

PARTE 5

CAPÍTULO VI

**A contínua reforma
do contencioso tributário
(ou: o contribuinte em
primeiro lugar)**

ROGÉRIO M. FERNANDES FERREIRA

A contínua reforma do contencioso tributário (ou: o Contribuinte em primeiro lugar)

(i) Introdução

É seguro afirmar que o contencioso tributário sempre se pautou por especificidades próprias, albergando em si uma dualidade de regimes que se consubstancia hoje num compromisso entre o procedimento administrativo e o processo civil.

Apesar de ser expectável que um processo que tem como “contraparte” uma entidade pública seja, em tudo, semelhante ao regime que decorre do Código do Procedimento Administrativo e do Código do Processo nos Tribunais Administrativos, é possível identificar, ao longo da legislação procedimental e processual tributária (quer na Lei Geral Tributária, quer no Código de Procedimento e de Processo Tributário) inúmeras semelhanças com o que vem disposto no âmbito do procedimento administrativo e do processo civil e remissões diretas para o Código Civil e para o Código de Processo Civil.

É nesta oscilação entre um contencioso de matriz privada e um contencioso de matriz pública que tem vindo a evoluir e a ser aplicado o contencioso tributário. E tem sido também, neste contexto que o legislador tem vindo a projetar e a efetuar diversas alterações aos regimes e institutos existentes, numa tentativa de harmonizar e simplificar a relação litigiosa entre os sujeitos passivos e a Administração tributária, numa tentativa de minimizar os litígios e de permitir uma mais rápida e eficaz resolução daqueles que venham a ocorrer.

Foi neste contexto que surgiu, em 2009, o Grupo de Trabalho que elaborou o Relatório para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal (www.ideff.pt/xms/files/GPFRelatorioGlobal_VFfinal.pdf) e, mais recentemente, o Grupo de Trabalho para melhorar a relação entre a Administração tributária e os contribuintes (Despacho 4223/2018, 2018-04-26 - DRE), onde tive o privilégio de trabalhar com¹ António Carlos dos Santos no Relatório do Grupo de Trabalho para o estudo da política fiscal – competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal, enquanto coordenador do sub-grupo do “Procedimento, Processo e Relações entre administração tributária e os Contribuintes” (em relatório de 834 páginas, que estas matérias ocupam cerca de 200)

Dos estudos aí efetuados resultaram diversas sugestões de alteração ao processo e ao procedimento tributários, algumas das quais foram já sendo aprovadas, designadamente a aproximação do regime dos recursos ao do processo administrativo, a criação de um (novo) defensor do contribuinte ou a alteração de alguns prazos. Porém, muitas outras propostas ficaram por concretizar, continuando, tanto quanto nos parece, a ser fonte necessária para uma reforma continua do Contencioso Tributário que, não sendo profunda, nem estrutural (como se afigura importante) permita imprimir, ao procedimento e ao processo tributários, maior coerência e mais segurança, na perspetiva, a que se destina, das garantias dos contribuintes, recolocando em primeiro lugar.

Dos diversos estudos e avaliações que o legislador foi efetuando ao longo destes anos resultaram diversas medidas e sugestões com vista a resolver os problemas que foram sendo detetado, mormente pela Administração tributárias, e que se julga estarem na origem de alguns dos litígios que estão em curso, quer junto da Administração tributária, na fase de procedimento administrativo, quer nos tribunais judiciais e, mais recentemente, arbitrais.

Nesta curta reflexão com algumas notas avulsas sobre o contencioso tributário, propomo-nos percorrer algumas das medidas que não foram implementadas, tentando demonstrar a sua importância e o impacto positivo que a sua concretização poderia propiciar.

(ii) As dificuldades de interpretação e aplicação das leis fiscais

São apontadas dificuldades **várias** na interpretação e aplicação das leis do contencioso tributário, especialmente em matéria de execuções fiscais, atenta a dificuldade em harmonizar o disposto no Código de Procedimento e de Processo Tributário e o Código de Processo Civil.

Considerando que isso aumentaria a transparência e evitaria litígios, as normas do Código de Procedimento e de Processo Tributário deveriam remeter, direta e expressamente, tanto quanto fosse possível, para as normas, concretas, do Código Processo Civil, que aí também se aplicam, de forma a limitar o recurso a outras normas, subsidiárias e aplicáveis nos “casos omissos” previstos pelo artigo 2.º do **Código de Procedimento e de Processo Tributário** e com vista à aplicação, em especial, das normas do processo executivo comum que, pelas diferenças com o processo de execução fiscal, tornam a tramitação deste último, no mínimo, confusa.

Seria, ainda, de considerar critérios próprios e bem mais claros sobre o que deve ser regulado pela Lei Geral Tributária e pelo Código de Procedimento e de Processo Tributário, assim como noutros institutos da legislação

¹ Em homenagem ao Professor Doutor António Carlos dos Santos.

especificamente tributária dos vários impostos, eliminando a tendência dos últimos anos para incluir, nos Códigos tributários, normas que pelas suas características, têm lugar pré-destinado na legislação tributária, como é o exemplo da caducidade do direito de liquidação, que, tratando-se de uma norma de carácter mais geral, deveria somente figurar na Lei Geral Tributária.

Em termos gerais, a Lei Geral Tributária – não tendo, como deveria, também, valor jurídico reforçado – deveria mesmo circunscrever-se aos respetivos Títulos I e II, na medida em que a maioria das normas constantes dos seus Títulos III e IV são tautológicas relativamente ao disposto no Código de Procedimento e de Processo Tributário. Com efeito, tal “duplicação” de base legal acaba por criar mais inconvenientes do que proporcionar vantagens.

Nessa medida, sistematicamente, faria mais sentido que todas as normas presentes nos identificados Títulos III e IV da Lei Geral Tributária, que tivessem o seu “espelho” no Código de Procedimento e de Processo Tributário, fossem retiradas e que todas as normas que, não estando duplicadas, devessem pertencer, dado o seu carácter procedimental ou processual, ao Código de Procedimento e de Processo Tributário, neste fossem incluídas. Sendo que, neste campo, se poderia, novamente, ainda ir mais longe e avançar para a atribuição de valor reforçado à Lei Geral Tributária, numa próxima revisão constitucional.

(iii) A simplificação dos meios de defesa

No mesmo sentido, tem vindo, também, a ser salientada, pelos diversos operadores, o facto de o nosso modelo procedimental e processual ser confuso e com excesso de garantias impugnatórias (reclamação graciosa, pedido de revisão oficiosa, impugnação judicial, pronúncia arbitral, a que acresce o recurso hierárquico da decisão de indeferimento, tácita ou expressa, da reclamação), havendo a necessidade de (re) visitar a sua melhor articulação nomeadamente em termos de prazos, com vista não tanto a tornar mais eficiente a cobrança de impostos, mas, principalmente, a descomplicar os meios de defesa ao dispor dos contribuintes, devendo procurar-se o modelo mais simples de acesso à justiça tributária e, sem prejuízo dos direitos e garantias dos contribuintes, que obste à apreciação sucessiva e reiterada de pedido idênticos.

Tendo, em consideração que, recentemente, o legislador, alterou o regime de recurso das decisões proferidas pelos tribunais tributários e, também, pelos tribunais arbitrais (através Leis n.º 118/2019, de 17 de Setembro, e n.º 119/2019, de 18 de Setembro) parece que poderá ir mais longe e aproveitar para proceder a uma revisão dos meios de reação existentes, sem com isso perder a especificidade que caracteriza a contestação dos atos tributários.

Assim, será de ponderar a existência de um modelo que privilegie os meios administrativos, melhorados, agilizados e mais participados e informatizados, limitando, com respeito pela Constituição, o recurso aos tribunais, com o intuito da diminuição das pendências judiciais e dos custos do acesso à justiça tributária. Claro que, tal só será eficaz se a apreciação, por parte da Administração tributária, for pautada por uma estrita observância e investigação da verdade material, uma vez que a disparidade que hoje existe entre as decisões administrativas favoráveis aos contribuintes e as decisões, sobre as mesmas matérias, judiciais ou arbitrais, que lhes são favoráveis é elevada, direcionando os contribuintes para o caminho oposto àquele que se pretende e que é o de privilegiar o recurso aos meios administrativos em detrimento dos judiciais e arbitrais.

Nesse novo modelo, a impugnação administrativa poderia mesmo ter um único grau — reclamação graciosa ou recurso hierárquico, consoante se tratasse de um ato tributário ou de um ato administrativo em matéria tributária — impugnando-se, só depois, pela via arbitral ou judicial, o seu indeferimento, expresso ou tácito.

(iv) Os prazos nos procedimentos administrativos e nos processos tributário em geral

A regra do Código de Procedimento e de Processo Tributário, em consonância com a Lei Geral Tributária indica que os prazos são contínuos e que a sua contagem é feita nos termos do Código Civil. Diferentemente se passa no procedimento administrativo onde há prazos que se suspendem em sábados, domingos e dias feriados.

A consagração de regras diferentes em matéria de prazos é uma questão recorrentemente apontada como criticável, pelas perturbações que causa em termos de certeza e segurança. E compreende-se mal (gera dificuldades) a fixação de diferentes regras díspares em matéria de prazos no procedimento e no processo administrativo e tributário. Veja-se, desde logo, essa diferença na contestação de um ato de liquidação de impostos e na contestação de um ato de liquidação de contribuições para a segurança social, que, na parte administrativa, segue o Código de Procedimento Administrativo.

A solução destes problemas dependente, apenas, de opções legislativas, sendo de considerar a vantagem em tornar uniformes e mais gerais algumas regras, designadamente, sobre os prazos nos procedimentos administrativos e nos processos tributários concerne.

(v) Os prazos de reclamação graciosa dos atos da autoliquidação

O alargamento do prazo da Reclamação Graciosa nos casos de autoliquidação, tendo sido apontado como forma de garantir que a reclamação seja possível, por exemplo, quando a Administração tributária possa efetivar, no limite do prazo de caducidade do direito à liquidação, correções à matéria tributável de um determinado exercício, entendendo que determinado custo não deveria ser aceite nesse exercício, mas apenas no seguinte, ou no anterior. Uma vez que o sujeito passivo dispõe, agora, de, apenas, dois anos para apresentar reclamação graciosa contra atos de autoliquidação, pode ficar impedido de corrigir a declaração de rendimentos do exercício em que a própria Administração tributária admite que um determinado custo seria aceite para efeitos de determinação da matéria coletável.

A solução poderá passar, por esse alargamento do prazo de reclamação, referido, esclarecendo-se que a situação de correções com impacto noutros exercícios configura um facto superveniente relevante para efeitos de início da contagem dos prazos de interposição de reclamação graciosa (ou de impugnação judicial ou de pedido de pronuncia arbitral), importando que os competentes serviços da Administração tributária assegurem, perante correções a um exercício com impacto em exercícios anteriores ou subsequentes, que os mesmos sejam corrigidos, até, oficiosamente.

(vi) A suspensão com prestação de garantia na petição de reclamação graciosa, impugnação judicial e pronuncia arbitral

O pedido de prestação de garantia deveria suspender, mesmo, a superveniente instauração da execução fiscal, assim não sendo prejudicado o efeito útil das normas, inicialmente incluídas no Código Procedimento e de Processo Tributário, e que era, justamente, (na nossa opinião), a de possibilitar que o reclamante ou o impugnante (ou, agora, o requerente no pedido de pronuncia arbitral) **não se sujeitasse** à execução fiscal, não figura-se, sequer, como executado, com eventuais danos de imagem, incluindo reflexos negativos na sua relação com os seus bancos financiadores, fornecedores e clientes.

O sistema informático poderia, pois, facilmente, ser adaptado, de modo a ser efetivamente impedor de diligências de cobrança da **dívida** executiva que tivesse **já sido** objecto de reclamação graciosa ou de impugnação judicial ou de pedido de pronuncia arbitral, desde que **aí, desde logo**, pudesse ser requerida e prestada a garantia, ou requerida a sua dispensa, assim se evitando a extração do título executivo e a própria instauração da execução fiscal.

Com efeito (nos os artigos 69º, alínea f), e 103º, nº 4, do Código de Procedimento e do Processo Tributário) foi construído com o propósito inicial de evitar, ao contribuinte que pretenda a prestação antecipada de garantia, o incómodo e os prejuízos decorrentes da sujeição a um processo de execução fiscal. Simplesmente, a maior celeridade e eficácia do sistema de justiça tributária têm conduzido a que, frequentemente, quando a reclamação, por exemplo, **é apresentada, o processo de execução fiscal já está instaurado**. Porém, quando o processo de execução fiscal **não existe** ainda, parece que resulta da lei que o pedido de prestação da garantia (nos termos dos citados artigos) tem o efeito impeditivo da instauração ulterior de processo de execução fiscal, mas os sistemas informáticos e os funcionários não estão ainda adaptados para que esse objetivo possa ser alcançado.

A questão coloca-se ainda com maior acuidade na impugnação judicial (ou, agora, também, no pedido de pronuncia arbitral), por o regime-regra ser, aparentemente, o de a garantia ter de ser prestada no próprio tribunal (o que não é possível), mas, aqui, o objetivo de evitar a instauração do processo de execução fiscal apenas pode ser eficazmente alcançado se se impuser ao impugnante o ónus de comunicar à Administração tributária e de comprovar o pedido de apresentação da garantia e, posteriormente, a prestação desta no prazo legal.

Obviamente, se e aquando da reclamação ou da impugnação, o processo de execução fiscal já tiver sido instaurado, não é, por definição, viável a não sujeição de reclamante ou impugnante ao processo de execução fiscal. Mas é o que acontece na esmagadora maioria dos casos, em que a complexidade do assunto obriga ao esgotamento, pelo reclamante ou impugnante, dos prazos gerais de reclamação ou impugnação.

Neste cenário, deverá ponderar-se a existência de mecanismo, legal e/ou informático, que permita a não instauração de execução fiscal em caso de pedido de suspensão da execução, contra a prestação de garantia idónea, na reclamação graciosa ou na impugnação judicial (ou no pedido de pronuncia arbitral), parecendo que a única hipótese, em tal circunstância, que se vislumbra para obviar à instauração do processo de execução fiscal será a de o reclamante ou impugnante antecipar a prestação da garantia à efetiva dedução da reclamação ou impugnação, sendo que tal garantia não surtiria tal efeito suspensivo se, findos os prazos de reclamação ou impugnação, estes meios de defesa não tivessem sido acionados pelo contribuinte. Tal possibilidade já terá sido atentada num caso ou noutro caso pela jurisprudência. Eventualmente, a antecipação de garantia que não fosse seguida de reclamação graciosa ou de impugnação judicial poderia ser sancionada, por exemplo, com a aplicação de juros moratórios a partir do termo do prazo de pagamento voluntário.

(vii) O procedimento de correção de erros da Administração tributária

A Lei do Orçamento de Estado para 2009 aditou ao Código de Procedimento e do Processo Tributário um Capítulo (VIII) sobre “procedimento de correção de erros da Administração tributária” (artigos 95º-A e seguintes), cujo objetivo foi, limitadamente, o de permitir ao contribuinte, ou a qualquer outro interessado, por via simplificada, a reparação de eventuais “erros materiais ou manifestos” praticados pela Administração tributária e ocorridos no procedimento tributário ou, mesmo, na tramitação do processo de execução fiscal.

Este novo meio de defesa do contribuinte teve em vista a simplificação do procedimento e uma mais **rápida solução dos erros mais evidentes. Todavia, apesar da intenção do legislador ser a da celeridade e da simplificação** na resolução desses erros, a verdade é que, este procedimento revela-se desnecessário, repetitivo e, até, restritivo de direitos existentes, pois a correção dos mesmos, quando ocorridos no procedimento tributário, já se encontrava acautelada através do acionamento, por parte do contribuinte, do procedimento de revisão oficiosa (artigo 78.º, n.º 1, segunda parte), da Lei Geral Tributária.

Com efeito, e sempre que, por erro imputável aos serviços - e aqui estão todos os tipos de erro - sejam prejudicados, no procedimento, direitos dos contribuintes, podem estes lançar mão do disposto na segunda parte do citado artigo e, assim, solicitar à Administração tributária a correção do erro em causa.

Ora, se se permitir a utilização destes dois meios, sairá prejudicada a celeridade e a simplificação no procedimento administrativo, que se visa, pois, por uma mesma situação, permitir-se-á a utilização de dois meios de defesa equivalentes, com o mesmo objetivo, ou que vão produzir o mesmo efeito, e que é a correção desse erro incorrido pela Administração tributária.

Assim, à primeira vista, dever-se-á pelo menos excluir do novo procedimento de correção de erros, em conformidade, a reparação das lesões causadas ao contribuinte no próprio procedimento tributário.

(viii) O momento a partir do qual são impugnáveis as providências cautelares da Administração tributária

Em causa estão as providências cautelares adotadas pela Administração tributária para garantia dos créditos tributários, e não pelos tribunais (as quais se encontram previstas no artigo 51º da Lei Geral Tributária) e, bem assim, a selagem de instalações (prevista no artigo 34º, n.º 1, alínea e), do Decreto-Lei n.º 363/78, de 28 de novembro, e no artigo 30º, n.ºs 3 e 4, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária).

Como termo inicial da contagem do prazo de impugnação de tais providências, prevê-se a realização da diligência ou o seu efetivo conhecimento pelo interessado, quando posterior.

De acordo com a Constituição (artigo 268º, n.º 3, e nos termos do artigo 77º, n.º 6 da Lei Geral Tributária), a eficácia dos atos da Administração tributária relativamente aos particulares depende da sua notificação. Ora, em face da atual redação no (atual n.º 1 do artigo 144º do) Código de Procedimento e de Processo Tributário, tem-se colocado a dúvida sobre a possibilidade de a adoção de medidas cautelares por parte da Administração tributária poder ser executada antes de ser efectuada a respetiva notificação.

A redação do preceito em causa deve, pois, explicitar a possibilidade de o interessado poder impugnar a medida cautelar executada antes de a notificação da decisão correspondente ocorrer, sem prejuízo do direito de impugnação a partir da data da notificação.

(ix) A exclusão da prova testemunhal no recurso da derrogação fiscal do sigilo bancário

O Tribunal Constitucional (por acórdão de 28 de Novembro de 2006, proferido no processo n.º 748/2006, da 3ª Secção), julgou inconstitucional (por violação dos artigos 20º, n.º 1, em conjugação com o artigo 18º, n.º 1, ambos da Constituição), a norma (parte final do n.º 3 do artigo 146º-B) do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quando aplicável, na medida em que exclua em absoluto a produção de prova testemunhal, e nos casos em que esta seja, em geral, admissível.

Torna-se, assim, importante proceder, em conformidade com a jurisprudência constitucional, à eliminação dessa referência à limitação dos meios de prova à prova documental.

(x) A retenção das oposições e das reclamações judiciais das decisões do órgão da execução fiscal

A oposição judicial e a reclamação judicial dos atos do órgão da execução fiscal têm a sua tramitação no Código de Procedimento e do Processo Tributário, onde estão devidamente previstos os termos da sua subida a tribunal.

Estes processos, porém, podem não ter de subir ao tribunal tributário, caso o órgão da execução fiscal ou outra autoridade da Administração tributária proceda à revogação do ato que constitui o seu fundamento e a reclamação

dos atos do órgão da execução fiscal tem como regime-regra o da subida a final (n.º 1 do artigo 276.º do **Código de Procedimento e do Processo Tributário**) existindo, no entanto, situações em que a subida da reclamação a tribunal deve ser imediata.

Contudo, existem queixas (de advogados) relativamente a oposições à execução fiscal e a reclamações judiciais que deviam subir imediatamente ao tribunal e que ficam “retidas” nos serviços de finanças, onde têm (necessariamente) de ser entregues, muito para além dos prazos legais de envio ao tribunal.

Não obstante a advertência dos tribunais para a ilegalidade dessas retenções, os órgãos de execução continuam a praticá-las não existindo na lei consequência para tal retenção indevida.

Ponderando as várias soluções possíveis de minorar o problema (entrega direta no tribunal ou cominação sancionatória), poder-se-á criar um mecanismo legal expedido que permita dirigir ao tribunal um requerimento, entregue no próprio tribunal, motivando o juiz a avocar o processo para obter tutela efetiva e plena dos interesses do contribuinte.

A este respeito, poderá mesmo ser pensada uma alternativa semelhante a que foi implementada no Regime Jurídico da Arbitragem tributária (artigo 13.º) e que contém um mecanismo que permite, à Administração tributária, a revogação ou alteração do ato tributário contestado, sem que a petição tenha que dar entrada nos serviços. Mas a inclusão de uma cominação quanto à retenção da reclamação, sempre que seja invocado o “prejuízo irreparável”, por parte do reclamante, também se afigura adequada.

Tem sido mesmo recorrente a retenção por prazos superiores a um ano de reclamações apresentadas com base de urgência, sendo que é ao Tribunal - e não ao órgão reclamado - a quem cabe a apreciação da adequação de tal invocação. Será de ponderar assim, ainda, a previsão de um regime de deferimento tácito da reclamação em caso de não remessa do processo ao Tribunal no prazo legalmente estabelecido para o efeito. Perante a ausência de cominação legal, os tribunais, mesmo que advirtam o órgão de execução, nada têm feito também para sancionar a “não remessa” imediata da reclamação, que tantos prejuízos acarreta ao contribuinte (note-se que este é o meio procedimental para reagir às penhoras ilegais).

O prazo para a apresentação da reclamação por parte do interessado é de 10 dias após a notificação de decisão (conforme estabelecido no n.º 1 do art. 277º do **Código de Procedimento e Processo Tributário**), prevendo, por sua vez, o n.º 2 desta norma legal, que o órgão da execução fiscal poderá, em prazo idêntico, revogar o ato.

Tratando-se de reclamação em que seja invocado prejuízo irreparável, o órgão da execução fá-la-á subir a Tribunal no prazo de 8 dias, sendo também de 8 dias o prazo para o representante da Fazenda Pública e o representante do Ministério Público se pronunciarem. Com efeito, atenta a natureza urgente deste processo compreende-se a vontade do legislador ao fixar este prazo de 8 dias. É, na verdade, o prazo processual mais curto fixado no **Código de Procedimento e do Processo Tributário**.

Todavia, diz a experiência, que este prazo, para pronúncia por parte da Fazenda Pública, revela-se muito curto para o efeito, atendendo a que são muitas vezes necessárias diligências probatórias e instrutórias nem sempre obtidas em tempo útil.

Por outro lado, para processos de idêntica natureza, como por exemplo o processo especial de derrogação de sigilo bancário, encontra-se estabelecido um prazo de 10 dias, quer para o recorrente quer para o recorrido e não se vislumbram motivos para esta dualidade de prazos (de 8 e de 10 dias), quer na vertente dos intervenientes processuais, quer quanto a processos de idêntica natureza.

(xi) A extinção do processo de execução fiscal pelo pagamento coercivo

O (artigo 261.º do) **Código de Procedimento e Processo Tributário** prevê a extinção da execução fiscal se, em virtude da penhora ou da venda, forem arrecadadas importâncias suficientes para solver a execução.

Ora, por forma a que os direitos dos executados não sejam coartados, poderá ser prevista uma exceção à extinção e ao arquivamento da execução fiscal quando estejam pendentes oposição judicial à execução e/ou reclamação judicial de decisão do órgão da execução fiscal motivadas por penhoras de vencimentos, créditos ou de contas bancárias, bem como em caso de contestação à compensação de dívidas, por iniciativa da Administração tributária (efetuada nos termos do artigo 89.º do **Código de Procedimento e Processo Tributário**).

Com efeito, não obstante a execução fiscal se suspender caso o executado tenha deduzido oposição e a jurisprudência apontar para a impossibilidade de extinção da execução fiscal quando o pagamento da dívida exequenda seja concretizado de forma coerciva, parece poder evitar-se esta indefinição.

(xii) O prazo de caducidade em caso de inquérito criminal

O alargamento do prazo do exercício do direito de liquidação quando instaurado processo de inquérito, que consta (do n.º 5 do artigo. 45.º) da Lei Geral Tributária e abrange o ano posterior ao arquivamento ou trânsito em julgado da decisão, impede a aplicação do regime de dispensa da pena regulado no (artigo 22.º) do Regime Geral

Infrações Tributárias e não permite ao contribuinte um exercício eficaz do seu direito de defesa em processo penal. É, além disso, de duvidosa constitucionalidade por ser aplicável aos factos tributários anteriores à entrada em vigor dessa alteração legislativa.

Na verdade, porque o imposto ainda não está apurado, o condenado pode ficar impossibilitado de beneficiar da aplicação do regime da dispensa da pena, quando pretenda regularizar a sua situação tributária antes do termo do processo.

Por outro lado, o facto de os contribuintes pretenderem beneficiar da dispensa da pena não é incompatível com a possibilidade de o contribuinte reclamar ou impugnar judicialmente o apuramento do imposto. Dada a informalidade da referida liquidação provisória resultante da manifestação da intenção da regularização da situação tributária do infrator antes da decisão judicial, o arguido fica impossibilitado de perante ela reagir administrativa ou judicialmente (o que parece incompatível com o artigo 9.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária).

Do regime atual e da multiplicidade das vias de recurso existentes, incluindo para o Tribunal Constitucional, resulta o direito à liquidação do imposto acabar por ser diferido para as “calendas gregas”, eventualmente para um momento em que o condenado já não dispõem de qualquer património, se não forem tomadas as providências cautelares adequadas.

Tanto quanto parece deverá prever-se a possibilidade de garantir a liquidação do imposto prévia à dedução de acusação por crimes tributários e, simultaneamente, a atribuição de um carácter urgente aos processos de impugnação judicial em que se discutam factos objecto de processo penal tributário.

(xiii) Os factos interruptivos da prescrição do direito à liquidação das taxas locais

Cumpra ainda registar, no que respeita ao regime da prescrição das dívidas por taxas locais (artigo 15.º da Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro), que o Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais manteve o prazo geral de oito anos, pouco mais acrescentando ao já previsto na Lei Geral Tributária (artigo 49.º), mas suscitou, desde logo, a questão da admissibilidade dos pedidos de revisão oficiosa em sede de liquidação das taxas das autarquias locais, que parecem, não obstante, admissíveis, muito embora aí não expressamente previstos nesse Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (por aplicação subsidiária da Lei Geral Tributária).

Com efeito, encontra-se prevista neste regime a aplicação subsidiária - e sucessiva -, nestas matérias, designadamente, da Lei Geral Tributária e do Código do Procedimento e Processo Tributário, onde se insere o instituto da revisão oficiosa, ao que parece em relação a tributos em geral, incluindo, portanto, as taxas das autarquias locais. Mas, ao contrário do que foi, entretanto, previsto para esses outros tributos, tal pedido de revisão oficiosa - a ser, como parece, admissível em sede de taxas das autarquias locais - não terá efeitos interruptivos da prescrição.

Mais ainda: este regime de prescrição especial previsto no Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (que, com - pequenas - diferenças, corresponde ao previsto na Lei Geral Tributária), produz efeitos desde o dia 1 de Janeiro de 2007, precisamente o dia em que também produz efeitos o novo regime de prescrição das obrigações tributárias da Lei Geral Tributária que, pela Lei do Orçamento do Estado para 2007 (Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro - em termos, aliás, de duvidosa constitucionalidade, assim permitindo a não prescrição de dívidas tributárias, objecto de reclamação ou impugnação, até decisão definitiva ou trânsito em julgado, com prestação ou dispensa de garantia que suspenda a execução fiscal e que não se aplicará às taxas das autarquias locais).

(xiv) A necessidade da criação de um Provedor do contribuinte independente da Administração tributária

A informatização dos serviços e dos procedimentos e processos tributários e várias das alterações que foram sendo promovidas pelo legislador nos últimos anos requerem com urgência, um novo defensor do contribuinte, independente da Administração tributária, já que as idiossincrasias que a função do Provedor de Justiça traduz não são adequadas à especialização que a complexidade das relações tributárias exigem, necessidade esta que, no futuro, e mormente em fase do pós-pandémica, (em que os Estados necessitarão de receitas adicionais, com o consequente endurecimento da atuação da Administração tributária), se tornará ainda mais premente.

A instituição do Subdiretor-Geral da Área da Relação com o Contribuinte, complementado com a criação de uma nova direção de serviços, parece corresponder à recuperação, em certa medida, do papel anteriormente desempenhado pela figura do “Defensor do Contribuinte” – em tudo, semelhante a um Provedor (ombudsman) do contribuinte -, a qual foi criada em 1996 e posteriormente extinta em 2002.

Certamente que os altos funcionários nomeados para estes importantes novos cargos procurarão desempenhar as suas funções e exercer as suas competências com zelo, diligência, empenho e de acordo com a lei, mas, certamente, também que melhor as desempenharão, eles próprios, quanto mais o seu estatuto for de verdadeira independência (e, assim, de imparcialidade), que só a situação legal de um verdadeiro provedor do contribuinte lhes atribuiria. Para mais quando é fundamental, em momento de informatização acelerada de procedimentos, de relação

telemática acrescida, incluindo com os contribuintes, e de défices acrescidos - em que a obtenção de novas receitas tributárias se tornará crucial para assegurar despesas públicas novas e significativas - que os contribuintes possam, efetivamente, ser (re)colocados no centro do sistema fiscal e, mesmo, em primeiro lugar assegurando-se todos os meios ao seu dispor para poder reagir contra eventuais incapacidades praticadas pelas Administrações tributárias.

(xv) As alterações da tramitação eletrónica dos processos da jurisdição administrativa e fiscal

Sem beliscar os méritos de reformas e de alterações que vieram conferir maior transparência e mais celeridade na tramitação dos processos da jurisdição administrativa e fiscal - com ganhos evidentes no que respeita à redução de custos, burocracia e impacto ambiental -, certo é que permanecem arestas bem relevantes (e algumas armadilhas) por limar, do ponto de vista prático, no que respeita à utilização, por parte dos profissionais da área, do sistema informático de suporte à atividade dos tribunais administrativos e fiscais.

A título de exemplo, o regime em vigor prevê, por exemplo, que, nos casos em que a parte disponha de mais do que um mandatário ou representante em juízo - como é o caso das procurações forenses conjuntas tão frequentes entre os advogados -, apenas um deles poderá proceder ao envio da peça processual por tramitação eletrónica de dados, através da plataforma SITAF.

Todavia, a legislação em vigor é, nestes casos, omissa quanto à obrigatoriedade de os atos processuais serem notificados a todos os mandatários da parte, - e, pelo menos, àquele que submeteu a peça processual eletronicamente -, podendo, aparentemente, a secretaria judicial escolher notificar, discricionariamente, qualquer um deles em detrimento dos restantes. Isto causa, naturalmente graves constrangimentos, no acompanhamento e na gestão dos processos por parte dos mandatários em questão, perturbando a defesa dos contribuintes.

Ora, não parece fazer qualquer sentido que, sendo indicados vários mandatários que representam em juízo a mesma parte, nem todos sejam notificados, da mesma forma, dos atos processuais cuja notificação às partes seja obrigatória ou, menos ainda, que a secretaria dos tribunais escolha um deles, discricionariamente e em detrimento de todos os demais mandatários, com vista à sua notificação via SITAF. Mesmo que não fosse possível a notificação de todos os mandatários, sempre se imporá a definição de um critério relativamente aos mandatários a notificar, (sendo, por hipótese, obrigatoriamente notificado o mandatário que efetivamente tenha submetido a primeira peça processual, partindo-se do princípio que o mesmo será o responsável pela gestão do processo e que, tendo submetido uma peça processual através do “seu” SITAF, espera ser notificado da resposta à mesma pela mesma via i.e., através de notificação eletrónica para o “seu” SITAF).

Só assim se evitará que as secretarias judiciais possam proceder à notificação de um qualquer mandatário que, sim, conste da procuração, mas que pode não gerir diretamente o processo, dando conhecimento de desenvolvimentos processuais a uns - muitas vezes, aliás, já ausentes das sociedades de advogados que instruíram as peças e que acompanham o processo -, e não a outros, tal como se encontra a suceder ainda a presente data.

(xvi) As alterações ao regime da prescrição das dívidas tributárias

No que respeita às alterações operadas no regime da prescrição das obrigações tributárias, o legislador bem que poderia já ter aproveitado para encetar uma revisão mais profunda ao instituto da prescrição das dívidas tributárias, incluindo a interpretação jurisprudencial que hoje dele se faz e que impede, indefinidamente, a prescrição das obrigações tributárias por atrasos que só à Administração tributária ou aos próprios Tribunais são imputáveis. Melhor seria, a manter as alterações já incluídas nesse instituto, que se aditasse uma norma, final, no sentido de a prescrição ocorrer (como se verifica no processo penal e contraordenacional) quando decorra o prazo geral, acrescido de metade, promovendo, desta forma, certeza e segurança nas situações tributárias.

(xvii) A suspensão de liquidações corretivas subsequentes

Uma disfuncionalidade que é também possível identificar no procedimento tributário e que representa, muitas vezes, um enorme ónus e encargo para os contribuintes, está relacionada com o efeito das correções (aqui chamadas de primárias) que são efetuadas pela Administração tributária no âmbito de determinados impostos e exercícios, e que dão origem a outras correções e liquidações (aqui consequentes).

Identifica-se, concretamente, como exemplo, as correções no âmbito de prejuízos fiscais reportáveis, que, sendo efetuadas num exercício podem ter repercussões em exercícios subsequentes, mas, também, correções em sede de Impostos Especiais sobre o Consumo que implicam liquidações em sede de IVA.

Nestas situações, não obstante o contribuinte contestar as correções primárias e as correspondentes liquidações de imposto, a Administração tributária considera tais correções e liquidações como estabilizadas para, com base

nelas, fazer repercutir os seus efeitos noutros exercícios e noutros impostos, não obstante existir uma evidente relação de prejudicialidade entre umas e outras.

Tendo presente a proteção legal que o legislador confere às dívidas tributárias (em que a contestação da sua legalidade, apenas suspende o seu pagamento quando, por regra, seja prestada garantia), a repercussão dos efeitos das correções e liquidações primárias noutros exercícios e noutros impostos podem representar, para os contribuintes, contingências fiscais de valor elevado e, relacionadas com a necessidade de serem prestadas garantias, onerosas, e que limitam a sua atividade económica e a sua vida pessoal e profissional (vg. hipotecas e garantias bancárias) e, mesmo, situações em que não conseguem obter garantias nem suspender os correspondentes processos de execução fiscal. Além disso, obriga os contribuintes a replicar a defesa em diversos procedimentos e processos, com todos os custos inerentes, quando é certo que caindo as correções e as liquidações primárias, as subsequentes deverão, fatalmente, ser anuladas.

Parece, que, evidente que, deverá ficar legalmente suspensa a decisão das correções subsequentes até à decisão daquelas.

(xviii) O prazo de caducidade das garantias prestadas pelos contribuintes

O prazo de caducidade das garantias prestadas pelos contribuintes para suspensão do processo de execução fiscal e fundadas na apresentação de reclamação graciosa é de um ano. Sucede, porém, que o prazo legal concedido à Administração tributária para decidir é de, apenas, quatro meses (cfr. art. 57.º da Lei Geral Tributária).

Assim sendo, neste caso, parece lógico e em maior harmonia com o quadro legal em vigor que o prazo de caducidade destas garantias seja igual ao prazo de que a Administração tributária dispõe para proferir decisão sobre as reclamações graciosas, o que permitirá, também, uma maior responsabilização da Administração tributária pelo respeito do prazo legal de decisão das reclamações graciosas.

(xix) O prazo da impugnação com fundamento no indeferimento tácito

Formada a presunção de indeferimento tácito da Reclamação Graciosa, decorrido que esteja totalmente o prazo (de quatro meses, como vimos), concedido à Administração tributária para proferir decisão, o contribuinte dispõe de, apenas, três meses a contar do indeferimento tácito para, querendo, impugnar judicialmente a correspondente decisão, tácita, de indeferimento.

Daqui resulta que, caso o contribuinte não apresente esta impugnação judicial dentro do prazo de três meses e não pretenda continuar a aguardar, indefinidamente, que a Administração tributária se pronuncie, terá que recorrer a uma ação de intimação judicial para que tal decisão seja tomada e, em caso de indeferimento, abrir prazo para a impugnação judicial.

Tal situação origina, evidentemente, a interposição de ações judiciais cujo exclusivo propósito é, somente, o da abertura de prazo para a apresentação de impugnação judicial, mas que obriga a dispêndio de recursos, por parte do contribuinte, da Administração tributária e dos tribunais.

Assim sendo, quando se verifique a presunção do indeferimento tácito da reclamação graciosa, o prazo de impugnação judicial poderia manter-se aberto até à notificação do projeto de decisão da reclamação graciosa, sendo que esta medida tem a virtualidade de retirar dos tribunais muitas das referidas ações judiciais de intimação e de, por outro lado, reforçar as garantias impugnatórias dos contribuintes, com diminuição de custos e adequado acesso a controlo judicial efetivo.

(xx) Uma reforma por cumprir e encetar

Sem prejuízo das alterações que têm vindo a ser efetuadas no processo e no procedimento tributário, em especial, as resultantes das Leis 118/2019 e 119/2019 e, bem assim, mais recentemente, da Lei 7/2021, de 26 de fevereiro, ainda existem áreas do contencioso tributário que necessitam de alterações.

À semelhança do que aconteceu já com o contencioso administrativo, o processo e o procedimento tributários merecem uma reforma mais estrutural, que possa uniformizar termos, prazos, e meios de defesa do contribuinte e que possam facilitar a interação entre sujeitos passivos e a Administração tributária.

Na realidade, estamos em crer que a bondade das medidas implementadas até aqui, acaba por ficar ofuscada por dificuldade de coordenação das mesmas com regimes preexistentes e que já careciam, pelos mesmos, também, de revisão.

Há muito que existe a necessidade de rever os regimes de processo e procedimento como um todo, de modo a torná-los num conjunto de normas independente e que não careça de abundante remissão para as leis de processo civil ou do processo e procedimento administrativo e que consiga oferecer soluções, específicas, às divergências

que surgem de uma relação tão *sui generis* como a que se estabelece entre contribuintes e a Administração tributária.

Em síntese, e sem prejuízo do mérito das alterações que foram sendo implementadas, o Contencioso Tributário, merece, em nome da celeridade e da eficiência, uma reforma mais estrutural que permita adaptá-lo aos desafios de uma sociedade pós-pandémica, na qual, parece-nos, a preocupação com a arrecadação de receita tributária será uma constante dos Orçamentos futuros e, conseqüentemente, um motivo adicional para o aumento da litigiosidade, havendo necessidade destas e de outras alterações que coloquem o contribuinte em primeiro lugar.

Lisboa, Outubro de 2021