alienação de imóvel do qual era proprietária. Para a AT, o fato de o rendimento ter sido omitido evidenciava que os sócios dele se apropriaram, a título de adiantamento de lucros, o que justificaria a sua tributação como rendimento da categoria E. No entanto, concordando com o tribunal de primeira instância, o TCA Sul considerou que a presunção legal de adiantamento por conta de lucros, prevista à época do fato gerador no nº 4 do artigo 7º do Código do IRS, restringia-se aos casos em que eram feitos lançamentos nas contas correntes dos sócios, o que não se verificou no caso concreto. A AT havia alegado em suas conclusões do recurso que esse entendimento seria claramente contrário ao espírito da lei, ao que o TCA Sul respondeu sintetizando a sua interpretação acerca do dispositivo legal e evidenciando a importância dos registros contabilísticos, como ponto de partida da aplicação da presunção em análise.

Destoou do entendimento consignado nos acórdãos supracitados, no entanto, o acórdão referente ao Processo nº 02476/08, julgado em 27 de janeiro de 2009, em que também esteve em causa a caracterização da apropriação de verbas da empresa por parte do sócio-gerente como adiantamentos de lucros. Nesse caso, a Autoridade Tributária identificou que uma sociedade prestou serviços relacionados a execução de obras, mas apenas contabilizou os custos correspondentes, deixando de emitir faturas e omitindo os proveitos. Em contrapartida pelos serviços prestados, o contratante realizou os pagamentos por meio da emissão de cheques, em sua maioria depositados na conta bancária do sócio-gerente. A AT, então, entendeu que as verbas da empresa foram apropriadas pelo sócio a título de adiantamentos por conta de lucros, efetuando as liquidações de IRS relativas aos anos de 2000 e 2001. Embora tenha restado provado que os valores correspondentes não se encontravam escriturados nas contas contábeis da sociedade, o TCA Sul, neste caso, não considerou relevante esse fato. Para o Tribunal, o fato de o montante pertencente à sociedade ter sido apropriado pelo sócio-gerente (o que foi comprovado pelo depósito dos valores em sua conta bancária), e não ter sido provado que esse montante proviesse de mútuo, prestação de trabalho ou do exercício de cargo social, importava que ele fosse tributado como rendimento da categoria E, especificamente como adiantamento por conta de lucros. Como um dos fundamentos de sua decisão, apontou que no direito fiscal se deve atender à substância econômica dos fatos ou atos com relevância jurídica tributária.

Soma-se a esse acórdão o voto vencido constante do acórdão referente ao Processo nº 2314/07.OBELSB, julgado em 2019. Apesar de no próprio voto vencido o juiz consignar que as quantias recebidas pelo sócio-gerente não se encontravam escrituradas da contabilidade da entidade, entendeu que os pressupostos do ato tributário estavam assentes, considerando, portanto, irrelevante a inexistência do registro contábil.

O posicionamento adotado pelo TCA Sul em relação ao Processo nº 02476/08, bem como pelo voto de vencido constante do acórdão referente ao Processo nº 2314/07.OBELSB, no en-

tanto, parecem ter sido isolados, conforme se verifica pelas decisões seguintes, como a do Processo nº 06368/13, julgado em 31 de março de 2016; a decisão final referente ao Processo nº 2314/07.0BELSB, julgado em 30 de setembro de 2019; e a decisão referente ao Processo nº 596/04.8BESNT, julgado em 7 de maio de 2020. Em relação a essa última decisão, destacamos que o TCA Sul não admitiu a imputação proporcional entre os sócios-administradores de lançamentos constantes em conta corrente dos sócios na contabilidade da entidade, mas sem identificação dos efetivos beneficiários.

Recente decisão referente ao tema diz respeito à proferida no âmbito do Processo nº 1955/09.5BELRS, julgado em 24 de março de 2022. Nesse caso, tal como nos anteriormente citados, identificou-se que os sócios-gerentes de uma sociedade receberam em suas contas bancárias valores referentes a negócios realizados pela sociedade, pelo que a AT qualificou esses rendimentos como adiantamentos por conta de lucros, aplicando-se ao caso a presunção constante do nº 4 do artigo 6º do CIRS e procedendo-se à liquidação adicional de IRS referente ao ano de 2001. No entanto, também nesse caso os valores em causa não estavam escriturados na contabilidade da sociedade, motivo pelo qual o TCA Sul entendeu que a presunção não poderia ser aplicada. Convém destacar que, nesse acórdão, o relator distinguiu “depósitos em contas bancárias” e “escrituração na contabilidade, em sede de conta corrente dos sócios”, explicando que quando o nº 4 do artigo 6º do CIRS fala em “conta corrente dos sócios pretende-se abarcar a escrituração contabilística de determinados valores, designadamente em diversas subcontas da conta 25 do Plano Oficial de Contabilidade, então em vigor”.

O que resta claro da jurisprudência do TCA Sul é que, para que a presunção prevista no nº 4 do artigo 6º do Código do IRS possa ser aplicável, é necessário que existam lançamentos a favor do sócio em contas contábeis correspondentes²⁰. A verificação da existência desses lançamentos na contabilidade da entidade seria o ponto de partida para que a Autoridade Tributária pudesse aplicar a presunção. O dispositivo foi construído pelo legislador tomando em consideração conceitos das ciências contábeis, como “lançamentos”, “escrituração” e “contas”, não sendo possível dissociar a aplicação do dispositivo desses conceitos, como pretendeu a Autoridade Tributária nos casos analisados. Verifica-se, portanto, que o legislador não pretendeu que essa presunção fosse aplicada a quaisquer situações de distribuição oculta de lucros ou apropriação pelo sócio de montantes da sociedade. A bem da verdade, Paula Rosado Pereira até destaca que a Comissão de Revisão do IRS de 1998 recomendou o estabelecimento de uma presunção ilidível mais ampla para os rendimentos de capital, no sentido de que na qualificação desses rendimentos prevalecesse, no caso de dúvida, o princípio da prevalência da substância sobre a forma, mas essa recomendação não foi adotada pelo Código do IRS²¹.

20 Nesse sentido, também: Daniel Taborda, “Um ativo escriturado e inexistente – regularizações contabilísticas e implicações fiscais”, in António Martins et al. (Coord.), *Estudos em Memória de Ana Maria Rodrigues*, Almeida, Coimbra, 2018, p. 121.

21 Paula Rosado Pereira, *Estudos Sobre IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-Valias*, cit., p. 43.

Não se pode ignorar a argumentação formulada pela Autoridade Tributária no âmbito do Processo nº 2314/07.OBELSB, no sentido de que condicionar a aplicação da presunção ao lançamento das quantias nos registos contábeis da entidade pode beneficiar o próprio infrator, isto é, o sujeito passivo que opta por omitir eventuais rendimentos da sociedade, especialmente quando o beneficiário dos valores é o próprio administrador, com poderes para decidir se declara ou não tais rendimentos. As decisões não excluem a possibilidade de tributação desses rendimentos, mas advertem, no entanto, que a AT deveria fazer a sua correta qualificação, questionando, por exemplo, no caso do acórdão referente ao Processo nº 1955/09.5BELRS, o porquê não se optou pela qualificação do rendimento depositado na conta bancária do sócio como rendimento do trabalho dependente, uma vez que o sujeito passivo era gerente da sociedade e, por isso, auferia rendimento da categoria A.

Convém esclarecer, porém, que tanto o acórdão a partir do qual iniciamos a análise, referente ao Processo nº 2314/07.OBELSB, quanto os demais acórdãos sobre os quais tratamos acima referem-se a inspeções tributárias e liquidações realizadas durante os anos de 2001 a 2007²². Logo, é possível que a Autoridade Tributária, diante das repetidas decisões do TCA Sul no mesmo sentido, tenha alterado o entendimento quanto à qualificação dos rendimentos aqui analisados e deixado, portanto, de aplicar a presunção de adiantamento de lucros quando ausentes registos contábeis.

Uma vez que, na ausência de lançamentos na contabilidade da entidade, não se admite a aplicação da presunção prevista no nº 4 do artigo 6º, podemos questionar se, nesse caso, é cabível a aplicação da cláusula geral antiabuso (CGAA), disciplinada pelo artigo 38º, números 2 a 6, da Lei Geral Tributária. O nº 2 traz as linhas gerais para a aplicação da CGAA, prevendo, em síntese, a possibilidade de que as construções realizadas com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal possam ser desconsideradas para efeitos tributários, “efetuando-se a tributação de acordo com as normas aplicáveis aos negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica e não se produzindo as vantagens fiscais pretendidas”²³. Não se verifica impeditivo para a sua aplicação, cumpridos os pressupostos legais. No entanto, não foram localizados acórdãos em que o tema tenha sido discutido.

5. CONCLUSÕES

Com o propósito de assegurar a eficiência na tributação e evitar a fraude e a sonegação fiscal em relação aos rendimentos de capital, o legislador português instituiu, nesta seara, algumas presunções, previstas no artigo 6º, do Código do IRS. Dentre essas presunções, destacamos a

22 Apenas em relação ao acórdão referente ao Processo nº 1955/09.5 BELRS, julgado em 24 de março de 2022, não foi possível identificar o ano em que ocorreu a liquidação. Entretanto, o fato tributário ocorreu no ano de 2001.

23 Sobre a cláusula geral antiabuso do ordenamento jurídico português: Ana Paula Dourado, *Direito Fiscal*, cit., pp. 313-317.

contida no nº 4, a qual diz respeito aos lançamentos identificados em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades, e que não resultam de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais. Nesse caso, presume-se que os lançamentos foram feitos a título de lucros ou adiantamento de lucros.

Ao longo dos anos, os tribunais tributários têm se debruçado sobre várias questões jurídicas que surgem a respeito da aplicação dessa presunção. Entretanto a partir da análise de acórdãos proferidos pelo Tribunal Central Administrativo Sul no ano de 2019, referentes à legislação do IRS, selecionamos uma questão jurídica específica. Tratamos acerca da exigência de que conste da escrituração da sociedade os lançamentos realizados a favor dos sócios, como um dos pressupostos para aplicação da presunção.

Embora a Autoridade Tributária tenha buscado dar ao artigo 6º, nº 4, do CIRS uma interpretação mais ampla, aplicando-o a quaisquer situações de apropriação pelo sócio de verbas da entidade, há jurisprudência constante do TCA Sul no sentido de que a aplicação da presunção de adiantamento de lucros somente é cabível quando os valores correspondentes constem de lançamentos em contas correntes do sócio, escrituradas na entidade. Assim, ainda que seja efetivamente comprovada a existência de desvios ou de distribuição oculta de lucros para o sócio, a presunção somente se aplica se comprovada a existência de registros contábeis. Essa conclusão decorre da própria redação do artigo 6º, nº 4, do Código do IRS e da compreensão acerca dos termos contábeis utilizados pelo legislador. De fato, o escopo dessa norma é assegurar que sejam qualificados como rendimentos da categoria E as quantias que constem da escrituração da entidade, mas cuja causa jurídica não seja expressamente declarada.

No âmbito do TCA Sul, constatamos que a questão aqui analisada se encontra pacificada. Apesar de ter havido voto de vencido em relação a uma das decisões, desconsiderando a relevância de que os lançamentos em favor dos sócios estivessem escriturados na sociedade, tratou-se de posicionamento isolado, como visto, especialmente porque todas as demais decisões judiciais analisadas relacionadas ao tema resultaram da unanimidade dos colegiados.

6. REFERÊNCIAS

BARRETO, Gileno G., “A Tributação dos Dividendos: Análise Comparativa da Incidência do Imposto de Renda das Empresas no Brasil com os Países Membros da OCDE”, *Revista Direito Tributário*, nº 40, pp. 483-505. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2018/12/Gileno-G.-Barreto.pdf> (consultado em 11 ago. 2022).

BASTO, José Guilherme Xavier de, *IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007.

DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal*, 6ª edição, Almedina, Coimbra, 2021.

_____, *O Princípio da Legalidade Fiscal: Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Apreciação*, Almedina, Coimbra, 2019.

MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, 3ª edição, Almedina, Coimbra, 2014.

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 11ª edição, Almedina, Coimbra, 2021.

PEREIRA, Paula Rosado, *Manual de IRS*, 3ª edição, Almedina, Coimbra, 2021.

_____, *Estudos Sobre IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-Valias*, Reimpressão, Cadernos IDEFF nº 2, Almedina, Coimbra, 2020.

ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 8ª edição, Almedina, Coimbra, 2021.

SANCHES, Saldanha J.L., *Manual de Direito Fiscal*, 3ª edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2007.

TABORDA, Daniel, “Um ativo escriturado e inexistente – regularizações contabilísticas e implicações fiscais”, in MARTINS, António et al. (Coord.), *Estudos em Memória de Ana Maria Rodrigues*, Almedina, Coimbra, 2018, pp. 113-125.



DELIMITAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS NA CESSAÇÃO RETROATIVA DO RETGS EM INSPEÇÃO TARDIA

Leidson Rangel Oliveira Silva¹

Resumo

Este artigo examina decisão do Tribunal Arbitral no julgamento de controvérsia sobre os efeitos da cessação retroativa do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS) e da aceitação de declarações fiscais como manifestação de vontade de adesão ao regime. A partir da visão geral do RETGS, dos argumentos apresentados pelo requerente e pela Autoridade Tributária, e dos fundamentos da decisão tomada pelo Tribunal Arbitral, o artigo busca avaliar como esta jurisprudência pode contribuir para o aperfeiçoamento deste e de outros regimes fiscais em cenários fático-normativos semelhantes.

Palavras-chave: RETGS, cessação retroativa, inspeção tardia, manifestação de vontade, proporcionalidade.

Abstract

This article examines the decision of the Arbitration Court in a dispute over the effects of the retroactive cessation of the Special Taxation Regime for Groups of Companies (RETGS) and the acceptance of tax declarations as a manifestation of intent to adhere to the regime. Based on an overview of the RETGS, the arguments presented by the plaintiff and the Tax Authority, and the grounds for the decision taken by the Arbitral Court, the article seeks to assess how this case law can contribute to improving this and other tax regimes in similar factual and normative scenarios.

Keywords: RETGS, retroactive cessation, delayed inspection, reiteration of intent, proportionality.

¹ Doutorando em Direito Fiscal pela Universidade de Lisboa, mestre em Direito Tributário pela Universidade Católica de Brasília, graduado em Ciências Contábeis (FIECAFI), Direito (Universidade Tiradentes) e Administração (Universidade Federal de Sergipe). Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil. As opiniões expressadas neste artigo são pessoais e não representam a visão da organização à qual o autor está profissionalmente vinculado.

1. INTRODUÇÃO

Os dados coletados para a execução do Projeto de Investigação “Litigância Fiscal em Portugal”, conduzido pelo Centro de Investigação de Direito Europeu, Econômico, Financeiro e Fiscal (CIDEEFF)² revelou, dentre outras questões, que no âmbito do IRC, litiga-se no Centro de Arbitragem Administrativa (daqui em diante, CAAD) acerca de variados aspectos relacionados ao imposto e que enquanto alguns dos temas apresentam elevado número de casos, outras controvérsias podem, à primeira vista, parecer inexpressivas pelo fato de não serem objeto de um avolumado número de litígios.

A discussão acerca dos efeitos temporais da cessação da aplicação do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (daqui em diante, RETGS) quando efetuada tardiamente em face de atuação da Autoridade Tributária é um dos temas que se enquadram nesse conjunto de controvérsias com poucos casos submetidos aos tribunais.

Nesta temática, inserindo-se o contribuinte num regime tributário cujo ingresso dependa da manifestação de opção, discute-se se os efeitos da exclusão do contribuinte de um determinado regime devem se propagar desde o exercício em que foi constatada a irregularidade até a data em que a ação de inspeção foi realizada ou se a exclusão seria desproporcional e a entrega de declarações fiscais ao longo daquele período inspecionado funcionaria como manifestação da vontade em permanecer no regime, de modo que a cessação do regime limitar-se-ia aos exercícios fiscais em que estavam presentes as irregularidades identificadas na ação de inspeção.

Este artigo analisa a decisão do Tribunal Arbitral no Processo 26/2011-T³, que entendeu plausível a interpretação segundo a qual nos casos em que há reiteração da vontade de permanência no RETGS por meio da apresentação de declarações anuais, a cessação da aplicação do regime deve afetar somente o exercício em que foram verificadas irregularidades. Em especial, este artigo analisa os argumentos apresentados pelo contribuinte, pela Autoridade Tributária e o racional adotado pelo CAAD para decidir favoravelmente ao contribuinte. O artigo conclui apontando que a relevância dos fundamentos adotados pelo Tribunal Arbitral vai além do próprio caso, destacando a importância do entendimento adotado pelo CAAD para o aperfeiçoamento do regime fiscal em discussão, bem como na solução de litígios com contexto fáticos e quadro normativos semelhantes.

A análise está dividida em cinco seções. Na seção 2 é apresentada uma visão geral do RETGS, como ênfase no objetivo do regime especial, nas condições de acesso e nas hipóteses de cessação. A Seção 3 se debruça sobre o caso julgado pelo CAAD, dedicando-se à apresentação dos argumentos do contribuinte e da Autoridade Tributária, bem como das conclusões

2 Os relatórios publicados estão disponíveis no sítio do CIDEEFF (<https://www.cideeff.pt/pt/publicacoes/>) e apresentam diversos recortes, como é caso da segmentação dos casos apreciados pelo CAAD.

3 Acórdão do CAAD de 2 de março de 2020, processo 26/2011-T, disponível em <<https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?id=4675>>, acessado em: 12 ago. 2022, p. 126

alcançadas pelo tribunal arbitral. A Seção 4 dedica-se ao aprofundamento dos argumentos do Tribunal Arbitral e a avaliação da sua relevância para além do caso concreto. Na Seção 5 são apresentadas as considerações finais.

2. O RETGS: visão geral

O Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), inicialmente instituído pela Lei nº 30-G/2000, de 29 de dezembro, constituiu um novo regime de tributação dos grupos de sociedades, introduzindo diversas modificações ao regime anterior, buscando conferir uma maior simplicidade mediante a migração de um modelo baseado na tributação do lucro consolidado para um modelo que se funda na agregação das contas das sociedades, a partir do qual se obtém o lucro tributável.⁴

Conforme afirmam Joaquim Miranda Sarmento, Ricardo Nunes e Marta Morais Pinto⁵, a lógica subjacente ao RETGS é o da tributação conjunta por meio da soma dos resultados das sociedades que compõem o perímetro do grupo, de modo que esse resultado é tributado como se estivesse tratando de uma só sociedade, sem que cada uma delas perca a sua personalidade e individualidade jurídica.

Trata-se de um regime opcional, colocado à disposição das sociedades que atendam os critérios previstos na legislação, e que autoriza a determinação da matéria coletável de maneira diversa da prevista no regime geral.

A opção pelo regime especial permite que os prejuízos fiscais das sociedades que compõem o perímetro do grupo possam ser somados aos lucros tributáveis de outras sociedades, conferindo assim uma benesse fiscal consistente na redução do imposto devido.⁶ De tal maneira, a agregação dos resultados das sociedades que compõem o grupo torna por permitir a comunicabilidade dos prejuízos fiscais.⁷

Essa redução da carga fiscal alcançada especialmente pela possibilidade de compensação e comunicação dos lucros e prejuízos fiscais entre as sociedades que compõem o grupo constitui a principal vantagem do regime especial, que não seria observada caso a tributação dos resultados ocorresse isoladamente.⁸ Neste último caso, as sociedades que apresentam prejuízos fiscais submetem-se às regras mais restritivas, aplicáveis ao regime geral.

4 MARQUES, Rui, *Código do IRC: anotado e comentado*, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2020, pp. 647-648.

5 SARMENTO, Joaquim Miranda; NUNES, Ricardo; e PINTO, Marta Morais, *Manual Teórico-Prático de IRC*, 4ª ed., Almedina, Coimbra, 2021, p. 189.

6 *Idem*, p. 189.

7 PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, 6ª ed., Almedina, Coimbra, 2020, p. 111.

8 ANTUNES, José Engrácia, "A tributação dos grupos de sociedades", *Fiscalidade*, nº 45, janeiro-março/2011, Lisboa, p. 7.

Por conta dessa possibilidade de diluição dos lucros tributáveis nos prejuízos fiscais, Rui Marques⁹ anota que, numa perspectiva de tributação do rendimento real e da capacidade contributiva, o resultado é à tributação de uma entidade com capacidade contributiva única, em detrimento da capacidade contributiva individual de cada uma daquelas que compõem o perímetro do grupo.

No plano legal, em sua versão inicial, o regramento do RETGS, que é apontado como uma das concretizações do princípio da neutralidade fiscal¹⁰, encontrava-se plasmado nos artigos 63º, 64º e 65º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (daqui em diante, Código do IRC ou CIRC). A partir do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho, passou a ser disciplinado pelos artigos 69º, 70º e 71º.

Esses conjuntos normativos prescrevem regras que disciplinam, dentre outros, os requisitos para caracterização de um grupo de sociedades, o carácter opcional do regime, os critérios a serem atendidos pelas sociedades dominantes e dominadas para que se formalize a opção, as sociedades que estão impedidas de fazer parte do grupo, os prazos e as comunicações que devem ser realizadas à Autoridade Tributária, as hipóteses de cessação do regime, os aspectos temporais relacionados aos efeitos da renúncia e da cessação do regime, a determinação do lucro tributável do grupo, o regime específico de dedução de prejuízos fiscais, dentre outros. Tratam-se assim de normas reguladoras do acesso, conteúdo e consequências, na classificação proposta por José Engrácia Antunes¹¹.

A norma vigente no exercício fiscal objeto da ação de inspeção que culminou no caso apreciado pelo Centro de Arbitragem Administrativa (daqui em diante, CAAD) sobre o qual este artigo se debruça, prescrevia que existia um grupo de sociedades quando uma sociedade (dominante) detinha, direta ou indiretamente, pelo menos 90% do capital social de outra ou outras sociedades (dominadas), observada a condição de que esta participação conferisse à sociedade dominante mais de 50% dos direitos de voto.¹²

Neste caso, caracterizada a existência de um grupo de sociedades, poderia a sociedade dominante optar pela aplicação do RETGS em relação a todas as sociedades do grupo.¹³

Ao exercer a opção pela adoção do regime especial, cabia tanto à sociedade dominante quanto às sociedades dominadas comunicar a escolha à Direção-Geral dos Impostos por meio do envio de uma declaração, o que deveria ser feito até o fim do terceiro mês do período de tributação em que se pretendia iniciar a aplicação do regime. Essa opção era válida por 5 (cinco) exercícios. Após esse período, a renovação da opção poderia ser efetuada obedecendo-se o mesmo procedimento.¹⁴

9 MARQUES, Rui, *Código do IRC: anotado e comentado*, *op. cit.*, p. 672.

10 Sobre o princípio da neutralidade fiscal ver NABAIS, José Casalta, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 3ª ed. Almedina, Coimbra, 2022, pp. 54-65.

11 ANTUNES, José Engrácia, “A tributação dos grupos de sociedades”, *op. cit.*, p. 11.

12 Código do IRC, Redação da Lei nº 30-G/2000, de 29 de dezembro, artigo 63º, nº 1.

13 *Idem*, artigo 63º, nº 2.

14 Código do IRC, Redação da Lei nº 30-G/2000, de 29 de dezembro, artigo 63º, nº 7.

Há que se destacar que essa norma, extraída do n.º 7 do artigo 63.º, nada dispunha acerca de restrições, interrupções ou limitações quanto à duração do regime no prazo de 5 (cinco) anos.

Noutro ângulo, o n.º 8 do mesmo artigo listava hipóteses que, quando concretizadas, conduziam à cessação da aplicação do regime. Eram elas: a inexistência de um grupo de sociedades conforme definição adotada pela lei e o não atendimento dos requisitos cumulativos que autorizam a opção pelo regime (alínea a), a constatação da existência de sociedades que não podem fazer parte do grupo (alínea b), o fato de o lucro tributável de alguma das empresas ser determinado por meio de métodos indiretos (alínea c), a ocorrência de alterações no grupo de sociedade sem a devida inclusão no regime e a respectiva comunicação (alínea d), a saída de sociedades ou outras alterações na composição do grupo quando a sociedade dominante opta por não continuar no regime relativamente às demais sociedades (alínea e). Além dessas hipóteses, o regime também cessava caso a sociedade não efetuasse a renovação da sua opção.

Verificada alguma dessas hipóteses de cessação da aplicação do RETGS, o regime jurídico também previa os aspectos temporais relativos aos efeitos daquela cessação. Assim, de acordo com a leitura conjunta dos dispositivos legais, em especial dos n.ºs 2, 3, 4, 8, 9 e 10 do então vigente artigo 63.º, os efeitos da cessação do regime produziam-se, em regra, no final do exercício anterior àquele em que fossem verificados os fatos que, de acordo com a lei, deflagravam a cessação da aplicação do RETGS.

Essa era a regra aplicável à quase totalidade dos casos, exceto na hipótese em que ocorria a saída de sociedades do grupo por alienação da participação ou por incumprimento das demais condições, ou outras alterações na composição do grupo motivadas nomeadamente por fusões ou cisões, sempre que a sociedade dominante não optasse pela continuidade do regime em relação às demais sociedades do grupo. Nesse caso, os efeitos da cessação reportavam-se ao final do exercício em que esses fatos fossem verificados.

Assim, admitindo-se hipoteticamente que, no ano 1, o grupo de sociedades preenchia todos os requisitos e formulava a opção pelo RETGS, caso viesse a incorrer, no ano 2, em alguma das hipóteses que determinam a cessação, em regra, não poderia apurar o lucro tributável ao amparo do regime nesse ano 2, uma vez que os efeitos da cessação se iniciavam no final do ano 1. Todavia, caso cumprisse, no ano 3, todos os requisitos, nenhum dispositivo legal impediria no ano 3 o lucro tributável fosse novamente apurado conforme o regramento do RETGS.

Aqui, duas são as questões centrais que merecem destaque. A primeira, se no ano 3 haveria a necessidade de formulação de uma nova opção por parte da sociedade dominante ou, se aquela opção formulada no ano 1 seria válida até o ano 5. A segunda, intrinsecamente relacionada à primeira, refere-se à hipótese na qual as irregularidades que determinam a cessação só venham a ser identificadas pela Autoridade Tributária após o ano 3, ou seja, após um exercício fiscal no qual poderia ser formulada uma nova opção válida.

Nesse cenário, sendo a ação de inspeção realizada em período contemporâneo àquele em que devem ser efetivados os efeitos da cessação da aplicação do regime, nenhum prejuízo adicional decorre para as sociedades envolvidas, uma vez que poderão formalizar uma nova opção pelo regime já a partir do exercício seguinte.

Todavia, não é incomum que as ações de inspeção venham a ser realizadas anos após o exercício fiscal inspecionado, ao que estamos nominando inspeção tardia. Esse decurso temporal, cuja justificação não constitui o nosso objeto de análise, pode, algumas vezes, ser explicado pela escassez de recursos humanos que assola as administrações tributárias, bem como pela adoção de critérios de seleção dos contribuintes a serem inspecionados que, buscando otimizar a relação entre custo e benefício, postergam a inspeção daqueles que apresentam menor risco.

Essas situações, em que as ações de inspeção são realizadas quase no final do prazo de caducidade e/ou de vigência do RETGS, tendem a gerar conflitos da natureza do apreciado pelo Tribunal Arbitral no processo 26/2011-T, pelo fato de que, por um lado, enquanto a ação de inspeção corrige as liquidações relativas a exercícios fiscais antigos, produzindo efeitos retroativos¹⁵ quanto à cessação do regime, por outro, nem a literalidade do regramento aplicável nem a instruções emanadas da autoridade tributária permitiam ao sujeito passivo, no regime então vigente, a formulação de opção pelo REGTS retroativamente, no exercício posterior àquele em que identificada a irregularidade.

3. A posição do CAAD no processo 26/2011-T

O CAAD apreciou a controvérsia no processo 26/2011-T. Neste caso, o litígio circunscrevia-se essencialmente à delimitação dos exercícios sobre os quais seriam aplicáveis os efeitos da cessação do RETGS na formulação vigente nos anos de 2002 a 2006.

Quanto à situação fática, no ano de 2002, determinada sociedade (no acórdão, Sociedade C) fez a opção pelo RETGS na qualidade de sociedade dominante de um grupo (no acórdão, Grupo B) que incluía a requerente do processo arbitral na qualidade de sociedade dominada. Tal opção, consoante a legislação então vigente, tinha validade pelo período de 5 anos e assim, alcançaria os exercícios de 2002, 2003, 2004, 2005 e 2006. Em 2003, a sociedade dominante apresentou declaração incluindo novas sociedades no grupo até então constituído.

¹⁵ Dissertando acerca dos efeitos da cessação do antigo Regime de Tributação pelo Lucro Consolidado (RTLTC), NUNES, Gonçalo Nuno Cabral de Almeida Avelãs, *Tributação dos grupos de sociedades pelo lucro consolidado em sede de IRC: contributo para um novo enquadramento dogmático e legal do seu regime*, Almedina, Coimbra, 2001, pp. 167-168, classificou as modalidades de cessação em i) voluntária e ii) imperativa. A primeira decorrente da vontade expressada pela sociedade dominante em cessar a tributação pelo RTLTC. A segunda é resultado direto da imperatividade da lei, quando verificadas as situações que determinavam a cessação do regime. Assim, quanto ao momento no qual se produzem os efeitos, o autor aponta que, na primeira hipótese, só deveriam produzir-se para o futuro, inclusive como forma de tutelar os próprios interesses da autoridade tributária, ao passo que no segundo caso, a presença de ilegalidades justificaria a produção retroativa dos efeitos a partir do momento em que descumpridos os requisitos legais. Essa classificação, apesar de desenvolvida analisando-se um regime já revogado, nos parece aplicável ao RETGS, seja na sua formulação atual, seja na formulação originária.

3.1 Escopo da ação de inspeção

Em 2007, ou seja, cinco anos após a formulação da opção pelo regime, a Autoridade Tributária realizou uma ação de inspeção no Grupo B, inspecionando exclusivamente o exercício fiscal de 2003, com o objetivo de averiguar o cumprimento dos requisitos para acesso ao REGTS. Nessa ação, foram identificadas diversas irregularidades quanto às sociedades componentes do perímetro do grupo, que apresenta a Sociedade C como dominante e, dentre outras, a requerente do processo arbitral (Sociedade A) como dominada.

Assim, embora a Autoridade Tributária tenha concluído que as sociedades que faziam parte do perímetro do grupo no exercício de 2002 cumpriam os requisitos para permanência no regime em 2003, neste último ano foram identificadas irregularidades relacionadas, de um lado, à inclusão indevida de sociedades que não atendiam os requisitos para integrarem o grupo e, de outro, à não inclusão de sociedade que deveria ter sido considerada no perímetro do grupo.

No entendimento da AT, essas irregularidades levariam à cessação do regime em 2003 (inclusive), embora já no ano seguinte as sociedades pudessem ingressar novamente, consoante declarado pela Autoridade Tributária.

Por conseguinte, na compreensão da AT os efeitos da caducidade do regime abrangiam o período compreendido entre a cessação e a renovação válida da opção, o que no entendimento da Autoridade Tributária só se deu em 2007.

Nessas circunstâncias, embora anualmente as sociedades, dominante e dominadas, tenham apresentado declarações assinalando que efetuavam a tributação do IRC pelo RETGS, a AT entendeu que este regime só seria aplicável mediante a formulação de uma nova opção, o que ocorreu em 2007, razão pela qual, na compreensão da Autoridade Tributária, o RETGS seria inaplicável aos exercícios de 2004, 2005 e 2006.

Posteriormente, em 01/10/2008, a AT deu início a uma inspeção na Sociedade A, requerente do processo arbitral, relativamente aos exercícios de 2004, 2005 e 2006, tendo concluído que naqueles exercícios era nula a aplicação do REGTS, uma vez que a inspeção anterior, realizada na sociedade dominante, concluiu pela cessação do regime ao grupo de sociedades.

3.2 Os argumentos da requerente

A requerente entendia que, apesar da cessação do regime no ano de 2003, no qual foram identificadas as irregularidades, o RETGS deveria continuar aplicável aos exercícios de 2004, 2005 e 2006.

O contribuinte argumentou que a cessação dos efeitos do RETGS deveria se limitar ao exercício fiscal em que foram identificadas as irregularidades, uma vez que, relativamente aos demais exercícios, a regularidade das sociedades foi confirmada pela autoridade tributária.

Alegou que é possível extrair dos dispositivos legais a interpretação de que a aplicação do RETGS cessa apenas no exercício em que sejam constatadas as irregularidades, uma vez que, tendo a opção validade de cinco anos, ela continuaria válida nos exercícios em que não tenham sido constatadas as irregularidades dentro desse prazo. Isto é, se no ano 1 o contribuinte formulou a opção e no ano 2 foi constatada a irregularidade, apenas no ano 2 cessariam os efeitos do RETGS, sendo plenamente aplicável nos anos 3, 4 e 5, uma vez que válida a opção.

Reforçou esse entendimento sustentando que nos exercícios de 2004, 2005 e 2006, as sociedades que compõem o perímetro do grupo (dominada e dominantes) entregaram as suas declarações fiscais e procederam o cálculo do imposto de acordo com o regimento do RETGS.

Defendeu que a entrega dessas declarações e o recolhimento do imposto naquela sistemática evidenciavam a opção pela continuidade no RETGS, compatível com os objetivos do próprio regime.

Nesse cenário, ponderou que o dispositivo legal aplicável (nº 8 do artigo 63º do CIRC então vigente¹⁶) não efetuava qualquer indicação quanto ao aspecto temporal e/ou subjetivo da cessação dos efeitos do RETGS e que seria desproporcional a visão de que uma irregularidade observada apenas no ano de 2003 e em algumas sociedades pudesse determinar a cessação do regime especial para todas as sociedades e, além disso, para todos os exercícios seguintes. Ou seja, defendeu que, na hipótese de ser aplicável, não se poderia extrair da norma outra consequência que não a cessação do regime exclusivamente à sociedade que cometeu a irregularidade e ao exercício em que tenha sido cometida.

Por fim, alegou que a conjugação das normas dos n.ºs 4, 7 e 8 do artigo 63º do CIRC na interpretação dada pela AT seria materialmente inconstitucional, pois violaria os dispositivos constitucionais que contém o princípio da proporcionalidade.

3.3 Os argumentos da Autoridade Tributária

A Autoridade Tributária, por sua vez, sustentou a impossibilidade de se falar em desproporcionalidade com relação ao fato de a cessação do RETGS em 31/12/2002 produzir efeitos nos exercícios de 2003, 2004, 2005 e 2006, já que não há margem de discricionariedade da AT, não cabendo a ela efetuar qualquer juízo de proporcionalidade para aplicação da lei.

Argumentou que não pode substituir o legislador, e que não se pode confundir a gravosidade da desconsideração do RETGS e a sua cessação por um período de 5 anos, resultado direto e imediato da lei, com a violação do princípio da proporcionalidade.

Afastou a possibilidade de ter incorrido em erro na interpretação da lei e na aplicação aos fatos, argumentando que o seu entendimento foi fundamentado em parecer do Centro de Estudos Fiscais (CEF), sancionado pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

16 Código do IRC, Redação da Lei nº 30-G/2000, de 29 de dezembro.

Por fim, e ainda relativamente ao princípio da proporcionalidade, argumentou que o sentido e alcance desse princípio seria inaplicável ao caso em razão de a cessação do RETGS decorrer automaticamente da lei.

3.3 A decisão do Tribunal Arbitral

Especificamente quanto aos efeitos da cessação do RETGS e a sua relação com a formulação de uma nova opção, o Tribunal Arbitral entendeu que a interpretação realizada pela Administração Tributária era coerente e não feria o princípio da legalidade. Ou seja, estaria correta a interpretação realizada pela AT de que o RETGS só seria aplicável novamente através da formulação de uma nova opção, o que ocorreu apenas em 2007, sendo inaplicável aos exercícios de 2004, 2005 e 2006.

Entretanto, concordando com os argumentos da requerente, o Tribunal Arbitral também entendeu que esta não seria a única interpretação passível de ser extraída da norma, sopesando que a lógica formal não deveria se sobrepor à ponderação adequada dos interesses que se encontravam em conflito.

O Tribunal entendeu que a interpretação segundo a qual a cessação do RETGS alcança exercícios seguintes àquele na qual foram identificadas as irregularidades não estava prevista em nenhuma das normas relativas ao regime e, assim, a interpretação de que a aplicação do regime cessaria apenas em um exercício não deixava de ter suporte textual, permitindo assim que fosse adotada.

Adicionalmente, apontou para o então vigente nº 7 do artigo 63º, ponderando que uma vez formulada, a opção teria validade por 5 (cinco) anos, de modo que entendeu possível a interpretação no sentido de que permaneceria válida, após o exercício em que ocorrem irregularidades e impedem a aplicação do RETGS, relativamente aos exercícios restantes para o preenchimento dos 5 (cinco) anos.

Afastou a possibilidade de dúvida quanto à intenção da sociedade dominante em continuar a aplicar o RETGS, ponderando que não se justificava diante do fato de que apenas em 2007 a AT verificou os fundamentos para cessação do regime em 2003, ou seja, quando a opção pelo regime já tinha sido manifestada inúmeras vezes mediante a confirmação pela entrega das declarações pelas sociedades do grupo.

Noutro ângulo, considerou que numa perspectiva teleológica, o interesse público presente na possibilidade de as empresas optarem pelo RETGS é superior ao interesse na maximização das receitas fiscais. Consequentemente, entendeu ser razoável pressupor que o legislador pretendeu restringir ao mínimo os eventuais efeitos da cessação do RETGS, de modo a mantê-lo aplicável durante a integralidade do período de 5 (cinco) anos, abrangido pela opção.

Assim, o Tribunal Arbitral entendeu plausível a interpretação segundo a qual nos casos em que há reiteração da vontade de permanência no RETGS por meio da apresentação de declarações anuais, a cessação da aplicação do regime deve afetar somente o exercício em que foram verificadas irregularidades.

Ademais, concluiu que é desproporcional, por falta de adequação, a interpretação defendida pela AT quanto às alíneas a) e d) do nº 8 do artigo 63º do CIRC, ao que esse entendimento é materialmente inconstitucional pois viola o princípio da proporcionalidade.

Em suma, o Tribunal Arbitral decidiu pela procedência do pedido de pronúncia arbitral, entendendo que “as liquidações enfermam de vícios de violação de lei, por erro de interpretação do artigo 63º, nº 8, alíneas a) e d) do CIRC e ofensa ao princípio da proporcionalidade, que justificam a sua anulação, de harmonia com o disposto no artigo 134º, nº 1, do Código do Procedimento Administrativo de 1991, subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2º, alínea c), da LGT”¹⁷.

4. A observância da proporcionalidade e a consideração das declarações fiscais como manifestação reiterada de vontade

Embora variados aspectos relacionados ao RETGS já tenham sido objeto de apreciação pelos Tribunais Arbitrais, o tema especificamente abordado no presente caso não é referido como um daqueles sobre os quais já existe jurisprudência constante, seja do própria CAAD, seja de outros tribunais.

Esse aspecto torna paradigmática a controvérsia apreciada e a solução à qual chegou o Tribunal Arbitral, podendo servir de parâmetro para a apreciação de casos posteriores que versem sobre a cessação dos efeitos do RETGS, para o aperfeiçoamento da própria legislação fiscal relativamente ao tema, bem como para a solução de casos sobre outros regimes que, não dizendo respeito especificamente ao regime especial, versem sobre regras e procedimentos similares aos abordados neste caso, a exemplo das regras sobre formulação e reiteração de opção, ou ainda dos efeitos das ações tardias de inspeção.

Nessa perspectiva, e diante da ausência de disposição legal que disciplinasse essas situações, não nos parece desarrazoada a interpretação e solução conferidas pela Tribunal Arbitral. Ora, se ao requerente seria lícito formular uma nova opção pelo REGTS já no ano de 2004, caso constatada a irregularidade pela Autoridade Tributária em inspeção realizada nesse ano, relativamente ao exercício de 2003, nos parece adequado entender que o envio das declarações anuais nas quais assinalou a opção pela determinação do lucro tributável ao amparo do RETGS possui o mesmo efeito que a formulação de uma nova opção, razão pela qual a cessação dos efeitos do regime deveria limitar-se ao exercício fiscal em que constatadas as irregularidades.

17 Acórdão do CAAD de 2 de março de 2020, processo 26/2011-T, *op. cit.*, p. 126

Esse caminho, ao mesmo tempo em que permitiria o alcance dos próprios objetivos do RETGS também provocaria menos danos para os sujeitos passivos, estando assim aderente ao princípio da proporcionalidade, que deve ser observado pela Administração Tributária na sua atuação, seja por força do mandamento constitucional, seja por força da expressa previsão legal.

Consoante a lição de J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira¹⁸ o princípio da proporcionalidade, nos contornos assumidos no artigo 266º, nº 2, informa que a administração deve prosseguir os fins legais adotando as medidas que causem menos gravames, sacrifícios ou perturbações para os administrados, dentre as medidas necessárias e adequadas para o alcance daqueles fins.

No plano legal, extrai-se como resultado do princípio da proporcionalidade previsto no artigo 55º da Lei Geral Tributária que a lesão aos bens e direitos privados decorrentes da atuação da administração seja aquela adequada (causalmente ajustada), necessária (menos lesiva) e equilibrada (ajustamento custo/benefícios) para se alcançar o interesse público perseguido.¹⁹

Decerto que não se pode transferir para a Administração Tributária e, conseqüentemente, para o erário público, o risco de que, à luz de uma compreensão mais flexível dos efeitos da cessação, os contribuintes sejam estimulados a praticar irregularidades na opção pelo RETGS, sabedores de que no caso de uma inspeção, os efeitos da caducidade do regime recairiam apenas sobre o exercício fiscal em que constatada a irregularidade. Por essa razão, a interpretação mais flexível não deve afastar a aplicação de uma sanção específica, que desestime tais comportamentos.

Assim, a interpretação alcançada e a solução aplicada pelo Tribunal Arbitral nos parece ser a mais adequada, necessária e equilibrada tendo em vista os objetivos do próprio RETGS, aplicando assim o princípio constitucional e legal da proporcionalidade.

Essa solução, ao nosso ver, deveria influenciar o legislador na formulação de regimes jurídicos especiais, não apenas relativamente à tributação de grupos de sociedades, mas qualquer regime em que exista a possibilidade de atribuição de efeitos retroativos a sua cessação quando da realização de inspeção fiscal em período posterior àquele em que novas opções poderiam, conforme o regramento legal, ser realizadas pelo inspecionado.

Nesse sentido, compreendemos que o acórdão analisado constitui um importante instrumento de auxílio para a formulação e aperfeiçoamentos dos regimes jurídicos, dado que versa sobre situação fática e solução jurídica passível de ser verificada e aplicável a outros regimes.

Para além da solução do caso concreto e de outros que versem sobre o mesmo regime jurídico, a solução proferida pelo tribunal arbitral revela-se útil tanto para que a Autoridade

18 CANOTILHO, J. J. Gomes; e MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. II, 4ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2010, p. 801.

19 PIRES, José Maria Fernandes; BULCÃO, Gonçalo; VIDAL, José Ramos; e MENEZES, Maria João, *Lei geral tributária: comentada e anotada*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 573.

Tributária revise as suas práticas quanto para que a proporcionalidade e a consideração das declarações fiscais como representativa da manifestação de vontade possam ser considerados na solução de litígios relativos a outros regimes fiscais.

Neste último caso, os fundamentos adotados pelo Tribunal Arbitral apresentam-se úteis para a elucidação de casos envolvendo outros regimes fiscais em que: a) a adesão produza efeitos para além de um exercício fiscal; b) o contribuinte tenha que, em alguma periodicidade, reiterar a sua intenção em permanecer no regime; c) as inspeções fiscais sejam realizadas após os períodos em que o contribuinte deve manifestar a sua vontade em permanecer no regime; e d) as inspeções fiscais possam resultar na cessação do regime relativamente a um determinado ano, quando o contribuinte não possa manifestar novamente a sua vontade de ingressar no regime no ano seguinte ao dos efeitos da cessação em razão de a inspeção ter ocorrido tardiamente.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

No âmbito do RETGS observou-se que a realização de ação tardia de inspeção pela Autoridade Tributária leva a circunstâncias nas quais, constatada alguma irregularidade, a cessação dos efeitos da aplicação do regime opera-se retroativamente e alcança exercícios que, em regra, vão daquele em que foi constatada a irregularidade até a manifestação de uma nova opção pelo regime.

Nestas circunstâncias, como no caso analisado neste artigo em ocorre a cessação retroativa e tardia do RETGS e resta impossibilitada a formulação de opção retroativamente, discutiu-se sobre a possibilidade de aceitação, diante da lacuna normativa, das declarações anuais enviadas pelas sociedades do grupo como instrumentos de manifestação da opção para fins de delimitação dos exercícios sobre os quais recaem os efeitos da caducidade do RETGS.

A decisão proferida pelo Tribunal Arbitral revelou-se necessária e equilibrada, na medida em que apontou que os atos da Autoridade Tributária relativamente a efeitos retroativos devem observar a proporcionalidade quando possam prejudicar o contribuinte e, na impossibilidade de que este possa manifestar vontade também de forma retroativa, que a interpretação dos dispositivos legais do então vigente regime jurídico autorizam a requerente do processo arbitral a permanecer no regime fiscal no período de apuração imediatamente posterior ao inspecionado uma vez que as declarações entregues pelas sociedades que compunham o grupo evidenciam a manifestação de opção pela aplicação do RETGS.

Em que pese o RETGS tenha sido objeto de alteração posterior, não fica afastada a relevância da presente discussão, uma vez que tal configuração fática-jurídica pode ser eventualmente encontrada e enfrentada, atual e posteriormente, tanto nesse quanto em outros regimes jurídicos, razão pela qual o estudo do tema continua relevante e justificado.

Neste sentido, os fundamentos adotados pelo Tribunal Arbitral permitem a construção de uma solução possivelmente aplicável a outros regimes jurídicos que requeiram a manifestação de opção para ingresso ou manutenção e para os quais os contribuintes estejam normativamente impossibilitados de fazê-la em consequência da realização de uma inspeção tardia e do decurso do prazo para manifestação de intenção.

Adicionalmente, as conclusões alcançadas neste artigo reforçam, por um lado, a relevância do estudo analítico da jurisprudência e, por outro, a importância da realização de estudos como o desenvolvido no âmbito do Projeto de Investigação “Litigância Fiscal em Portugal”, pois contribuem para o aperfeiçoamento dos regimes fiscais, para a estabilidade na arrecadação de receitas fiscais e para a promoção da segurança jurídica e para a redução da litigiosidade.

6. REFERÊNCIAS

ANTUNES, José Engrácia, “A tributação dos grupos de sociedades”, *Fiscalidade*, nº 45, janeiro-março/2011, Lisboa, pp. 5-26.

CANOTILHO, J. J. Gomes; e MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. II, 4ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2010.

MARQUES, Rui, *Código do IRC: anotado e comentado*, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2020.

NABAIS, José Casalta, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 3ª ed. Almedina, Coimbra, 2022.

NUNES, Gonçalo Nuno Cabral de Almeida Avelãs, *Tributação dos grupos de sociedades pelo lucro consolidado em sede de IRC: contributo para um novo enquadramento dogmático e legal do seu regime*, Almedina, Coimbra, 2001.

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, 6ª ed., Almedina, Coimbra, 2020.

PIRES, José Maria Fernandes; BULCÃO, Gonçalo; VIDAL, José Ramos; e MENEZES, Maria João, *Lei geral tributária: comentada e anotada*, Almedina, Coimbra, 2015.

SARMENTO, Joaquim Miranda; NUNES, Ricardo; e PINTO, Marta Morais, *Manual Teórico-Prático de IRC*, 4ª ed., Almedina, Coimbra, 2021.

Acórdão do CAAD de 2 de março de 2020, processo 26/2011-T, disponível em <<https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?id=4675>>, acessado em: 12 ago. 2022.



A suspensão do prazo de prescrição dos créditos tributários e a Inconstitucionalidade das normas previstas no CIRE

Sandra Mendeiros

Resumo

A prescrição do crédito tributário, bem como os factos que determinam a suspensão ou interrupção do respetivo prazo, faz parte do leque de garantias dos contribuintes, matéria compreendida no âmbito da reserva de competência legislativa da Assembleia da República, não podendo o Governo regular tal matéria, exceto se estiver devidamente autorizado para o efeito. Neste artigo analisamos as normas do CIRE através das quais o Governo determinou o efeito suspensivo do prazo de prescrição, operado pela sentença de declaração de insolvência, bem como idêntico efeito resultante do despacho de nomeação do administrador judicial provisório no PER e no PEAP, concluindo-se pela conformidade das normas com a Lei Fundamental apenas nos casos em que constituem uma garantia de operacionalidade do processo.

Abstract

The statute of limitations for tax debts, along with the facts that determine the suspension or interruption of the respective period, constitute a matter of taxpayers' guarantees. This falls within the scope of the Parliament's reserve of legislative competence. Consequently, the government is unable to regulate such matters unless it is duly authorised to do so. This article analyses the CIRE rules through which the government has determined the suspensive effect of the limitation period operated by the judgement declaring insolvency, as well as the identical effect resulting from the order appointing the provisional judicial administrator in the PER and PEAP. It concludes that the rules are in conformity with the Fundamental Law only in cases where they constitute a guarantee of the operability of the process.

1. Introdução¹

A prescrição do crédito tributário, nele se incluindo, também, o crédito da segurança social, é uma temática que surge com frequência nas oposições deduzidas em execução fiscal. Sendo matéria indissociável das garantias dos contribuintes, a adoção de normas relativas à suspensão ou interrupção da contagem do prazo de prescrição deve respeitar a competência reservada da Assembleia da República, circunstância que nem sempre tem ocorrido. Neste artigo abordaremos o caso particular da inconstitucionalidade da norma contemplada no artigo 100.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de março, quando interpretada no sentido de que a declaração de insolvência aí prevista suspende o prazo de prescrição das dívidas tributárias imputáveis ao responsável subsidiário e ao responsável originário no âmbito do processo tributário, bem como a eventual inconstitucionalidade orgânica das normas contempladas nos artigos 17.º-E, n.º 9, alínea c), e 222.º-E, n.º 8, ambos do CIRE, quando interpretadas no sentido de que o despacho de nomeação do administrador judicial provisório determina a suspensão do prazo de prescrição das dívidas tributárias.

2. A declaração de insolvência e o artigo 100.º do CIRE

Para melhor entendermos a temática do efeito da declaração da insolvência, seja na esfera jurídica do responsável subsidiário, seja na esfera jurídica do responsável originário, importa atentar no conceito de insolvência bem como na tramitação associada ao processo de insolvência e de recuperação de empresas.

Nos termos do artigo 1.º, n.º 1, do CIRE, «O processo de insolvência é um processo de execução universal que tem como finalidade a satisfação dos credores pela forma prevista num plano de insolvência, baseado, nomeadamente, na recuperação da empresa compreendida na massa insolvente, ou, quando tal não se afigure possível, na liquidação do património do devedor insolvente e a repartição do produto obtido pelos credores». No que respeita à dívida de natureza tributária, caso a mesma não seja paga dentro do respetivo prazo de pagamento voluntário, além de se iniciar o vencimento de juros moratórios, a mesma é suscetível de cobrança coerciva através do processo de execução fiscal tendo a administração tributária meios

1 Lista de abreviaturas utilizadas:

CIRE- Código da Insolvência e Recuperação de Empresas

CPPT- Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRCSPPS- Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social

CRP- Constituição da República Portuguesa

PEAP- Processo Especial para Acordo de Pagamento

PER- Processo Especial de Revitalização

LGT- Lei Geral Tributária

PIRE- Processo de Insolvência e Recuperação de Empresas

STA- Supremo Tribunal Administrativo

STJ- Supremo Tribunal de Justiça

e serviços próprios para cobrar tal dívida.² Não obstante esta realidade, não são raros os casos em que os devedores não podem pagar a sua dívida tributária integralmente e de uma só vez³ podendo requerer, nesses casos, o pagamento em prestações.⁴ Porém, nas situações financeiras mais débeis, a impossibilidade de efetuar o pagamento atempado, integral e de uma só vez não se circunscreve à dívida de natureza tributária alastrando-se a vários credores. Estamos, então, perante situações de devedores insolventes na definição do artigo 3.º, n.º 1, do CIRE, segundo o qual «É considerado em situação de insolvência o devedor que se encontre impossibilitado de cumprir as suas obrigações vencidas».

Nos casos em que o devedor se encontre insolvente o mesmo poderá apresentar-se à insolvência assim como, sem qualquer manifestação da sua vontade, a mesma poderá ser requerida por qualquer credor ou pelo Ministério Público nos termos previstos no artigo 20.º do CIRE.⁵ Assim, a administração tributária pode ser confrontada com a pendência de processos de insolvência de devedores que são, simultaneamente, executados em processos de execução fiscal.⁶

Sendo declarada a insolvência do devedor após a apresentação à insolvência, ou o requerimento da mesma, importa atentar no efeito que a declaração de insolvência⁷ tem no âmbito dos processos de execução fiscal.

Os efeitos da declaração de insolvência encontram-se regulados no Título IV do CIRE,⁸ estando tais efeitos agrupados da seguinte forma: efeitos sobre o devedor e outras pessoas, efeitos processuais, efeitos sobre os créditos, efeitos sobre os negócios em curso e resolução em benefício da massa insolvente. Para a análise da questão que nos ocupa assumem especial relevância os capítulos relativos aos efeitos processuais e aos efeitos sobre os créditos, mais concretamente, os artigos 88.º e 100.º. O artigo 88.º, sob a epígrafe «Ações executivas», estabelece no seu n.º 1 que «A declaração de insolvência determina a suspensão de quaisquer diligências executivas ou providências requeridas pelos credores da insolvência que atinjam os bens integrantes da massa insolvente e obsta à instauração ou ao prosseguimento de qualquer

2 Os Serviços de Finanças, no caso da autoridade tributária e aduaneira, e as Secções de Processo Executivo, no caso da segurança social.

3 Artigo 42.º, da LGT.

4 Artigos 196.º do CPPT e 13.º do Decreto-Lei n.º 42/2001, de 9 de fevereiro.

5 Note-se que, nos termos do artigo 20.º, n.º 1, alínea g), do CIRE, constitui fundamento para requerer a insolvência de um devedor o «Incumprimento generalizado, nos últimos seis meses, de dívidas de algum dos seguintes tipos:

i) Tributárias;

ii) De contribuições e quotizações para a segurança social».

Não é, todavia, habitual que sejam os credores tributários a requerer a insolvência dos devedores, ainda que se verifique o incumprimento generalizado suprarreferido.

6 Embora não seja a situação mais comum, a administração tributária pode, também, requerer a insolvência de devedores executados em processos de execução fiscal, porquanto poderá fazê-lo como qualquer credor.

7 A insolvência é declarada por sentença que contém os elementos indicados no artigo 36.º do CIRE.

8 Artigos 81.º a 127.º.

acção executiva intentada pelos credores da insolvência; porém, se houver outros executados, a execução prossegue contra estes». Por seu turno, o n.º 2 do artigo mencionado dispõe que “Tratando-se de execuções que prossigam contra outros executados e não hajam de ser apensadas ao processo nos termos do n.º 2 do artigo 85.º, é apenas extraído, e remetido para apensação, traslado do processado relativo ao insolvente».

Resulta, assim, das duas normas transcritas, que com a declaração de insolvência as acções executivas que atinjam os bens integrantes da massa insolvente suspendem-se, podendo existir execuções que prossigam contra outros executados que não o insolvente.

Considerando a suspensão das acções executivas, v.g., das acções executivas fiscais, importa entender em que medida a contagem do prazo de prescrição fica, igualmente, suspensa.

É, precisamente, sobre esta temática que dispõe o artigo 100.º do CIRE de harmonia com o qual «A sentença de declaração da insolvência determina a suspensão de todos os prazos de prescrição e de caducidade oponíveis pelo devedor, durante o decurso do processo».

Importa salientar que o decurso do processo de insolvência e de recuperação de empresas pode ter uma duração muito variável a qual se deve, por um lado, às especificidades do próprio processo e, por outro lado, à solução encontrada após a declaração de insolvência e elaboração do relatório previsto no artigo 155.º do CIRE e que pode subsumir-se a uma de três: encerramento do processo por insuficiência da massa, liquidação ou elaboração de plano de recuperação.

Nos termos do artigo 128.º, n.º 1, do CIRE, dentro do prazo fixado para o efeito na sentença declaratória da insolvência, os credores, nos quais se incluem os credores tributários, devem reclamar a verificação dos seus créditos, tendo a referida reclamação como desiderato que os créditos possam ser regularizados no âmbito do processo de insolvência, seja através de um plano de pagamentos, seja através do rateio do produto da venda dos bens em liquidação. No caso do encerramento do processo por insuficiência da massa verifica-se um impedimento para o ressarcimento do crédito no âmbito do processo de insolvência e, simultaneamente, um dos pressupostos dos quais a lei faz depender a reversão fiscal contra o responsável subsidiário, ou seja, a fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal.⁹

3. A relação jurídica fiscal

Assumem especial relevância no entendimento da questão que nos ocupa alguns aspetos da complexidade da relação jurídica fiscal,¹⁰ em particular os conceitos de sujeito ativo e de sujeito passivo e, neste último, as suas diversas categorias: o contribuinte, o substituto, o substituído e o responsável tributário.¹¹

9 Artigo 23.º, n.º 2, da LGT.

10 José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 11ª ed., Almedina, 2019, pp. 233 e ss.

11 Não sendo as classificações doutrinárias unânimes seguimos o ensinamento de Ana Paula Dourado, *Direito Fiscal – Lições*, 3ª ed., Almedina, 2018, p. 76.

Conforme estipula o artigo 18.º, n.º 1, da LGT «O sujeito activo da relação tributária é a entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer directamente quer através de representante». Como bem sublinha Sérgio Vasques,¹² «Esta é uma definição razoavelmente simples, que apela à titularidade do crédito tributário, remetendo para a tradicional compreensão civilista do sujeito activo das relações obrigacionais como a pessoa, dita o credor, que tem o direito de exigir de outra pessoa, dita o devedor, a realização de determinada prestação. Por trás da simplicidade aparente do artigo 18.º esconde-se, no entanto, a complexidade grande que actualmente reveste a posição activa da relação jurídica tributária, primeiro, em virtude dos fenómenos de intermediação actualmente associados à liquidação e cobrança de um sem-número de tributos públicos, depois, em virtude da imensa heterogeneidade das entidades públicas a quem cabe no presente esse “direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias”».

Por seu turno, o artigo 18.º, n.º 3, da LGT, estipula que «O sujeito passivo é a pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável». Ana Paula Dourado define o sujeito passivo de forma mais ampla do que aquela que resulta da letra do preceito citado, ou seja, como sendo «quem, nos termos da legislação tributária, está obrigado ao cumprimento de uma prestação tributária, de natureza material ou formal», defendendo que «A densificação legal deste conceito, em cada código de imposto ou lei procedimental, deve ser o mais ampla possível para atingir os sujeitos que se encontrem na mesma situação material, de modo a evitar comportamentos elisivos ou abusivos».¹³

Vejamos, então, para melhor percepção da questão associada ao artigo 100.º do CIRE os conceitos de contribuinte, substituto, substituído e responsável tributário.

Adotando os ensinamentos de Ana Paula Dourado,¹⁴ podemos definir o contribuinte como sendo «o sujeito passivo obrigado por lei a pagar tributos ou outros encargos legais a estes associados» enquanto o substituto tributário¹⁵ é «um sujeito passivo que, por imposição da lei, está obrigado a cumprir prestações materiais e formais da obrigação tributária em lugar do contribuinte».¹⁶ Por sua vez, o contribuinte assume o papel de substituído sempre que há lugar à substituição tributária.

Resta-nos referir a figura do responsável tributário, uma das matérias mais relevantes para o tema que nos ocupa e sobre a qual regem os artigos 22.º e seguintes da LGT.

Na definição de Ana Paula Dourado, «o responsável é um sujeito passivo obrigado ao pagamento da dívida de imposto, cujos pressupostos tributários se verificam relativamente a um

12 Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª ed., Almedina, 2019, p. 381

13 Ana Paula Dourado, *Direito Fiscal ...*, cit., p. 76.

14 *Ibidem*, p. 78.

15 Artigo 20.º, n.º 1, da LGT.

16 Ana Paula Dourado, *Direito Fiscal ...*, cit., p. 78.

devedor originário, e essa responsabilidade resulta normalmente do incumprimento culposo de deveres fiscais determinados por lei, sendo-lhe atribuído direito de regresso».¹⁷

De destacar, também, que no nosso ordenamento jurídico, salvo disposição da lei em contrário, a responsabilidade tributária por dívidas de outrem é apenas subsidiária¹⁸ e solidária quando os pressupostos do facto tributário se verifiquem em relação a mais do que uma pessoa.¹⁹

Uma última nota sobre esta parte conceptual para sublinhar que a «responsabilidade subsidiária efectiva-se por reversão do processo de execução fiscal»²⁰ a qual «depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão»²¹ encontrando-se os demais pressupostos da responsabilidade subsidiária nos artigos da LGT²² relativos a cada uma das situações que regulam tal responsabilidade.²³

4. Suspensão do prazo de prescrição

Conforme já referimos, e resulta da redação do artigo 100.º do CIRE, a sentença de declaração da insolvência determina a suspensão de todos os prazos de prescrição e de caducidade oponíveis pelo devedor, durante o decurso do processo.

Sobre esta norma, e no que concerne a prescrição, coloca-se a questão de saber a que devedor se refere o legislador, se o devedor insolvente ou qualquer devedor que, de acordo com as regras da responsabilidade tributária, seja responsável pela dívida reclamada no processo de insolvência.

A prescrição da obrigação tributária encontra-se regulada nos artigos 48.º e 49.º, da LGT, estipulando-se, salvo disposição diversa da lei, um prazo de prescrição de oito anos.²⁴ No caso das contribuições para a segurança social,²⁵ nos termos do artigo 60.º, n.º 3, da Lei n.º 4/2007, de 16 de janeiro,²⁶ e do artigo 187.º, n.º 1, do CRCSPSS, o prazo de prescrição é de cinco anos.

17 Ana Paula Dourado, *Substituição e responsabilidade tributária*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 391, Lisboa, 1998, pp. 51-52.

18 Artigo 22.º, n.º 4, da LGT.

19 Artigo 21.º, n.º 1, da LGT.

20 Artigos 23.º, n.º 1, da LGT e 159.º e 160.º do CPPT.

21 Artigo 23.º, n.º 2, da LGT.

22 O artigo 33.º da Lei n.º 8/2018, de 2 de março, introduziu pressupostos específicos da responsabilidade subsidiária dos administradores judiciais.

23 Vide artigos 23.º a 28.º da LGT.

24 Artigo 48.º, n.º 1.

25 Sobre a natureza das contribuições para a segurança social vide Nazaré da Costa Cabral, *Contribuições para a Segurança Social - Natureza, Aspectos de Regime e de Técnica e Perspectivas de Evolução num Contexto de Incerteza*, Cadernos do IDEFF, n.º 12, Almedina, 2010.

26 Aprova as bases gerais do sistema de segurança social.

A partir do momento em que se inicia a contagem do prazo de prescrição podem ocorrer determinados factos, previstos na lei, que determinem a interrupção ou a suspensão da contagem desse prazo. Sobre esta matéria dispõe o artigo 49.º da LGT ao prever que «A citação²⁷, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição»²⁸ e que «a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar»²⁹. Os n.ºs 4 e 5 do artigo 49.º estabelecem as situações de suspensão do prazo de prescrição: pagamento da dívida em prestações decorrente de autorização para o efeito; enquanto não houver decisão definitiva ou transitada em julgado, que ponha termo ao processo, nos casos de reclamação, impugnação, recurso ou oposição, quando determinem a suspensão da cobrança da dívida; desde a instauração até ao trânsito em julgado da ação de impugnação pauliana intentada pelo Ministério Público; durante o período de impedimento legal à realização da venda de imóvel afeto a habitação própria e permanente; na pendência de reclamação do ato do órgão de execução³⁰ quando daquela resulte a impossibilidade de praticar atos coercivos no respetivo processo de execução; até ao termo do prazo de suspensão e cessação de efeito a que se refere o n.º 3 do artigo 169.º do CPPT³¹ e desde a instauração de inquérito criminal até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença.

O artigo 100.º do CIRE estabelece mais uma causa de suspensão do prazo de prescrição: a sentença de declaração da insolvência. O mencionado normativo refere-se à suspensão de

27 A recente jurisprudência do STA considera a citação um ato interruptivo de carácter duradouro. A este propósito veja-se o Acórdão do STA, de 13.03.2019, Proc. n.º 01437/18.4BELRS, disponível em www.dgsi.pt. Acesso em 04.07.2020.

28 N.º 1.

29 N.º 2. Relativamente às contribuições para a segurança social, nos termos dos artigos 60.º, n.º 4, da Lei n.º 4/2007, de 16 de janeiro, e 187.º, n.º 2, do CRCSPSS, o legislador estipulou que a prescrição se interrompe por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida. A jurisprudência do STA tem densificado o conceito relativo a *qualquer diligência administrativa* entendendo que «no âmbito do regime especial previsto pela Lei 17/2000 a instauração da execução não constitui circunstância interruptiva, sendo a prescrição interrompida por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida. Como vem sublinhando de forma unânime a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo (vide, por exemplo, os Acórdãos de 11.03.2009, recurso 1033/08 e de 02.12.09, recurso 951/09, ambos in www.dgsi.pt. Acesso em 04.07.2020), diligências administrativas, para este efeito, serão todas as que ocorram nos processos administrativos de liquidação e nos processos de execução fiscal, conducentes à liquidação e cobrança da dívida, de que venha a ser dado conhecimento ao devedor (como a citação, a penhora, a notificação do responsável subsidiário para se pronunciar sobre a possibilidade de reversão e a notificação do acto que a decide)» – acórdão do STA proferido no processo n.º 023/10, de 21.04.2010. A este propósito, e mais recentemente, *vide* acórdãos do STA proferidos no processo n.º 03021/19.6BELRS, de 10.03.2021 e no processo n.º 0881/05.1BEPRT, de 03.02.2021, todos disponíveis em www.dgsi.pt. Acesso em 04.07.2020. Salienta-se que a Lei n.º 17/2000, de 8 de agosto, referida no acórdão citado, corresponde a uma das Leis de Bases da Segurança Social que antecederam a que se encontra atualmente em vigor (Lei n.º 4/2007, de 16 de janeiro).

30 Artigo 276.º do CPPT.

31 Nos termos deste artigo a execução fica suspensa pelo período máximo de 120 dias, contados a partir do termo do prazo de pagamento voluntário, para dívidas tributárias em execução fiscal de valor inferior a 5.000 € para pessoas singulares, ou 10.000 € para pessoas coletivas, independentemente da prestação de garantia ou de apresentação de requerimento, até à apresentação do meio gracioso ou judicial correspondente. A suspensão da execução cessa quinze dias após a apresentação do meio gracioso ou judicial ou se não for apresentada a competente garantia ou obtida a sua dispensa.

todos os prazos de prescrição e de caducidade oponíveis pelo devedor, durante o decurso do processo. Considerando que o artigo 48.º, n.º 2, da LGT, estipula que «As causas de suspensão ou interrupção da prescrição aproveitam igualmente ao devedor principal e aos responsáveis solidários ou subsidiários», é legítimo questionarmos se, com a sentença de declaração de insolvência, todos os responsáveis tributários veem suspenso o decurso do prazo prescricional.

Como é comumente aceite, nomeadamente pela jurisprudência do Tribunal Constitucional, a prescrição das dívidas tributárias, designadamente as suas causas de suspensão, inclui-se no domínio da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República.

De harmonia com o artigo 103.º, n.º 2, da CRP, «Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes», ou seja, é à lei que cria os impostos que cabe definir as garantias dos contribuintes, essenciais na definição do sistema fiscal, por delimitarem os poderes da administração tributária para com esses mesmos contribuintes.³² Gomes Canotilho e Vital Moreira, em anotação a este artigo referem que o mesmo introduz um princípio de legalidade fiscal do qual decorre a regra da reserva de lei para a criação e definição dos elementos essenciais dos impostos. Destes elementos essenciais do imposto fazem parte os elementos agressivos, ou intrusivos, como referem aqueles autores, e os seus elementos favoráveis. No primeiro caso, está abrangida a própria criação do imposto, a sua incidência e a respetiva taxa e, no segundo caso, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.

Recorrendo à esquematização de Casalta Nabais para delimitar o objeto das garantias dos contribuintes, Ana Paula Dourado distingue as garantias gerais relativas ao procedimento, as garantias graciosas e as garantias contenciosas destacando, a propósito das primeiras, que «algumas garantias são simultaneamente regras de procedimento e regras relativas à relação jurídica de imposto (por exemplo, a prescrição impede o procedimento porque extingue a relação jurídica tributária)».³³

Considerando que a prescrição tem subjacente a certeza, segurança e estabilidade das relações jurídicas, a mesma traduz-se num meio de defesa do contribuinte para com o credor do imposto do qual decorre que, ao ser invocada, fica impedida a cobrança do imposto e enfraquecidos os poderes do credor tributário. Ora, a disciplina das causas de suspensão e interrupção é inerente à regulação da prescrição tributária pelo que qualquer causa de suspensão ou interrupção do prazo de prescrição, nos termos do artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, é da exclusiva competência da Assembleia da República, salvo autorização ao Governo.³⁴

32 Ana Paula Dourado, *O Princípio da Legalidade Fiscal*, cit., pp. 57 e ss.

33 *Ibidem*, p. 133.

34 Sobre as autorizações legislativas em matéria fiscal vide Ana Paula Dourado, *O Princípio da Legalidade Fiscal...*, cit., pp. 84 e ss.

O CIRE, do qual faz parte o artigo 100.º, em análise, foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de março, no uso da autorização legislativa concedida pela Lei n.º 39/2003, de 22 de agosto. De acordo com esta autorização legislativa, a Assembleia da República autorizou o Governo a «aprovar o Código da Insolvência e Recuperação de Empresas, revogando o Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência», habilitando-o a estabelecer «um processo de execução universal que terá como finalidade a liquidação do património de devedores insolventes e a repartição do produto obtido pelos credores ou a satisfação destes pela forma prevista num plano de insolvência que, nomeadamente, se baseie na recuperação da empresa compreendida na massa insolvente».³⁵

Concluindo-se pela existência de autorização legislativa da Assembleia da República ao Governo, importa saber se o alcance de tal autorização legislativa foi respeitado ou excedido, nomeadamente quando se pretende incluir o responsável subsidiário no âmbito de aplicação subjetivo do artigo 100.º. Esta temática foi abordada em sede de fiscalização concreta da constitucionalidade tendo culminado com a declaração de inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, através do acórdão n.º 557/2018, de 23.10.2018,³⁶ da norma em apreço quando interpretada no sentido de que a declaração de insolvência aí prevista suspende o prazo prescricional das dívidas tributárias imputáveis ao responsável subsidiário no âmbito do processo tributário, por violação do artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP.

5. Prescrição das dívidas tributárias no PIRE

5.1 Dívidas tributárias imputáveis ao responsável subsidiário

O âmbito de aplicação subjetivo do artigo 100.º do CIRE foi alvo de análise pelo Tribunal Constitucional em sede de fiscalização concreta da constitucionalidade nos acórdãos n.º 362/2015, de 09.07.2015, e n.º 270/2017, de 31.05.2017, e na Decisão Sumária n.º 162/2018³⁷, de 06.03.2018, e em sede de fiscalização abstrata e sucessiva da constitucionalidade, a qual culminou com a declaração de inconstitucionalidade com força obrigatória geral através do acórdão n.º 557/2018.

O que está em causa nos vários arestos do Tribunal Constitucional é a possibilidade de opor ao responsável subsidiário, no âmbito do processo tributário, uma nova causa de suspensão da prescrição – a declaração de insolvência do devedor principal – a qual não se encontra prevista no elenco contemplado na LGT, ressalvando o Tribunal Constitucional que é somente com este sentido interpretativo que se coloca o problema da eventual invasão, pelo Governo, da competência da Assembleia da República em matéria de legalidade fiscal.

35 Artigo 1.º, n.º 2, da Lei n.º 39/2003, de 22 de agosto.

36 Publicado no Diário da República, 1.ª série, n.º 219, de 14 de novembro de 2018.

37 Todos disponíveis em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/>. Acesso em 01.08.2020.

O *iter* cognitivo percorrido pelo Tribunal Constitucional ao analisar a inconstitucionalidade da norma em apreço passou, nos vários arestos, pela análise do escopo da norma consagrada no artigo 100.º do CIRE, pelo facto deste artigo contemplar uma norma que introduz uma causa especial de suspensão da contagem do prazo de prescrição, complementar àquelas que se encontram previstas no artigo 49.º da LGT, pela reserva relativa da Assembleia da República quanto à prescrição das dívidas tributárias enquanto garantia dos contribuintes, e pelo sentido e extensão da autorização legislativa concedida ao Governo pela Lei n.º 39/2003, de 22 de agosto, de modo a aferir se o Governo invadiu a competência reservada da Assembleia da República ao legislar da forma que o fez quanto ao teor do artigo 100.º.

No que tange ao escopo da norma consagrada no artigo 100.º do CIRE, de harmonia com o qual «A sentença de declaração da insolvência determina a suspensão de todos os prazos de prescrição e de caducidade oponíveis pelo devedor, durante o decurso do processo», resulta da sua letra e da teleologia própria do processo de insolvência, que se trata de uma norma geral, aplicável a todos os credores, e não apenas aos credores tributários, constituindo uma garantia de operacionalidade do processo. Como bem salienta o Tribunal Constitucional no acórdão n.º 557/2018 «tal regra é modeladora do processo insolvencial, não se ligando de forma específica aos créditos tributários». A norma prevista no artigo 100.º visa, assim, estabilizar a dívida do devedor insolvente durante o decurso do processo de insolvência, ou seja, desde que é proferida sentença de declaração de insolvência até ao momento em que o processo é encerrado nos termos do artigo 230.º do CIRE, não sendo uma norma específica dos créditos tributários, mas antes aplicável a todos os créditos reclamados no processo. Trata-se, segundo Maria do Rosário Epifânio, «de uma solução determinada pela necessidade de proteger os credores, uma vez que o exercício judicial dos seus direitos fora do processo de insolvência fica paralisado pelos efeitos processuais previstos nos arts. 88.º e 89.º» do CIRE.³⁸

Todavia, conforme salienta o Tribunal Constitucional no acórdão n.º 557/2018, a norma extraída do artigo 100.º tem efeitos relativamente aos créditos tributários e, quanto a estes, acaba por se assumir «como *lex specialis* com uma função complementar relativamente às causas de suspensão da prescrição previstas no artigo 49.º da lei geral tributária» e, nesse contexto, está sujeita à norma prevista no artigo 48.º, n.º 2, da LGT, da qual se infere a unicidade da relação jurídica tributária,³⁹ ou seja, os factos que determinam a interrupção da contagem do prazo de prescrição produzem efeitos quer em relação ao devedor originário quer em relação ao responsável subsidiário pelo que uma das interpretações possíveis do artigo 100.º do CIRE, em conjugação com o artigo 48.º, n.º 2, da LGT, é precisamente a suspensão da contagem do prazo prescricional da dívida tributária imputada ao responsável subsidiário com a declaração de insolvência do devedor originário. Sendo a mesma a dívida do devedor

38 *Manual de Direito da Insolvência*, 7ª ed., Almedina, 2019, p. 205.

39 Neste sentido, Benjamim Silva Rodrigues, *A Prescrição no Direito Tributário, Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, AAVV, Vislis, 1999, p. 286; Diogo Leite Campos, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, AAVV, 4ª ed., Encontro da Escrita, 2012, pp. 392 e 393.

originário e do responsável subsidiário, a regra seria que estivesse sujeita ao mesmo prazo de prescrição e que esta, nos termos do artigo 48.º, n.º 2, da LGT, aproveitasse quer ao devedor principal quer ao responsável subsidiário. Porém, nem sempre tal sucede e o disposto no artigo 48.º, n.º 3, da LGT, evidencia a necessidade que o legislador teve em tutelar de forma mais robusta a segurança jurídica do responsável subsidiário face à posição do devedor principal impedindo que a interrupção da prescrição seja oponível ao responsável subsidiário se a sua citação ocorrer mais de cinco anos depois da liquidação.

Por outro lado, a prescrição das dívidas tributárias constitui uma garantia dos contribuintes e, como tal, está incluída na reserva relativa da Assembleia da República, configurando «um meio de defesa do contribuinte para com o credor do imposto, cuja invocação impede a cobrança, delimitando assim, os poderes da Administração».⁴⁰ Na verdade, o próprio legislador estabelece no artigo 8.º, n.º 2, alínea a), da LGT, que estão ainda sujeitos ao princípio da legalidade tributária⁴¹ a «liquidação e cobrança dos tributos, incluindo os prazos de prescrição e caducidade».

Estando a prescrição incluída na reserva relativa da Assembleia da República, apesar do Governo ter adotado o CIRE habilitado através de uma autorização legislativa, importa saber se o mesmo extravasou o seu âmbito, quando considerada a aplicabilidade do artigo 100.º ao responsável subsidiário. Do disposto na alínea a) do n.º 3 do artigo 1.º da Lei n.º 39/2003, de 22 de agosto, segundo a qual no CIRE o Governo fica autorizado a legislar sobre «As consequências decorrentes do processo especial de insolvência para o Estado e a capacidade do insolvente ou seus administradores», estando a definição do sentido e extensão das alterações a introduzir contemplada no artigo 2.º daquele diploma, não se retira qualquer autorização para legislar sobre as consequências do processo de insolvência relativamente a devedor que não o insolvente, nem quanto aos efeitos do processo de insolvência nas dívidas tributárias.

Sublinha-se que, embora a suspensão do prazo de prescrição constitua uma garantia de operacionalização do processo de insolvência, tal argumento não colhe quando os efeitos dessa suspensão se verificam na esfera jurídica de responsável que não o devedor insolvente, desde logo porque nada obsta a que o credor tributário prossiga com a cobrança do crédito no âmbito do processo de execução fiscal. Assim, o Tribunal Constitucional conclui que a aplicação do disposto no artigo 100.º do CIRE à contagem do prazo de prescrição da dívida imputável ao responsável subsidiário constitui uma nova causa de suspensão, a qual implica a existência de credencial para o Governo legislar sobre tal matéria.

Neste contexto, o Tribunal Constitucional decidiu «declarar a inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, da norma do artigo 100.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de março, interpretada no sentido de que a declaração de insolvência aí prevista suspende o prazo prescricional das dívidas tribu-

40 Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 557/2018.

41 Artigo 103.º, n.º 2, da CRP.

tárias imputáveis ao responsável subsidiário no âmbito do processo tributário, por violação do artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição da República Portuguesa».

Note-se que o STA passou a entender que aquela interpretação padecia de inconstitucionalidade apenas após o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 362/2015.⁴² Até este acórdão a posição que vinha sendo adotada pelo STA⁴³ considerava que o artigo 100.º do CIRE não se encontrava ferido de qualquer inconstitucionalidade orgânica por violação dos artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, entendendo que não contendia com o regime de suspensão da contagem do prazo de prescrição das dívidas tributárias consagrado nos artigos 48.º e 49.º da LGT.

5.2 Dívidas tributárias imputáveis ao devedor originário

Considerando a jurisprudência do Tribunal Constitucional sobre esta temática, rapidamente a argumentação daquele Tribunal relativamente ao responsável subsidiário foi utilizada, pelos executados, para defender a inconstitucionalidade orgânica da norma contemplada no artigo 100.º do CIRE, quando interpretada no sentido de que a declaração de insolvência aí prevista suspende o prazo prescricional das dívidas tributárias imputáveis ao devedor insolvente. Porém, o Tribunal Constitucional já proferiu várias decisões em sede de fiscalização concreta da constitucionalidade – os acórdãos⁴⁴ n.º 709/2019, de 04.12.2019,⁴⁵ n.º 769/2019, de 12.12.2019,⁴⁶ n.º 175/2020, de 11.03.2021,⁴⁷ e n.º 731/2021, de 22.09.2021⁴⁸ – tendo decidido «Não julgar inconstitucional o artigo 100.º do CIRE, interpretado no sentido de que a declaração de insolvência suspende o prazo prescricional das dívidas tributárias imputáveis ao devedor insolvente».

A posição do Tribunal Constitucional tem presente o facto da norma em apreço justificar uma interpretação diferenciada consoante esteja em causa a sua aplicação ao devedor insolvente ou a um estranho ao processo de insolvência, como sucede com o responsável subsidiário do devedor insolvente.

42 Acórdãos do STA proferidos no Proc. n.º 0115/14, de 07.10.2015, no Proc. n.º 0422/17, de 25.10.2017, no Proc. n.º 0288/18, de 12.07.2018, no Proc. n.º 01115/16, de 06.12.2017, no Proc. n.º 0235/18, de 18.04.2018, no Proc. n.º 0232/18, de 03.05.2018, no Proc. n.º 0450/10.4BESNT 0233/18, de 10.10.2018, no Proc. n.º 0678/17.6BE-AVR, de 16.01.2019, no Proc. n.º 0708/17.1BEAVR, de 30.01.2019, no Proc. n.º 0124/17, de 10.01.2018, no Proc. n.º 01399/17, de 31.01.2018, no Proc. n.º 0167/17.9BESNT 043/18, de 26.06.2019, no Proc. n.º 0161/16.7BEBRG 0233/17, de 21.11.2019, 01549/17.1BEPRT, de 13.01.2021 e no Proc. n.º 0997/12.8BEBRG 0182/18, de 10.03.2021, todos disponíveis em www.dgsi.pt. Acesso em 25.07.2020, com exceção dos dois últimos acórdãos mencionados, acedidos em 12.06.2021.

43 Acórdãos do STA proferidos no Proc. n.º 01225/12, de 05.12.2012, no Proc. n.º 0115/14, de 14.05.2014 e no Proc. n.º 0119/14, de 18.06.2014, todos disponíveis em www.dgsi.pt. Acesso em 25.07.2020.

44 Todos disponíveis em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/>.

45 Acesso em 27.06.2020.

46 Acesso em 10.08.2024.

47 Acesso em 24.04.2021.

48 Acesso em 10.08.2024.

Para fundamentar a sua decisão, o Tribunal Constitucional convoca a teleologia própria do processo de insolvência e o disposto no artigo 1.º do CIRE⁴⁹ relativo à finalidade do processo de insolvência, concluindo que todos os credores do insolvente, incluindo os tributários, têm o ónus de reclamar os seus créditos no processo de insolvência atingindo este processo, em princípio, todo o património do devedor sendo, por isso, suspensas todas as ações executivas contra o executado insolvente, incluindo as de natureza fiscal sem prejuízo destas prosseguirem contra outros eventuais interessados,⁵⁰ tendo a Lei n.º 39/2003, de 22 de agosto, habilitado o governo, nos termos do n.º 2 do artigo 1.º, a regular um processo de execução universal, o que acarreta a faculdade de dispor sobre todas as matérias necessárias a regular os créditos imputáveis ao insolvente, incluindo os termos e pressupostos da sua exigibilidade e independentemente da natureza do credor titular dos créditos.

Assim, de harmonia com o entendimento do Tribunal Constitucional espelhado nos acórdãos referidos, tal como já havia sido entendido no acórdão n.º 557/2018, a propósito da inaplicabilidade do artigo 100.º do CIRE ao responsável subsidiário, do artigo 1.º, n.º 3, alínea a), da Lei n.º 39/2003, de 22 de agosto, não resulta qualquer autorização ao Governo para legislar em matéria relativa à prescrição das dívidas tributárias. Simplesmente, a suspensão do prazo de prescrição prevista no artigo 100.º do CIRE, quando entendido o seu alcance na esfera jurídica do devedor insolvente, constitui uma garantia de operacionalidade do processo de insolvência sendo um dos aspetos mais relevantes que resultam do carácter universal deste processo conferindo, assim, a conformidade da norma em apreço com a Lei Fundamental.

A posição do STA quanto a esta temática sofreu variações em função da decisão do Tribunal Constitucional, tomada no acórdão n.º 709/2019, em sede de fiscalização concreta da constitucionalidade. Até ser proferida tal decisão, o STA proferiu decisões em que entendeu que a norma em apreço está ferida de inconstitucionalidade orgânica por entender que os fundamentos que estão na base do juízo de inconstitucionalidade orgânica da norma do artigo 100.º do CIRE formulado pelo Tribunal Constitucional no acórdão n.º 557/2018, abrangem toda a matéria relativa à prescrição das dívidas fiscais e, como tal, são transponíveis para os casos do devedor originário,⁵¹ alterando a sua posição, no sentido de a conformar com a posição do Tribunal Constitucional, após o acórdão n.º 709/2019.⁵²

5.3 Conclusão

Em ambos os casos sufragamos a posição defendida pelo Tribunal Constitucional. No que concerne a inconstitucionalidade da norma do artigo 100.º do CIRE, interpretada no sentido de

49 N.º 1 do artigo 1.º, na atual redação do CIRE.

50 Artigos 88.º, n.º 1, do CIRE e 180.º, n.º 1, do CPPT.

51 Acórdão do STA proferido no Proc. n.º 0694/17.8BEALM 0789/18, de 03.10.2018, disponível em www.dgsi.pt. Acesso em 10.08.2024.

52 A título de exemplo, vide acórdãos do STA proferidos no Proc. n.º 01053/19.3BEPRT, de 17.12.2019, e no Proc. n.º 02326/21.0BEBRG, de 26.05.2022, disponíveis em www.dgsi.pt. Acesso em 10.08.2024.

que a declaração de insolvência aí prevista suspende o prazo prescricional das dívidas tributárias imputáveis ao responsável subsidiário do devedor insolvente, não sendo este parte do processo de insolvência jamais poderia considerar-se conforme com a reserva de lei formal a interpretação da norma no sentido de lhe aplicar tal suspensão, atento o facto do responsável subsidiário não ser parte no processo de insolvência e tendo em consideração o alcance da lei de autorização legislativa ao abrigo da qual foi aprovado o CIRE, a qual não habilita o Governo a legislar sobre esta matéria relativamente a sujeitos que não são parte no processo de insolvência.

No que tange à inconstitucionalidade da norma do artigo 100.º do CIRE, interpretada no sentido de que a declaração de insolvência aí prevista suspende o prazo de prescrição das dívidas tributárias imputáveis ao devedor insolvente, partilhamos o entendimento de que tal suspensão constitui uma regra de operacionalidade do processo de insolvência pois de outro modo o regime seria totalmente incoerente, impedindo os credores tributários de atuar, por força do disposto no artigo 88.º, n.º 1, do CIRE, penalizando-os, simultaneamente, por tal inação, com a consequência nefasta do decurso do tempo, através da prescrição do respetivo crédito. Acresce que sem a suspensão do prazo de prescrição, tal como se encontra previsto no artigo 100.º, não seria possível estabilizar o objeto do processo de insolvência e, nessa sede, encontrar uma solução para regularização do passivo do devedor insolvente perante os seus credores. Imagine-se quão peculiar seria se no processo de insolvência apenas os credores não tributários beneficiassem da suspensão da contagem do prazo de prescrição⁵³ dos seus créditos. Entendemos que uma solução desta natureza afigurar-se-ia manifestamente desrazoável,⁵⁴ desproporcional e materialmente inconstitucional por violação do princípio da igualdade consagrado no artigo 13.º da CRP.

Além disso, o princípio da *par conditio creditorum*⁵⁵ no processo de insolvência seria completamente derogado. Este princípio corresponde, segundo Catarina Serra, a uma «exigência de “justiça distributiva” – de distribuição do sacrifício, de comunhão no risco (*Risikogemeinschaft*) ou de comunhão de perdas (*Verlustgemeinschaft*)». ⁵⁶ Também Menezes Leitão defende que «(...) a razão de ser do processo de insolvência é a de fazer com que todos os credores do mesmo devedor exerçam os seus direitos no âmbito de um único processo e o façam em condições de igualdade (*par conditio creditorum*), não tendo nenhum credor quaisquer outros privilégios ou garantias, que não aqueles que sejam reconhecidos pelo Direito da Insolvência, e nos precisos termos em que este os reconhece.⁵⁷

53 E de caducidade.

54 Sobretudo se considerarmos que os credores tributários, aos quais se aplica, também, o disposto no artigo 88.º do CIRE, não poderiam diligenciar pelo ressarcimento dos seus créditos.

55 Na definição de Ana Prata, *Dicionário Jurídico*, 3ª ed., Reimpressão, Almedina, Coimbra, 1992, p. 436, trata-se do «Princípio segundo o qual todos os credores – que não gozem de nenhuma causa de preferência relativamente aos outros credores – se encontram em igualdade de situação, concorrendo paritariamente ao património do devedor para obter a satisfação dos respectivos créditos».

56 Catarina Serra, *O Regime Português da Insolvência*, 5ª ed., Almedina, Coimbra, 2012, p. 57.

57 Luís Manuel Teles de Menezes Leitão, *Direito da Insolvência*, 6ª ed., Almedina, 2015, p. 164.

Não obstante a litigância originada pela redação do artigo 100.º do CIRE, constata-se que apesar das várias alterações legislativas promovidas àquele Código a verdade é que a norma manteve a sua redação original até à data o que, no nosso entender, face à discussão jurisprudencial que já suscitou, aconselharia a que o legislador tornasse a norma mais clara do que o é, vertendo no texto legislativo aquela que é a posição do Tribunal Constitucional.

Por outro lado, apesar da referida litigância, o legislador voltou a introduzir, em 2017,⁵⁸ nos artigos 17.º-E e 222.º-E, ambos do CIRE, novas causas de suspensão do prazo de prescrição e de caducidade, desta feita não no processo de insolvência e recuperação de empresas mas no processo especial de revitalização (PER) e no processo especial para acordo de pagamento (PEAP), processos bastante distintos do processo de insolvência e recuperação de empresas, quer no que respeita à sua finalidade, quer no que respeita à tramitação processual, pelo que, considerando as diferentes correntes interpretativas que surgiram em torno da norma contemplada no artigo 100.º do CIRE, importa analisar se as normas introduzidas em 2017 estão conformes com a CRP.

6. Prescrição das dívidas tributárias no PER

O PER «destina-se a permitir à empresa que, comprovadamente, se encontre em situação económica difícil ou em situação de insolvência meramente iminente, mas que ainda seja suscetível de recuperação, estabelecer negociações com os respetivos credores de modo a concluir com estes acordo conducente à sua revitalização».⁵⁹ Este processo foi criado em Portugal na sequência da crise financeira que atravessou o País entre 2011 e 2013. No seguimento do memorando de entendimento celebrado entre a República Portuguesa e o Banco Central Europeu, a Comissão Europeia e o Fundo Monetário Internacional no quadro do programa de auxílio financeiro a Portugal, através da Resolução do Conselho de Ministros n.º 43/2011, de 25 de outubro, foram aprovados os Princípios Orientadores da Recuperação Extrajudicial de Devedores, dos quais destacamos o princípio segundo o qual as partes devem atuar de boa-fé e a existência de um período de *stand still*⁶⁰ durante o qual os credores envolvidos devem cooperar entre si e com o devedor de modo a concederem a este um período de suspensão, não agindo contra o mesmo.

Também neste contexto, através da Resolução do Conselho de Ministros n.º 11/2012, de 3 de fevereiro, foi criado o Programa Revitalizar e estabelecidos os seus objetivos prioritários para revitalização de empresas viáveis.

58 Através do Decreto-Lei n.º 79/2017, de 30 de junho.

59 Artigo 17.º-A, n.º 1, do CIRE.

60 Inspirado no *Chapter 11* norte-americano e já adotado noutros países europeus como Espanha, França e Reino Unido. O *Chapter 11* é uma forma de falência, prevista no Código de Falências dos EUA (*Bankruptcy Code*), segundo a qual uma empresa é reorganizada com a supervisão de um tribunal e sob o controlo dos credores, mantendo-se em atividade, com o objetivo de a viabilizar uma vez que o seu valor económico é superior se for considerada a sua continuidade ao invés da liquidação.

Na sequência das Resoluções do Conselho de Ministros suprarreferidas surgiram algumas alterações legislativas com repercussão direta na recuperação das empresas e do seu passivo, destacando-se a Lei n.º 16/2012, de 20 de abril, que alterou o CIRE, simplificando formalidades e procedimentos e instituiu o PER, o qual se encontra previsto nos artigos 17.º-A a 17.º-J⁶¹, do CIRE.

Além da aplicação direta dos artigos 17.º-A a 17.º-J que regulam o regime do PER, são aplicáveis a este processo, nos termos do artigo 17.º-A, n.º 3, todas as regras previstas no CIRE que não sejam incompatíveis com a sua natureza.

O regime inicial do PER, tal como resultou da Lei n.º 16/2012, de 20 de abril, não contemplava qualquer norma alusiva à suspensão do prazo de prescrição.

Sucedem que, no âmbito dos objetivos traçados para a área estratégica da reestruturação empresarial e em execução da Resolução do Conselho de Ministros n.º 42/2016, de 18 de agosto, que aprovou o Programa Capitalizar, o Governo aprovou o Decreto-Lei n.º 79/2017, de 30 de junho, o qual, para o que agora importa, introduz alterações ao CIRE que «visam o aperfeiçoamento e o aumento da eficiência dos procedimentos de revitalização e de insolvência».⁶²

Com relevância para a matéria que nos ocupa destacamos a alteração ao artigo 17.º-E do CIRE, através do aditamento do n.º 7 com a seguinte redação: «A decisão a que se refere o n.º 4 do artigo 17.º-C⁶³ determina a suspensão de todos os prazos de prescrição e de caducidade oponíveis pela empresa, durante todo o tempo em que perdurarem as negociações e até à prolação dos despachos de homologação, de não homologação, caso não seja aprovado plano de recuperação até ao apuramento do resultado da votação ou até ao encerramento das negociações nos termos previstos nos n.ºs 1 e 5 do artigo 17.º-G». Entretanto, tal norma foi alterada pela Lei n.º 9/2022, de 11 de janeiro,⁶⁴ passando o CIRE a regular esta matéria na alínea c) do n.º 9 do artigo 17.º-E, que dispõe o seguinte: «Durante o período de suspensão das medidas de execução, nos termos dos n.ºs 1 e 2, suspendem-se, igualmente: [...] Todos os prazos de prescrição e de caducidade oponíveis pela empresa».

Antes da publicação do Decreto-Lei n.º 79/2017, de 30 de junho, colocava-se a questão de saber se o artigo 100.º do CIRE se aplicava, também, ao PER por força da remissão genérica operada pelo artigo 17.º-A, n.º 3, segundo o qual se aplicam ao PER todas as regras previstas no CIRE que não sejam incompatíveis com a natureza deste processo, sendo legítimo defender que a aplicação do artigo 100.º ao PER resultava da própria lógica do regime deste processo uma vez

61 Este último foi aditado pelo Decreto-Lei n.º 79/2017, de 30 de junho.

62 Este diploma cria, também, o PEAP, além de introduzir alterações ao Código das Sociedades Comerciais.

63 Trata-se do despacho judicial através do qual é nomeado o administrador judicial provisório.

64 Estabelece medidas de apoio e agilização dos processos de reestruturação das empresas e dos acordos de pagamento, transpõe a Diretiva (UE) 2019/1023, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de junho de 2019, e altera o Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, o Código das Sociedades Comerciais, o Código do Registo Comercial e legislação conexa.

que, nos termos do artigo 17.º-E, n.º 1, do CIRE, a decisão judicial de nomeação do administrador judicial provisório «obsta à instauração de quaisquer ações para cobrança de dívidas contra a empresa e, durante todo o tempo em que perdurarem as negociações, suspende, quanto à empresa, as ações em curso com idêntica finalidade, extinguindo-se aquelas logo que seja aprovado e homologado plano de recuperação, salvo quando este preveja a sua continuação».

Não obstante a lógica de tal solução, a verdade é que o legislador sentiu necessidade de criar uma norma expressa sobre esta matéria dissipando eventuais dúvidas. Porém, o diploma através do qual foi emanada, inicialmente, a norma em apreço revestiu a forma de decreto-lei do Governo, não tendo sido precedido de qualquer lei de autorização legislativa, suscitando-se a dúvida quanto ao respeito pela reserva de competência legislativa da Assembleia da República.

À semelhança da análise da norma contemplada no artigo 100.º do CIRE também na norma ínsita no n.º 7 – agora alínea e) do n.º 9 – do artigo 17.º-E do mesmo Código, a matéria que está em causa, quando aplicável aos credores tributários, respeita à regulação da prescrição tributária e à disciplina das causas de suspensão do respetivo prazo e, como tal, integra o leque de garantias dos contribuintes, matéria compreendida no âmbito da reserva de competência legislativa da Assembleia da República pelo que o Governo só pode regular tal matéria se estiver devidamente autorizado para o efeito.

Antes do aditamento do n.º 7 ao artigo 17.º-E do CIRE a generalidade da doutrina⁶⁵ e da jurisprudência⁶⁶ entendia que o despacho de nomeação do administrador judicial provisório não tinha o efeito de suspender os prazos de prescrição e de caducidade oponíveis pela empresa aos seus credores configurando, assim, uma novidade introduzida no regime.⁶⁷ Ou seja, antes de tal norma, era pacífico que o artigo 100.º do CIRE não era aplicável ao PER o que implicava a existência de um sério desequilíbrio processual entre a empresa e os seus credores uma vez que o despacho de nomeação do administrador judicial provisório já determinava a suspensão das ações para cobrança de dívidas contra a empresa bem como a suspensão das ações em curso com idêntica finalidade,⁶⁸ nas quais se enquadram as execuções fiscais.

Ora, tal regime encontrava-se desprovido de lógica. Por um lado, porque no âmbito do processo de insolvência o legislador havia adotado solução diversa, compensando a impossibilidade dos credores cobrarem o seu crédito fora do processo de insolvência enquanto este estivesse pendente com a suspensão dos prazos de prescrição e de caducidade oponíveis pelo devedor insolvente. Por outro lado, no próprio PER, o legislador, em prol dos princípios inerentes ao Programa Revitalizar e ao necessário período de *stand still* para que devedor e credores encontrem

65 Maria do Rosário Epifânio, *O Processo Especial de Revitalização*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 39 e Diana Trindade, *O Processo Especial de Revitalização – Análise Crítica da Reforma e o Desígnio da Recuperação*, in *Estudos de Direito da Insolvência*, Coord. Maria do Rosário Epifânio, Almedina, 2019, Vol. II, p. 85.

66 Acórdão da Relação de Lisboa, de 27.01.2016, disponível em www.dgsi.pt. Acesso em 07.08.2021.

67 Alexandre Soveral Martins, *Estudos de Direito da Insolvência*, 2ª ed., Almedina, 2018, p. 11.

68 Artigo 17.º-E, n.º 1, do CIRE.

uma solução que permita a recuperação da empresa, determinou a suspensão das ações para cobrança de dívida, impedindo, também, a instauração de ações com tal finalidade, mas olvidou proteger os credores relativamente aos efeitos do decurso do tempo em que estão impedidos de cobrar o seu crédito, por impossibilidade legal e não por qualquer desinteresse ou inércia quanto à cobrança do mesmo em clara contradição com o fundamento último da prescrição.⁶⁹

Ciente de que tal solução criava um inexplicável desequilíbrio de posições entre devedor e credores, o legislador aditou, então, a norma que ora nos ocupa refletindo negativamente no devedor o prazo de suspensão das ações para cobrança de dívida, impedindo-o de se fazer valer de tal prazo para efeitos de arguição de prescrição ou caducidade do crédito.

O espírito da norma em apreço é, assim, reflexo da unicidade do sistema e da sua racionalidade.

Para analisarmos o eventual extravasar de competências pelo Governo em matéria de competência legislativa reservada à Assembleia da República é fundamental termos presente a teleologia do PER, o qual visa permitir à empresa que se encontre em situação económica difícil ou em situação de insolvência meramente iminente, mas que ainda seja suscetível de recuperação, estabelecer negociações com os respetivos credores, todos sem exceção, nos quais se incluem, também, os credores tributários, de modo a concluir com estes acordo conducente à sua revitalização.

Embora não exista no PER, ao contrário do processo de insolvência, uma universalidade associada ao património do devedor na medida em que não existe, no PER, qualquer apreensão de bens para uma massa insolvente, também ela inexistente neste processo, esta universalidade encontra-se presente no que respeita aos sujeitos que participam no processo: o devedor e todos os seus credores. Assim, a norma contemplada no n.º 7 do artigo 17.º-E do CIRE visa o devedor que recorre ao PER e a generalidade de todos os seus credores, e não os credores tributários individualmente considerados.

Tendo como âmbito de aplicação subjetivo a empresa devedora e a generalidade dos seus credores, esta norma é uma garantia de operacionalidade do PER e de lógica do regime deste processo face à suspensão das ações executivas que lhe é característica decorrendo, assim, de um princípio geral atinente à proteção daqueles que estão impedidos de fazer valer o seu direito.

Por outro lado, o Decreto-Lei n.º 79/2017, de 30 de junho, foi emanado pelo Governo com a finalidade de aperfeiçoar e aumentar a eficiência dos procedimentos de revitalização e de insolvência, matérias que não se encontram reservadas à Assembleia da República, tendo por base o «programa estratégico de apoio à capitalização das empresas, à retoma do investimento e ao relançamento da economia», no qual se traduz o Programa Capitalizar configurando-se a norma em apreço como uma garantia de utilização do PER com o fim para o qual foi criado sob pena de, inexistindo tal norma, a par de outras que também resultaram do Decreto-Lei n.º 79/2017, de 30 de junho, este processo poder ser utilizado como expediente dilatatório e como forma do

69 Luís Carvalho Fernandes, *Teoria Geral do Direito Civil*, Vol. II, 5ª ed., revista e atualizada, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2010, pp. 700 e 701.

devedor provocar a prescrição de dívidas⁷⁰ pois perante a suspensão das ações de cobrança de dívidas, entre elas as execuções fiscais, estando os credores tributários impedidos de exercer os seus direitos, não sendo suspenso o prazo de prescrição, a solução que daqui resultaria revelar-se-ia manifestamente injusta, desproporcional e atentatória do princípio da igualdade.

Assim, admitir que a norma contemplada no n.º 7 ao artigo 17.º-E do CIRE quando interpretada no sentido de que o despacho de nomeação do administrador judicial provisório determina a suspensão dos prazos de prescrição oponíveis pelo devedor aos credores tributários, padece de inconstitucionalidade orgânica redundaria num regime materialmente desconforme à CRP na medida em que colocaria os credores tributários numa posição mais desfavorável do que os restantes credores do devedor que recorre ao PER, numa clara violação do princípio da igualdade entre credores e com claro prejuízo para o erário público.

Nestes termos, de acordo com o nosso entendimento, a norma em apreço não se encontrava ferida de inconstitucionalidade orgânica. Para quem partilhasse entendimento diverso, a eventual inconstitucionalidade da norma foi ultrapassada com a redação da alínea e) do n.º 9 do artigo 17.º-E do CIRE pois emanou da Assembleia da República, através da Lei n.º 9/2022, de 11 de janeiro. Ainda assim, em nosso entender, afigura-se de extrema importância saber se a norma inicialmente consagrada no n.º 7 do artigo 17.º-E estava ferida de inconstitucionalidade, na interpretação segundo a qual é aplicável aos credores tributários, uma vez que releva para efeitos de contagem do prazo de prescrição nas situações em que seja aplicável por força das regras de aplicação da lei no tempo.

7. Prescrição das dívidas tributárias no PEAP

O Decreto-Lei n.º 79/2017, de 30 de junho, entre várias alterações que promoveu ao CIRE criou, também, o PEAP, processo destinado «a permitir ao devedor que, não sendo uma empresa e comprovadamente se encontre em situação económica difícil ou em situação de insolvência meramente iminente, estabelecer negociações com os respetivos credores de modo a concluir com estes acordo de pagamento».⁷¹

O PEAP tem um regime muito semelhante ao PER, diferindo sobretudo na natureza do devedor a que se destina, no período de suspensão das ações executivas e na tramitação da junção do acordo de pagamento para votação pelos credores quando o mesmo não é objeto de aprovação unânime na fase das negociações.

Esta similitude de regimes deve-se ao facto de, desde 2012 e até ao Decreto-Lei n.º 79/2017, de 30 de junho, o PER ser o processo judicial destinado, por excelência, à recuperação de de-

70 Neste sentido, *vide* Rita Mota Soares, “Renovado Processo Especial de Revitalização”, in *V Congresso de Direito da Insolvência*, Almedina, 2019, Coord. Catarina Serra, Almedina, 2019.

71 Artigo 222.º-A, n.º 1, do CIRE.

vedores ao qual estes recorriam independentemente de terem, ou não, natureza empresarial. Considerando alguma jurisprudência que se foi consolidando e que entendia que as pessoas singulares, desprovidas de carácter empresarial, não reuniam requisitos para recorrerem ao PER,⁷² o qual, segundo esse entendimento, era destinado apenas a devedores com natureza empresarial, o legislador sentiu necessidade de criar um processo especial destinado aos devedores desprovidos daquela natureza que carecessem de recuperação.

Também neste processo o legislador introduziu uma norma no CIRE com teor idêntico à que se encontrava prevista no n.º 7 do artigo 17.º-E já analisado, o artigo 222.º-E, n.º 7 – atualmente, n.º 8 –, de harmonia com o qual «A decisão a que se refere o n.º 4 do artigo 222.º-C⁷³ determina a suspensão de todos os prazos de prescrição e de caducidade oponíveis pelo devedor, durante todo o tempo em que perdurarem as negociações e até à prolação dos despachos de homologação, de não homologação, caso não seja aprovado plano de pagamento até ao apuramento do resultado da votação ou até ao encerramento das negociações nos termos previstos nos n.ºs 1 e 6 do artigo 222.º-G».

Atenta a similitude de regime, a conclusão quanto à eventual inconstitucionalidade orgânica da norma contemplada no então n.º 7 do artigo 222.º-E do CIRE, quando interpretada no sentido de que o despacho de nomeação do administrador judicial provisório suspende o prazo de prescrição das dívidas tributárias, terá de ser idêntica à que tivemos no âmbito do PER, ou seja, a introdução desta norma decorre da introdução de uma garantia de operacionalidade do PEAP uma vez que, também neste processo, o legislador determinou, no n.º 1 do artigo 222.º-E do CIRE, que o despacho de nomeação do administrador judicial provisório «obsta à instauração de quaisquer ações para cobrança de dívidas contra o devedor e, durante todo o tempo em que perdurarem as negociações, suspende, quanto ao devedor, as ações em curso com idêntica finalidade».

Facilmente se entende que, perante a impossibilidade, por imperativo legal, dos credores tributários atuarem junto do devedor no sentido de verem os seus créditos ressarcidos, uma solução holística do regime, e que tivesse em conta a operacionalidade deste, implicaria garantir que tais credores não ficariam prejudicados pelo facto de não poderem atuar. Por outro lado, nada justificaria segregar os credores tributários e para os mesmos acolher uma solução diversa face aos demais credores, penalizadora para o erário público, que determinaria a continuidade da contagem do prazo de prescrição, não obstante estarem impedidos de cobrar o respetivo crédito. A adotar-se semelhante solução parece-nos que a mesma seria materialmente inconstitucional por violação do princípio da igualdade conforme se encontra previsto no artigo 13.º da Constituição.

À semelhança do que sucedeu com o PER, ainda que o entendimento relativamente à eventual inconstitucionalidade orgânica do então n.º 7 do artigo 222.º-E do CIRE pudesse ser dife-

72 *Vide*, por todos, os acórdãos do STJ proferidos no Proc. n.º 1430/15.9T8STR.E1.S1 (6.ª Secção), de 10.12.2015, no Proc. n.º 531/15.8T8STR.E1.S1 (6.ª Secção), de 12.04.2016, e no Proc. n.º 3377/15.0T8STR.E1.S1 (6.ª Secção), de 21.06.2016, todos disponíveis em www.dgsi.pt. Acesso em 07.08.2021.

73 Trata-se do despacho de nomeação do administrador judicial provisório.

rente, cremos que tal questão ficou ultrapassada com a introdução do n.º 8 ao artigo 222.º-E, com redação muito semelhante ao anterior n.º 7, através de diploma emanado pela Assembleia da República, a Lei n.º 9/2022, de 11 de janeiro. Não obstante a eventual inconstitucionalidade da norma estar ultrapassada com as alterações promovidas por esta lei, a posição sobre tal questão continua a ser pertinente pois influi na contagem do prazo prescricional que abranja períodos de dívida anteriores à sua entrada em vigor.

8. Bibliografia

Canotilho, J. J. Gomes e Moreira, Vital

- *Constituição da República Portuguesa Anotada*- Volume I, 4.ª edição, Coimbra Editora, 2007
- *Constituição da República Portuguesa Anotada*- Volume II, 4.ª edição, Coimbra Editora, 2014

Campos, Diogo Leite, Rodrigues, Benjamim Silva e Sousa, Jorge Lopes de, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, 4.ª edição, Encontro da Escrita Editora, 2012

Cabral, Nazaré da Costa, *Contribuições para a Segurança Social - Natureza, Aspectos de Regime e de Técnica e Perspectivas de Evolução num Contexto de Incerteza*, Cadernos do IDEFF, n.º 12, Almedina, 2010

Dourado, Ana Paula

- *Substituição e Responsabilidade Tributária*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 391, Lisboa, 1998
- *Direito Fiscal - Lições*, 3.ª edição, Almedina, 2018
- *O Princípio da Legalidade Fiscal, Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Apreciação*, reimpressão da edição de 2007, Almedina, 2019

Epifânio, Maria do Rosário

- *O Processo Especial de Revitalização*, Almedina, 2015
- *Estudos de Direito da Insolvência*, Volume II, Almedina, 2019
- *Manual de Direito da Insolvência*, 7.ª edição, Almedina, 2019

Fernandes, Luís A. Carvalho, *Teoria Geral do Direito Civil*, Vol. II, 5ª ed., revista e atualizada, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2010

Leitão, Luís M. T. de Menezes, *Direito da Insolvência*, Almedina, 6.ª edição, 2015

Martins, Alexandre Soveral, *Estudos de Direito da Insolvência*, 2.ª edição, Almedina, 2018

Nabais, José Casalta, *Direito Fiscal*, 11.ª edição, Almedina, 2019

Prata, Ana, *Dicionário Jurídico*, 3.ª edição, Almedina, Coimbra, 1992

Rodrigues, Benjamim Silva, *A Prescrição no Direito Tributário, Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores, 1999

Serra, Catarina

— *O Regime Português da Insolvência*, 5ª edição, Almedina, Coimbra, 2012

— Coord., *V Congresso de Direito da Insolvência*, Almedina, 2019

Vasques, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª edição, Almedina, 2019



RECLAMAÇÃO DAS DECISÕES DO ÓRGÃO DE EXECUÇÃO FISCAL: SUSPENSÃO POR INTERMÉDIO DA REVISÃO DO ATO TRIBUTÁRIO

Yara Medeiros da Nóbrega

Resumo

Em matéria de justiça fiscal, um dos direitos assegurados aos contribuintes consiste na possibilidade de recorrer aos Tribunais sobre temáticas controvertidas. No contexto da execução fiscal, mais especificamente, de recursos provenientes de reclamação dos atos da execução, surge a querela sobre a revisão do ato tributário como meio de suspender a execução. Verificam-se os argumentos dos envolvidos no sistema, bem como procede-se à análise jurídica sobre os mesmos, como forma de aprofundar e contribuir com a temática de garantias das partes e consequente equilíbrio e justiça fiscal.

Abstract

In matters of tax justice, one of the rights guaranteed to taxpayers is the possibility of appealing to the Courts on controversial issues. In the context of tax execution, more specifically, appeals arising from complaints of execution acts, the dispute arises over the review of the tax act as a means of suspending that phase. The arguments of those involved in the system are verified, as well as a legal analysis of them, as a way of deepening and contributing to the issue of guarantees of the parties and consequent balance and fiscal justice.

1. INTRODUÇÃO

O acesso ao direito e à tutela jurisdicional efetiva estão consagrados no ordenamento jurídico português em diplomas legais diversos. Primeiramente, no âmbito constitucional,

através dos artigos 20¹ e 268, nº 4. De forma mais específica, referente à esfera fiscal, estão dispostas no artigo 9º da Lei Geral Tributária e artigo 96 do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Entretanto, observado o panorama do contencioso tributário hodierno, depara-se com problemas tais como o amálgama referente à legislação aplicável, com duplicidade de matérias abordadas pelo CPPT e LGT², e a complexidade daquela legislação fiscal, prejudicando a celeridade e a tutela efetiva dos administrados.³ Outrossim, a elevada pendência de casos nos tribunais tributários ensejou no Decreto-Lei nº 81/2018, que propõe medidas extraordinárias em face de tal quadro.⁴

Dentro deste universo, no contexto da execução fiscal,⁵ e proveniente de recursos oriundos do instrumento da reclamação dos atos da execução⁶ analisados pelo Supremo Tribunal Administrativo (STA) no ano de 2019, apresenta-se como temática central do presente artigo questão controvertida em onze dos acórdãos⁷ percrustados, qual seja: suspensão da execução fiscal, mais especificamente, na revisão do ato tributário como meio cabível a ensejar o mencionado efeito.

1 A tutela jurisdicional prevista no artigo 20 traz como âmbito o acesso ao direito e aos tribunais, consistindo tais direitos em fundamentais dos cidadãos. Nesse sentido: Carlos Paiva, *O Processo de Execução Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2015, 3ª ed., p.13.

2 Ana Paula Dourado, *O Contencioso Tributário Português: Um Apelo à Reforma*, in *Cadernos de Justiça Tributária*, nº22, outubro-dezembro, 2018, p.5; Ana Paula Dourado, *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2019, 4ª ed., p.330.

3 Ana Paula Dourado, *O Contencioso Tributário Português: Um Apelo à Reforma*, in *Cadernos de Justiça Tributária*, nº22, outubro-dezembro, 2018, p.6

4 Ana Paula Dourado, *O Contencioso Tributário Português: Um Apelo à Reforma*, in *Cadernos de Justiça Tributária*, nº22, outubro-dezembro, 2018, p.9; Ana Paula Dourado, *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2019, 4ª ed., p.332.

5 O processo de execução fiscal surge diante da ausência do pagamento do tributo devido, representando, assim, um direito de crédito. Desta feita, deve atender a requisitos, tais como basear-se em um título formal, que possua coatividade e seja definitivo, além de constar o valor do débito de forma fundamentada. (Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e de Processo Tributário*, Coimbra, Almedina, 2019, 7ª ed., p.341.) Conforme preceitua o artigo 103 da LGT, a instauração cabe à Administração Tributária, reconhecendo-se também a possibilidade de outras entidades de direito público. Na ocasião em que, na execução, aquelas pratiquem atos ou prolatem decisões que sejam prejudiciais a direitos e interesses legítimos de terceiros, o artigo 276 reconhece o direito de recorrer aos tribunais tributários de 1ª instância.

6 Aprofundando-se neste instrumento, disposto nos artigos 276 a 278, do CPPT, consiste no meio através do qual se pode contestar, no âmbito do processo de execução fiscal, tanto os atos praticados pelo próprio órgão, quanto por demais órgãos da administração tributária. (João António Valente Torrão, *O Processo de Execução Fiscal*, Massamá, Edimarta, 2006, p.189.) Do ponto de vista material, consubstancia-se como objeto da reclamação não apenas os atos que afetem os direitos e interesses legítimos do executado, mas também de terceiros. (Joaquim Freitas Rocha, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra, Almedina, 2019, 7ª ed., p.410.) Percebe-se, desta feita, que o objetivo da reclamação não é controverter a legalidade da dívida, mas sim submeter à apreciação judicial ato ou decisão emanados no processo executivo. (Carlos Valentim, Paulo Cardoso, *Roteiro de Justiça Fiscal: Os Poderes da Administração Tributária versus as Garantias dos Contribuintes*, Porto, Vida Económica, 2011, p.387.)

7 Acórdãos: nº 0245/18.7BEVIS 0153/18, nº 0239/18.2BEVIS, nº 0260/18.0BEVIS, nº 0258/18.9BEVIS, nº 0257/18.0BEVIS, nº 0236/18.8BEVIS 0140/18, nº 0241/18.4BEVIS, nº 0242/18.2BEVIS, nº 0262/18.7BEVIS, nº 0240/18.6BEVIS, nº 0243/18.0BEVIS.

Deste modo, cabe averiguar o posicionamento dos atores processuais (contribuinte, seguido pela Fazenda Pública, Ministério Público, o Supremo Tribunal Administrativo) e proceder à realização de considerações jurídicas acerca da matéria.⁸

2. DESENVOLVIMENTO

Previamente à averiguação da manifestações dos envolvidos no andamento do processo, revela-se pertinente aprofundar o ponto central controvertido, traduzido na possibilidade de concessão do efeito suspensivo em virtude do ajuizamento do procedimento em voga, estando a dívida garantida.

Explica-se.

É reconhecida a viabilidade do sujeito passivo deduzir pedido de revisão tanto no prazo da reclamação administrativa, como também no período atribuído à Administração Fiscal, ou seja, da revisão oficiosa.⁹

8 Tendo em conta as temáticas envoltas na questão controvertida, revela-se importante a exposição de um panorama geral com fim de aclarar e aprofundar a compreensão do leitor. Assim, sobre a suspensão da execução fiscal, conforme é sabido, existem polos com interesses opostos, a Administração Fiscal e os executados. Deve, assim, haver um equilíbrio entre as duas propensões, equilíbrio este, alcançado, no âmbito da concessão do efeito suspensivo, através da prestação garantia idônea, de modo a preservar ambas as inclinações. (Andreia Isabel Dias Barbosa, A Prestação e a Constituição de Garantias no Procedimento e no Processo Tributário, Coimbra, Almedina, 2017, pp.113-115) É de acentuar que apenas pode haver a suspensão nos casos que a lei a preveja de forma expressa, emanando tal disposição do teor dos artigos 36, nº 3, da LGT, bem como 85, nº 3, do CPPT (Serena Cabrito Neto, Carla Castelo Trindade, Contencioso Tributário: Processo, Arbitragem e Execução, Volume II, Coimbra, Almedina, 2017, p.656). Ademais, reside no órgão de execução fiscal a competência para despachar acerca da prestação de garantia e proferir decisão relativa à concessão do mencionado efeito. (Alfredo José de Souza, José da Silva Paixão, Código de Procedimento e de Processo Tributário: Comentado e Anotado, Coimbra, Almedina, 2000, p.420.) Os dispositivos legais a prever os meios aptos a ensejar a suspensão da execução são, na LGT e CPPT, respectivamente, os artigos 52 e 169, ressaltando, conforme anteriormente mencionado, que não é suficiente apenas o ajuizamento dos procedimentos listados, mas sim, a constituição e prestação de garantia idônea ou a penhora dos bens de forma a garantir a totalidade de dívida, sendo dispensada apenas nas hipóteses previstas em lei. (Jesuíno Alcântara Martins, José Costa Alves, Procedimento e Processo Tributário: Uma Perspectiva Prática, Coimbra, Almedina, 2015, p.254.) Tais regramentos, todavia, refletem discrepâncias legislativas, sendo exemplo os meios processuais para acarretar a suspensão, que na LGT são reclamação, recurso e impugnação, e no CPPT, por sua vez, há a previsão de reclamação graciosa, impugnação judicial ou recurso judicial. (Andreia Isabel Dias Barbosa, A Prestação e a Constituição de Garantias no Procedimento e no Processo Tributário, Coimbra, Almedina, 2017, pp. 116-117.) Por sua vez, sobre a revisão do ato tributário, encontra-se previsto no art.78, nº 1, da LGT. Tal dispositivo legal prevê a iniciativa tanto por parte sujeito passivo, quanto da administração, ressaltando-se que mesmo diante da ausência de pedido expresso por parte do contribuinte, é responsabilidade da Administração Tributária a correção de seus erros. (Serena Cabrito Neto, Carla Castelo Trindade, Contencioso Tributário: Procedimento, Princípios e Garantias, Volume I, Coimbra, Almedina, 2017, p.595.) Constitui em um meio complementar aos procedimentos impugnatórios administrativos e contenciosos, que buscam a correção de atos de liquidação de tributos. (Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues, Jorge Lopes de Souza, Lei Geral Tributária- Anotada e Comentada, Lisboa, Encontro da Escrita, 2012, 4ª ed., p.704) A revisão dos atos tributários não é matéria desconhecida aos tribunais, havendo, hodiernamente, várias questões que se encontram pacificadas, por outro lado, há ainda aqueles que suscitem questionamentos, especialmente tendo em conta o conflito Administração Fiscal e contribuintes. (António Moura Portugal, A Revisão do Acto Tributário na Recente Jurisprudência Fiscal Portuguesa, Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, Volume V, coordenação Paulo Otero, Fernando Araújo e João Taborda da Gama, Coimbra, Coimbra Editora, 2011, 1ª ed., p.65.)

9 Serena Cabrito Neto, Carla Castelo Trindade, Contencioso Tributário: Procedimento, Princípios e Garantias, Volume I, Coimbra, Almedina, 2017, p.601

E, inobstante a ausência de disposição expressa nos dispositivos legais mencionados¹⁰, que elencam os meios aptos a acarretar a suspensão da execução, diante de certas condições específicas, pode-se considerar abrangido o pedido de revisão.¹¹

Desta feita, o que se questiona em onze dos processos presentes na tabela, nos quais os recorrentes consistiam em pessoas jurídicas S.A. e os recorridos na Autoridade Tributária e Aduaneira, é se o pedido de revisão deduzido pela parte na dilação oficiosa pode também acarretar a suspensão da execução.

2.1 Argumentação do Contribuinte

Nos acórdãos referentes ao tema ora analisado, constatou-se similitude no teor dos recursos apresentados, com a mesma argumentação e seguimento lógico.¹²

De início, os recorrentes tratam por aduzir acerca da inexistência de diferenças entre o pedido de revisão apresentado conforme o prazo da reclamação graciosa, ou além desse, tendo em conta as razões que permitem o enquadramento daquela no escopo do art. 169, n.º1, do CPPT. Ademais, aduzem que as modalidades supramencionadas possuem a mesma razão de ser, e devido aos princípios da igualdade e tutela jurisdicional efetiva, o pedido de revisão oficiosa também deveria ser compreendido no dispositivo legal.

Em seguida, defendem a inexistência de diferenças entre as duas hipóteses do pedido de revisão, ou seja, aquela apresentada dentro do prazo da reclamação administrativa e o pedido de revisão oficiosa, asseverando a similitude entre ambas no tocante a natureza, função e efeitos, de modo que as duas possuem idêntica razão material. E sustentando que a lei, no entendimento manifestado pela doutrina e jurisprudência, compreendem o pedido de revisão apresentado além do prazo como um meio legítimo para contestar a legalidade dos atos tributários. Ainda, segundo as fontes supracitadas, ambas as manifestações do contribuinte podem insurgir-se contra erro nas matérias fáticas e legais, imputáveis a Autoridade Tributária.

Outrossim, em razão de justiça material, dever-se-ia constar no art. 169, n.º 1, do CPPT, a previsão do pedido de revisão apresentado no mesmo prazo de reclamação ou adiante.

Isso porque, o pedido de revisão não é em si uma reclamação administrativa, mas em decorrência da equiparação desta com aspectos da reclamação graciosa, pode-se interpretar como in-

10 Segundo teor da nota de rodapé número 8.

11 Castro Moreira de Campos, Códigos Anotados e Comentados – Justiça Tributária (LGT/CPPT/RGIT/RCPITA/RAT/LPFA), Volume III, O Informador Fiscal – Edições Técnicas, Lda, 2018, 1ª ed., comentário ao artigo 169, p.570; Carolina Santos Costa, A Prestação de Garantia no Processo de Execução Fiscal, Tese de Mestrado em Direito e Gestão, Universidade Católica Portuguesa, Lisboa, 2009, pp.5-6.

12 Ademais, verifica-se que em alguns dos mencionados pleitos alegam também violação ao Decreto-Lei n.º 141/2017, todavia, não sendo unânime em todos os casos, as considerações críticas cingir-se-ão apenas a inquirição acerca da suspensão, a despeito da exposição da argumentação dos atores jurídicos ser exarada na totalidade dos 11 processos.

cluído no art. 169, n.º 1, do CPPT. Ademais, possuindo a revisão deduzida além do prazo semelhança com a reclamação graciosa, não há razões para a entender como ausente do art. 169, n.º 1.

Além de que, o princípio hermenêutico segundo o qual não se pode interpretar a lei sem que haja correspondência no teor do dispositivo legal não pode preferir a princípios constitucionais. De modo que o art. 169, n.º 1, do CPPT padece de vício de inconstitucionalidade.

Sustentam, então, que como pressuposto lógico, o pedido de revisão apresentado é apto a suspender a execução.

2.2. Argumentação da Autoridade Tributária e Aduaneira

Em relação ao posicionamento da Autoridade Tributária e Aduaneira, através das contra-alegações, constatou-se que em apenas um dos acórdãos analisados houve a manifestação da entidade, na qual pugnou pelo não provimento do recuso, sem que o aresto trouxesse, todavia, os argumentos para tanto. Desse modo, percebe-se que nos outros dez arestos referentes à mesma causa, a AT entendeu por não se pronunciar.

2.3 Posição do Ministério Público

No tocante a suspensão, o MP foi uníssono no sentido da sua impossibilidade nos moldes pleiteados. Ainda, ora houve a transcrição da argumentação exarada, ora apenas a exposição do posicionamento final, conforme apresentação em seguida. Constaram-se, porém, demandas com resposta de provimento parcial ou total, em específico nos processos em que houve menção ao Decreto-Lei.

2.4 Fundamentação e Decisão do Tribunal

No presente campo se apresenta a decisão do STA acerca dos recursos interpostos pelas partes, adiantando-se, de pronto, que as onze foram julgados no sentido da improcedência. Ressalta-se que, por diversas vezes a decisão do STA possui fundamentação jurídica idêntica em mais um recurso.

Como fundamentação extraída do teor dos acórdãos para a negativa da demanda, pode-se apresentar sucintamente como pontos importantes: : a) o pedido de revisão oficiosa deduzido conforme o art. 78, n.º 1, 2ª parte, da LGT, não possui efeito suspensivo, mesmo que garantida a dívida e acrescidos, se não for apresentado dentro do prazo de reclamação graciosa, caso em que pode ser considerado como reclamação; b) tal solução legislativa decorre da ausência de previsão do pedido de revisão no teor do art. 52, n.º 1, da LGT e art. 169, n.º 1, do CPPT, bem como se mostra consoante a outras “soluções legislativas”, especificamente a união dos art. 49, n.º 1 e 4, alínea b), da LGT; c) Tal medida não se revela desmesurada, tendo em conta o prazo dos demais meios impugnatórios, enquanto o de pedido de revisão é quatro anos. Desse modo, decidem unânime pela improcedência.

Em relação à alegada violação aos princípios da igualdade e tutela jurisdicional efetiva, foi defendido na decisão a liberdade legislativa na escolha de meios passíveis de suspender a execução. No tocante ao primeiro preceito, nenhum dos presentes no art. 13 da Constituição da República Portuguesa foi desrespeitado em razão da ausência de previsão do pedido de revisão no art. 169 do CPPT, e presença de outros meios impugnatórios.

A tutela jurisdicional efetiva, por sua vez, disposta no art. 20, da CRP, mostra-se cumprida na medida em que há previsão da forma de pedido de revisão, cujas decisões são passíveis de revisão contenciosa. De modo que a sentença não incorre em vícios, devendo ser negado provimento ao recurso.

2.5 Considerações Jurídicas

Exposta a argumentação das partes envolvidas nos processos, passa-se, no presente momento, às considerações jurídicas.

De início, rememoremos os fundamentos aventados pelos recorrentes, que se sintetizam em: 1) Inexistência de diferenças entre o pedido de revisão e a reclamação graciosa; 2) Identidade entre o pedido de revisão deduzido no prazo da reclamação administrativa ou além deste; 3) Violação de princípios constitucionais pela ausência da previsão do pedido de revisão no artigo 169, nº1, do CPPT.

No tocante ao primeiro ponto, cabe aclarar, de início, que a reclamação graciosa constitui em um meio disponibilizado aos contribuintes com o intuito de anular total ou parcialmente atos tributários, consoante indicado pelo artigo 68, nº1, do CPPT.

Conforme aduzido anteriormente, o contribuinte possui duas possibilidades de apresentar o pedido de revisão com base no art. 78, nº1, da LGT, quer seja no prazo da reclamação administrativa, quer seja no período da revisão oficiosa.

Referente à primeira das hipóteses supracitadas, deveras há similaridade com a reclamação graciosa, pois possuem em comum a iniciativa, que seria do sujeito passivo, o prazo de 120 dias, bem como o fundamento em qualquer ilegalidade.¹³ Pode-se acrescentar também que detêm o mesmo objeto, qual seja, os atos tributários *stricto sensu*.¹⁴

Desta feita, percebe-se que, na hipótese em que é requerida pelo contribuinte, compartilham de um espaço em comum.¹⁵ Conforme assevera Jorge Lopes de Souza, uma diferença

13 José Maria Fernandes Pires, Gonçalo Bulcão, José Ramos Vidal, Maria João Menezes, Lei Geral Tributária: Anotada e Comentada, Coimbra, Almedina, 2015, pp.843-844.

14 Nuno Cerdeira Ribeiro, O Controlo Jurisdicional dos Actos da Administração Tributária: Reflexões Acerca da Articulação com o Processo Administrativo, Coimbra, Almedina, 2014, pp.197-198.

15 Nuno Cerdeira Ribeiro, O Controlo Jurisdicional dos Actos da Administração Tributária: Reflexões Acerca da Articulação com o Processo Administrativo, Coimbra, Almedina, 2014, pp.197-198.

precisa entre as duas modalidades refere-se ao órgão decisor, pois enquanto no pedido de revisão seria a própria entidade que praticou o ato, na reclamação graciosa consiste no diretor periférico regional.¹⁶

Em que pese a possibilidade de interposição de recurso hierárquico em ambos os meios, o mencionado autor suscita uma possível divergência, que se afigura na viabilidade de impugnação contenciosa após o mencionado recurso no caso da revisão.¹⁷

Reconhecido alguns pontos de correlação entre a reclamação graciosa e o pedido de revisão efetuado no prazo da reclamação administrativa, cabe ressaltar que este posicionamento não se aplica aos casos em que o contribuinte o apresenta no termo da revisão oficiosa.

Podendo-se citar como diferenças significativas o interregno (quatro anos), o fundamento do pedido, visto que não é possível alegar qualquer ilegalidade, e os efeitos, pois não enseja a suspensão da execução.¹⁸

Concernente à primeira premissa invocada pelos recorrentes, de que inexistem diferenças entre o pedido de revisão e a reclamação graciosa, esse não encontra substrato legal, conforme exposto acima.

Mesmo na hipótese do pedido empreendido conforme o prazo, que, consoante percebeu-se, possui inúmeros pontos símiles, ressaltando-se o fundamento, ainda subsistem diferenças marcantes, que dirá a revisão requisitada para além deste. Não havendo, conforme suscitam os recorrentes, a mesma razão de ser, de um e outro, pelo que se revela infundado tal argumento.

Em seguida, atinente à segunda proposição levantada nos recursos jurisdicionais, consistente na semelhança entre os pedidos efetuados dentro ou fora do prazo da reclamação administrativa, novamente revela-se descabida.

Ainda que constituam ambos meios impugnatórios possibilitados aos contribuintes, são muito diferentes nas funções e efeitos.

Relativo àquela, conforme aduzido anteriormente, o pedido deduzido no prazo da revisão administrativa tem por função contestar a ilegalidade de ato tributário. Por outro lado, quando o pedido de revisão é realizado no prazo da revisão oficiosa, pode apresentar como fundamento erro imputável aos serviços, injustiça grave ou notória, bem como duplicação de coleta.¹⁹

16 Jorge Lopes de Souza, Código de Procedimento e Processo Tributário: Anotado e Comentado, Volume I, Lisboa, Áreas Editora, 2011, 6ª ed., p.628.

17 Jorge Lopes de Souza, Código de Procedimento e Processo Tributário: Anotado e Comentado, Volume I, Lisboa, Áreas Editora, 2011, 6ª ed., p.628.

18 Joaquim Freitas da Rocha, Lições de Procedimento e Processo Tributário, Coimbra, Almedina, 2019, 7ª ed., pp.240-241.

19 Serena Cabrito Neto, Carla Castelo Trindade, Contencioso Tributário: Procedimento, Princípios e Garantias, Volume I, Coimbra, Almedina, 2017, pp.590-591; 605-606

Referente aos efeitos, o STA já se manifestou de forma reiterada no sentido de que apenas o pedido de revisão interposto de acordo com o artigo 78, n.º1, 1.ª parte, da LGT pode suspender a execução, não sendo tal efeito estendido ao pedido realizado nos moldes previstos na 2.ª parte do supracitado dispositivo legal.

Além de que, reconhece-se que os efeitos não são neutros caso os contribuintes impugnem dentro ou além do prazo, tendo em conta que naquela hipótese reconhecem-se juros indenizatórios com início na data de pagamento indevido até a emissão de crédito, enquanto na revisão oficiosa tais juros são devidos nos moldes do artigo 43, n.º3, da LGT.²⁰

Não obstante as inequívocas diferenças, os recorrentes ainda buscam que tanto a revisão com base na primeira parte do artigo 78, n.º1, da LGT, quanto a apresentada no período da oficiosa, sejam abrangidas no artigo 169, n.º1, do CPPT, referente à suspensão.

Todavia, as razões as quais permitem que a primeira parte do artigo 78, n.º1 seja abarcada não se aplicam no caso da oficiosa. Matéria a qual nos ocupamos no presente momento.

De modo primevo, é essencial esclarecer que o pedido de revisão deduzido no prazo da reclamação administrativa, que conteste a ilegalidade e seja dirigido ao autor do ato, equivale a uma verdadeira reclamação.²¹ Nestes moldes, então, o pedido de revisão corresponde ao preceituado no artigo 184, números 1 e 2, alínea a), do CPA.²²

Tendo em vista que o artigo 52, n.º1, da LGT, ao elencar as hipóteses aptas a ensejar a suspensão, dispõe genericamente a expressão reclamação, o pedido de revisão apresentado nesses moldes poderá acarretar o mesmo efeito, atentando-se as condições previstas no artigo 169, n.º1, do CPPT.²³

Como se percebe, a doutrina apenas reconhece tal equivalência na hipótese em que é apresentada com base na primeira parte do art. 78, n.º1, da LGT. Não obstante essa significativa diferença inicial, ainda subsistem outras que corroboram a abrangência parcial da revisão no artigo 169, n.º1, do CPPT.

Por certo, quando é transposto o prazo da impugnação do ato de liquidação, não pode ser considerado como verdadeiro meio impugnatório, de modo que os efeitos de uma e de outra hipótese do pedido de revisão são diferentes. A divergência consubstancia em dois aspectos: na reconstituição da legalidade e no pagamento de juros indenizatórios.²⁴

20 Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues, Jorge Lopes de Souza, Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada, Lisboa, Encontro da Escrita, 2012, 4.ª ed., pp.704-705.

21 Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues, Jorge Lopes de Souza, Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada, Lisboa, Encontro da Escrita, 2012, 4.ª ed., p.715.

22 Andreia Isabel Dias Barbosa, A Prestação e a Constituição de Garantias no Procedimento e no Processo Tributário, Coimbra, Almedina, 2017, p.97.

23 Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues, Jorge Lopes de Souza, Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada, Lisboa, Encontro da Escrita, 2012, 4.ª ed., p.715.

24 Andreia Isabel Dias Barbosa, A Prestação e a Constituição de Garantias no Procedimento e no Processo Tributário, Coimbra, Almedina, 2017, p.95.

No tocante àquele, quando há o pedido de revisão apresentado no prazo da reclamação administrativa, há o dever da Administração Tributária em proceder à reconstituição da situação de legalidade.²⁵

Por sua vez, no caso dos juros indenizatórios, conforme já foi referido anteriormente nesse capítulo, são devidos a contar a partir do momento em que houve o pagamento indevido até a data da emissão da nota de crédito, não sendo pago nestes moldes no caso do pedido apresentado com base na segunda parte do artigo 78, nº1, da LGT.²⁶

Posteriormente, tendo por comparação o prazo facultado ao contribuinte no caso do pedido empreendido no período da reclamação administrativa, quando analisado conjuntamente com a reclamação graciosa, recurso, impugnação ou oposição à execução é perceptivelmente inferior ao de quatro anos, sendo apresentado anteriormente ou transcorrido pouco tempo da instauração da execução.²⁷

No que tange às consequências caso houvesse a suspensão da execução oriunda da revisão oficiosa, estaria disponível ao sujeito passivo uma forma de paralisar a execução em momentos que esta já se encontrasse em momentos avançados, sendo prejudicial ao interesse público.²⁸

Com efeito, quando analisadas questões pertinentes à revisão na jurisprudência portuguesa, já se reconhecia, ainda no ano de 2011, que com base no prejuízo ao interesse e erário público, o STA julgava como apto a suspender a execução apenas o pedido de revisão apresentado com base na primeira parte do artigo 78, nº1, da LGT.²⁹

Diante do discorrido, como salienta Jorge Lopes de Souza, a distinção entre as duas hipóteses de revisão, ou seja, de acordo com o prazo da reclamação administrativa ou além, se revela como solução mais correta.³⁰

Evidencia-se, assim, estar plenamente justificada que apenas a revisão interposta no termo da reclamação administrativa seja considerada como abrangida pelo artigo 169, nº1, do CPPT, e possa suspender o processo executivo.

25 Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues, Jorge Lopes de Souza, *Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*, Lisboa, Encontro da Escrita, 2012, 4ª ed., p.717.

26 Serena Cabrito Neto, Carla Castelo Trindade, *Contencioso Tributário: Procedimento, Princípios e Garantias*, Volume I, Coimbra, Almedina, 2017, p.606; Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues, Jorge Lopes de Souza, *Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*, Lisboa, Encontro da Escrita, 2012, 4ª ed., p.716

27 Andreia Isabel Dias Barbosa, *A Prestação e a Constituição de Garantias no Procedimento e no Processo Tributário*, Coimbra, Almedina, 2017, pp.96-97; Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues, Jorge Lopes de Souza, *Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*, Lisboa, Encontro da Escrita, 2012, 4ª ed., p.720.

28 Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues, Jorge Lopes de Souza, *Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*, Lisboa, Encontro da Escrita, 2012, 4ª ed., p.720.

29 António Moura Portugal, *A Revisão do Acto Tributário na Recente Jurisprudência Fiscal Portuguesa*, Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, Volume V, coordenação Paulo Otero, Fernando Araújo e João Taborda da Gama, Coimbra, Coimbra Editora, 2011, 1ª ed., pp.70-71.

30 Jorge Lopes de Souza, *Código de Procedimento e Processo Tributário: Anotado e Comentado*, Volume III, Lisboa, Áreas Editora, 2011, 6ª ed., p.211.

Não obstante, os recorrentes concebem que tal interpretação viola os princípios constitucionais da igualdade, na dimensão de acesso ao direito, tal qual a tutela jurisdicional efetiva, novamente patenteando-se como argumento temerário.

O princípio de acesso ao direito, em seu nº2 não representa a vedação a discriminações, mas sim que as distinções porventura realizadas sejam materialmente justificáveis sob o escopo da segurança jurídica, proporcionalidade, bem como justiça e solidariedade, não se esteando em razões constitucionalmente inapropriadas.³¹

Ora, o fato de apenas o pedido de revisão empreendido no termo da reclamação administrativa poder considerar-se englobado no artigo 169, nº1, do CPPT não viola nenhum desses preceitos, tal como se evidencia plenamente justificável diante do quadro demonstrado supra. Há assim, premissas que permitem a sua inclusão, enquanto a revisão oficiosa não seja abarcada.

Ademais, no que concerne ao princípio da tutela jurisdicional efetiva, esta possui como aspecto a tutela efetiva por parte dos tribunais, bem como o direito de ação.³²

Nos casos analisados, percebe-se que às partes foi assegurado a possibilidade de ajuizar ação, questionando no âmbito judiciário acerca dos seus direitos e deveres, não havendo nenhuma violação ao mencionado princípio o fato do legislador não prever a revisão nos artigos concernentes à suspensão.

Ademais, segundo o artigo 9, nº3, do Código Civil, deve-se compreender que o legislador ao não abranger tal meio impugnatório no rol referente a suspensão, o fez de forma consciente.

Não é de se olvidar, conquanto, a importância da possibilidade do sujeito passivo em deduzir o pedido de revisão no prazo de quatro anos, pois tal oportunidade traduz-se na ampliação de suas garantias e de um período mais alargado para questionar seus direitos.³³ Tal perspectiva não representa, todavia, que deva haver igualmente a possibilidade de suspensão da execução, pelos motivos expostos.

Outrossim, acerca da possibilidade de suspensão em decorrência da revisão do ato tributário subsiste interessante querela doutrinária referente a qual interpretação da expressão reclamação administrativa é correta. Havendo partidários que tal reclamação refere-se

31 J.J Gomes Canotilho, Vital Moreira, Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, 4ª ed., p.340

32 J.J Gomes Canotilho, Vital Moreira, Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, 4ª ed., p.416.

33 Leonardo Marques dos Santos, A Revisão do Acto Tributário, as Garantias dos Contribuintes e a Fiscalidade Internacional, in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, Volume II, organização Eduardo Paz Ferreira, Heleno Taveira Torres e Clotilde Celorico Palma, Coimbra, Almedina, 2013, p.15.

à prevista no CPA, que seria de 15 dias³⁴ e outros que se trata da reclamação graciosa do CPPT, com o prazo de 120 dias.³⁵

Não entendemos, pela razão de alguns julgamentos referirem que o pedido de revisão apresentado no prazo da reclamação graciosa acarretar a suspensão, o STA haja se manifestado de forma definitiva no sentido de que o interregno seria 120 dias. Isso porque, primeiramente, tendo em conta que as onze decisões foram proferidas no mesmo ano, algumas se manifestam no sentido supracitado, enquanto outras sustentam que quando apresentado no prazo da administrativa ou graciosa está apto a suspender a execução.

Além de que, o maior lapso para impugnar atos anuláveis consiste no preceituado para a reclamação administrativa, ou seja, os 120 dias, de modo que Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Souza, em que pese compreenderem que a expressão do artigo 78, nº1, da LGT refere-se à reclamação do CPA, afirmam que a revisão apresentada até esse prazo possui as características atinentes à reclamação.³⁶

Sob a perspectiva prática, é de revelar que, apresentando o contribuinte o pedido tanto no prazo de 15, quanto de 120 dias, atendidas as demais especificidades de cada procedimento, poderá ensejar a suspensão da execução.³⁷

Diante de todo o exposto, cabe referir que entendemos que a expressão reclamação administrativa, com efeito, refere-se à descrita no CPA. Fosse o caso de o legislador intender referir-se à reclamação graciosa, o teria feito através de designação expressa. Especialmente tendo em conta o referido dispositivo 9, nº3, do CC, segundo o qual deve-se entender que o legislador se expressou em termos adequados.

Quanto ao argumento de diminuição das garantias dos contribuintes, consideramos este imotivado, pois caso o sujeito passivo não apresente o pedido de revisão em 15 dias, ainda po-

34 Adeptos desta corrente: Andreia Isabel Dias Barbosa, *A Prestação e a Constituição de Garantias no Procedimento e no Processo Tributário*, Coimbra, Almedina, 2017, p.90; Jorge Lopes de Souza, *Código de Procedimento e Processo Tributário: Anotado e Comentado, Volume I*, Lisboa, Áreas Editora, 2011, 6ª ed., p.628; Leonardo Marques dos Santos, *A Revisão do Acto Tributário, as Garantias dos Contribuintes e a Fiscalidade Internacional*, in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, Volume II*, organização Eduardo Paz Ferreira, Heleno Taveira Torres e Clotilde Celorico Palma, Coimbra, Almedina, 2013, pp.11-12; Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues, Jorge Lopes de Souza, *Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*, Lisboa, Encontro da Escrita, 2012, 4ª ed., p.707.

35 Alguns dos sectários desta tese: Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra, Almedina, 2019, 7ª ed., pp.239-240; José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2019, 11ª ed., p.323; Paulo Marques, *A Revisão do Acto Tributário: Do mea culpa à reposição da legalidade*, *Cadernos IDEFF, Nº19*, Coimbra, Almedina, 2019, 3ª ed., pp.376-377; José Maria Fernandes Pires, Gonçalo Bulcão, José Ramos Vidal, Maria João Menezes, *Lei Geral Tributária: Anotada e Comentada*, Coimbra, Almedina, 2015, pp.843-844; Nuno Cerdeira Ribeiro, *O Controlo Jurisdicional dos Actos da Administração Tributária: Reflexões Acerca da Articulação com o Processo Administrativo*, Coimbra, Almedina, 2014, pp.197-198.

36 Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues, Jorge Lopes de Souza, *Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*, Lisboa, Encontro da Escrita, 2012, 4ª ed., p.717.

37 Leonardo Marques dos Santos, *A Revisão do Acto tributário, as Garantias dos Contribuintes e a Fiscalidade Internacional*, in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, Volume II*, organização Eduardo Paz Ferreira, Heleno Taveira Torres e Clotilde Celorico Palma, Coimbra, Almedina, 2013, pp.12-13.

derá contestar a ilegalidade de atos através da reclamação graciosa em lapso mais alargado, de modo que restam preservados seus direitos.

Além do que, a decisão dos pedidos de revisão tem sido, em sua maioria, favorável às pretensões dos contribuintes, e com tempo de decisão célere, de cerca de um mês.³⁸ De modo que, independentemente do prazo em qual o sujeito passivo deduza tal meio impugnatório, suas garantias permanecem asseguradas.

3. CONCLUSÕES

Percebe-se, pela orientação do presente trabalho, a importância de analisar fatores diversos para obtenção do panorama geral acerca da matéria. Desta feita, não se pode olvidar acerca dos atores processuais envolvidos nos casos analisados, cujos argumentos contribuem na percepção de diferentes pontos de vista sobre a matéria e contribuem no debate jurídico.

No tocante à revisão dos atos tributários, restou verificada que consubstancia uma verdadeira garantia dos contribuintes, e quer seja interposta com base na primeira ou segunda parte do artigo 78, nº1, da LGT representa um meio de questionar seus direitos perante a Administração Tributária, e assim, equilibrar a relação.

A ocorrência de apenas o pedido de revisão apresentado no prazo da reclamação administrativa ser apto a suspender a execução fundamenta-se em argumentos legais e doutrinários, e ao oposto do que afirmam os recorrentes, não viola nenhum dos preceitos constitucionais. A jurisprudência do STA, ao decidir desta forma, busca resguardar tanto os interesses dos contribuintes, como o interesse público.

Atinente à expressão reclamação graciosa, embora não tenha sido expressamente questionado, o STA adiantou-se e em alguns acórdãos aborda a temática, pois conforme exposto, percebeu-se que há arestos que fazem referência ao caso em lide ter ultrapassado tanto o prazo de 15, quanto o de 120 dias, enquanto em alguns outros assevera corresponder ao da reclamação graciosa.

Num âmbito tão intrincado como a suspensão do processo executivo, seria imprescindível para obtenção de um ordenamento jurídico estável e uniforme, o esclarecimento de tal querela. Senão por uma mudança legislativa, mas pelo próprio Tribunal que, com base nos argumentos pertinentes, elucidasse a controvérsia.

38 Jesuíno Alcântara Martins, *Justiça Tributária: Uma Perspectiva de Futuro*, in *Justiça Tributária – Um Novo Roteiro*, organização Francisco Nicolau Domingos, Rei dos Livros, 2018, p.49.

4. Referências Bibliográficas

BARBOSA, Andreia Isabel Dias, A Prestação e a Constituição de Garantias no Procedimento e no Processo Tributário, Coimbra, Almedina, 2017.

CAMPOS, Castro Moreira de, Códigos Anotados e Comentados – Justiça Tributária (LGT/CPPT/RGIT/RCPITA/RAT/LPFA), Volume III, O Informador Fiscal – Edições Técnicas, Lda, 2018, 1ª ed., comentário ao artigo 169.

CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamim Silva, SOUZA, Jorge Lopes de, Lei Geral Tributária- Anotada e Comentada, Lisboa, Encontro da Escrita, 2012, 4ª ed.

CANOTILHO, J.J Gomes, MOREIRA, Vital, Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, 4ª ed.

COSTA, Carolina Santos, A Prestação de Garantia no Processo de Execução Fiscal, Tese de Mestrado em Direito e Gestão, Universidade Católica Portuguesa, Lisboa, 2009.

DOURADO, Ana Paula, Direito Fiscal, Coimbra, Almedina, 2019, 4ª ed.

DOURADO, Ana Paula, O Contencioso Tributário Português: Um Apelo à Reforma, in Cadernos de Justiça Tributária, nº22, outubro-dezembro, 2018.

MARQUES, Paulo, A Revisão do Acto Tributário: Do mea culpa à reposição da legalidade, Cadernos IDEFF, Nº19, Coimbra, Almedina, 2019, 3ª ed.

MARTINS, Jesuíno Alcântara, ALVES, José Costa, Procedimento e Processo Tributário: Uma Perspectiva Prática, Coimbra, Almedina, 2015.

MARTINS, Jesuíno Alcântara, Justiça Tributária: Uma Perspectiva de Futuro, in Justiça Tributária – Um Novo Roteiro, organização Francisco Nicolau Domingos, Rei dos Livros, 2018.

NABAIS, José Casalta, Direito Fiscal, Coimbra, Almedina, 2019, 11ª ed.

NETO, Serena Cabrito, TRINDADE, Carla Castelo, Contencioso Tributário: Processo, Arbitragem e Execução, Volume II, Coimbra, Almedina, 2017.

PAIVA, Carlos, O Processo de Execução Fiscal, Coimbra, Almedina, 2015, 3ª ed.

PIRES, José Maria Fernandes, BULCÃO, Gonçalo, VIDAL, José Ramos, MENEZES, Maria João, Lei Geral Tributária: Anotada e Comentada, Coimbra, Almedina, 2015.

PORTUGAL, António Moura, A Revisão do Acto Tributário na Recente Jurisprudência Fiscal Portuguesa, Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, Volume V, coordenação Paulo Otero, Fernando Araújo e João Taborda da Gama, Coimbra, Coimbra Editora, 2011, 1ª ed.

RIBEIRO, Nuno Cerdeira, O Controlo Jurisdicional dos Actos da Administração Tributária:

Reflexões Acerca da Articulação com o Processo Administrativo, Coimbra, Almedina, 2014.

ROCHA, Joaquim Freitas da, Lições de Procedimento e de Processo Tributário, Coimbra, Almedina, 2019, 7ª ed.

SANTOS, Leonardo Marques dos, A Revisão do Acto Tributário, as Garantias dos Contribuintes e a Fiscalidade Internacional, in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, Volume II, organização Eduardo Paz Ferreira, Heleno Taveira Torres e Clotilde Celorico Palma, Coimbra, Almedina, 2013.

SOUZA, Alfredo José de, PAIXÃO, José da Silva, Código de Procedimento e de Processo Tributário: Comentado e Anotado, Coimbra, Almedina, 2000.

SOUZA, Jorge Lopes de, Código de Procedimento e Processo Tributário: Anotado e Comentado, Volume I, Lisboa, Áreas Editora, 2011, 6ª ed.

TORRÃO, João António Valente, O Processo de Execução Fiscal, Massamá, Edimarta, 2006

VALENTIM, Carlos, CARDOSO, Paulo, Roteiro de Justiça Fiscal: Os Poderes da Administração Tributária versus as Garantias dos Contribuintes, Porto, Vida Económica, 2011.



CIDEEFF

LITIGÂNCIA TRIBUTÁRIA EM PORTUGAL

ANÁLISE DE QUESTÕES PRÁTICAS