

PARTE 5

CAPÍTULO VII

Reforma Fiscal - Uma Proposta para o Contencioso Administrativo

SERENA CABRITA NETO¹

¹ Advogada, Sócia Coordenadora da Área Fiscal da PLMJ Advogados e Docente Convidada da Universidade Católica Portuguesa.

Reforma Fiscal - Uma Proposta para o Contencioso Administrativo

Introdução

No âmbito do direito processual fiscal, em particular na área tutelar administrativa, proliferam vários mecanismos de reação à disposição do particular que, embora funcionando como uma primeira linha de defesa contra a atuação da Administração Tributária, constituem entre si uma verdadeira teia jurídica, com prazos, tramitação e termos próprios, espalhados por vários diplomas - em particular a Lei Geral Tributária e o Código de Procedimento e de Processo Tributário - que frequentemente acaba por prejudicar os administrados no seu acesso à justiça. Esta panóplia de mecanismos de defesa administrativos é, na verdade, oriunda daquela que foi a inevitável fusão entre a herança dos institutos tutelares advenientes do direito administrativo comum, como a reclamação e o recurso hierárquico, com a necessidade de os adaptar as especificidades do direito fiscal, como sucedeu com o pedido de revisão do ato tributário e as modificações ao instituto da reclamação que, em sede tributária, vem assumir o papel primordial no sistema tutelar.

Noutra perspetiva, este intrincado sistema tutelar, seja na vertente administrativa, seja na vertente judicial (de que aqui não nos ocuparemos), impõe ao Estado um enorme esforço de gestão de recursos, financeiros e humanos, que encarece de sobremaneira a realização da justiça mas, sobretudo, impõe-lhe atrasos, num contencioso que se quer célere. Esta realidade particularmente constatável no âmbito do procedimento tributário, onde prolifera uma multiplicidade de mecanismos de defesa à disposição dos contribuintes e em que, não raras vezes, se duplica a apreciação de questões que, na verdade, não acrescenta nada de relevante ao sistema tutelar dos cidadãos e das empresas.

Perante cada um destes regimes, não chocará que um contribuinte menos informado ou com menos possibilidades financeiras desconheça o expediente que se mostra mais adequado à tutela dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria fiscal.

O que nos propomos, pois, neste texto, é abordar - numa lógica de contributo para a discussão em sede de uma futura reforma fiscal abrangente - algumas possibilidades de ajustamento ao sistema tutelar administrativo. Para tal, vejamos, num primeiro momento, os traços característicos dos regimes do pedido de revisão do ato tributário e da reclamação graciosa para, de seguida, colocar o regime do recurso hierárquico sob escrutínio - todos institutos que, sob prismas diferentes, denotam uma sobreposição (parcial) ou duplicação de tutelas e que, por isso, denunciam hipóteses de ajustamento. Em suma, propomo-nos efetuar esta análise no sentido de se perceber se a autonomização destes meios gratuitos se justifica ou, se pelo contrário, seria desejável que estes mecanismos de reação fossem polarizados em menos ou num único instituto.

1. Revisão por iniciativa do sujeito passivo e erro imputável aos serviços

Começemos, então, pelo pedido de revisão dos atos tributários previsto no n.º 1 do, artigo 78.º da Lei Geral Tributária, meio gracioso de carácter excepcional e subsidiário por comparação com a reclamação, que assume o papel ordinário, e onde, no imediato, se retira a existência de seis diferenças assinaláveis em comparação com o regime legal aplicável ao pedido de reclamação graciosa.

Quanto à iniciativa

O pedido de revisão pode ser espoletado pelo contribuinte, bem como através do autocontrolo exercido pela Autoridade Tributária, ou seja, a iniciativa para se lançar mão deste expediente é partilhada pelos dois atores do procedimento, assumindo-se aliás como o mecanismo à disposição da administração sempre que esta pretenda corrigir um ato tributário, fora dos casos de revogação. Em sentido contrastante, a iniciativa para o pedido de reclamação graciosa depende unicamente da manifestação da vontade do contribuinte, sem a qual não se iniciará o respetivo procedimento.

O contribuinte tem o direito de apresentar um pedido de revisão do ato tributário com fundamento em qualquer ilegalidade, no prazo da reclamação graciosa¹, sendo que a Autoridade Tributária tem o dever jurídico de reapre-

² Discute-se na doutrina se esta referência respeita à reclamação administrativa (veja-se JORGE LOPES DE SOUSA, in *Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada*, 4.ª Edição, 2012, pág. 708) ou à reclamação graciosa prevista no artigo 68.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (veja-se o que escrevemos com CARLA CASTELO TRINDADE in *Contencioso Tributário*, Almedina, Coimbra, Vol. I, pág. 602).

ciação do ato tributário, no prazo de 4 anos, nos casos em que seja detetada uma ilegalidade corporizada num “*erro imputável aos serviços*”³ (cfr. n.º 1 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária).

Este poder-dever a cargo da Autoridade Tributária justifica-se por apelo a um conjunto de princípios que informam o sistema fiscal, nomeadamente, o princípio da verdade material e o princípio da justiça, os quais impõem que seja corrigido o erro do qual resultou a arrecadação de tributo em montante superior ao que seria legalmente devido.

Se é certo que a iniciativa do contribuinte para desencadear o procedimento de revisão dos atos tributários está limitada ao caso previsto na primeira parte do n.º 1 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária, não deixa por isso de ser revelador o facto do órgão judicial de cúpula da jurisdição administrativa já ter esclarecido, por diversas vezes, até em decorrência das interpretações jurisprudenciais tecidas em torno do tema, que à luz do princípio da colaboração recíproca que vincula a Administração e os particulares, o contribuinte poderá sempre solicitar à Autoridade Tributária a revisão (oficiosa) nos prazos estabelecidos por lei.

Ou seja, nas situações mais gravosas, designadamente nos casos de “*erro imputável aos serviços*” ou, em situações excepcionais, como nos casos de “*injustiça grave ou notória*”, o contribuinte tem a faculdade de impulso procedimental da revisão do ato ou da matéria tributável, conforme os casos, sem prejuízo da iniciativa do procedimento constituir, no plano teórico, uma prerrogativa da Autoridade Tributária. Esta compatibilidade entre, por um lado, o impulso procedimental do contribuinte e, por outro, a iniciativa da Autoridade Tributária justifica-se na medida em que assegura a concretização do objetivo inerente ao instituto constante do artigo 78.º da Lei Geral Tributária – a reposição da legalidade.

Constata-se, assim, que na vasta maioria dos casos, o procedimento de revisão oficiosa é desencadeado pelo próprio contribuinte, o impulso procedimental deste sobrepondo-se à iniciativa da Autoridade Tributária que raras vezes espoleta este mecanismo de reação. Ou seja, revelada na prática, não se descortina diferença assinalável entre, por um lado, o instituto da revisão dos atos tributários e, por outro, o instituto da reclamação graciosa, no que diz respeito à iniciativa do procedimento.⁴

Quanto ao objeto

Apesar de referir a “revisão”, este instituto tem em vista, na prática, a anulação total ou parcial do ato tributário, pressupondo sempre uma ação, uma conduta positiva por parte da Administração ou do contribuinte, no sentido de eliminar os efeitos de determinado ato da ordem jurídica, tendo aliás sido declarado em diversos acórdãos dos tribunais superiores como constituindo uma “*verdadeira reclamação*”. O *ato tributário em sentido estrito* constitui assim o objeto do procedimento de revisão consagrado no artigo 78.º da Lei Geral Tributária.

Além da liquidação administrativa, a autoliquidação⁵, bem como a retenção na fonte encontram-se abrangidas por este instituto visto que estão em causa realidades que se assemelham a um ato de liquidação de imposto, merecendo as mesmas garantias de defesa do contribuinte.

Por sua vez, a reclamação graciosa tem em vista a produção dos mesmos efeitos jurídicos, tendo por objeto primordial o *ato tributário em sentido estrito*, à semelhança do pedido de revisão oficiosa. A este nível, a possibilidade de uma reclamação graciosa ter por objeto uma omissão constitui a única diferença assinalável em comparação com o instituto da revisão dos atos tributários.

Quanto ao fundamento

No âmbito do procedimento de revisão dos atos tributários, o fundamento para apresentação do pedido pode ser

³ “*Erro imputável aos serviços*” é um conceito que tem sido objeto de diversas qualificações pela doutrina e pela jurisprudência, até porque a atribuição de juros indemnizatórios depende da verificação deste erro. Em termos jurisprudenciais, veja-se o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, datado de 3 de junho de 2020, proferido no âmbito do processo 018/10.5BELRS 095/18, onde se reafirmou – por remissão a jurisprudência passada – que o recebimento de juros indemnizatórios “[pressupõe], nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da Lei Geral Tributária, que no processo se determine que na liquidação «houve erro imputável aos serviços», entendido este como o «erro sobre os pressupostos de facto ou de direito imputável à Administração Fiscal» (...) sendo de concluir que o uso daquela expressão “erro”, tem um alcance restritivo do tipo de vícios a que podem servir de base ao direito a juros indemnizatórios [i.e. os vícios do procedimento encontram-se excluídos].”

⁴ Cfr. PAULO DE MELO DA SILVA JESUS, in *O Procedimento Tributário Gracioso – A independência e a imparcialidade da decisão*, in *Congresso dos TOC, 20 anos*, 2015, pág. 15. “[o] *dever de proceder* (Saldanha Sanches, 1987), à revisão do ato tributário decorre, tal como sucede com os princípios fundamentais do processo fiscal, do dever de imparcialidade e de estrita conformação com a lei que domina todo o processo fiscal (...) [m]as se através do reexame desta ou daquela liquidação pode a Administração constatar que violou direitos dos contribuintes, a tendência normal será para a ausência de reexame dos atos tributários, uma vez praticados; desde a estabilidade que se procura obter para os pronunciamentos da Administração até à tendência para a inércia que acompanha a atividade burocrática, tudo se conjuga para tornar a revisão dos atos tributários a exceção e não a regra”.

⁵ Pese embora desde 2016, o n.º 2 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária, que equiparava expressamente a autoliquidação aos atos tributários, ter sido eliminado, o que implica um exercício de justificação da revisão dos atos de autoliquidação muito mais difícil, desde logo porque deixou de existir a presunção que conferia acesso direto à revisão nestes casos.

mais ou menos restrito consoante a iniciativa do procedimento caiba ao contribuinte ou à Autoridade Tributária. Com efeito, quando a iniciativa para apresentação do pedido for do contribuinte, este poderá ser fundamentado em qualquer ilegalidade. Por outra parte, se essa iniciativa couber à Autoridade Tributária, o pedido terá de ser exclusivamente fundamentado em “*erro imputável aos serviços*”.

O “*erro imputável aos serviços*” concretiza qualquer ilegalidade relevante que seja imputável à conduta negligente da Autoridade Tributária. Ou seja, sempre que a errada aplicação da lei não decorra de elementos apresentados pelo contribuinte, haverá então lugar a esse erro, podendo consubstanciar um erro de direito ou um erro material. Haverá também “*erro imputável aos serviços*” mesmo que a liquidação tenha sido efetuada com base na declaração do contribuinte na medida em que, se o contribuinte apresentar a sua declaração em conformidade com orientações genéricas emitidas pelos serviços tributários, estas tendo sido objeto de publicação mas encontrando-se concomitantemente viciadas, o erro daí decorrente pode ser imputado aos serviços tributários. Ou seja, ocorrendo o cumprimento deficiente do princípio da colaboração recíproca, manifestado em orientações genéricas contrárias à lei, a conduta negligente deve ser imputada à Autoridade Tributária.

Seja como for, nem todos os erros resvalam no âmbito de aplicação do instituto da revisão oficiosa, sendo apenas considerados aqueles que cumulativamente preencherem as seguintes condições:

- (i) sejam relevantes, no sentido em que tenham causado prejuízo efetivo na esfera do contribuinte ou para o erário público;
- (ii) tenham conduzido ao errado apuramento da situação tributária do contribuinte e;
- (iii) tenham causado prejuízo efetivo suficientemente relevante para que seja anulado, total ou parcialmente, o ato tributário em causa.

Serão de excluir também, neste contexto, os vícios formais que não enformam a relação jurídico-tributária, ou seja, dos quais não resulta a definição da obrigação tributária e do sujeito passivo. Por exemplo, a ausência de audição prévia, a falta de fundamentação ou ainda a incompetência da entidade que praticou o ato.

No âmbito da reclamação graciosa, em contraponto (e como adiante melhor se verá), os fundamentos previstos para apresentação do pedido são coincidentes com aqueles estabelecidos para a impugnação judicial, prevendo a lei fiscal a esse respeito uma enumeração meramente exemplificativa. Na ausência de um elenco fechado, conclui-se assim que o pedido de reclamação graciosa poderá ser apresentado com fundamento em “*qualquer ilegalidade*” de que enferme o ato tributário.

Quanto aos efeitos

Relativamente ao pedido de revisão do ato tributário, por iniciativa do contribuinte (cfr. 1.^a parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT), os efeitos são idênticos aqueles resultantes do deferimento do pedido de reclamação graciosa.

Desde que se prove a existência de “*erro imputável aos serviços*”, não só se deverá proceder à restituição da quantia indevidamente paga, como deverá ser reconhecido o direito a juros indemnizatórios, *i.e.*, desde a data do pagamento indevido à data da emissão da nota de crédito. Em acréscimo, contanto que seja prestada garantia adequada, a apresentação do pedido, quando efetuada no prazo da reclamação⁶, é motivo bastante para a suspensão do processo de execução fiscal.

De forma contrastante, quando o pedido seja efetuado pelo contribuinte fora do prazo da reclamação graciosa, os juros indemnizatórios serão apenas devidos na eventualidade de a Autoridade Tributária ultrapassar o prazo de 1 ano para efetuar a revisão, por referência à apresentação do pedido.

Quanto ao prazo

Relativamente ao n.º 1 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária, ainda no âmbito da revisão dos atos tributários, divisa-se a existência de três prazos distintos cuja respetiva pretensão aplicativa varia consoante: (i) o fundamento invocado para o pedido; (ii) a circunstância do tributo já se encontrar pago.

Se o contribuinte apresentar o pedido com fundamento em qualquer ilegalidade, ou seja, quando o procedimento é desencadeado por sua iniciativa, o competente pedido terá de ser apresentado no prazo da “*reclamação administrativa*”⁷, *rectius*, no prazo de 120 dias.

⁶ Esta restrição decorre da interpretação jurisprudencial do disposto no artigo 78.º da Lei Geral Tributária combinado com o disposto no artigo 169.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, assente na doutrina de JORGE LOPES DE SOUSA (*ibidem*), pág. 718, que nos merece as maiores dúvidas pois não se descortina que outro interesse se quer salvaguardar para além do de garantir a cobrança do crédito tributário, quando a suspensão depende sempre da prestação de garantia, nos termos gerais.

⁷ Cfr. nota de rodapé 2 *supra*.

Se o contribuinte solicitar a revisão do ato junto da Autoridade Tributária, com fundamento em “*erro imputável aos serviços*”, tendo esta entidade a iniciativa para desencadear o respetivo procedimento, o competente pedido terá de ser apresentado no prazo de 4 anos, caso o tributo já tenha sido pago, ou a todo o tempo, se o pagamento do tributo ainda se encontrar pendente. Assume pois, este meio tutelar, uma amplitude de aplicação temporal única no panorama administrativo, estendendo-se até ao termo do prazo de prescrição, em teoria.

No que diz respeito ao pedido de reclamação graciosa, como referido, o regime regra determina que o pedido seja apresentado no prazo de 120 dias a contar dos factos relevantes enunciados no n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento de Processo Tributário. No entanto, a lei fiscal prevê três prazos especiais no que se refere aos casos de reclamação necessária⁸.

Em caso de erro na autoliquidação, a reclamação deverá ser apresentada no prazo de dois anos após a apresentação da declaração. O mesmo prazo é aplicável em caso de erro na entrega de imposto superior ao retido (estando em causa atos de retenção na fonte a título definitivo), embora contado a partir do termo do ano em que tenha ocorrido a retenção.

Finalmente, no que respeita a erros sobre os pressupostos da existência ou do montante do ato de pagamento por conta, a reclamação necessária deverá ser apresentada no prazo de 30 dias após o pagamento indevido.

Quanto à entidade decisória

A entidade competente para decidir o procedimento de revisão dos atos tributários é a entidade que pratica o ato, o que, em teoria, há de corresponder ao Diretor-Geral da Autoridade Tributária, sem prejuízo de eventual delegação de poderes para os seus subalternos.

De forma contrastante, no âmbito do procedimento de reclamação graciosa, a entidade decisória competente corresponde ao dirigente do órgão periférico regional, ou seja, ao Diretor de Finanças, sem prejuízo de eventual delegação de poderes.

Constata-se assim que, relativamente ao mesmo ato tributário, a sua reapreciação com os mesmos fundamentos e visando a produção dos mesmos efeitos jurídicos pode ser decidida por órgãos diferentes (de patamar hierárquico distinto) consoante a denominação que for atribuída à peça elaborada pelo contribuinte.

2. Injustiça grave ou notória e duplicação de coleta

Importa relevar agora a possibilidade de o contribuinte pedir, a título excecional, a revisão do ato tributário com fundamento em “*injustiça grave e notória*” e por motivo de “*duplicação de coleta*”.

À exceção das matérias relativas ao fundamento e ao prazo, valem aqui as considerações atrás tecidas sobre o pedido de revisão (oficiosa) por iniciativa da Autoridade Tributária, para efeitos da análise e comparação do respetivo regime legal com o instituto da reclamação graciosa.

Injustiça grave ou notória

O ato tributário poderá ser revisto com fundamento em injustiça grave e notória, desde que o erro não seja imputável ao comportamento negligente do contribuinte. Conforme se retira diretamente da lei, será considerada, por um lado, - grave - a injustiça resultante em tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional e, por outro - notória - a injustiça ostensiva e inequívoca. Por se tratar de conceitos vagos e ambíguos, a doutrina e a jurisprudência prestam-se como auxiliares na densificação do sentido que deve ser imputado a cada um destes termos.

Em síntese, dir-se-á que os casos de injustiça grave são aqueles em que, independentemente dos valores em causa, se constate a existência de uma diferença relevante entre aquilo que era efetivamente devido e o que se pagou (ou que um contribuinte se veria a pagar). Por outro lado, os casos de injustiça notória serão aqueles cuja prova não levante dúvidas quanto à injustiça da liquidação.

Para ambos os casos, o prazo para apresentação do pedido é de 3 anos.

Duplicação de coleta

O contribuinte também poderá solicitar a revisão do ato tributário por motivo de duplicação de coleta.

Tal qual resulta da lei, a duplicação ocorrerá quando se exigir um tributo respeitante a um facto tributário e a

⁸ São os casos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamentos por conta, previstos nos artigos 131.º, 132.º e 133.º do Código de Procedimento de Processo Tributário.

um período temporal, relativamente aos quais já tenha sido pago por inteiro tributo de igual natureza, independentemente da pessoa a quem for dirigida a liquidação.

De resto, o pedido pode ter como fundamento qualquer ilegalidade, desde que seja apresentado no prazo de 4 anos.

3. Recurso hierárquico

Outro dos meios tutelares gratuitos a que o contribuinte pode recorrer para fazer valer os seus direitos é o recurso hierárquico.

O recurso hierárquico apresenta-se como a única forma, em primeira instância administrativa, de o contribuinte contestar gratuitamente a legalidade dos atos em matéria tributária (em sentido estrito) e de sindicarem a legalidade de atos de segundo grau que tenham como objeto mediato um ato tributário, ou seja, que já foram apreciados por um outro órgão da administração (hierarquicamente inferior), numa fase ainda pré-contenciosa. Este mecanismo constitui assim uma garantia em benefício do contribuinte através da qual se poderá peticionar a anulação de um ato lesivo numa lógica de hierarquia administrativa tendo, portanto, uma dupla vertente, a de servir para atacar atos em matéria tributária, sendo o único meio gratuito para o efeito e, ainda, a anulação de atos já apreciados pela administração, num segundo grau de decisão.

Relativamente aos atos tributários, o recurso hierárquico apresenta-se como um “filtro administrativo” que, na génese, procura obviar o recurso direto à impugnação judicial através da possibilidade de o superior hierárquico revogar o acto do inferior hierárquico. O recurso hierárquico será necessário ou facultativo consoante seja indispensável para atingir a via contenciosa, assumindo, porém, em regra, a natureza facultativa.

Como o próprio nome indica, este meio de reacção é dirigido ao mais elevado superior hierárquico do autor do acto que será a entidade com competência para reapreciar o acto recorrido (*i.e.* o Ministro das Finanças ou a entidade a quem for delegada essa competência).

Dito isto, questiona-se, o desencadeamento deste procedimento tem um efeito útil na defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes quando revelado na prática. Ou seja, pode realisticamente o contribuinte esperar um desfecho diferente a seu favor no âmbito da reapreciação efectuada pelo mais elevado superior hierárquico do autor do ato? Julgamos que a resposta é, na esmagadora maioria dos casos, negativa.

Desde logo, constata-se a existência de um relativo grau de uniformidade na atuação da Autoridade Tributária que tendencialmente obsta a que uma eventual decisão, em fase de recurso hierárquico, assumam uma posição diferente daquela adotada num primeiro momento.

Na vasta maioria dos casos, como revela a prática e a estatística, as decisões que se pronunciam sobre atos de segundo grau culminam com a confirmação do ato recorrido e, neste contexto, a vinculação dos Serviços às orientações genéricas desempenha um papel não menosprezível para a manutenção deste estado de coisas.

A emissão de orientações genéricas - que constituem uma directriz traçada superiormente que promove a uniformização e a harmonização na interpretação e aplicação das normas tributárias - é da exclusiva competência do Director-Geral da Autoridade Tributária ou do funcionário em quem ele tiver delegado essa competência. Por via de regra, as orientações genéricas devem constar de circulares mas, se forem veiculadas através de instrumentos normativos idênticos (*p.e.* um regulamento ou despacho ministerial), não deixam por isso de ser vinculativos para os serviços da Administração. Por deixarem uma mínima ou inexistente margem para o órgão decisor, afiguram-se estas circulares uma das razões que justificam a perda de importância do recurso hierárquico sempre que se trate de matéria regulada por esta via.

Com efeito, estes são, portanto, atos do poder de direcção típico da relação de hierarquia administrativa, corporizados em circulares interpretativas, *i.e.*, instruções de carácter geral dirigidas aos órgãos da administração tributária, funcionários e agentes subalternos, relativamente ao sentido imputado às normas e aos princípios jurídicos que estes devam aplicar - assumindo carácter vinculativo - no desempenho das tarefas que lhes são atribuídos. Ou seja, sempre que a Autoridade Tributária considerar que uma determinada questão jurídica carece de uma interpretação uniforme emitirá a correspondente orientação genérica, a qual terá um efeito vinculativo sobre os seus agentes.⁹

O objetivo visado com a emissão de orientações genéricas é assim o de evitar disparidades interpretativas, assegurando-se uma decisão rápida, dentro de um tempo útil, que corresponda ao sentido e vá de encontro aos fins

⁹ A este respeito, veja-se LOPES DE SOUSA, in *Código de Procedimento e de processo Tributário, Vol. I, Anotado e Comentado*, 6.ª Edição, Lisboa, 2011, p.492, onde se assume que “esta vinculação implica que, mesmo que a Administração Tributária venha a considerar ilegal uma determinada interpretação da lei, tem de aplicá-la aos casos concretos que ocorram durante o período de tempo em que ela vigorava por força de uma orientação genérica.”

da lei fiscal mas que, concomitantemente, seja consonante com a vontade funcional efetiva da Administração.¹⁰

¹¹ E se já se alcança esta uniformização por via do direito circular, menos margem se deixa ao decisor do recurso hierárquico, nestas matérias, como antes antevimos.

Com base nos dados disponibilizados pela Autoridade Tributária, verifica-se que, até à presente data¹², foram aprovados, entre outros:

- 492 circulares;
- em matéria de cobrança, 27 ofícios-circulados;
- em matéria de IRS, 99 ofícios-circulados;
- em matéria de IRC, 153 ofícios-circulados; e
- em matéria de IVA, 383 ofícios-circulados.

A proliferação de comandos normativos que enformam o direito circular no seio da Autoridade Tributária leva a que, pelo menos em matérias fiscais abrangidas por instruções internas, o risco de coexistirem decisões administrativas contraditórias seja reduzido.

Confirma-se que esta forma de atuação padronizada não deixa, portanto, de ter um reflexo direto nas probabilidades de sucesso de um eventual recurso hierárquico visto que nesses casos, presumivelmente, o subalterno não adotará interpretação diferente daquela que seria eventualmente ensaiada pelo seu superior hierárquico por ocasião da reapreciação do ato recorrido.¹³

Os últimos dados disponibilizados pela Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais¹⁴ confirmam este entendimento visto que, por referência aos 4.032 processos hierárquicos extintos no ano de 2019, constata-se a seguinte factualidade relevante:

- 41% dos processos (1.637) resultaram numa decisão de mérito desfavorável ao contribuinte;
- 28% dos processos (1.111) resultaram numa decisão de mérito favorável ao contribuinte;
- 16% dos processos (662) foram objeto de apensação em impugnação; revogação por decisão administrativa; transferência e anulação;
- 8% dos processos foram arquivados;
- 4% dos processos foram objeto de revogação;
- 3% dos processos culminaram com decisão de mérito parcialmente favorável ao contribuinte;
- 0,5% dos processos foram objeto de desistência;

Perante estas probabilidades, é perceptível a razão pela qual, na esmagadora maioria dos casos, os contribuintes acabem por optar diretamente pela via contenciosa ou arbitral para fazerem valer os seus direitos, em detrimento do recurso a esta segunda instância administrativa.

Aliás, esta tendência terá mais eco em matérias onde o contribuinte já sabe que a interpretação levada a cabo pela Autoridade Tributária quanto a uma determinada norma será mantida em segundo grau, mesmo que essa interpretação já tenha sido sindicada junto do Tribunal de Justiça da União Europeia ou junto das mais altas instâncias judiciais nacionais e, nesse contexto, tenha sido considerada desconforme com o direito da união europeia, ilegal ou mesmo inconstitucional.

A este respeito, veja-se, a título de exemplo, o ocorrido nos processos *Brisal e Hollmann*, ambos iniciados em sede nacional e decididos pelo Tribunal de Justiça da União Europeia ('TJUE'), no âmbito de pedidos de reenvio prejudicial que foram suscitados em litígios que opunham os contribuintes à Autoridade Tributária.

No Acórdão *Brisal*, foi examinada a compatibilidade do regime de tributação das instituições financeiras não residentes com a liberdade de prestação de serviços, então prevista no artigo 49.º do Tratado que instituiu a Comunidade Económica Europeia (CEE). O Tribunal considerou que a circunstância da *KBC Finance Ireland* – instituição bancária com sede na Irlanda – ser tributada com base nos montantes ilíquidos recebidos pelos empréstimos

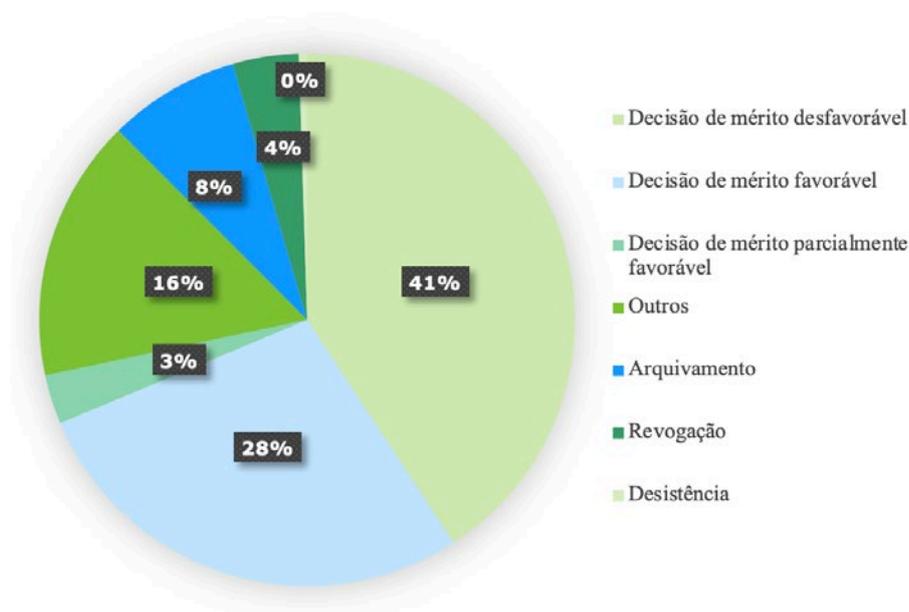
¹⁰ Sobre este ponto, veja-se SALDANHA SANCHES, in *A Quantificação da Obrigação Tributária: Deveres de Cooperação, Auto-Avaliação e Avaliação Administrativa*, Lex, Lisboa, 2000, onde o autor refere que “a função que desempenham, dentro da organização global da actividade da Administração Fiscal é (...) conseguir uma resolução rápida e uniforme de questões que se anunciam como repetitivas, visando as situações que se consideram não ter particularidades juridicamente relevantes, segunda uma linha – ou uma directiva formulada em termos gerais – que é traçada superiormente.”

¹¹ Acompanhando este entendimento, veja-se a decisão do CAAD, datada de 28 de fevereiro de 2019, proferida no âmbito do processo n.º 443/2018-T, onde se refere que “[e]mbora não exista uma solução perfeita para resolver o problema da inconsistência na aplicação da lei fiscal de uma forma que também garanta um mecanismo de certeza absoluta do contribuinte, as circulares administrativas portadoras de orientações genéricas fornecem um veículo para uma solução quase perfeita. As circulares da AT contêm em muitos casos padrões e critérios através dos quais a AT aborda os factos tributários e as normas tributárias”.

¹² Informação disponibilizada em <https://info.portaldasfinancas.gov.pt>

¹³ Cfr. PAULO DE MELO DA SILVA JESUS (*ibidem*), p. 16, onde o autor aborda esta temática ao afirmar que “[m]esmo ao nível do recurso hierárquico, sabendo o contribuinte que o mesmo será analisado pela mesma instituição, concebida como uma estrutura hierárquica, possibilitando assim o respetivo recurso, a probabilidade de uma decisão diversa da decisão proferida anteriormente em sede de reclamação graciosa, impele o contribuinte, ou a desistir do processo, ou recorrer de imediato a uma impugnação judicial, agora sim., uma instituição totalmente independente da Autoridade Tributária, oferecendo esta, uma real legitimidade ao conceito e princípio de imparcialidade”

¹⁴ Informação disponibilizada em <https://www.portugal.gov.pt>



concedidos, sem possibilidade de dedução dos custos de financiamento e das despesas profissionais com relação económica direta com a atividade em questão, constituía uma restrição à liberdade de prestação de serviços.

Vaticinou-se naquele aresto que a referida entidade deveria ter beneficiado de um reembolso de parte do imposto retido na fonte na medida em que se encontrava numa situação comparável às instituições financeiras residentes, as quais eram tributadas após dedução de despesas. Enquanto não fossem consideradas as despesas que estivessem diretamente relacionadas com a obtenção daqueles rendimentos em território português, a legislação interna estava em desconformidade com o direito da União Europeia.

Na sequência da posição adotada pelo TJUE, o Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) declarou que era incompetente para determinar as despesas que deveriam ter sido deduzidas pela *KBC Finance Ireland*. O órgão de cúpula da jurisdição administrativa e fiscal reiterou, ainda, que os poderes de revisão dos atos de retenção na fonte se incluíam dentro das atribuições exclusivas da Autoridade Tributária visto que se tratava de uma competência que lhe era reservada por lei. Ou seja, o tribunal “limitou-se” a condenar a Fazenda Pública ao reembolso integral dos montantes que tinham sido retidos de forma indevida à *KBC Finance Ireland*, afastando, por essa via, o tratamento discriminatório decorrente da aplicação do regime de tributação das instituições financeiras não residentes, conforme se encontra (ainda hoje) plasmado no Código do IRC, esperando que a revisão dos atos decorrentes desta interpretação fosse levada a cabo pela administração. Na prática, tal não sucedeu e, não obstante a pronúncia do TJUE e a confirmação do STA, é revelador o facto de só no ano de 2020, a Autoridade Tributária ter sido condenada ao reembolso de mais de sete milhões de Euros (a que acrescem, naturalmente, juros indemnizatórios e custas processuais) por ter enveredado pela mesma via interpretativa já apreciada e votada à ilegalidade pelos referidos tribunais.¹⁵

Outro *case study* com contornos semelhantes é o entendimento propugnado pela Autoridade Tributária relativamente à tributação das mais-valias imobiliárias auferidas por não residentes, em sede de IRS, depois do TJUE já se ter pronunciado acerca da compatibilidade desse regime com a liberdade de circulação de capitais. No Acórdão *Hollman*, o TJUE asseverou se a legislação interna, mais concretamente, o n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS, violava a livre circulação de capitais na medida em que estabelecia (e prevê ainda hoje) uma carga fiscal superior, se atentarmos à base tributável, para os não residentes, no que respeita aos rendimentos de mais valias imobiliárias.

Enquanto o saldo das mais-valias imobiliárias auferidas por residentes era considerado apenas em 50% e daí ficaria sujeito a tributação pela aplicação de taxas progressivas, os não residentes eram tributados, por sua vez, através da aplicação de uma taxa especial de tributação autónoma, a qual incidia sobre a totalidade dos rendimentos associados às mais-valias imobiliárias.

No âmbito desse aresto, o Tribunal sentenciou que a referida disposição do Código do IRS era incompatível com a livre circulação de capitais na medida em que os residentes e não residentes se encontravam numa situação objetivamente comparável relativamente às mais-valias imobiliárias obtidas, não se vislumbrando nenhuma razão

¹⁵ Cfr. Decisão proferida pelo CAAD, datada de 10 de julho de 2020, proferida no âmbito do processo n.º 952/2019-T; a decisão do CAAD, datada de 18 de setembro de 2020, proferida no âmbito do processo n.º 951/2019-T; a decisão do CAAD, data de 16 de abril de 2020, proferida no âmbito do processo n.º 535/2019-T; a Decisão do CAAD, datada de 20 de outubro de 2020, proferida no âmbito do processo n.º 877/2019-T.

imperiosa de interesse geral que pudesse justificar este tratamento diferenciado.¹⁶

Não deixa de ser surpreendente que no rescaldado da pronúncia do TJUE relativamente a esta matéria, uma vez mais a Autoridade Tributária tenha mantido a mesma linha interpretativa, o que explica, por seu turno que, neste ano, já tenha sido condenada ao reembolso de significantes quantias a favor de não residentes (a que acrescem, naturalmente, juros indemnizatórios e custas processuais).¹⁷

Percebe-se também, por via destes meros dois exemplos (de entre muitos outros que se poderiam trazer à tona), a razão pela qual o contribuinte não se sentirá tentado em lançar mão do recurso hierárquico em matérias controversas que são alvo de grande litigiosidade entre a Administração e o particular. As garantias oferecidas por este mecanismo, designadamente, a possibilidade de a pretensão ser analisada num patamar hierárquico superior não revela utilidade prática. Isto é especialmente visível nos processos que aqui são referidos, os quais foram decididos na sequência do entendimento propugnado pelo TJUE. De facto, só se vislumbra a existência de um caso em que tenha sido apresentado recurso hierárquico.

4. Proposta e conclusões

Percorrida esta miríade de particularidades dos principais meios gratuitos previstos no sistema tutelar tributário, não se descortina outra solução que não seja a simplificação do sistema. O procedimento tributário português assim o exige.

De facto, no que diz respeito ao pedido de revisão por iniciativa do sujeito passivo mostra-se quase evidente a sua possibilidade de assimilação ao regime-regra da reclamação graciosa – e a sua inclusão sistemática no Código de Procedimento e de Processo Tributário -, claro está, com a criação de prazos e fundamentos específicos, que não eliminem a tutela excepcional que o pedido de revisão confere, enquanto válvula de escape do sistema procedimental. À exceção da entidade decisória competente, não se vislumbra nenhuma diferença que justifique a sua autonomização, pelo que a sua inclusão no regime da reclamação traria evidentes ganhos do ponto de vista da gestão de recursos por parte do Estado, com a consequente aceleração dos tempos de decisão.

Relativamente a este pedido de revisão oficiosa, seja este apresentado com fundamento em “*erro imputável aos serviços*”, “*injustiça grave ou notória*” ou por “*duplicação de coleta*”, não se consegue retirar nenhuma justificação atendível que explique a necessidade de se estabelecerem prazos diferentes entre si, como atualmente ocorre. Aliás, uma simplificação do sistema passaria pela necessária uniformização de prazos desta “reclamação excepcional”, que abarcasse estes três casos, por exemplo fixando o prazo de quatro anos para todos e eliminando a necessidade de provar o erro imputável aos serviços, votando os fundamentos para a existência de um erro, independentemente de quem o originou, *in fine*, visando a reposição da justiça material.

Igual simplificação – e reposição de uma regra que é de elementar justiça, num sistema que faz da autoliquidação / atos praticados pelo sujeito passivo mecanismos cada vez mais frequentes (e benéficos) – passaria, na ótica do âmbito deste meio processual, pela inclusão nesta reclamação extraordinária de todos os atos tributários, sem qualquer tipo de exclusão.

Finalmente, quanto ao recurso hierárquico, tudo indica que este meio gratuito demonstra pouca utilidade, quer porque em matérias abrangidas por orientações genéricas, seja qual for a forma de que se revestem, a vinculação administrativa constituirá obstáculo a uma efetiva reapreciação do ato tributário, quer porque a probabilidade de um recurso hierárquico alterar uma decisão anterior é diminuta, tal como comprovado pelas estatísticas oficiais. A eliminação deste duplo grau de decisão quando falamos de atos tributários seria, a nosso ver, uma segunda oportunidade de simplificação do sistema, eventualmente mantendo a possibilidade de recurso hierárquico para os atos em matéria tributária, que não comportam a verificação mediata da legalidade de um ato tributário (outra possibilidade seria o de usar, também para estes atos, a reclamação graciosa).

¹⁶ Este entendimento seria confirmado, mais tarde, no âmbito do processo *Patrício Teixeira* e através do Acórdão datado de 18 de março de 2021, proferido no âmbito do processo n.º C-388/19. Quanto a este último, o TJUE declarou que a existência de um regime opcional de englobamento para os não residentes não era suficiente para afastar o tratamento discriminatório inculcado pelo n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS.

¹⁷ Cfr. Decisão do CAAD, datada de 25 de janeiro de 2021, proferida no âmbito do processo n.º 267/2020-T; Decisão do CAAD, datada de 29 de janeiro de 2021, proferida no âmbito do processo n.º 541/2020-T; Decisão do CAAD, datada de 10 de fevereiro de 2021, proferida no âmbito do processo n.º 369/2020-T; Decisão do CAAD, datada de 22 de fevereiro de 2021, proferida no âmbito do processo n.º 537/2020-T; Decisão do CAAD, datada de 23 de fevereiro de 2021, proferida no âmbito do processo n.º 424/2020-T; Decisão do CAAD, datada de 23 de março de 2021, proferida no âmbito do processo n.º 600/2020-T; Decisão do CAAD, datada de 31 de março de 2021, proferida no âmbito do processo n.º 525/2020-T; Decisão do CAAD, datada de 17 de abril de 2021, proferida no âmbito do processo n.º 582/2020-T; Decisão do CAAD, datada de 20 de abril de 2021, proferida no âmbito do processo n.º 465/2020-T; Decisão do CAAD, datada de 10 de maio de 2021, proferida no âmbito do processo n.º 435/2020-T; Decisão do CAAD, datada de 10 de maio de 2021, proferida no âmbito do processo n.º 531/2020-T; Decisão do CAAD, datada de 14 de maio de 2021, proferida no âmbito do processo n.º 524/2020-T; Decisão do CAAD, datada de 20 de maio de 2021, proferida no âmbito do processo n.º 441/2020-T; Decisão do CAAD, datada de 26 de maio de 2021, proferida no âmbito do processo n.º 517/2020-T; Decisão do CAAD, datada de 31 de maio de 2021, proferida no âmbito do processo n.º 520/2020-T; Decisão do CAAD, datada de 7 de junho de 2021, proferida no âmbito do processo n.º 594/2020-T; Decisão do CAAD, datada de 7 de junho de 2021, proferida no âmbito do processo n.º 595/2020-T;

E não haja dúvidas que o acervo atual de meios gratuitos dificulta o acesso à justiça pré-contenciosa por parte dos contribuintes e aumenta injustificadamente o volume de trabalho a cargo dos agentes da Autoridade Tributária, custando ao Estado recursos que este pode canalizar para outras necessidades. Por um lado, o espartilhamento dos meios gratuitos por vários diplomas (CPPT e LGT) e a existência de diferentes prazos, torna o sistema prolixo e prejudica a clareza, inteligibilidade e a coerência das regras que enformam o procedimento tributário, as quais, acima de tudo, se querem simples para os contribuintes. Por outro lado, a previsão do recurso hierárquico, quando revelada na prática, demonstra que a Autoridade Tributária, na maioria dos casos, gasta tempo e recursos humanos para confirmar a decisão que já tomou. Tudo isto, naturalmente, em claro prejuízo das exigências impostas pelo princípio da segurança jurídica, na vertente objetiva, e da eficiência da máquina administrativa.

Perante este quadro, vaticinamos que a solução poderá consistir, em suma, na reformulação do regime legal da reclamação gratuita, tornando-a o centro da tutela administrativa tributária e assimilando a miríade de regras que atrás analisámos.

Assim, a par da eliminação do instituto do recurso hierárquico, o pedido de revisão por iniciativa do sujeito passivo seria eliminado, por via da assimilação ao instituto da reclamação, tendo em conta a sua inegável semelhança com o regime-regra da reclamação gratuita e a distinção de prazos no âmbito revisão oficiosa seria eliminada através do estabelecimento de um prazo único extraordinário (p.e. 4 anos), transpondo-se, de igual modo, os vários fundamentos que a acompanhavam para o âmbito do regime-legal da reclamação gratuita.

É esta a proposta que deixamos para uma reforma fiscal que queira olhar também para o sistema tutelar à disposição dos particulares.