

OUTUBRO
2009

R E V I S T A Fiscal



Actualidade

Em Foco

O novo regime de derrogação do sigilo bancário

Análise e Doutrina

A prestação de garantia no processo de execução fiscal

Jurisprudência

Contra-ordenação

Coima

Responsabilidade civil extracontratual

Reversão

União Europeia

Espanha

A prestação de garantia no processo de execução fiscal

Por Dra. Carolina Santos Costa (*)

INTRODUÇÃO

“Uma intolerável diminuição das garantias dos contribuintes”⁽¹⁾ fez nascer este projecto.

A incerteza jurídica, patente ao ordenamento fiscal português e despontada, sobretudo, pela dispersa legislação tributária, obriga o intérprete a verdadeiros exercícios de harmonização normativa, na demanda da real intenção do Estado fiscal, na sua faceta de legislador. Na verdade, o Estado faz-nos crer que zela pelo rigor e rigidez na criação/recriação das leis fiscais quando, “in factum”, visa acautelar a sua posição de credor, enquanto Estado taxador que é.

«A Prestação de Garantia no Processo de Execução Fiscal» é um tema sensível à Administração Tributária e particularmente constrangedor das garantias dos contribuintes. Se, por um lado, é compreensível que o Estado, enquanto credor social, acautele os seus créditos mediante a exigida garantia, por outro, são os próprios contribuintes que suportam, por período indefinido, tal imposição, que se revela excessivamente onerosa para a generalidade dos sujeitos passivos.

Propõe-se uma reflexão sobre as consequências jurídicas do regime da prestação de garantia, bem como do da sua caducidade e, ainda, compreender os respectivos impactos na situação patrimonial dos contribuintes, sejam eles particulares ou empresas.

Pretende-se, igualmente, tomar posição no que respeita às evoluções legislativas que pautaram os últimos anos e alertar para questões que, sendo profundamente

comprometedoras das garantias dos contribuintes, não poderão passar indiferentes na tão esperada e premente reforma do contencioso tributário. A incapacidade do Estado deixa-nos perplexos e obriga-nos a tomar posição.

Foi fundamental para a realização do presente trabalho a participação nas reuniões do Grupo de Trabalho para o Estudo da Política Fiscal, subgrupo respeitante ao Procedimento, Processo e Relações entre a Administração Tributária e os Contribuintes. Por esta oportunidade e partilha de ideias, o meu agradecimento aos membros do subgrupo, em especial ao Mestre Rogério M. Fernandes Ferreira, que me proporcionou esta oportunidade.

Ao Dr. Francisco de Carvalho Furtado, pelas suas preciosas indicações e seus esclarecimentos, também muito agradeço.

À Mestre Isabel Marques da Silva, pelo grande rigor científico e metodológico que incutiu na sua orientação, e ainda pela sua amizade, constância e total disponibilidade, o meu obrigada muito reconhecido.

CAPÍTULO I DO REGIME DA PRESTAÇÃO DE GARANTIA

DA SUA CONSTITUIÇÃO

O regime da prestação de garantia no âmbito da execução fiscal está regulado, no ordenamento fiscal português, no Código de Procedimento e de Processo Tributário⁽²⁾, em termos gerais, nos arts. 169.º, 170.º, 171.º, 183.º, 195.º e 199.º e na Lei Geral Tributária⁽³⁾, nos arts.

2 - De ora em diante, “CPPT”. O CPPT foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, com redacção da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, sendo que a última alteração foi introduzida pela Lei n.º 64-A/2008, publicada a 31 de Dezembro.

Não havendo qualquer referência ao respectivo diploma legal, considera-se que os artigos citados respeitam ao CPPT.

3 - De ora em diante, “LGT”. A LGT foi aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 15 de Dezembro, com redacção da Lei n.º 15/2001 de 5 de Junho, sendo que a última alteração foi introduzida pela Lei n.º 64-A/2008, publicada a 31 de Dezembro.

(*) Jurista.

Trabalho elaborado no âmbito do Mestrado em Direito e Gestão da Universidade Católica Portuguesa (ano lectivo de 2008/2009).

1 - Rui Duarte Morais, «Uma intolerável diminuição das garantias dos contribuintes», *Revista Fiscal*, Março de 2007.

52.º e 53.º. Importa, neste capítulo, explanarmos o seu regime e realçar algumas das suas vicissitudes.

Findo o prazo para o contribuinte pagar voluntariamente a dívida tributária é extraída certidão pelos serviços competentes que, por sua vez, é enviada aos órgãos periféricos locais da Administração Tributária para instauração da respectiva execução, independentemente do acto subjacente à certidão ter sido impugnado graciosamente ou contenciosamente (arts. 88.º, n.ºs 1 e 4, 149.º e 152.º todos do CPPT) ⁽⁴⁾. Todavia, é possível suspender-se essa execução desde que se preencham, cumulativamente, duas condições legais.

A primeira está prevista nos termos gerais do art. 52.º, n.º 1 da LGT, ao abrigo do qual “a cobrança da prestação tributária suspende-se no processo de execução fiscal em virtude do pagamento em prestações ou reclamação, recurso, impugnação e oposição à execução que tenham por objecto a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda”.

Já a segunda condição, ínsita no art. 169.º, n.º1 do CPPT, diz respeito à constituição ou à prestação de garantia idónea (arts. 195.º e 199.º, respectivamente) ou ainda à penhora que garanta a totalidade da dívida exequenda e do acrescido. ⁽⁵⁾

Relativamente ao primeiro requisito, não restam hoje dúvidas de que a possibilidade de suspensão da execução fiscal não se reduz aos casos em que esteja em discussão a legalidade enquanto conceito estrito - «legalidade da liquidação da dívida exequenda» -, mas antes abarca todos os casos em que se litigue a legalidade da sua cobrança, em bom rigor a «legalidade e exigibilidade da dívida exequenda». Deste modo, a obtenção do efeito suspensivo quando apresentada reclamação graciosamente, impugnação ou recurso judicial, pressupõe que estes tenham por objecto a legalidade da liquidação da dívida exequenda. Já na oposição à execução fiscal, o efeito suspensivo é reconhecido, igualmente naqueles casos – veja-se as alíneas a), g) e h) do n.º1 do art. 204.º do CPPT -, mas também quando se tenha por fim ver confirmada a inexigibilidade da dívida (cfr. alíneas b), c), e), f) e i) do referido normativo) ⁽⁶⁾. Por identidade de razões, parece

então legítimo estender-se a possibilidade de suspensão da execução fiscal a todos os meios de defesa em que se discuta a legalidade da dívida exequenda, quer sejam administrativos, quer sejam judiciais.

No que concerne ao recurso hierárquico de reclamação graciosamente tem sido pacífica a sua admissão, enquanto meio susceptível de suspender o processo de execução fiscal. Ainda que aquele detenha um efeito meramente devolutivo, como resulta do n.º 1 do art. 67.º do CPPT, não deixa de ser um prolongamento do procedimento de reclamação graciosamente, pelo que deverá interpretar-se extensivamente a referência a esta feita no n.º 1 do art. 169.º, por forma a abrangê-lo. Ainda, o art. 52.º da LGT, no seu n.º1, admite a suspensão da cobrança coerciva quando apresentado «recurso», sem se restringir aos «recursos judiciais» - como expressamente se lê no art. 169.º, n.º1 do CPPT -, “pelo que a aplicação deste regime aos recursos hierárquicos impõe-se por força da prevalência das regras da LGT sobre as do CPPT”. ⁽⁷⁾ Para além do referido, entendemos que a suspensão da execução fiscal deverá igualmente aplicar-se ao pedido de revisão do acto tributário, previsto no n.º 1 do art. 78.º da LGT. Para Lopes de Sousa, se deduzida no prazo de reclamação administrativa, a revisão do acto tributário constitui uma verdadeira reclamação ⁽⁸⁾ e, como tal, será obtido o pretendido efeito suspensivo desde que requerido por iniciativa do sujeito passivo. ⁽⁹⁾

7 - Anotação ao art. 169.º do CPPT, Jorge Lopes de Sousa in «Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado», p. 172, nota 3, Vol. II (2007), Áreas Editora.

8 - Já à luz do preceituado no art. 52.º, n.º 1 da LGT que se refere genericamente a «reclamação».

9 - O prazo para deduzir o pedido de revisão do acto tributário, com vista à obtenção do efeito suspensivo, tem sido motivo de querela doutrinária. O problema coloca-se na medida em que a LGT e o CPPT apelidam o mesmo meio de defesa - a reclamação prevista no procedimento tributário - de forma diferente: reclamação administrativa, na LGT e reclamação graciosamente, no CPPT. Esta diversidade de linguagem, em si mesma condenável e a que se deve pôr termo através da harmonização das disposições da LGT e do CPPT, tem colocado dúvidas sobre qual o prazo a que alude o n.º 1 do art. 78.º da LGT, devendo entender-se, que é o prazo de cento e vinte dias previsto no art. 70.º do CPPT e não o prazo de reclamação administrativa previsto no art. 162.º do Código do Procedimento Administrativo. Diferente posição tem Lopes de Sousa, defendendo na anotação que faz ao art.169.º do CPPT - in «Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado» - que “a expressão «reclamação administrativa» incluída no n.º 1 do art. 78.º da mesma Lei terá um alcance distinto da expressão «reclamação graciosamente». A ser assim, parece ter de concluir-se que a interpretação correcta é a de que a «reclamação administrativa» a que se refere o n.º1 do art. 78.º da LGT terá de ser a reclamação prevista no art. 162.º do Código do Procedimento Administrativo, que deve ser apresentada no prazo de 15 dias.” Aproveitamos o propósito para alertar da necessidade de pôr cobro a este tipo de redacções dúbias, tão presentes nas leis do procedimento e processos tributários. In casu, o n.º 1 do art. 78.º da LGT deve adoptar redacção inequívoca no sentido de deixar claro que o prazo a que se refere é o da reclamação prevista no procedimento tributário.

4 - Salvo se tiver sido prestada garantia em momento prévio ao da instauração do processo de execução, como descrito na nota 15.

5 - A constituição de garantia idónea não é condição imprescindível para a obtenção do efeito suspensivo no processo de execução fiscal desde que o contribuinte obtenha a dispensa da sua prestação, nos termos do n.º 4 do art. 54.º da LGT.

6 - Veja-se a anotação ao art. 52.º da LGT, Diogo Leite de Campos, Benjamin Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa in «Lei Geral Tributária comentada e anotada», p. 226 e 227, nota 4, 3ª edição, Vislis.

Do disposto resulta uma dissonância clara entre os arts. 169.º do CPPT e 52.º da LGT, pelo que se poderia evitar incertezas se fosse expressamente alargada na lei a possibilidade de obter a suspensão do processo de execução fiscal sempre que não tenha ocorrido “trânsito em julgado” e exista garantia prestada, consagrando-se, deste modo, a tendência jurisprudencial de ampliação do seu âmbito⁽¹⁰⁾. De facto, num campo tão sensível como o é o das garantias dos contribuintes, não se percebe a razão desta deselegância legislativa, que obriga o intérprete a uma constante harmonização e integração dos normativos legais. É desconcertante a insegurança com que ficamos!

Relativamente à necessidade de prestação de garantia idónea, o CPPT prevê, ao abrigo do já mencionado art. 169.º, n.º 1, a constituição de garantia através da hipoteca legal ou penhor, nos termos do art. 195.º⁽¹¹⁾. A garantia bancária, a caução, o seguro-caução ou qualquer outro meio susceptível de assegurar os créditos do exequente⁽¹²⁾ poderão também eles constituir-se como modalidades de garantia, casos em que é o próprio contribuinte a oferecê-la (cfr. art. 199.º, n.º 1). Em alternativa, o referido art. 169.º prevê a penhora, quer quando já tenha sido realizada quer quando o venha a ser pela nomeação de bens, desde que cubra a totalidade da dívida exequenda e do acrescido, nos termos do art. 199.º, n.º 4 do CPPT.

A garantia, pelo preceituado no art. 183.º, n.º 1, do CPPT, deverá ser prestada junto do tribunal tributário competente ou do órgão de execução fiscal onde pender o processo. Em boa prática, a garantia é prestada junto do órgão de execução fiscal, não chegando mesmo os juízes a admitir a sua prestação nos tribunais, nem os serviços de finanças a admitir a suspensão da execução nessa situação. Repare-se que, sendo esta uma questão aparentemente bem resolvida na letra da lei, deparamo-

nos, não raras vezes, com situações em que a garantia é prestada junto dos tribunais e, naturalmente, não comunicada ao órgão de execução fiscal que, por desconhecimento de causa, dará seguimento à respectiva execução. A este propósito, veio, em boa hora, o Supremo Tribunal Administrativo⁽¹³⁾ esclarecer, no âmbito do processo n.º 0129/09, de 27 de Maio, que, no caso de ser o tribunal a notificar o interessado para prestar garantia, é, atendendo ao disposto nos arts. 103.º, n.º 4, e 183.º, n.º 1, ambos do CPPT, perante o mesmo tribunal que a garantia tem de ser prestada. No caso “sub judicio”, a prestação de garantia foi requerida na circunstância prevista no n.º 4 do art. 103.º do CPPT – efeito suspensivo da impugnação judicial –, acordando o STA conceder provimento ao recurso por julgar que “a garantia deve ser prestada «junto do Tribunal tributário competente», isto é, junto do tribunal competente para o conhecimento do respectivo processo de impugnação”.

Quanto ao regime de prestação de garantia, importa também referir que, uma vez prestada, poderá ser levantada, ainda que parcialmente, logo que a decisão favorável ao executado tenha transitado, ou quando haja pagamento voluntário da dívida.

No que respeita ao prazo para prestação de garantia, parece resultar do disposto nos n.ºs 2 e 3 do art. 169.º do CPPT que, mesmo não tendo sido apresentado o mencionado “garante”, a mera apresentação de reclamação graciosa, impugnação judicial ou recurso judicial⁽¹⁴⁾ tem, per si, um efeito suspensivo provisório, até ao terminus do prazo (quinze dias) concedido ao contribuinte para

10 - A discrepância quanto aos meios legais de reacção admissíveis para a obtenção do efeito suspensivo da execução tem sido alvo de acesa discussão, com efeitos nefastos ao nível da certeza e segurança jurídicas.

11 - A Administração Tributária poderá garantir desta forma o seu crédito, desde que fundamente a existência de risco financeiro que justifique tais medidas (art. 70.º da LGT) e obedeça aos requisitos gerais dos actos administrativos em matéria tributária, inclusivamente no que concerne ao direito de audição e sua dispensa. A constituição de hipoteca legal ou penhor pode ainda ser requerida pelo executado, mediante a concordância da Administração Tributária.

12 - Quanto à idoneidade e quantificação da garantia prestada, veja-se o Despacho n.º 642/2002, de 11 de Março, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais - “é do interesse público facilitar a prestação de qualquer garantia idónea” e “é do interesse dos sujeitos passivos prestar as garantias mais adequadas à sua situação económica e que, portanto, lhe causem menos prejuízos”.

13 - De ora em diante, “STA”.

14 - Por força do n.º 5 do art. 169.º à apresentação de oposição à execução fiscal é também atribuída efeito suspensivo provisório. Porém, é necessário despacho liminar que não rejeite a oposição deduzida, por imposição dos arts. 209.º e 210.º ambos do CPPT. Cfr. Rui Duarte Morais em «A execução fiscal», 2ª edição, Almedina, 2006, p. 73 e ss.

prestar garantia⁽¹⁵⁾. Findo este período, poderá a decisão impugnada ser executada – caminhando até à penhora dos bens –, ainda que posteriormente se venha a obter efeito suspensivo, se prestada garantia ou efectuada penhora.

Aproveitamos o ensejo para salientar uma questão recente, que consideramos verdadeiramente comprometedora das garantias dos contribuintes. Na verdade, a Administração Tributária tem vindo a proceder a compensações de créditos e penhoras, mesmo na pendência do período em que o executado ainda não tomou conhecimento da execução, ou está ainda a preparar a sua defesa contra a liquidação ou contra a inexigibilidade da dívida exequenda.⁽¹⁶⁾ Seguramente que o legislador, na reforma do ano 2000, aquando da aprovação do CPPT, não previu que o sistema informático hoje permitisse, com muita facilidade, proceder-se a tais medidas logo após a

instauração da execução. Ora, as penhoras em processo de execução só devem ocorrer a partir do momento em que o contribuinte não tenha reclamado/impugnado e não tenha prestado a respectiva garantia, como dispõe o art. 169.º, n.º 1, do CPPT.

Em face do exposto, importa que a nossa Administração Fiscal não esqueça, ainda que se reconheça como sua legítima preocupação a cautela de créditos e a segurança dos mesmos, que ao contribuinte lhe assiste um prazo, legalmente fixado, para dar uso aos meios de tutela efectiva. É obrigação da Administração Tributária aguardar o decurso do mesmo, não podendo proceder prematuramente a actos materiais antes de terminada a oportunidade do contribuinte para impugnar e até mesmo para prestar garantia. Pois, se assim não for, quando posteriormente for reclamar, no tempo que lhe é legalmente permitido, e preste a então exigida garantia, o contribuinte verifica que a execução de bens já operou. Desta forma, vemo-nos confrontados com o vazio na aplicação dos mecanismos legais, que se revelam infrutíferos por antecipação de actos administrativos, que de maneira alguma deviam poder subverter o sentido da lei⁽¹⁷⁾. Não pode/deve a Administração dotar-se de meios, ainda que seja de louvar que se modernize através da adopção de sistemas informáticos actuais, funcionais e eficazes, contornando, através dos mesmos, as disposições legais que são imperativas.

No sentido de pôr cobro a este tipo de comportamentos censuráveis, defendemos que a prestação de garantia deveria ser autorizada até ao final do prazo para a apresentação dos meios de defesa, ficando, até então, suspensos o processo executivo e a consequente penhora. Por outras palavras, deveria a garantia passar a ser, por si só e independentemente da efectiva apresentação de qualquer reclamação, impugnação ou oposição, causa bastante de suspensão da execução fiscal, que duraria até ao termo do prazo legal para apresentação dos mencionados meios legais de defesa. Tal solução não colocaria em risco os créditos fiscais do Estado, acautelados pela exigida apresentação de garantia, e até poder-se-ia aproveitar a oportunidade para reflectir sobre a eventual redução dos actuais prazos para apresentação de defesa, nomeadamente do prazo da reclamação graciosa de cen-

15 - *Relativamente à reclamação graciosa, prevê-se um prazo de dez dias, como prazo limite para a prestação de garantia, pelo disposto no art. 69.º alínea f) do CPPT – “inexistência do efeito suspensivo, salvo, quando for prestada garantia adequada, nos termos do presente Código, a requerimento do contribuinte a apresentar, com a petição, no prazo de dez dias após notificação para o efeito pelo órgão periférico local competente”. A este respeito, Lopes de Sousa, in «Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado», defende, recentemente, a harmonia das duas disposições, pela restrição do campo de aplicação do art. 169.º aos casos em que a reclamação graciosa é apresentada no domínio da execução fiscal, enquanto o art. 69.º, alínea f), se reporta aos casos em que a execução fiscal ainda não está instaurada. Por identidade de razões, aplica-se o mesmo raciocínio à impugnação, considerando o disposto no art. 103.º n.º 4 – “impugnação tem efeito suspensivo quando, a requerimento do contribuinte, for prestada garantia adequada no prazo de dez dias após a notificação para o efeito” – como reportando-se a momento anterior à instauração de execução. Assim sendo, o que o art. 69.º, alínea f), e o art. 103.º, n.º 4 prevêm é a suspensão da própria instauração da execução, atendendo sobretudo ao facto de aos contribuintes (principalmente empresas) não lhes ser conveniente figurar como “executados”. Em bom rigor, estas duas disposições não têm campo de aplicação prático, na medida em que só poderá ser assegurada a não instauração da execução fiscal se se impugnar graciosa ou contenciosamente a liquidação antes do termo do prazo para o pagamento voluntário. Mais, o contribuinte sabe que não perderá a oportunidade de vir a prestar a garantia, após a instauração da execução fiscal, na sequência da notificação oficiosa que lhe deva ser efectuada nos termos do n.º 2 do art. 169.º. Assim, tais disposições criam dúvidas de interpretação acerca de que prazo assiste ao contribuinte para prestar a garantia exigida, contribuindo, desta forma, para o distúrbio normativo no seio do CPPT.*

16 - *A Fazenda Pública tem encontrado apoio no entendimento do Tribunal Constitucional (“TC”) sobre a matéria. No TC no acórdão n.º 386/2005 (Processo n.º 947/04) podemos ler que “o facto de a lei permitir a impugnação da liquidação donde decorre a dívida não pressupõe ou impõe que a dívida só possa ser exigível a partir do termo do prazo de impugnação, reclamação ou recurso pois como se disse o poder/dever de a cobrar coercivamente ou de proceder à execução nasce para a AF com o incumprimento”. Acresce, “e não se diga que com isto se frustra o direito de acesso à justiça ou por qualquer forma se diminuem os direitos de defesa do devedor”.*

17 - *“O princípio da legalidade em matéria de impostos, que entre nós vigora, significa que eles apenas podem ser criados por lei, a qual deve conter todos os elementos essenciais (...), não podendo os referidos domínios ser deixados à mercê do Poder Administrativo para ele os definir através de regulamento e muito menos através de acto administrativo” (Acórdão do STA de 26 de Abril de 1995 - Rec. n.º 16187).*

to e vinte dias para noventa dias (contribuindo-se, desta forma, para a necessária uniformização dos prazos no âmbito do procedimento e processo tributários).

Em alternativa, concebemos a possibilidade de a garantia ser obrigatoriamente prestada na pendência do próprio prazo para o pagamento voluntário, fazendo-se apenas acompanhar da manifestação do meio de defesa, que seria apresentado posteriormente, no respectivo prazo legal. Não obstante estarem preenchidos os actuais requisitos necessários à obtenção do efeito suspensivo, afigura-se-nos, contudo, uma solução pouco exequível, na medida em que faz recair no contribuinte um ónus muito pesado, de antecipação da própria garantia.

Tais soluções poderiam ser evitadas, se fosse expressamente vedada à Administração a possibilidade de executar prematuramente os seus créditos. É então preciso consciencializar os agentes que colaboram na Administração Tributária de que tais medidas constituem um inegável abuso de direito.

DA SUA DISPENSA

A Lei Geral Tributária, no seu art. 52.º, n.º 4, regula os casos em que a manutenção do efeito suspensivo da reclamação, impugnação ou oposição é conseguida sem a prestação de garantia, encontrando-se regulamentado o procedimento desta isenção no art. 170.º do CPPT. Quando um prejuízo irreparável⁽¹⁸⁾ seja causado pela prestação de garantia ou quando haja manifesta falta de meios económicos para a prestar, revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido e, desde que, em qualquer dos casos, a inexistência ou insuficiência de bens não seja da responsabilidade do executado⁽¹⁹⁾, pode então ser dispensada a prestação de garantia. Importa aqui referir que tal dispensa não prejudica penhora que já tenha sido efectuada, na medida em que a sua função essencial é a

de assegurar o pagamento coercivo da dívida.⁽²⁰⁾ Esta dispensa deve ser requerida pelo interessado ao órgão de execução fiscal, no prazo de quinze dias a contar da notificação para prestação de garantia ou no prazo de trinta dias – caso a situação de “insuficiência” seja superveniente ao processo de execução fiscal – contados da ocorrência do facto que motiva a insuficiência do património (e não do seu conhecimento) e tem de ser fundamentada de facto e de direito, bem como instruída com a necessária prova documental.

Na verdade, actualmente e no que concerne à questão da prova, têm surgido opostas posições doutrinárias e jurisprudenciais. A controvérsia prende-se, sobretudo, com saber sobre quem recai o ónus da prova do requisito - “não seja da responsabilidade do executado”. Sobre a matéria, apresentam-se dois acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul⁽²¹⁾ que denotam, num insignificante espaço temporal, uma total mudança de paradigma quanto à posição do tribunal sobre esta questão. No primeiro, datado de 2 de Outubro de 2008, referente ao processo n.º 01998/07, defendeu-se que o ónus da prova cabia ao contribuinte (orientação tradicional). Assim, o tribunal estriba-se nos termos do art. 342.º do Código Civil, uma vez que ónus da prova aqui é elemento constitutivo do direito do autor, logo é sua incumbência prová-lo. Nestes termos, decidiu-se pela improcedência do pedido do contribuinte.⁽²²⁾ Quanto ao segundo acórdão, datado de 10 de Outubro de 2008, no âmbito do processo n.º 02029/07, a posição foi justamente no sentido oposto. O tribunal considerou que, pese embora a não responsabilidade do contribuinte na insuficiência de bens seja elemento constitutivo do direito do autor, a prova de um facto negativo é uma “diabolica probatio” para o contribuinte, que não consegue provar o facto

18 - “No que concerne ao prejuízo irreparável, o interessado deverá indicar em que é que ele se concretiza e indicar as razões que levam a crer que existe uma séria probabilidade de ele poder vir a ocorrer se não for dispensado da prestação de garantia”, anotação ao art. 170.º do CPPT por Jorge Lopes de Sousa in «Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado», p. 183, nota 4, Vol. II (2007), Áreas Editora.

19 - “A responsabilidade do executado, prevista na parte final do número 4, deve entender-se em termos de dissipação dos bens com intuito de diminuir a garantia dos credores, e não mero nexo de casualidade desprovido de carga de censura ou simples má gestão dos seus bens”, comentário ao art. 52.º da LGT por Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa in «Lei Geral Tributária comentada e anotada», p. 226, nota 2, 3ª edição, Vislis.

20 - A penhora tem uma dupla função, a saber: a de iter procedimental de concretização do pagamento coercivo e a de garantia do mesmo, sendo que a aquela mantém-se sempre no decurso da execução. Nesta óptica vide acórdão do STA de 10 de Janeiro de 2006 (n.º 0238/06), no qual se decide pela procedência do recurso com a consequente manutenção das penhoras efectuadas no processo - “é, assim, de concluir que a dispensa de garantia não prejudica nem invalida a penhora já efectuada no processo de execução fiscal”.

21 - De ora em diante, “TCAS”.

22 - Ainda, a este propósito, o TCA Norte, no seu acórdão datado de 31 de Janeiro de 2008 (n.º 00361/07.OBECBR), considerou, sem demais, que o ónus da prova é da responsabilidade do contribuinte, tendo-se devido a improcedência do recurso, em concreto, à não consideração como prejuízo irreparável a simples alegação de ilegalidade da liquidação e da reversão fundamentada em asserções de direito, sem a mínima tradução factual.

negativo de não responsabilidade na diminuição, do seu património. Ou seja, entendeu o tribunal que não se conseguindo provar nos autos a imputação de responsabilidade ao contribuinte, deve então decidir-se contra a pretensão da Administração Tributária. Neste segundo caso, o TCA Sul, como não se estranhará, decidiu pela dispensa de prestação de garantia ao contribuinte. Ainda que se reconheça como legítima a dificuldade probatória do contribuinte, somos da opinião de que tal “não afasta o ónus probatório que impende sobre o interessado de alegar e provar a factualidade atinente aos factos constitutivos do direito invocado, para mais quando se tratem de factos pessoais para os quais ninguém se encontra melhor colocado do que o contribuinte para o fazer” (23). Esta é uma questão em que é difícil tomar posição mas que certamente, mais tarde ou mais cedo, a jurisprudência se encarregará de uniformizar.

A propósito deste subcapítulo – «da dispensa de prestação de garantia» –, pense-se, ainda, numa situação de insuficiência económico-financeira do executado, em que o próprio quer vir discutir a dívida exequenda mas não requer a dispensa de prestação de garantia. Se intuitivamente responderíamos que se deveria instaurar imediatamente o processo de execução fiscal, “in casu”, parece que tal solução não terá qualquer repercussão prática, já que não há bens no património do executado. Será então obrigatório “declarar-se em falhas”? Arriscamo-nos a que este seja também um acto inútil, caso sobreviva a procedência da reclamação graciosa, impugnação ou oposição apresentada pelo executado. Ainda, se optássemos pela manutenção do efeito suspensivo, tal conduziria a um tratamento desigual entre aqueles que solicitam a dispensa de prestação de garantia e aqueles que não a requerem, mas beneficiam do seu regime. Tudo ponderado, parece-nos que a solução preferível passa então pela manutenção do processo como “activo”, pois é a única forma de o Estado poder vir a cobrir os seus créditos através da penhora dos bens que eventualmente surjam no património do contribuinte.

DA INDEMNIZAÇÃO EM CASO DE GARANTIA INDEVIDA

A indemnização, total ou parcial, pelos prejuízos resultantes de prestação de garantia indevida está consagrada no art. 53.º da LGT. A indemnização será devida intemporalmente em caso de erro imputável aos servi-

ços na liquidação do tributo (24), sendo que nos restantes casos o direito à indemnização depende de a garantia ter sido mantida por período superior a três anos. Ressalvando melhor opinião, não nos parece razoável que, em caso de exigência e prestação de garantia indevida, o Estado apenas indemne o contribuinte pelos respectivos custos, nas situações mencionadas no referido preceito legal, nomeadamente quando (i) a garantia em causa seja bancária ou equivalente, (ii) tenha vigorado durante mais do que três anos ou (iii) quando, independentemente do período de tempo, tiver havido erro dos serviços tributários na operação de liquidação do tributo que deu origem à execução fiscal, e, por fim, (iv) que essa indemnização seja limitada ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na LGT, independentemente dos prejuízos efectivamente sofridos pelo contribuinte.

Com efeito, o Estado, reconhecendo que, ao exigir infundadamente a prestação de uma garantia ao contribuinte, agiu à revelia dos pressupostos subjacentes às normas legais aplicáveis (sejam elas substantivas ou processuais) e, assim, agiu ilicitamente, devendo por isso ressarcir o contribuinte lesado pelos prejuízos que efectivamente lhe causou, não nos parece fazer sentido que estabeleça as cláusulas de limitação de responsabilidade previstas na actual redacção do art. 53º da LGT. Deste modo, parece então estar a beneficiar-se injustificadamente o Estado, que é inequivocamente e por natureza o lado mais forte do binómio Estado/contribuinte.

Em bom rigor, assiste ao interessado a possibilidade de fazer uso do pedido indemnizatório autónomo, na medida em que verificados os pressupostos da responsabilidade civil extracontratual. Interpretação diversa desta colocaria mesmo em causa a constitucionalidade da disposição, por violação do princípio da responsabilidade das entidades públicas, garante da indemnização do contribuinte, com consagração expressa no art. 22º da Constituição da República Portuguesa (25).

De todo o modo, dever-se-ia prever expressamente na lei fiscal, por ser a via mais expedita para o efeito, que a indemnização a pagar pelos encargos suportados com a prestação indevida de garantia – de constituição e manutenção – compreende igualmente juros indemnizató-

24 - “O erro imputável aos serviços considerar-se-á verificado se o sujeito passivo obtiver vencimento na reclamação ou na impugnação”, comentário ao art. 53.º, Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, in «Lei Geral Tributária comentada e anotada», p. 229, nota 3, 3ª edição, *Vislis*.

25 - De ora em diante, “CRP”.

23 - Vide acórdão do TCAS, de 19 de Dezembro de 2007 (n.º 02133/07).

rios sobre o montante desses encargos desde a data em que os mesmos foram suportados. Não obstante muitos dos custos potencialmente associados à prestação de garantia serem de difícil prova e cálculo, não deverão ser ignorados em sede fiscal (pense-se nos danos morais que, como bem entendemos, deveriam ser aqui admitidos). Em bom rigor, a LGT refere no seu art. 100.º que a Administração Fiscal está obrigada “à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto de litígio”, cumprindo-nos então apelar à concretização do aqui disposto. Trata-se de um imperativo de justiça sem o qual não se atingirá nunca a reconstituição da situação actual hipotética, visada por qualquer regime indemnizatório digno desse nome.

Em redor do disposto no art. 53.º da LGT, compreendemos ainda notar a falta de rigor legislativo na sua redacção, sendo clara a desarmonia terminológica entre os seus n.ºs 1 e 2. Este facto obriga-nos a interpretar extensivamente as duas expressões contidas no n.º 2, “reclamação graciosa” e “impugnação judicial”, “como reportando-se a qualquer meio procedimental ou processual através do qual seja atacada pelo contribuinte a legalidade da liquidação da dívida garantida”⁽²⁶⁾, por nos parecer incompreensível um tratamento diferenciado, mormente entre a oposição à execução e a reclamação graciosa ou a impugnação judicial, quando se trata de erro imputável aos serviços. Do mesmo modo, “é inequívoco que a expressão «recurso administrativo» utilizada no n.º 1 abrange a «reclamação graciosa» referida no n.º 2.”⁽²⁷⁾

Para a obtenção de indemnização em caso de garantia indevida, o interessado, em regra, formulará pedido aquando da entrega da petição do meio procedimental ou processual em que impugne o acto de liquidação da dívida. Só em certos casos, nomeadamente se no momento da apresentação da petição ainda não tiver prestado garantia, é que o pedido indemnizatório pode ser formulado autonomamente, no prazo de trinta dias após a ocorrência do facto em que o mesmo se baseie, nos

26 - Anotação ao art. 171.º do CPPT, por Jorge Lopes de Sousa in «Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado», p. 195, nota 3, Vol. II (2007), Áreas Editora.

Ainda, atendendo a razões de coerência de discurso, onde Lopes de Sousa escreve “legalidade da liquidação da dívida garantida” entenda-se “legalidade/exigibilidade da dívida exequenda”, no sentido do acima exposto (cfr. Capítulo I, i.). Aliás, é uma interpretação deste tipo que se faz no n.º 1 do art. 171.º, referindo-se genericamente a «processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda»

27 - Vide anotação ao art. 53.º, Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa in «Lei Geral Tributária comentada e anotada», p. 229, nota 7, 3ª edição, Vislis.

termos dos n.ºs 1 e 2 do art. 171.º do CPPT. A letra da lei, tal como está redigida – «a indemnização deve ser solicitada» –, parece impor ao contribuinte um juízo de prognose acerca do “quantum” indemnizatório a pedir. Contudo, apenas é exigido que o contribuinte requeira a indemnização, sem adiantar valores. Nesta miudeza, também se apela a uma rectificação da disposição, pois interpretação diversa daquela atribuiria uma desproporcional e desajustada exigência sobre os contribuintes, que não se poderia, de forma alguma, admitir.

Tudo ponderado, concluímos que, em matéria de prestações de garantias indevidas, urge salvaguardar mais adequadamente a posição dos contribuintes que se vêem confrontados com a necessidade de prestar garantia para impedir a execução de actos tributários que posteriormente se vêm, cada vez com mais frequência, a constatar serem ilegais.

CAPÍTULO II DA CONSTITUCIONALIDADE DA PRESTAÇÃO DE GARANTIA

i. Presunção da legalidade dos actos da Administração Tributária

No ordenamento jurídico português não há uma consagração expressa do princípio “solve et repete”, que faz depender a admissibilidade da discussão da legalidade do imposto, do prévio pagamento do tributo (e respectiva prova) - instituto que vigorou até ser decretada a inconstitucionalidade, em 1961, no contencioso tributário italiano.

No nosso regime tributário não vigora um instituto semelhante – ou parece não vigorar –, pois, se assim o considerássemos, estaríamos a admitir um atentado directo aos princípios basilares do Estado de Direito, nomeadamente ao direito de resistência fiscal, consagrado no art. 103.º n.º 3, da CRP. Nesta linha de pensamento, o que a legislação tributária adopta de mais análogo é o previsto no art. 52.º, n.º 2, da LGT, obrigando à prestação de uma garantia de boa cobrança futura para a suspensão do processo de execução fiscal⁽²⁸⁾. Mas então

28 - “A prestação da caução não é, por natureza, uma obrigação que esteja a ser exigida ao contribuinte a título de imposto, pois não participa de nenhum dos elementos que são supostos constitucionalmente como enfermando tal obrigação – prestação pecuniária, unilateral, definitiva, coactiva, sem carácter sancionatório, exigida para a satisfação das necessidades públicas” (cfr. Ac. do STA de 16/10/02 (p. n.º 1123/02).

como se justifica juridicamente tal condição? Haverá, “*in factum*”, uma verdadeira ausência daquele princípio no nosso ordenamento fiscal ou, pelo contrário, tratar-se-á de uma variante disfarçada do mesmo? Na realidade, tal exigência justifica-se pela presunção de legalidade dos actos da Administração Tributária, além do consagrado privilégio de execução prévia. Contudo, cremos no agravamento substancial do espírito do princípio “*solve et repete*”, quando lemos o art. 199.º, n.º 5, do CPPT e nos apercebemos que os valores a incluir no cálculo da garantia são, a saber: o valor da dívida exequenda, os juros de mora contados até à data do pedido, com o limite de cinco anos⁽²⁹⁾ – à taxa de 1 % ao mês (DL 73/99, de 16 de Março) –, as custas do processo na totalidade e mais 25% do total dos valores anteriores⁽³⁰⁾. Não nos restam dúvidas da sua injustificável onerosidade. Se, por um lado, parece absolutamente abusivo da condição do contribuinte um acréscimo de 25%, por outro, independentemente da sua quantificação, tal deverá incidir apenas e só sobre o capital da dívida exequenda, pois é certo que os montantes devidos a título de juros vencidos e de custas processuais previsíveis (porque estas só se vencerão quando forem exigíveis, no fim do processo) nunca poderão, eles próprios, gerar juros e, assim, contribuir para o aumento da dívida exequenda pelo decurso do tempo.

Repare-se que o contribuinte que opte por prestar garantia bancária tem de suportar, para além do referido montante da garantia, os custos que lhe são associados (comissões bancárias pagas durante a indefinida vida da garantia e Imposto de Selo), acrescidos dos potenciais custos latentes (pense-se nas dificuldades dos contribuintes na contracção de dívida e no investimento)⁽³¹⁾.

29 - *Se até então era entendimento geral, sob pena de inconstitucionalidade, que esses juros, ao abrigo do art. 44.º da LGT, se contavam desde o termo do prazo de pagamento voluntário até ao momento em que a garantia é prestada, sem exceder três anos (e não os cinco anos expressados no n.º 5 do art. 199.º do CPPT), tal argumento deixa de vingar, com a entrada em vigor da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, que altera o n.º 5 do art. 199.º, sem no entanto rectificar a presente questão. Não se poderá continuar a interpretar três anos, atribuindo tal facto a lapso do nosso legislador. Na verdade, a Lei para o Orçamento de 2009 tem igual valor à LGT, pelo que aqui se sobrepõe a esta. Tal situação vem corroborar a nossa tese de constitucionalidade duvidosa do normativo em estudo.*

30 - *O referido acréscimo tem em vista assegurar o pagamento dos juros que se vão vencendo durante a pendência do processo.*

31 - *O problema dos custos associados às garantias pode ser minorado, ou até mesmo resolvido, se o contribuinte/executado nomear bens à penhora. Contudo, há que considerar que a Administração Tributária, em regra, desvaloriza (em cerca de 10%) o valor dos bens indicados pelo contribuinte.*

Atendendo ao actual contexto económico, tais valores revelam-se excessivamente onerosos para a generalidade dos contribuintes, sejam eles particulares ou empresas.

Tudo ponderado, leva-nos a crer da consagração “disfarçada”, ou pelo menos mitigada, do princípio “*solve et repete*”. Querera então isto dizer que a exigida prestação de garantia é materialmente inconstitucional? Ainda assim, julgamos que não. Em bom rigor, também a lei processual civil prevê a prestação de caução para suspender a execução, pelo que não é a existência da regra da prestação da garantia em si que nos causa perplexidade, mas antes a completa desproporcionalidade e irrazoabilidade dos montantes mensuráveis no cálculo dessa garantia, traduzindo-se, para a generalidade dos contribuintes, numa real impossibilidade de suportar tais custos para a obtenção da suspensão da execução. Aqui sim, questionamo-nos da sua constitucionalidade.

CONSTITUCIONALIDADE DA PRESTAÇÃO DE GARANTIA

Embora muito se tenha vindo a discutir sobre o regime da prestação de garantia, nos termos supra tratados, sobretudo se a sua necessidade viola os princípios constitucionais, em particular, o da igualdade, consagrado no art. 13.º, n.º 2, da CRP, o do acesso à justiça, do art. 20.º, n.º 1, da CRP, o do direito de resistência fiscal, o do direito de propriedade privada, o do direito da proporcionalidade e o da autonomia privada, da análise jurisprudencial conclui-se que nunca esta obrigatoriedade de prestação de garantia foi entendida como contrária à Constituição da República Portuguesa, sendo antes justificada pela legítima necessidade do credor público de acautelar o seu crédito tributário, cujo pagamento constitui um dever fundamental dos sujeitos passivos.

Da pergunta – “ofende a exigência prevista no art.º 52º, n.º 2, da LGT, da prestação de garantia idónea nos termos das leis tributárias para a suspensão da execução da prestação tributária, os art.ºs 18º, n.º 2, e 103º, n.º 3, da CRP?” –, “a resposta não pode deixar de ser negativa”⁽³²⁾. Iguamente neste sentido, o Supremo Tribunal Administrativo, em acórdão datado de 16 de Outubro (n.º 1123/02), profere que, “não tendo a natureza de imposto e sendo prestada para obstar à prossecução do processo de execução de um acto praticado pela Administração executiva que goza, em termos constitucionais,

32 - *Cita-se o Ac. do STA de 9 de Outubro de 2002, in rec. n.º 896/02.*

de executividade, a exigência da prestação de caução não ofende o art.º 103º, n.º 3, da CRP”. Relativamente ao art. 18º, n.º 2, da CRP, considera que há um “inteiro respeito pelo princípio da proporcionalidade consagrado no art.º 18º, n.º 2, da CRP, na medida em que, ao invés da exigência do pagamento imediato da dívida apurada concretamente por uma Administração executiva, o legislador ordinário procurou restringir ao necessário a possível ofensa ao direito de propriedade.” Nesta perspectiva, o STA julga que tal exigência limita-se ao estritamente necessário para dar cumprimento ao princípio da efectividade da tutela judicial pelo credor do imposto. Quanto a este tópico, como já tivemos oportunidade de nos pronunciar, somos da opinião que a garantia, tal como está mensurada no art. 199º, n.º 5, do CPPT, é, na verdade, manifestamente desproporcional.

Pelo exposto e tendo o STA vindo a pronunciar-se sempre em sentido da constitucionalidade da garantia, cumpre-nos então concluir, apenas deixando referência a alguns dos acórdãos onde o tema é abordado – acórdãos do STA de 16 de Outubro de 2002 (rec. n.º 895/02), de 30 de Outubro de 2002 (rec. n.º 897/02) e de 1 de Setembro de 2007 (rec. 0582/07).⁽³³⁾

CAPÍTULO III DA (NÃO) CADUCIDADE DA GARANTIA PRESTADA

ii. Caducidade do direito à liquidação “vs” caducidade da garantia

A liquidação de qualquer imposto ou taxa deve ocorrer no momento em que a lei determina. Contudo, caso a liquidação não haja sido efectuada em prazo normal ou quando, tendo sido, seja necessária posterior correcção, releva a caducidade, já que a liquidação só poderá ser feita e notificada dentro de prazo estipulado na lei. A caducidade do direito de liquidar qualquer imposto traduz-se então para o contribuinte na certeza da inexigibilidade do seu pagamento.

O regime geral da caducidade é regulado pelo art. 45º da LGT, nos termos do qual o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, salvo prazo distinto expressamente fixado na lei. A notificação só é válida se for

feita na forma prescrita na lei, estando a Administração Tributária incumbida do ónus da provar⁽³⁴⁾. A este respeito, fica claro que “não basta que o acto de liquidação seja bem feito, sendo também necessário que a respectiva notificação ocorra dentro do mesmo prazo”⁽³⁵⁾. No n.º 4 do art. 45º, definem-se os termos da contagem do prazo de caducidade para os diferentes tipos de impostos, a saber: nos impostos periódicos, o prazo de caducidade conta-se a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário; nos impostos de obrigação única, tal prazo conta-se a partir da data em que o facto tributário ocorreu; no IVA⁽³⁶⁾ (desde 1 de Janeiro de 2003) e nos impostos sobre o rendimento, quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo (desde 1 de Janeiro de 2008), conta-se a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário. Uma vez iniciada a contagem do prazo de caducidade, não se pode (não se deve) suspender nem interromper, “porque, tendo carácter objectivo, não releva que o titular esteja ou não em condições de exercer o seu direito”⁽³⁷⁾. Se este é o princípio, a verdade é que não tem carácter absoluto, tanto que o próprio Código Civil (art. 328º) o restringe, dispondo que tal prazo pode ser suspenso ou interrompido nos casos fixados na lei. No ordenamento jurídico-tributário, concretamente nos arts. 46º e 92º, n.º 5, da LGT, são estabelecidas, respectivamente, as causas de suspensão e de interrupção do prazo de caducidade do direito à liquidação. Nas palavras de Diogo Leite de Campos⁽³⁸⁾, no que respeita à suspensão, “a lei fiscal portuguesa introduziu causas que pouco ou nada têm a ver com a efectivação do acto de liquidação dos impostos. Visando só o objectivo de arrecadação e fazendo sofrer a segurança jurídica e certeza das relações jurídicas pela inércia do Estado”.

Uma vez efectuada a liquidação do imposto e a respectiva notificação no prazo legal, releva o decurso do tempo para determinados casos – como seja o das ga-

34 - *As regras quanto à notificação encontram-se nos arts. 35º e seguintes do CPPT.*

35 - Neste sentido, Manuel Henrique de Freitas Pereira - «Fiscalidade», Almedina, 2005 pág. 289.

36 - *Imposto sobre o Valor Acrescentado.*

37 - Joaquim Gonçalves - «A caducidade face ao direito tributário», cit. p. 229.

38 - Diogo Leite de Campos, «Caducidade e prescrição em direito tributário - os abusos do Estado legislador/credor», in *Homenagem da Faculdade de Direito de Lisboa ao Professor Doutor Inocêncio Galvão Teles, 90 anos*, p. 345.

33 - O Tribunal Constitucional pronunciou-se sobre a matéria, no acórdão 574/96, de 16 de Abril, escrevendo que a exigida prestação da garantia não afronta os artigos constitucionais, 20º, n.º1 (acesso à justiça), e 13º, n.º2 (princípio da igualdade).

rantias prestadas. “Nesta fase a caducidade justifica-se, igualmente, por razões de segurança jurídica e de paz social, de certeza dos direitos e das relações jurídicas, (...) e interesse da brevidade das relações jurídicas”⁽³⁹⁾. Ora, o que na realidade se passa, no que respeita à caducidade das garantias, é uma amputação desta certeza e um consequente retrocesso nas garantias dos contribuintes. Assim, permitam-nos que recordemos a frase que deu origem ao presente projecto - “Uma intolerável diminuição das garantias dos contribuintes”⁽⁴⁰⁾ - que ganha corpo com a matéria da caducidade das garantias ou, como melhor se entende, da não caducidade das mesmas, de que nos ocuparemos de seguida.

DA (NÃO) CADUCIDADE DA GARANTIA PRESTADA

Se à partida o presente subtítulo - «Da (não) caducidade da garantia prestada» - poderá surpreender, a verdade é que do estudo da evolução legislativa tributária que iremos apresentar se percebe que a caducidade das garantias, que é hoje uma verdade parcial, em tempos não muito longínquos, apresentou-se como verdade total.

Recuando à origem do normativo da caducidade das garantias, diga-se que a redacção inicial resulta da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, que aditou o art. 183.º-A ao CPPT. De acordo com este preceito, quando o atraso das decisões não derivasse de motivo imputável ao executante, a caducidade das garantias operava se a reclamação graciosa não estivesse decidida no prazo de um ano ou a decisão proferida em primeira instância no prazo de dois anos, a contar da data da sua apresentação, prazos estes, repare-se, que eram acrescidos em seis meses quando houvesse recurso a prova pericial⁽⁴¹⁾. Com a entrada em vigor desta Lei, passou, também, a admitir-se caducidade da penhora em termos idênticos aos previstos no art. 183.º-A. O levantamento da penhora tinha de ser requerido pelo interessado, sendo que a decisão do tribunal ou do órgão competente deveria ser proferida no prazo de trinta dias.

Posteriormente, a Lei n.º 30-B/2002, de 30 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2003, alargou o prazo de caducidade para três anos relativamente à decisão em juízo, tendo-se mantido o prazo de um ano para a reclamação graciosa. Se, até aí, tais “ajustamentos” legislativos caminhavam para uma maior protecção das garantias dos contribuintes, com a Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro⁽⁴²⁾, o paradigma inverte-se em virtude da revogação dos arts. 183.º-A e 235.º n.º 1, resultando, para perplexidade geral, numa ausência total da caducidade das garantias. Tal Lei “vem ao arrepio de toda a lógica”⁽⁴³⁾, conforme afirma Lopes de Sousa. Mais não se trata do que uma “evolução legislativa favorável aos cofres do Estado”, que “prova que o legislador dá cobertura, cada vez maior, à ineficácia da Administração Fiscal e dos tribunais”.⁽⁴⁴⁾ De facto, o Estado, por não ser capaz de assegurar em tempo útil a justiça aos seus contribuintes, optou por revogar normas garantísticas dos seus direitos, como remédio que lhe é mais favorável.

Tal irrazoável opção legislativa foi aparentemente reconhecida pelo legislador tributário, quando, um ano mais tarde, recua um passo com a elaboração da Lei n.º 40/2008, de 11 de Agosto, que procede à reintrodução do regime. Contudo, esta reposição não foi total, na medida em que não conta agora da lei a possibilidade de serem consideradas como caducas as garantias prestadas no âmbito de impugnação judicial, recurso judicial ou oposição.

Quando nos questionamos sobre as razões que levaram o legislador, em consciência, a diminuir manifestamente as garantias dos contribuintes, imediatamente concluímos que, na balança, pesou mais o erário público e a forte pressão exercida para que se alterasse tal realidade.

Nas palavras de Rui Duarte Morais, o Estado, na sua faceta de legislador, pretendeu “iludir o problema reforçando o autoritarismo das suas normas fiscais”.⁽⁴⁵⁾ Até 2007, se o processo demorasse mais de três anos sem decisão em primeira instância, caducavam as garantias

39 - Diogo Leite de Campos, «Caducidade e prescrição em direito tributário - os abusos do Estado legislador/credor», p. 253.

40 - Rui Duarte Morais, «Uma intolerável diminuição das garantias dos contribuintes», *Revista Fiscal*, Março de 2007.

41 - Relativamente aos processos pendentes à data da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, contam-se os prazos desde a sua entrada em vigor, em 5 de Julho de 2001 (art. 11.º desta Lei).

42 - Lei para o Orçamento do Estado de 2007.

43 - Opinião manifestada pelo Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, na Reunião da Associação Fiscal Portuguesa, datada de 6 de Novembro de 2008.

44 - Rui Duarte Morais, in «uma intolerável diminuição das garantias dos contribuintes», *Revista Fiscal*, Março 2007, p. 8.

45 - Rui Duarte Morais, in «Uma intolerável diminuição das garantias dos contribuintes», *Revista Fiscal*, Março 2007, p.9.

prestadas e podiam ser levantadas penhoras ⁽⁴⁶⁾, acabando por ser esta a realidade de um número significativo de processos. A juntar a este facto, pelo preceituado no n.º 6 do referido art. 183.º-A, o contribuinte tinha ainda direito a ser indemnizado, mesmo que futuramente não viesse a obter êxito no processo. Tudo ponderado e tomando de antemão que era disto que se tratava o dia-a-dia dos processos, rapidamente percebemos o preço de tais disposições para o Estado.

A propósito, Lopes de Sousa ⁽⁴⁷⁾ crê que “o défice de juízes na jurisdição tributária teve consequências patrimoniais graves para o erário público”, de maneira que “para atenuar as consequências económicas deste défice de juízes, a solução legislativa, em vez de reforçar os meios dos tribunais tributários como reclama o direito constitucional à tutela judicial em prazo razoável, reconhecido pelo art. 20.º, n.º4, da Constituição, foi eliminar os direitos dos contribuintes que resultavam daquelas normas, o que veio a ser concretizado pela Lei n.º 53-A/2006, de 29-12, invertendo a tendência de reforço das garantias dos contribuintes”.

Embora já se tenha dado um passo atrás com o reconhecimento da responsabilidade do Estado na mora das reclamações – assacando-se-lhe a perda da garantia prestada – é necessário amplificar este direito à justiça fiscal, dado que do ponto de vista do contribuinte é indiferente que o atraso na decisão seja da Administração ou dos tribunais, pois a demora, por uma via ou por outra, é sempre do Estado em sentido amplo. Nesta lógica, parece-nos fundamental repor a penalização do Estado por ineficiência na administração da justiça tributária, tal como foi introduzida pela primeira vez na reforma de 2000. É preciso alertar o Estado que o actual regime é desproporcional quanto à repartição dos custos da demora do sistema judicial. De facto, não nos parece admissível responsabilizar os contribuintes pela delonga dos processos judiciais, quando é certo que, não podendo inverter tal situação, acabam por ser eles os onerados com a sustentação de garantia, por tempo indeterminado. Bem sabemos que a tutela do crédito tributário e o interesse público na boa cobrança devem ser acautelados pelo direito constitucional, administrativo e fiscal, mas nunca pelo direito obrigacional fiscal. Por ou-

tras palavras, compreende-se a pressão da receita, mas o que não se aceita é o excesso de protecção do interesse público, sob pena de violação do princípio da proporcionalidade.

Tudo ponderado, impõe-se, por coerência semelhante ao que se passou na reclamação graciosa, a recuperação do regime anterior relativamente à impugnação judicial e à oposição à execução, ainda que se possa acordar numa alteração do número de anos para a garantia caducar.

Se esta não for a opção do Estado legislador-credor, em virtude da máxima da receita fiscal, não será certamente despiciente ao contribuinte o uso de uma norma do CPPT, que ainda hoje vigora – deixando-nos contudo reticentes porquanto tempo se manterá – e ao abrigo da qual se dispõe que “o processo judicial tributário não deve ter duração acumulada superior a dois anos contados entre a data da respectiva instauração e a da decisão proferida em 1.ª instância que lhe ponha termo” ⁽⁴⁸⁾. Por esta via há um total reconhecimento legislativo de que dois anos é o prazo razoável para ser proferida decisão pelos tribunais, sendo que em todos os processos cujo prazo seja inobservado se está perante um facto ilícito para efeitos de responsabilidade civil extracontratual do Estado. ⁽⁴⁹⁾ Desta feita, antevê-se mais um golpe aos cofres do Estado pela quantidade de pedidos de indemnização que se adivinham, justamente com base no atraso na administração da justiça ⁽⁵⁰⁾.

O Estado tem de tomar nova posição, pois, tendo optado, num primeiro momento, por precaver o erário público em detrimento das garantias dos contribuintes, certamente provocará um fenómeno de indemnizações por atraso na justiça, de que os contribuintes se servirão ao abrigo do art. 96.º, n.º 2, do CPPT. Ora, reza a história da legislação tributária que a solução mais fácil seria a da eliminação deste preceito. Desde logo, Lopes de Sousa acautela que “essa legislativamente tentadora solução poderá ser meramente aparente” por não obstar os tribunais tributários a que “com norma expressa ou sem ela, venham a entender que esses dois anos é o prazo razoável para a decisão”. De facto, tendo existido a fixação expressa de dois anos e não havendo justificação

46 - Nos termos conjugados dos arts. 183.º-A, n.º 1, e 235.º, n.º1, ambos do CPPT, nas redacções dadas pela Lei n.º 15/2001 de 5 de Junho.

47 - Jorge Lopes de Sousa – «Os invios e tortuosos caminhos da reforma do contencioso tributário», *Cadernos de Justiça Administrativa*, n.º 71, p. 28.

48 - Art. 96.º, n.º 2, do CPPT. Note-se que o prazo é reduzido para noventa dias nos processos urgentes, nos termos do n.º 3 do mencionado artigo.

49 - Art. 9.º, n.º 1, da Lei n.º 67/2007 de 31/12. De salientar é a possibilidade de à responsabilidade civil, atribuída ao Estado pela demora na resposta em tempo útil (dois anos), poder vir a ser associada um pedido de indemnização por danos morais.

50 - Diz-se que há cada vez mais processos no Tribunal Europeu com pedidos de indemnizações com base em atrasos na justiça.

para duvidar da sua razoabilidade, sensatez e equilíbrio, não se avista efeito útil da revogação do normativo. Até porque, por igualdade de razão com o regime da não caducidade da garantia, não nos parece também nesta sede adequado que tenha de ser o contribuinte a suportar as despesas das garantias prestadas por um lapso de tempo superior ao razoável, quando tal atraso lhe não possa ser imputado. Tudo comedido, ainda que aquele fosse o remédio mais conveniente ao Estado, seria uma atitude demasiadamente ofensiva dos direitos dos cidadãos assegurados pela tutela de um Estado que se diz de Direito. Aqui chegados, afigura-se-nos como solução mais vantajosa aos próprios interesses pecuniários do Estado o reforço dos meios de tutela efectiva no domínio do contencioso tributário. O caminho tem de ser este e não outro.

Regressando à actual vigência do art. 183.º-A do CPPT, cumpre-nos tecer alguns comentários. Ao nível do regime, a verificação da caducidade da garantia prestada cumpre ao órgão competente da Administração Tributária e depende de requerimento do interessado. Ora, na sequência do plano de eliminação das pendências de reclamações graciosas ⁽⁵¹⁾, se a Administração não se pronunciar no prazo de trinta dias, considera-se o requerimento tacitamente deferido, com a novidade de impender sobre o órgão de execução fiscal o dever de promover o cancelamento da garantia, em caso de deferimento expresso ou tácito (tem o prazo de cinco dias para o fazer). No regime agora aprovado não se prevê também que a caducidade da garantia seja aplicada à penhora, “ainda que não seja concebível que a Administração promova penhoras depois de caducar a garantia, ou quando esta já não seja exigível” ⁽⁵²⁾.

Com a actual redacção do art. 183.º-A, o contribuinte ao dirigir-se directamente aos tribunais, crendo nesta via o meio de tutela mais efectivo dos seus direitos, vê-se privado não da prestação de garantia, uma vez que a tem sempre que prestar para obter o efeito suspensivo, mas antes da faculdade da mesma caducar. Sendo que, optando pela alternativa que lhe assiste em iguais circunstâncias - reclamar graciosamente -, beneficia da caducidade da garantia se decorrido um ano da apresentação da reclamação. Desta feita, concluímos que é do próprio interesse do contribuinte, antes de intentar uma acção

nos tribunais, reclamar administrativamente, podendo vir a beneficiar do efeito suspensivo da execução, possivelmente durante muitos anos, se pretender prosseguir judicialmente. Ainda nesta lógica, caso não se altere, uma vez mais, a redacção do referido normativo, prevemos uma diminuição sentida dos processos em tribunal - o que no actual contexto judiciário português não deixa de ser uma bênção -, na medida em que tudo encaminha o contribuinte a resolver o litígio pela via administrativa, cujo tratamento da questão (aproveitando-se a oportunidade para fazer jus ao seu notável esforço neste sentido) é manifestamente mais célere e eficaz quando comparado com os tribunais tributários.

No seguimento da hipótese aqui levantada, muito se tem esgrimido quanto à sua exequibilidade. Tal como já revelámos, e na defesa das garantias dos contribuintes, somos da opinião de que uma vez prestada garantia e decorrido o prazo de caducidade, tal efeito perdurará durante todo o processo. Por outras palavras, “caducado o direito do Estado à garantia, o mesmo não pode ser “represtado” nos casos em que o contribuinte não se conforme com a decisão da reclamação e a impugna judicialmente”. ⁽⁵³⁾

Por seu turno, é entendimento dos serviços da Administração Tributária e da jurisprudência dominante de que a interposição de impugnação judicial faz reiniciar o prazo de caducidade da garantia e nos casos em que a mesma já havia caducado torna necessária uma nova apresentação.

A incerteza emerge da interpretação do elemento literal do art. 169.º n.º 1 do CPPT ao dispor que o efeito suspensivo se mantém até à decisão definitiva - “até à decisão do pleito” - e ainda do n.º 2 do art. 183.º que estabelece a manutenção da garantia até que o processo em que ela é prestada tenha decisão com trânsito em julgado ou até que ocorra o pagamento. Argumenta-se que o resultado da reclamação graciosa é uma concreta decisão, pelo que o efeito da caducidade da garantia e consequente suspensão da execução parecem com essa deliberação. Mas será que uma vez obtida decisão administrativa, tal significa que chegámos ao fim da caducidade da garantia? Se assim o considerássemos estaríamos a subverter o regime da caducidade, que uma vez operado tem efeitos ad aeternum. O que está em causa é um direito da Administração à cobrança da dívida, sendo que é este que caduca, e não a suspensão da execução. Uma

51 - Plano que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2009.

52 - Vide Rogério M. Fernandes Ferreira, Francisco de Carvalho Furtado e Ana Moutinho do Nascimento, «Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal», Ano I, n.º 3, Outubro de 2008, p.309.

53 - Vide Rogério M. Fernandes Ferreira, Francisco de Carvalho Furtado e Ana Moutinho do Nascimento, «Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal», Ano I, n.º 3, Outubro de 2008, p.310.

vez extinto tal direito, não se alcança como pode este ressuscitar através da impugnação de um acto da Administração. Repare-se que a consequência de considerar finda a caducidade da garantia, seria a do contribuinte ter de vir a prestar nova garantia para suspender o processo executivo (sabendo que em sede de impugnação judicial a mesma não caducaria). Tal excessiva onerosidade durante um imprevisível período de tempo, incomportável para a generalidade dos contribuintes, obrigar-nos-ia a reflectir se não estaríamos sob consagração agravada do princípio “solve et repete” que, como anteriormente nos dedicamos, e salvo melhor opinião, já per si constitui uma versão mitigada no nosso ordenamento jurídico.

Tudo comedido, é então o momento do legislador tributário esclarecer o regime, pois a clareza das normas traduz-se numa certeza inquestionável que não permite interpretações mais habilidosas elaboradas por aqueles a quem mais convém este tipo de redacção.

Outra questão diferente prende-se com saber se assiste à Administração Tributária o direito de exigir a prestação de garantia, decorrido um ano da apresentação de reclamação graciosa sem que aquela tenha sido prestada ou os bens tenham sido penhorados. Isto é, pretende saber-se se a caducidade só opera em relação às garantias já prestadas ou se também em relação às garantias “in fieri”.

No primeiro sentido – preclusão do direito da Administração Tributária a exigir a prestação de garantia decorrido um ano da apresentação da reclamação graciosa – pronunciou-se o STA, num acórdão datado de 31 de Janeiro de 2008 (n.º 21/08). No caso em estudo, feita interpretação literal do art. 183.º-A do CPPT (“a garantia (...) caduca se a reclamação graciosa não estiver decidida no prazo de um ano a contar da data da sua interposição”), entendeu-se que constituiria acto inútil exigir-se uma prestação de garantia quando tivesse decorrido mais de um ano sobre a interposição da reclamação graciosa, na medida em que aquela caducaria no exacto momento da sua prestação.

Em sentido contrário pronunciou-se o STA, num acórdão muito esclarecedor, de 9 de Abril de 2008 (n.º 0155/08), cuja solução acompanhamos. Ora, a Administração Tributária tem o poder e o dever de proceder, coercivamente, à constituição de outras garantias legais, quando o executado não preste garantia “motu próprio”. Este é um direito cujo prazo da sua exigibilidade não tem cabimento legal, pois nem faria sentido que assim fosse necessário. Nesta lógica, “a garantia que está a ser exigida à executada não pode ser declarada caduca a priori, já que nunca foi prestada, não podendo extinguir-se um acto que nunca existiu, pelo que não se pode acompanhar a tese da recorrente de que tal norma (art.

183.º-A do CPPT) operaria independentemente da efectiva prestação de garantia” (54).

Em face de tudo o que se deixou exposto, entende-se que o problema transversal às diferentes críticas que têm vindo a ser feitas se deve à total dissonância legislativa que permite interpretações malogradas dos normativos. Esta “desafinação” sente-se quer no seio do CPPT quer na articulação deste diploma com a LGT, e é timbre do nosso procedimento e processo tributários. Tal realidade é sobretudo explicada pelas ininterruptas alterações legislativas, muitas delas elaboradas sem a necessária ponderação e sem os imprescindíveis estudos prévios e preparatórios, como seja o de avaliação das evidências estatísticas, tão fundamental para a percepção do real impacto dos normativos. Como agravante, aponta Diogo Leite de Campos, o “estado fiscal é simultaneamente legislador e credor, chegando ao ponto de alterar as regras durante a vigência da relação, transformando-a, enquanto legislador, na medida dos seus interesses” (55). Tal cenário obriga a uma responsabilização do Estado e uma premente mudança da sua conduta legislativa, ora não estivessem em causa os direitos basilares dos contribuintes assentes na certeza e segurança jurídicas. Neste sentido, o autor alerta-nos ainda para a necessidade de se “inventar novos ‘contrapesos’ e ‘controles’ para limitar o Estado legislador/juiz/credor fiscal”.

CONCLUSÃO

No presente estudo, propusemo-nos reflectir sobre a prestação da garantia no processo de execução fiscal, em razão da agora comprovada intolerável diminuição das garantias dos contribuintes.

Foi nosso objectivo reflectir sobre as actuais disposições legislativas no âmbito da suspensão da execução fiscal e atender, sobretudo, às mais comprometedoras das garantias dos contribuintes. Neste sentido, e sem prejuízo de outras medidas fiscais que serão certamente necessárias para adaptar o sistema tributário português à actual crise financeira generalizada, a eliminação ou alteração de normas desproporcionadamente onerosas para o contribuinte será certamente o primeiro e mais óbvio passo a dar para proceder com sucesso a tal adaptação.

Será, contudo, indispensável garantir que as alterações a introduzir, para além de justas, assegurem a competitivi-

54 - TCAN, num acórdão de 12 de Maio de 2005.

55 - Diogo Leite de Campos, «Caducidade e prescrição em direito tributário - os abusos do Estado legislador/credor», p. 339.

dade internacional do nosso sistema tributário, pois, numa economia aberta como a portuguesa, é indispensável eliminar as situações de desvantagem perante os nossos congéneres europeus. Como clarificámos em momento oportuno, é um problema de fundo das leis fiscais a sua total desarmonia, que é geradora de um clima pouco propício à certeza e segurança jurídicas, indispensáveis à actuação dos agentes económicos e às decisões de investimento.

Ainda a este propósito, cremos na extrema importância de os contribuintes portugueses poderem vir a participar na criação da lei fiscal. Esta interactividade é praticamente inexistente, ao contrário da tendência hoje verificada em muitos dos países europeus onde tal participação, pelas suas reconhecidas vantagens, chega a constituir, em alguns dos casos, uma obrigação.

Aproveitamos também o ensejo, para apelar, uma vez mais, à eficiência do Estado. Realçamos a ainda existente morosidade que a Administração Fiscal revela na apreciação e decisão das petições que lhe são apresentadas pelos contribuintes, pouco compaginável com uma imagem de eficácia e de eficiência que pretende incutir no cidadão e que são apanágio de uma administração moderna. Esta situação agrava-se com o nível de morosidade processual dos tribunais tributários e não se adivinhando, infelizmente, uma solução a curto prazo para essa situação, fazemos saber que não é legítimo, no que ao objecto em estudo respeita, impor aos contribuintes a escolha entre o pagamento voluntário de uma dívida que

reputam ilegal e a prestação de uma garantia com prazo indefinido de duração. É então hora de consciencializar o Estado de que o reforço da tutela efectiva é um direito dos contribuintes.

Numa perspectiva futura, não queríamos deixar de referir que muito nos preocupa a relação, já em fase de declínio, entre o contribuinte e a Administração Tributária. Na verdade, em face da actual avaliação dos agentes tributários, assente em critérios quantitativos, tememos, entre outros factores, pelo aumento do número de liquidações, de compensações de créditos e de penhoras, que poderão conduzir aquela relação a uma situação irreversível.

Ainda antes de terminar, apelamos à elaboração de futuros estudos no que à «Prestação de Garantia no Processo de Execução Fiscal» diz respeito, em especial estudos económicos consistentes, que permitam aprofundar algumas das ideias aqui afluídas. Só com a percepção do real impacto dos normativos em causa é que se consegue, seriamente, fazer uma análise custo-benefício dos mesmos.

Por tudo, entendemos que a nossa legislação fiscal carece de uma profunda reflexão sobre as suas vicissitudes, tornando-se cada vez mais premente a tão esperada reforma do contencioso tributário, que, a nosso ver, deve levar em consideração algumas das críticas que nos arriscámos a identificar e, ainda, englobar alguns dos ajustes e soluções que se nos apresentaram essenciais para um desenvolvimento do actual estado e para defesa das garantias dos contribuintes.

www.vidaeconomica.pt

- > Vida Económica
- > Boletim do Contribuinte
- > Trabalho & Segurança Social
- > Vida Judiciária
- > Confidencial Imobiliário
- > Vida Imobiliária
- > Jornal Fiscal

Toda a actualidade fiscal ao seu alcance

Faça já o seu registo gratuito.

Boletim do Contribuinte on-line
www.boletimdocontribuinte.pt