



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

A Razão de Ser da Reclamação Administrativa Necessária

**Caso Especial da Cláusula Geral Antiabuso, à luz da nova Lei 32/2019 de 3 de
Maio**

José Nuno Mourão Pereira Vilaça da Fonseca

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2020



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

A Razão de Ser da Reclamação Administrativa Necessária

**Caso Especial da Cláusula Geral Antiabuso, à luz da nova Lei 32/2019 de 3 de
Maio**

José Nuno Mourão Pereira Vilaça da Fonseca

Dissertação de Mestrado em Direito sob orientação do Professor Doutor Tomás
Cantista Tavares

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2020

“A experiência é o nome que damos aos nossos erros”

- *Oscar Wilde*

*Ao meu orientador,
Professor Doutor Tomás Cantista Tavares.*

*À minha Mãe e ao meu irmão João Pedro,
pelo apoio dado, sem o qual me teria sido impossível concluir esta
dissertação.*

*A todos aqueles que me apoiaram e tornaram possível a conclusão de mais
uma etapa académica.*

Ao meu Pai, um exemplo, um objetivo.

RESUMO

Entrou em vigor no dia 4 de maio, a Lei nº 32/2019 que transpõe parcialmente para a ordem jurídica nacional a Diretiva (UE) 2016/1164, que estipula regras contra as práticas de elisão fiscal, introduzindo alterações materiais e procedimentais à anterior cláusula geral antiabuso. Deste modo, considerando que em regra, a aplicação da cláusula geral antiabuso se reveste de particular singularidade, e que a mesma tem habitualmente implícito a existência de esquemas complexos de planeamento fiscal, passou a ser imposto que a impugnação judicial da liquidação seja precedida da apresentação de reclamação graciosa. Não obstante, este novo aditamento deixou algumas questões sem resposta, nomeadamente a de saber qual a razão de ser desta nova imposição procedimental. O presente trabalho visa, assim, através do confronto com o princípio da impugnação unitária, bem como com os casos em que a reclamação graciosa é previamente necessária, procurar um motivo legitimador desta mudança.

Palavras-Chave: Cláusula Geral Antiabuso; impugnação unitária; reclamação administrativa;

ABSTRACT

Law 32/2019, partially implements EU Directive 2016/1164 into domestic law, entered into force on 4th May 2020. It sets out rules aiming to combat tax avoidance practices, introducing, in that connection, material and procedural changes to the previously established general anti-abuse clause. Considering that, as a rule, the application of the general anti-abuse clause is rare, usually implying the existence of complex tax planning schemes, the challenge of liquidation before the judiciary is to be preceded by the filing of a complaint. It should be noted, though, that this new legal requirement leaves some questions unanswered, such as, the reason behind the new procedural imposition. It is thus the aim of this paper to attempt to identify a justifiable reasoning to said legal change by examining and comparing the principle of unitary impugnation and cases in which the complaint is deemed a requirement.

Kew Words: *Anti-abuse Clause; ...; administrative complaint;*

ÍNDICE

INTRODUÇÃO.....	15
I. PRÍNCIPIO DA IMPUGNAÇÃO UNITÁRIA	17
1.1 Exceções ao artigo 54º do CPPT: Atos destacáveis e Atos imediatamente lesivos... 21	
1.2 Regra Geral da Reclamação Administrativa Facultativa.....	24
II. CASOS DE RECLAMAÇÃO ADMINISTRATIVA NECESSÁRIA.....	27
2.1. Impugnação em caso de Autoliquidação.....	27
2.2. Impugnação em caso de Retenção na Fonte.....	33
2.3. Impugnação em caso de Pagamento por conta.....	39
III. CASO ESPECÍFICO DA CLÁUSULA GERAL ANTIABUSO.....	43
3.1. Lei n.º 32/2019 de 3 de Maio.....	43
3.2 O aditamento processual na Cláusula Geral Antiabuso Análise Crítica.....	50
IV. CONCLUSÃO.....	55
V. BIBLIOGRAFIA E FONTES DOCUMENTAIS.....	57

ÍNDICE DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.	Artigo
AT	Autoridade Tributária
ATAD	<i>Anti Tax Avoidance Directive</i>
BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>
Cfr.	Confrontar
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CPA	Código do Procedimento Administrativo
CPPT	Código do Procedimento e Processo Tributário
CRP	Constituição da República Portuguesa
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
LGT	Lei Geral Tributária
N.º	Número
Ob. cit.	Obra Citada
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
P.	Página
PP.	Páginas
STA	Supremo Tribunal Administrativo
TCA	Tribunal Central Administrativo
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
UE	União Europeia
UCP.	Universidade Católica Portuguesa
Vol.	Volume

INTRODUÇÃO

A evolução do pensamento legislativo, a conseqüente necessidade de reforçar o combate às práticas de elisão fiscal, e o desígnio de tornar mais eficiente a tributação das sociedades, levaram à entrada em vigor da Lei n.º 32/2019, de 3 de maio, transpondo para o nosso ordenamento jurídico a Diretiva (UE) 2016/1164, do Conselho, de 16 de julho.

A entrada em vigor deste diploma, alterou a Lei Geral Tributária (LGT), o Código de Procedimento e Processo Tributários (CPPT) e o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), pese embora, o objeto do nosso estudo se centre nas alterações materiais e substanciais incidentes no regime da cláusula geral antiabuso.

A presente dissertação, propõe-se, então, a dar resposta à questão que nos afigura mais significativa nesta entrada em vigor da Lei n.º 32/2019: nos termos da nova redação do artigo 63.º do CPPT, saber o fundamento de ter sido introduzido no n.º 11 a necessidade de uma reclamação administrativa prévia necessária (no âmbito da cláusula geral antiabuso)

Com efeito, importa, antes de mais, fazer uma breve contextualização sobre o princípio da impugnação unitária consagrado no artigo 54.º do CPPT, seguido de um estudo sobre os casos mais relevantes do nosso ordenamento jurídico em que há uma imposição legal de uma prévia reclamação graciosa.

Finalmente, procuraremos analisar os vários fundamentos e razões de ser para tal imposição, tentando perceber a lógica existente no caso específico da cláusula geral antiabuso.

I. PRINCÍPIO DA IMPUGNAÇÃO UNITÁRIA

“Estando em causa a liquidação de um tributo, tal princípio implica, pois, que os atos procedimentais que aconteceram no *iter* que a ela conduziu, não sejam, por princípio, *destacáveis* para efeitos de recurso, ou seja, é no quadro da reclamação da liquidação (ou da sua impugnação) que serão apreciadas as eventuais legalidades cometidas no decurso do procedimento que culminou em tal ato tributário.”

Rui Duarte Morais - 2012

Antes de aprofundarmos o instituto da reclamação graciosa, bem como os casos mais relevantes em que a mesma é previamente necessária, há que delimitar numa primeira análise (ainda que sem grande detalhe), os atos contra os quais o sujeito poderá reagir, ou de outro modo, os atos que no âmbito do procedimento tributário serão impugnáveis graciosamente.

Com efeito, vigora no artigo 54.º CPPT o chamado princípio da impugnação unitária, segundo o qual, em regra, só há impugnação contenciosa do ato final do procedimento que afeta direta e indiretamente a esfera patrimonial do sujeito passivo e fixa o posicionamento final da Administração perante o contribuinte, determinando os seus direitos e deveres¹. Por outras palavras, apenas os atos definitivos são, em regra, passíveis de ser impugnados contenciosamente, sendo que todos os outros atos que integram o procedimento, mas que não fixam por último efeitos jurídicos, são designados de preparatórios, e em regra, não são impugnáveis². Pese embora que, estes atos poderão ser impugnados administrativamente de acordo com o preceituado no artigo 66.º da LGT, como mais adiante se explicará³.

Note-se então, que serão considerados atos definitivos, os atos finais concludentes de um procedimento, ao passo que, os atos preparatórios consistem em atos

¹ Este princípio encontra-se plasmado, nomeadamente, no artigo 86.º, n.º 3 e 4, da LGT que estabelece que, nas hipóteses em que a liquidação se fundou em matéria tributável definida por uma avaliação indireta, o ato de avaliação não poderá ser impugnado, mas sim o ato de liquidação com fundamento nos vícios atinentes àquele. - Cfr. SOUSA, Jorge Lopes de (2011), *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, vol.I, Áreas, p. 467.

² No mesmo sentido, veja-se: Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 06.02.2013, relatado por Francisco Rothes, no processo n.º 0989/12, disponível em www.dgsi.pt.

³ BULÇÃO, Gonçalo, José Ramos VIDAL e Maria João MENEZES (2015), *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Coimbra: Almedina, p. 747.

procedimentais que fazem parte do procedimento e que necessariamente vão ter seguimento.

Neste sentido, em concordância com o supra referido, é de salientar a orientação preponderante do STA, nos **Acórdãos de 05.12.2012, processo 0186/12**⁴ e nomeadamente, no **Acórdão de 23.06.2010, processo 01032/09**⁵, que espelha um raciocínio semelhante ao descrito:

Por força do princípio da impugnação unitária, plasmado no artigo 54.º do CPPT, só é possível, em princípio, impugnar o acto final do procedimento tributário, dado que só esse acto atinge ou lesa, imediatamente, a esfera jurídica do contribuinte, sendo que no contencioso tributário o critério da impugnabilidade dos actos é o da sua lesividade objectiva, imediata, actual e não meramente potencial.

Ademais, na opinião de JORGE LOPES DE SOUSA, considerando que o artigo 54.º do CPPT se encontra fixado entre as disposições gerais do procedimento tributário, compreender-se-á, que este princípio da impugnação unitária seja aplicável à generalidade dos procedimentos tributários⁶.

Este princípio também se encontra plasmado no artigo 66.º da LGT, estabelecendo que os contribuintes e demais interessados podem, no decurso do procedimento, reclamar de quaisquer atos ou omissões da administração tributária, embora não tenha efeito suspensivo em relação ao procedimento, podendo os interessados impugnar a decisão final com fundamento em qualquer ilegalidade^{7/8}.

Ora, conclui-se do exposto, e em sintonia com a opinião da jurisprudência maioritária, que a não impugnabilidade contenciosa imediata dos atos interlocutórios não

⁴ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 05.12.2012, relatado por Pedro Delgado, no processo n.º 0186/12, disponível em www.dgsi.pt.

⁵ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 23.06.2010, relatado por Dulce Neto, no processo n.º 01032/09, disponível em www.dgsi.pt.

⁶ SOUSA, Jorge Lopes de (2011), *Código de Procedimento... vol.1, cit.*, p. 467.

⁷ NETO, Serena Cabrita, *Contencioso Tributário, Vol. 1*, Almedina, p. 486.

⁸ Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 410/2015, de 19.11.2015, relatado pelo Conselheiro João Pedro Caupers, no processo n.º 592/14, disponível em www.dre.pt - *Julga inconstitucional a interpretação do artigo 54.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário que, qualificando como um ónus e não como uma faculdade do contribuinte a impugnação judicial dos atos interlocutórios imediatamente lesivos dos seus direitos, impede a impugnação judicial das decisões finais de liquidação do imposto com fundamento em vícios daqueles.*

obsta a que estes possam ser impugnados administrativamente através de uma reclamação para a entidade que os realizou⁹.

Para além disto, mais acrescenta o Acórdão supra citado que,

Os actos interlocutórios do procedimento não são, em princípio, imediatamente lesivos, razão por que a sua ilegalidade só pode ser suscitada aquando da eventual impugnação deduzida contra o acto final lesivo, a menos que se trate de actos interlocutórios cujo escrutínio judicial imediato e autónomo se encontre expressamente previsto na lei (são os chamados “actos destacáveis”, que na falta de imediata impugnação se fixam na ordem jurídica, ficando precludido o direito ou a faculdade processual de posteriormente discutir a sua legalidade) ou de actos que, embora inseridos no procedimento tributário e anteriores à decisão final, sejam imediatamente lesivos, abrindo-se então a possibilidade da sua impugnação imediata, sem prejuízo de a sua ilegalidade poder, ainda, ser suscitada na impugnação que venha a ser deduzida contra o acto final.

No que concerne aos atos tributários, segundo SERENA CABRITA NETO, estes serão sempre definitivos, e por essa razão, podem ser impugnados contenciosamente de forma autónoma por se tratarem de atos finais dos procedimentos de liquidação e atingem de modo imediato e direto a esfera patrimonial do contribuinte. Como bem refere JORGE LOPES DE SOUSA, estes atos são definitivos *fixando a posição final da Administração Tributária perante este, definindo os seus direitos e deveres*¹⁰.

Cabe por último referir a querela doutrinal existente no que toca aos atos em matéria tributária (todos os atos que, não se tratando de atos de liquidação, fazem parte da noção ampla de ato tributário), nomeadamente as posições divergentes entre SERENA CABRITO NETO e RUI DUARTE MORAIS.

⁹ *A natureza de acto preparatório desse acto retira a possibilidade de se abrir uma impugnação contenciosa autónoma relativamente ao acto de reversão. A ilegalidade resultante do desrespeito do direito de audição, imputada a um acto preparatório, apenas pode ser invocada na reacção que se tomar contra o acto de reversão. É o que resulta do princípio da impugnação unitária expressamente formulado no artigo 54º do CPPT, segundo o qual só há impugnação judicial do acto final do procedimento, ou seja, do acto que, por fixar a posição final da administração tributária, afecta directamente a esfera patrimonial do contribuinte, embora as ilegalidades que afectem os actos preparatórios do acto final sejam impugnáveis em sede de impugnação deste. – cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 06.06.2012, relatado por Lino Ribeiro, no processo n.º 0233/12, disponível em www.dgsi.pt.*

¹⁰ SOUSA, Jorge Lopes de (2011), *Código de Procedimento... vol.1, cit.*, p. 467.

De facto, SERENA CABRITO NETO demonstra claramente a sua posição quanto à relutância destes atos serem objeto de reclamação graciosa, referindo que o legislador exclui essa hipótese, apoiando a tese de que serão objeto de recurso hierárquico previsto no artigo 66.º do CPPT.¹¹

Pelo contrário, RUI DUARTE MORAIS, no tocante a esta matéria, defende que o contribuinte terá de recorrer à reclamação administrativa “geral” consagrada no Código do Procedimento Administrativo ou então, optar pelo meio de recurso administrativo referido na notificação do ato em matéria tributária em questão¹².

¹¹ NETO, Serena Cabrita, *Contencioso... vol. I, cit.*, p. 517.

¹² MORAIS, Rui Duarte (2012), *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, pp. 169-172.

1.1. EXCEÇÕES AO ARTIGO 54.º DO CPPT: ATOS DESTACÁVEIS E ATOS IMEDIATAMENTE LESIVOS

Cuida-se de analisar agora, ainda que superficialmente, as exceções à não impugnabilidade judicial direta dos atos interlocutórios, no artigo 54.º do CPPT. De facto, no âmbito do contencioso tributário, este princípio da impugnação unitária não é absoluto, prevendo o legislador a possibilidade de impugnação contenciosa e autónoma de determinados atos interlocutórios. Vejamos então:

Atos destacáveis

Não obstante, o facto de nos procedimentos de liquidação apenas o ato de liquidação final consistir no ato lesivo e impugnável por via contenciosa, destaque-se no artigo 54.º do CPPT os casos em que haja *disposição expressa em sentido diferente*¹³. Nessa linha, repare-se então, que o legislador prevê a impugnabilidade contenciosa imediata de atos anteriores ao ato final do procedimento com a particularidade de apresentarem relevância no condicionamento da decisão. Com efeito, JORGE LOPES DE SOUSA, conceitua que os atos preparatórios de uma decisão final que sejam direta e imediatamente impugnáveis contenciosamente, constituem a natureza de atos destacáveis¹⁴. Assim, poder-se-á dizer, que os atos destacáveis são aqueles que, embora inseridos no procedimento tributário e anteriores à decisão final, condicionam de tal forma a decisão que se justifica a sua impugnação autónoma, particularmente nas situações em que sejam praticados por entidades diferentes daquela que irá decidir finalmente^{15/16}.

¹³ Artigo 54.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

¹⁴ SOUSA, Jorge Lopes de (2011), *Código de Procedimento... vol.1, cit.*, p. 468.

¹⁵ LOPES DE SOUSA sublinha que a impugnação autónoma destes atos destacáveis só se poderá verificar quando tal esteja expressamente previsto na lei. Saliente-se, que no seu entendimento, não sendo estes atos destacáveis impugnados, a decisão irá ficar consolidada, e o que se decidiu ficará assente no procedimento tributário. Consequentemente, entende que o ato/a decisão final do procedimento (por exemplo, o ato de liquidação do tributo), não poderá ser impugnada com fundamentos em vícios do ato destacável, podendo este ser apenas impugnado contenciosamente de forma direta. – *Idem.* p. 490.

¹⁶ Pelo contrário, NUNO CERDEIRA RIBEIRO, considera que o facto de o contribuinte não impugnar o ato destacável, não é impeditivo de este poder invocar os vícios desse ato no momento da impugnação do ato final de liquidação. No seu entender, o interessado só está vedado de recorrer a dois meios processuais invocando os mesmos vícios, ou seja, poderá optar entre impugnar o ato destacável desde logo ou então, impugnar somente o ato final e nesse momento alegar os vícios do ato destacável. – RIBEIRO, Nuno Cerdeira (2014), *O Controlo Jurisdicional dos Actos da Administração Tributária*, Coimbra: Almedina, pp. 152-153.

Finalmente, como exemplos de atos destacáveis podemos ter: o ato de avaliação direta – de fixação do valor patrimonial – VPT - (artigo 86.º, n.º 1, da LGT); o ato de avaliação por métodos indiretos, apenas quando não dê lugar a um ato de liquidação (artigo 86.º, n.º 3, da LGT); a decisão de fixação da matéria coletável por métodos indiretos com base em manifestações de fortuna e em acréscimos de património ou de despesa injustificados (artigo 89.º A, n.º 6 e 7, da LGT); a decisão de derrogação do sigilo bancário; as decisões proferidas no âmbito do procedimento de informações vinculativas (artigo 68.º, n.º 20, da LGT); a decisão de não reconhecimento de um benefício fiscal (artigo 65.º, do CPPT)¹⁷.

Atos imediatamente lesivos

Além dos atos destacáveis, onde se encontra uma lei expressa que prevê a sua impugnabilidade, o artigo 54.º consagra também a impugnabilidade autónoma dos atos interlocutórios *imediatamente lesivos*. Nestes atos, a possibilidade de impugnar pela via contenciosa, não advém de uma escolha do legislador, mas sim, na sequência do direito à tutela jurisdicional efetiva constitucionalmente consagrado nos artigos 20.º, n.º1 e 268.º, n.º 4, da CRP. Na verdade, trata-se de uma imposição pela constituição que os interessados disponham do direito a de impugnar contenciosamente quaisquer atos administrativos que afetem os seus interesses e direitos legítimos. Ora, uma vez que se trata de uma imposição constitucional, parece-nos lógico que a impugnação destes atos interlocutórios imediatamente lesivos seja meramente facultativa, podendo o contribuinte optar por impugnar ou não.

Recorrendo às palavras de JORGE LOPES DE SOUSA, compreender-se-á a natureza facultativa da impugnação destes atos:

Por isso, a previsão neste art. 54.º de afastamento do princípio da impugnação unitária nos casos de atos imediatamente lesivos deve ser entendida como uma faculdade atribuída ao interessado que este pode ou não

¹⁷ Acerca destes exemplos – cfr. NETO, Serena Cabrita, *Contencioso... vol.1, cit.*, pp. 490-491.

utilizar, não ficando precludido, se a não usar, o direito de impugnar o ato final com fundamento em ilegalidades dos actos procedimentais^{18/19}.

Aqui chegados, percebemos então, que por um lado, temos os atos destacáveis que constituem atos interlocutórios cuja impugnabilidade advém de uma norma que expressamente o prevê, e por outro, os atos interlocutórios imediatamente lesivos em que a impugnabilidade deriva do direito constitucional à tutela jurisdicional efetiva, consagrado no artigo 268.º, n.º 4, da CRP. Note-se também que, os vícios destes atos podem afetar o ato definitivo e, como vimos, o interessado poderá então escolher entre a impugnação contenciosa direta dos atos destacáveis ou imediatamente lesivos ou apenas impugnar o ato final do procedimento, alegando os vícios dos atos procedimentais.

¹⁸ Como prevê a parte final deste artigo 54.º do CPPT: *sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida* – em sintonia com o previsto no art. 66.º, n.º 2, da LGT.

¹⁹ SOUSA, Jorge Lopes de (2011), *Código de Procedimento... vol.1, cit.*, p. 469.

1.2 REGRA GERAL DA RECLAMAÇÃO ADMINISTRATIVA FACULTATIVA

Em primeiro lugar, o meio impugnatório administrativo de reclamação administrativa/graciosa está consagrado nos artigos 68.º a 77.º do CPPT.

Trata-se num meio impugnatório, segundo o qual o contribuinte requer a anulação total ou parcial dos atos tributários, com fundamento em qualquer ilegalidade²⁰. Por atos tributários, compreendemos os atos de liquidação de tributos, nomeadamente, a liquidação administrativa, adicional, ou oficiosa, a autoliquidação, os atos de retenção na fonte ou de pagamento por conta e, ainda, os atos de fixação da matéria tributável quando não ocorra a liquidação. De facto, isto resulta da própria letra da lei no artigo 68.º, n.º 1, do CPPT, embora se possa discutir se o legislador recorreu à expressão “atos tributários” em sentido literal.

Diga-se, que sendo uma significativa garantia dos contribuintes, é um dos meios mais recorridos pelos mesmos para protegerem os seus direitos e interesses em matéria tributária, assumindo um papel primordial no panorama tutelar tributário.²¹

Relativamente à impugnação de atos de liquidação e de fixação da matéria tributável, a reclamação graciosa representa uma alternativa à impugnação contenciosa direta, que é posta à disposição do contribuinte ou outros obrigados tributários, podendo estes optar por impugnar contenciosamente a decisão da reclamação.

Pois bem, em regra, a reclamação tem natureza facultativa, ou seja, o interessado, se assim o entender, pode impugnar diretamente o ato de liquidação através de impugnação judicial, perante o tribunal tributário²², no entanto, há certas situações, em que é imposta uma obrigatoriedade de reclamar previamente à impugnação.

Pelo exposto, já adiantando o que mais à frente se explorará em detalhe, é nos permitido concluir que, em princípio, a reclamação graciosa tem uma natureza facultativa. Todavia, sucede que em certos casos, como nos artigos 131.º, 132.º e 133.º do CPPT que analisaremos no próximo capítulo, estabelece-se a obrigatoriedade de reclamação graciosa prévia em relação à impugnação judicial, não podendo o contribuinte dirigir-se diretamente ao tribunal tributário, sem previamente deduzir reclamação.

²⁰ SOUSA, Domingos Pereira de (2013), *Direito Fiscal e Processo Tributário*, Coimbra Editora, p. 256.

²¹ NETO, Serena Cabrita, *Contencioso... vol. I, cit.*, pp. 516-517.

²² SOUSA, Jorge Lopes de (2011), vol.1 p. 627.

II. CASOS DE RECLAMAÇÃO ADMINISTRATIVA NECESSÁRIA

“Em regra, a reclamação graciosa de atos de liquidação de tributos é facultativa, podendo o contribuinte impugnar diretamente o ato perante os tribunais tributários. No entanto, em certas situações, estabelece-se a obrigatoriedade de reclamação graciosa prévia em relação à impugnação judicial, não podendo o contribuinte dirigir-se diretamente ao tribunal tributário, sem previamente deduzir reclamação.”

Jorge Lopes de Sousa - 2011

2.1 IMPUGNAÇÃO EM CASO DE AUTOLIQUIDAÇÃO

Os atos de autoliquidação diferem dos atos de liquidação, na medida em que é o próprio sujeito passivo, com base na matéria coletável que conste das respetivas declarações, que declara, quantifica e entrega o imposto devido, sem nenhuma intervenção da Administração Tributária.

Por sua vez, o sujeito passivo que realize estas operações pode detetar mais tarde a presença de um erro, quer nos factos em que se baseou a liquidação, quer na aplicação das normas legais correspondentes. Nestas situações, entende-se que o sujeito passivo tem legitimidade e interesse em impugnar judicialmente o ato de liquidação que praticou, de forma a pagar menos imposto ou a receber um maior reembolso.²³

No que toca ao estabelecido pelo artigo 131.º do CPPT, relativamente às hipóteses de erro²⁴ na autoliquidação, verifica-se que reclamação prévia mencionada é qualificada como obrigatória para abrir a via contenciosa, se o fundamento em causa não for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação não tiver sido efetuada de acordo

²³ ROCHA, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra Editora, p. 237.

²⁴ No sentido do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 29.09.2004, processo nº 585/04, disponível em www.dgsi.pt, deveremos entender que quando o art. 131º refere “erro”, este abrangerá, não só os erros de transcrição da contabilidade para a declaração onde é efetuada a autoliquidação, como também os de contabilização cometidos na escrita do sujeito passivo. (Âmbito do IRC)

com orientações genéricas emitidas pela administração tributária²⁵. Significa isto, que o sujeito passivo deverá primeiro esgotar a via administrativa, para recorrer à via judicial.

É certo que, esta não impugnabilidade contenciosa imediata poderá ser causa de prejuízos imediatos para o contribuinte, o que parece óbvio nas situações em que pagou a quantia autoliquidada. De facto, o contribuinte que pagou, estará privado da quantia dada e não existem meios cautelares admissíveis antes da impugnação contenciosa que possam afastar a lesão imediata da autoliquidação feita. Porém, como se pode depreender do preceituado no artigo 54.º do CPPT, a imposição da impugnação administrativa necessária nos casos em que a sua lesão provocada é afastada por essa impugnação parece ser constitucionalmente admissível, como sucede com os atos que impõem obrigações quando é atribuído efeito suspensivo à impugnação.

Sendo assim, num cenário em que é efetuado o pagamento, poderão existir dúvidas quanto à coadunabilidade do regime consagrado no artigo 131.º, n.º 1, do CPPT, com o princípio constitucional da impugnabilidade contenciosa de quaisquer atos lesivos de direitos ou de interesses legalmente protegidos, enunciado no artigo 268.º, n.º 4, da CRP.

Ressalte-se, todavia, como vislumbra JORGE LOPES DE SOUSA, que a norma constitucional supra referida pretende garantir a proteção dos administrados contra os atos da administração e não contra os que eles próprios praticam, que tenham impacto negativo nas suas esferas jurídicas. Ora, nos atos de autoliquidação, não há nenhuma atuação da administração tributária que lese os sujeitos passivos, ou seja, não se trata de uma hipótese diretamente abrangida pelo artigo 268.º, n.º 4, pois não houve qualquer exercício de um ato administrativo. Dir-se-á então, que quando estamos perante uma autoliquidação, não estará em causa um ato administrativo, na medida em que a administração não tomou qualquer posição sobre a sua relação com o sujeito passivo, na concreta situação gerada por este ao autoliquidar o tributo²⁶.

Para além disso, segundo o artigo 212.º, n.º 3, da CRP, a função constitucionalmente atribuída aos tribunais é a de *dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais*, pelo que se reconhece, que nos casos de autoliquidação antes do exercício de qualquer posição da administração em relação ao

²⁵ Cfr. Artigo 131.º, n.º 1 do CPPT e remissão para o n.º 5 do artigo 57.º da LGT: *Sem prejuízo do princípio da celeridade e diligência, o incumprimento do prazo referido no n.º 1, contado a partir da entrada da petição do contribuinte no serviço competente da administração tributária, faz presumir o seu indeferimento para efeitos de recurso hierárquico, recurso contencioso ou impugnação judicial.*

²⁶ SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento...*, vol.II, cit., p. 406.

cenário criado com o ato do contribuinte, não estamos perante uma hipótese em que a constituição obrigue a intervenção contenciosa, porque, até então, não é detetável qualquer litígio. De facto, nestas hipóteses o contribuinte que efetuou a autoliquidação ainda não tem conhecimento se a Administração concorda ou não com a sua pretensão, e por essa razão, impõe-se a reclamação graciosa anterior a uma eventual análise da legalidade do ato pelo tribunal judicial²⁷.

Salienta-se igualmente, que a reserva de acesso aos tribunais para os casos em que haja um conflito de interesses relevante para ser resolvido, vai, com certeza, ao encontro dos princípios constitucionais sobre a matéria, potencializando-se a otimização dos recursos disponíveis, avançando-se, desse modo, no sentido primordial de assegurar aos cidadãos a possibilidade de adquirir uma tutela judicial e efetiva na proteção dos seus direitos e interesses.

Finalmente, no que toca à situação acima descrita, em que a administração tributária não assumiu qualquer posição sobre a sua relação com o sujeito passivo, podemos retirar como conclusão, que a obrigação da reclamação administrativa necessária não se trata de uma inconstitucionalidade material, mas sim uma maneira de acautelar uma preocupação constitucional, *in caso*, a otimização do princípio de acesso aos tribunais, manifestada nos n.ºs 1 e 4 do artigo 20.º da CRP. Para RUI DUARTE MORAIS, sendo possível aqui uma imediata impugnação contenciosa, o contribuinte estaria, de certa forma, a *vir contra facto próprio*²⁸.

Em linha com o exposto, é de salientar a orientação preponderante do Supremo Tribunal Administrativo, nomeadamente, no **Acórdão do STA de 21.05.2008, processo n.º 863/07**²⁹, no sentido da constitucionalidade deste regime da reclamação administrativa necessária nas condições acima descritas:

Tudo radica, como se diz no aresto citado, na consideração de que na autoliquidação não estamos perante um acto da administração, mas sim perante um acto voluntário do próprio contribuinte. Ou seja: para o legislador, o que está em causa é sempre o acto da administração. Assim, se o acto é praticado pelo contribuinte (autoliquidação), deve ele dirigir-se primeiro à administração, reconhecendo o seu erro

²⁷ NETO, Serena Cabrita, *Contencioso... vol.I, cit.*, p. 558.

²⁸ MORAIS, Rui Duarte (2012), *ob. cit.*, p. 168.

²⁹ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 21.05.2008, relatado por António Calhau, no processo n.º 863/07, disponível em www.dgsi.pt.

e exigindo um acto da administração que corrija esse erro. E então, praticado o acto, está o contribuinte em condições de o impugnar contenciosamente.

Não vemos aqui que haja uma diferenciação legal positiva da Administração perante o contribuinte.

O que se está em causa é sempre uma decisão da administração que lese o contribuinte. Seja uma decisão primária (chamemos-lhe assim) da Administração, seja uma decisão secundária (expressa ou tácita) da mesma Administração em função do pedido formulado pelo contribuinte, que reconhece ter errado na autoliquidação.

Parece-nos um caminho razoável este seguido pelo legislador, e não vemos em que medida possa ele violar o princípio do acesso ao direito.

Em virtude do que já foi dito, a reclamação administrativa necessária prevista no artigo 131.º, n.º 1, do CPPT admite-se na medida em que não existiu uma prévia possibilidade da administração tributária tomar uma decisão sobre a autoliquidação feita pelo contribuinte por iniciativa do mesmo. Ora, nas situações em que a autoliquidação tiver sido realizada com base em orientações genéricas³⁰ da AT, uma vez que esta já se pronunciou sobre o assunto suscitado pelo sujeito passivo na impugnação, este mesmo estará vinculado ao conteúdo da referida orientação genérica³¹, sendo frustrada a tentativa de reclamar graciosamente, que teria necessariamente de ser indeferida.

A propósito, o **STA no Acórdão de 12.03.2014, processo 01916/13**³², considerou que no caso de um recorrente invocar uma inconstitucionalidade orgânica relativa a uma taxa autoliquidada como fundamento da impugnação, *a reclamação constituiria ato inútil por nunca poder ser julgada procedente, em virtude de a AT estar sujeita ao princípio da legalidade (cfr. art.º 266º, n.º 2, da CRP e art. 55º da LGT) e não poder deixar de aplicar uma norma com fundamento em inconstitucionalidade, a menos que o TC já tenha declarada a inconstitucionalidade da mesma com força obrigatória geral (cfr. art. 281º da CRP) ou se esteja perante o desrespeito por normas constitucionais diretamente aplicáveis e vinculativas, como as que se referem a direitos, liberdades e garantias (cfr. art. 18º, n.º 1, da CRP), o que não é o caso.*

³⁰ Orientações genéricas são actos do poder de direcção típico da relação de hierarquia administrativa, os quais dão a faculdade de emanar circulares interpretativas, ou seja, instruções gerais, vinculativas, dirigidas aos órgãos da administração tributária, funcionários e agentes subalternos (...) – Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 31.05.2006, relatado por Almeida Lopes, no processo n.º 026622, disponível em www.dgsi.pt.

³¹ Cfr. Artigo 68.º A, n.º 1, da Lei Geral Tributária.

³² Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 12.03.2014, relatado por Isabel Marques da Silva, no processo n.º 01916/13, disponível em www.dgsi.pt.

Vejamos aqui, que os requisitos enunciados pelo n.º 3 deste artigo 131.º não são cumulativos, ora, estando em causa um fundamento exclusivamente de direito, será também ineficaz e inútil a reclamação prévia administrativa e por essa razão, é dispensada.

Passemos agora às situações previstas no n.º 3 deste artigo 131.º, em que não existe a obrigatoriedade de reclamação administrativa prévia.

De facto, este regime da reclamação necessária não se aplica aos casos abrangidos pelo n.º 3 da referida norma, pois, se assim não fosse, o sujeito passivo que não conhecesse a realidade das orientações genéricas da AT, que não é imperativo conhecer, perderia, ou melhor, poderia perder, o direito de impugnação contenciosa, pois não o exercia no prazo de três meses estabelecido pelo n.º 1 do artigo 102.º – situação incompatível com o direito garantido constitucionalmente à tutela judicial efetiva³³. Segundo SERENA CABRITA NETO, compreende-se que assim seja *porque nestes casos a Administração já se pronunciou antecipadamente sobre a questão suscitada pelo sujeito passivo na impugnação, estando até vinculada à observância do disposto nas orientações genéricas por força do artigo 68º-A, nº1 da LGT*³⁴.

Todavia, é de salientar, que apesar de o regime da reclamação graciosa prévia não se aplicar a estas situações abrangidas pelo n.º 3 do artigo 131.º, há quem entenda que nada impede que esta seja apresentada à mesma. O entendimento jurisprudencial do **Acórdão do STA de 29.10.2014, processo 01502/12**³⁵, viabiliza a possibilidade do interessado, caso queira, reclamar do ato:

Ora vejamos, *mesmo nos casos em que a lei não obriga à interposição da reclamação graciosa prevista no art. 131º do CPPT para viabilizar o acesso à via contenciosa – e que são os casos em que esta foi efectuada em conformidade com orientações genéricas emitidas pela administração tributária ou a impugnação se restringe a matéria de direito – o interessado não fica impedido de a apresentar, isto é, não fica sujeito, caso queira reclamar do acto, a apresentar a reclamação no prazo geral previsto no art. 70º do CPPT (120 dias), podendo deduzi-la nos termos e prazo previstos no nº 1 do art. 131º do CPPT (2 anos).*

³³ SOUSA, Jorge Lopes de, *ob. cit.*, p. 408.

³⁴ NETO, Serena Cabrita, *ob. cit.*, p. 559.

³⁵ Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 29.10.2014, relatado por Dulce Neto, no processo nº 01502/12, disponível em www.dgsi.pt.

Pelo contrário, recorrendo às palavras de RUI DUARTE MORAIS, *a reclamação seria inútil, uma vez que o entendimento da administração fiscal sobre a questão ficou já expresso na orientação genérica em causa*³⁶.

Finalmente, em relação ao prazo, importa referir que o artigo 102.º, n.º 1 prevê três meses, tendo como termo inicial a data da apresentação da declaração a que corresponde a autoliquidação a impugnar, ponto em que se dá o conhecimento do facto lesivo, relevante como termo inicial por força do disposto na alínea f) daquele n.º 1, uma vez que não é aplicável o termo inicial previsto em qualquer das alíneas anteriores³⁷.

³⁶ De facto, está previsto na lei o caso em que o sujeito passivo, por simples precaução, autoliquida o imposto conforme a interpretação da lei constante de uma orientação genérica, no entanto, por discordar dela, deseja observar o assunto reapreciado. Seja como for, não parece fazer muito sentido, que o sujeito passivo possa decidir-se pela via da reclamação quando estejamos perante uma liquidação (administrativa), que tenha sido feita observando diretamente os trâmites de uma orientação genérica, pois o órgão que decidirá a reclamação tem como dever obedecer a tal orientação, pelo que, não decidirá de maneira distinta ao nela plasmado. - MORAIS, Rui Duarte (2012), *ob. cit.*, p. 169.

³⁷ ARAÚJO, Marta Guimarães, Ricardo Azevedo GOMES e Susana PAULA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Vida Económica, p. 230.

2.2 IMPUGNAÇÃO EM CASO DE RETENÇÃO NA FONTE – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Encontramo-nos a este respeito, uma vez mais, perante a consagração de uma das situações em que a lei impõe uma reclamação graciosa necessária, dito de outro modo, exige ao sujeito passivo que previamente esgote a via administrativa de maneira a possibilitar o recurso à via judicial.

O artigo 20.º da LGT prevê que a substituição tributária ocorre quando, por imperativo da lei, a prestação tributária é exigida a sujeito diferente do contribuinte, através do mecanismo da retenção na fonte do imposto devido.

Estamos perante uma retenção na fonte, quando as entregas dos tributos são feitas por dedução nos rendimentos pagos ou postos à disposição do seu titular pelo substituto tributário - artigo 34.º da LGT.

Como expressamente refere o n.º 1 do art. 34.º, no que toca ao substituto, só existe direito de impugnação nas situações em que este efetuou a entrega do imposto em quantidade superior à que reteve. Decerto, que a única conveniência desta previsão será a de excluir a oportunidade de impugnação pelo substituto em todos os outros casos.

Veja-se, que no caso de a retenção ter sido excessiva, ou seja, superior à entrega do imposto, ou mesmo, se não deveria ter ocorrido sequer retenção, o lesado é o substituído e não o substituto, na medida em que não recebeu as quantias retidas.

Assim, mesmo havendo uma retenção superior em relação à quantia devida, desde que o substituto não tenha entregue mais do que reteve ao Estado, não poderá impugnar.

Na verdade, e não aprofundando muito esta questão, o sentido da lei acaba por se perceber, atribuindo-se o direito de impugnação à pessoa que realmente foi prejudicada com a situação ilegal, o substituído³⁸, e além disso, não se prevê que o substituto possa impugnar com fundamento numa retenção indevida pois, em princípio, a sua esfera jurídica não será afetada.³⁹

A propósito desta questão da impugnação dos atos de retenção na fonte, cumprimo-nos por ora observar os dois regimes distintos consagrados no artigo 132.º do CPPT, consoante seja o substituto ou o substituído a proceder à sua contestação.

Assim, nas situações em que o substituto entregou ao Estado mais do que aquilo que reteve, o n.º 2 deste art. 132.º impõe que, se no mesmo ano ocorrerem novas retenções no tocante ao mesmo sujeito passivo e quanto ao mesmo imposto, a entidade que efetuou

³⁸ Deste modo, salvaguarda-se o direito à impugnação contenciosa de atos lesivos.

³⁹ SOUSA, Jorge Lopes de (2011), *ob. cit.*, p. 416.

as entregas em quantia superior em prévias retenções terá de descontar nas retenções seguintes o imposto entregue a mais. Note-se, como refere o próprio art. 132º n.º 2, que o montante entregue em excesso só pode ser deduzido em retenções da mesma natureza.

Quer isto dizer, que não havendo novas retenções na fonte, só nessa hipótese, é que se torna possível ao substituto que realizou a entrega de montante superior à retenção, impugnar judicialmente os seus próprios atos.

Constate-se, que os n.ºs 3 e 6 da mesma norma (com remissão para o n.º 3 do artigo 131.º), impõem à entidade que procedeu a retenção (substituto), a apresentação de uma reclamação administrativa necessária antes da impugnação contenciosa, sempre que o motivo não for exclusivamente de direito e a retenção não tiver sido feita com base em orientações genéricas emitidas pela administração tributária competente, no prazo de 2 anos a contar do termo do ano em que foi feita a retenção. Logicamente, que nas situações *à contrário*, isto é, quando o fundamento for exclusivamente de direito e/ou a as retenções forem feitas com base em orientações genéricas emitidas pela AT, verificar-se-á uma desnecessidade de reclamar graciosamente, pelo que poder-se-á impugnar sem prévia reclamação administrativa.

Seja como for, poderão ser suscitadas aqui também, dúvidas de constitucionalidade análogas às que já se referiram anteriormente a propósito dos casos da autoliquidação.

Então, nas hipóteses em que foi entregue imposto a mais, o substituto encontra-se desprovido do mesmo, ou seja, a ação praticada apresenta efeitos lesivos para a sua esfera jurídica como consta do artigo 95.º, n.º 1, da LGT. Mais se acrescenta, que esta lesão intensifica-se ao longo do tempo se considerarmos que a privação de uma importância acentua com o prolongamento do período de indisponibilidade. Por essa razão, poderá surgir novamente a dúvida em relação à compatibilidade deste regime com o artigo 268.º, n.º 4, da CRP, que tutela o direito de impugnação contenciosa dos atos administrativos que afetem os direitos ou interesses legalmente protegidos dos administrados.

Decerto, e aproveitando o que já foi referido anteriormente no que concerne ao artigo 131.º do CPPT, também aqui não conseguimos verificar uma atuação da Administração Tributária que provoque efeitos negativos na esfera jurídica do contribuinte, bem como também não se observa qualquer ato administrativo, pelo menos

na aceção do artigo 148.º do CPA⁴⁰, ou seja, parece que estamos fora do domínio de proteção do n.º 4 do artigo 268.º da CRP.

Entretanto, o simples ato do pagamento excessivo feito pelo substituto, não faz com que surja um litígio que necessite de ser dirimido pelos tribunais, na medida em que a AT ainda não apreciou nem se pronunciou sobre esse pagamento, podendo até estar de acordo com a posição definida por aquele.

Com efeito, esta impossibilidade de aceder à via contenciosa de modo imediato, acaba por estar em concordância com a pretensão constitucional de otimizar o acesso aos tribunais de modo a garantir decisões em prazo razoável, presente nos n.ºs 1 e 4 do artigo 20.º da CRP.

De facto, neste contexto, e em linha com as considerações de JORGE LOPES DE SOUSA⁴¹, parece ser apropriado a aplicação do regime da reclamação administrativa necessária e, igualmente, o impedimento ao substituto de impugnar contenciosamente quando for possível deduzir a quantia paga a mais nas entregas subsequentes da mesma natureza a efetuar no ano do pagamento indevido (artigo 132.º, n.º 2, CPPT). Note-se, que nas situações em que for viável tal dedução, para além de se poupar os meios judiciais, estará em causa um modo à partida mais rápido de alcançar a satisfação da defesa dos direitos do substituto do que a impugnação contenciosa, estando assim justificada a sua ausência nestas condições. Quanto à constitucionalidade desta ausência, nada parece infringir os limites das disposições constitucionais na medida em que a compatibilidade com a sua razão de ser prevalece. Por outras palavras, o direito à impugnação de atos lesivos compreende-se como forma de assegurar a defesa de direitos ou interesses legalmente tutelados, isto é, nas hipóteses em que estes direitos puderem ser melhor acautelados por outros meios, não haverá necessidade de manter tal impugnação.

É importante frisar, que de acordo com o disposto no n.º 4 deste artigo 132º, tudo isto se aplica também aos casos em que o substituído tenciona impugnar a retenção na fonte efetuada pelo substituto, *salvo quando a retenção tiver a mera natureza de pagamento por conta do imposto devido a final*, pelo que se terá de diferenciar se a retenção foi efetuada a título definitivo ou com natureza de pagamento por conta.

⁴⁰ Cfr. Artigo 148º do Código de Procedimento Administrativo : (...) *consideram-se atos administrativos as decisões que, no exercício de poderes jurídico-administrativos, visem produzir efeitos jurídicos externos numa situação individual e concreta.*

⁴¹ SOUSA, Jorge Lopes de, *ob. cit.*, p. 419.

No primeiro caso, aplica-se exatamente o mesmo regime que se aplica ao substituído, pois igualmente aqui, a administração tributária não teve oportunidade de se pronunciar e, portanto, não havendo um litígio de relevância para se dirimir está fundamentada a obrigatoriedade de uma reclamação administrativa prévia. Portanto, o substituído que sofrer uma retenção na fonte a título definitivo indevida, pode apresentar impugnação judicial desde que previamente reclame graciosamente no prazo de dois anos.

Nesta linha, o **Acórdão do STA de 16.11.2016, processo 01487/13**⁴², fixou o entendimento que *nos casos em que a retenção na fonte não tem natureza de pagamento por conta, nomeadamente nos casos em que é feita a título definitivo, é aplicável à impugnação pelo substituído o mesmo regime previsto para o substituto, o que significa que o substituído que quiser impugnar a retenção na fonte reclamará graciosamente para o órgão periférico regional da Administração Tributária competente no prazo de 2 anos a contar do termo do prazo de entrega, pelo substituto, do imposto retido na fonte ou da data do pagamento ou colocação à disposição dos rendimentos, se posterior.*

Mais se acrescenta, que *mesmo nos casos em que a lei não obriga à prévia interposição de reclamação graciosa para viabilizar o acesso à via contenciosa de impugnação do acto de retenção na fonte — e que são os casos em que esta foi efectuada em conformidade com orientações genéricas emitidas pela administração tributária e a impugnação se restringe a matéria de direito (art. 131.º, n.º 3, ex vi, 132.º, n.º 6 do CPPT) — o contribuinte (substituído tributário) não fica sujeito, caso queira reclamar do acto de retenção na fonte, a apresentar a reclamação no prazo geral previsto no art. 70.º do CPPT (120 dias), podendo deduzi-la nos termos e prazo previstos nos n.ºs. 3 e 4 do art.º 132.º do CPPT (2 anos).*

Quer isto dizer, e saliente-se, que nos casos em que não há imposição legal de reclamar previamente, o sujeito passivo tem a possibilidade também de apresentar uma reclamação graciosa. Melhor dizendo, segundo JORGE LOPES DE SOUSA, seria inaceitável nos termos da constituição, que o sujeito passivo perdesse o direito de impugnar contenciosamente, uma vez que desconhecia a orientação genérica em causa (que não é obrigado a conhecer) e por conseguinte, decorresse o prazo da impugnação direta⁴³.

⁴² Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 16.11.2016, relatado por Pedro Delgado, no processo n.º 01487/13, disponível em www.dgsi.pt.

⁴³ Cfr. Artigo 132.º n.º 6 com remissão para o n.º 3 do artigo 131.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Por outro lado, no caso de se tratar de uma retenção na fonte com natureza de pagamento por conta, a doutrina diverge. Atendendo à lei, não se presume a possibilidade de o substituído impugnar a retenção na fonte, nos casos em que ela é realizada por conta do imposto final e, segundo FREITAS DA ROCHA, faz sentido que assim seja na medida em que o acerto será feito, com a liquidação final derivado do englobamento dos rendimentos anuais⁴⁴.

Todavia, parece-me que não se pode afastar a legitimidade do substituído poder impugnar estes atos de retenção, na medida em que eles apresentam impacto imediato na sua esfera jurídica e, por essa razão, devem ser tidos como lesivos no âmbito do art. 268.º, n.º 4, da CRP e art. 9.º, n.º 2, da LGT.

A par deste entendimento, observe-se o **Acórdão do STA de 15-05-2013, processo 0449/12**⁴⁵, que para além de referir o supra descrito, ainda acrescenta que *a possibilidade de impugnação judicial autónoma desse acto só faz sentido quando ainda não tenha sido praticado o acto de liquidação, pois, se este já foi efectuado, aqueloutro foi consumido por ele e o direito à tutela judicial efectiva (art. 20.º da CRP) fica plenamente assegurado pela possibilidade de impugnar a liquidação.*

Finalmente, como vimos, não obstante os pagamentos excessivos feitos por via da retenção na fonte virem a ser tidos em consideração no momento da liquidação final, a indisponibilidade dos montantes incorretamente retidos traduz-se num prejuízo autónomo para o devedor do tributo, expressamente previsto no artigo 95.º n.º 2, alínea a). A propósito, o entendimento feito por LOPES DE SOUSA, é que estas hipóteses deverão ser abrangidas no artigo 133.º referente aos pagamentos por conta, sendo essa previsão especial que justifica a ressalva realizada na parte final do n.º 4.⁴⁶

Porém, CASALTA NABAIS, espelha a opinião de que as retenções na fonte a título de pagamento por conta sejam enquadradas no regime do artigo 132.º do CPPT e não no artigo 133º do CPPT. De facto, defende que lhes sejam aplicadas as regras da impugnação das retenções na fonte previstas no regime do artigo 132.º, pois considera que o artigo 133.º diz respeito apenas às retenções na fonte em sentido estrito previstas no artigo 33.º da LGT)⁴⁷.

⁴⁴ ROCHA, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra Editora, p. 237.

⁴⁵ Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 15.05.2013, relatado por Francisco Rothes, no processo n.º 0449/12, disponível em www.dgsi.pt.

⁴⁶ SOUSA, Jorge Lopes de, *ob. cit.*, p. 422.

⁴⁷ NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, Coimbra, p. 361.

Na verdade, parece-me que a melhor interpretação desta questão, é a opinião de SERENA CABRITA NETO, que se baseia na aplicação do regime-regra, ou seja, a reclamação graciosa será facultativa, podendo o substituído optar por reclamar administrativamente ou seguir pela via judicial. A disposição do artigo 132.º prevê uma exceção, ou seja, a ressalva existente na parte final do n.º 4 do artigo 132.º do CPPT só poderá querer dizer que esta não se aplica nestes casos, sendo de aplicar, de maneira oposta, o regime-regra⁴⁸.

No que toca ao prazo, nas hipóteses em que não se prevê uma reclamação administrativa prévia necessária, a impugnação deve ser efetuada no prazo de três meses de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 102.º do CPPT, a contar do termo do ano em que ocorreu a retenção a impugnar.

⁴⁸ NETO, Serena Cabrita, *Contencioso... Vol.I, cit.*, p. 563.

2.3 IMPUGNAÇÃO EM CASO DE PAGAMENTO POR CONTA

Passemos agora, à análise de outro cenário em que a reclamação administrativa poderá também apresentar caráter previamente necessário à impugnação contenciosa – a impugnação em caso de pagamento por conta consagrada no artigo 133.º do CPPT.

Em primeiro lugar cabe-nos entender o conceito de pagamento por conta, conforme o previsto no artigo 33.º da LGT. Assim, consistem em pagamento por conta do imposto devido a final as entregas pecuniárias antecipadas que sejam realizadas pelos sujeitos passivos no período de formação do facto tributário.

Certo é, que o CPPT prevê, nos n.ºs 4 a 6 do artigo 86.º, a existência de outros pagamentos por conta, realizados após a formação do facto tributário, mas prévios à extração da dívida, ou no decurso do processo de execução fiscal (artigos 262.º, n.º 4 e 264.º, n.º 2, do CPPT). Todavia, para efeitos do 133.º do CPPT, apenas relevam os pagamentos por conta efetuados no período de formação deste facto⁴⁹.

Por outro lado, importa salientar da mesma forma, que os pagamentos por conta podem ser realizados por via da retenção na fonte, em que o pagamento é efetuado pelo substituto, seja como for, para efeitos do presente artigo 133.º do CPPT, apenas são enquadráveis os pagamentos por conta efetuados pelo próprio sujeito passivo.

Antes de mais, cumpre dizer-se que os pagamentos por conta são invariavelmente suscetíveis de impugnação judicial autónoma, quando o seu valor for fixado pela administração autónoma, com motivo em erro nessa fixação ou na não existência dos pressupostos de que depende a imposição de os realizar. Já quando nos deparamos com a hipótese em que é o próprio sujeito passivo a calcular o montante, só servirá como fundamento de impugnação contenciosa a não verificação dos pressupostos da existência da obrigação de efetuar tais pagamentos.

Todavia, parece que esta resolução não se coaduna com o disposto no artigo 95.º, n.º 2, alínea a), da LGT, em que se assume a capacidade de lesão dos atos de pagamento por conta, lesão essa que possibilita recorrer à via da impugnação contenciosa – artigos 268.º, n.º 4, da CRP e 9.º, n.º 2, da LGT.

Efetivamente, não obstante os pagamentos feitos a mais venham a ser considerados para efeitos da liquidação final, o não acesso aos montantes indevidamente retidos cria um desfavorecimento para o devedor do tributo. O mero facto de ter sido ele

⁴⁹ ARAÚJO, Marta Guimarães, Ricardo Azevedo GOMES e Susana PAULA, *ob. cit.*, Vida Económica, p. 230.

próprio a definir as quantias pagas não apaga o impacto lesivo dos pagamentos na sua esfera jurídica, preenchendo o pressuposto da qualificação como ato lesivo.

Com efeito, no que toca à harmonia legislativa, e no entender de JORGE LOPES DE SOUSA, não se poderá fundamentar a retirada do direito de impugnação contenciosa com o facto de os pagamentos por conta excessivos definidos pelo sujeito passivo poderem ser tidos em conta na liquidação final global respetiva ao ano em causa, na medida em que este fundamento valeria para a hipótese dos pagamentos excessivos terem sido determinados pela administração tributária, e, neste caso, garante-se a possibilidade de impugnação, posterior à reclamação graciosa⁵⁰.

Quanto ao n.º 2 deste artigo 133.º, o mais relevante na análise da questão central, veja-se que sujeita a oportunidade de impugnar contenciosamente à prévia reclamação graciosa.

Mais uma vez, aqui encontrar-se-á uma questão de constitucionalidade material similar às referidas a propósito dos casos onde se prevê uma sujeição à necessidade de reclamação prévia necessária, previstas como anteriormente referido, no artigo 131.º, n.º 1 e no artigo 132.º, n.º 3 do CPPT.

Decerto, que os pagamentos por conta inconvenientemente realizados criam uma perda para o contribuinte, impedindo-o de dispor dos montantes pagos, preenchendo-se desta forma a alínea a) do n.º 1 do artigo 95.º da LGT e conseqüentemente a consideração destes pagamentos como lesivos. Mais ainda, diga-se que a reclamação graciosa não afasta a lesão que o ato provoca, pois não modifica o estado em que se encontra o contribuinte que tenha feito o pagamento por conta indevido ou excessivo.

Note-se, que na circunstância do pagamento por conta ser definido e realizado pela administração tributária, estará em causa um ato de natureza administrativa praticado pela administração tributária, e por essa razão, tendo em conta a lesão imediata não tutelável por meios de impugnação administrativos, no entender de JORGE LOPES DE SOUSA⁵¹ e SERENA CABRITA NETO⁵², terá de se considerar inconstitucional a retirada da impugnação contenciosa imediata por não respeitar o artigo 268.º, n.º 4, da CRP.

Com efeito, a reclamação graciosa deste artigo 133.º parece só ser constitucionalmente admitida com carácter facultativo.

⁵⁰ SOUSA, Jorge Lopes de, *ob. cit.*, p. 426.

⁵¹ *Idem*, p. 427.

⁵² NETO, Serena Cabrita, *Contencioso... Vol.I, ob. cit.*, p. 563.

Mais se acrescenta, que consoante o n.º 4 deste artigo 133.º, a reclamação graciosa deverá ser decidida no prazo de 90 dias contados a partir da sua apresentação, pelo que, no caso de não pronúncia de uma decisão durante esse tempo, a reclamação considerar-se-á tacitamente deferida. Estamos perante uma exceção ao artigo 57º, nº 5, da LGT, segundo o qual a ausência de uma pronúncia por parte da administração tributária no prazo legal, faz presumir o seu indeferimento e não um deferimento tácito do pedido feito.

Por fim, ressalve-se o entendimento de Rui Duarte Morais no sentido em que acredita que este prazo e esta presunção de deferimento tácito advém, da índole provisória dos atos de pagamento por conta e da certeza de que a reclamação só terá efeito útil se for decidida com celeridade⁵³.

⁵³ MORAIS, Rui Duarte (2012), *ob. cit.*, p. 180.

III. CASO ESPECÍFICO DA CLÁUSULA GERAL ANTIABUSO

“De facto, esta figura pretende triunfar onde as restantes medidas essencialmente fracassaram – conseguir uma resposta dinâmica e constantemente atual aos eternamente inovadores contornos do planeamento fiscal abusivo.”

Gustavo Lopes Courinha - 2009

3.1. A LEI N.º 32/2019 DE 3 DE MAIO

Entrou em vigor no dia 4 de maio a lei que transpõe parcialmente para a ordem jurídica nacional a Diretiva que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno.

Trata-se de integrar no sistema fiscal português duas diretivas Anti Elisão Fiscal (uma de 2016 e outra de 2017 que a altera) que incluem medidas para tornar a tributação das sociedades mais eficiente, nomeadamente mecanismos anti abuso direcionados em particular às empresas multinacionais e a operações transfronteiriças.

No essencial, esta pretende implementar no sistema fiscal português, as iniciativas comunitárias ATAD (*Anti Tax Avoidance Directive*) 1 e 2, que reúnem o conjunto fundamental de medidas para tornar mais justa e eficiente a tributação dessas sociedades, consagrando mecanismos anti abuso orientados para o efeito.

O combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros⁵⁴ para países com baixa ou nenhuma tributação (estratégia conhecida pelo seu acrónimo em inglês - *Base Erosion and Profit Shifting – BEPS*) surge no âmbito da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), com o apoio político do G20, tendo em 2013 sido aprovado um plano de ação para contrariar este obstáculo. Este plano de ação identifica as ações necessárias para enfrentar a erosão da base tributária e a transferência de lucros, estabelece prazos para a implementação dessas ações e identifica os recursos necessários e a metodologia adequada para as implementar⁵⁵.

⁵⁴ A erosão da base tributável e transferência de lucros correspondem a estratégias de elisão fiscal que aproveitam as lacunas e assimetrias nas regras fiscais dos diversos países para transferir lucros de forma artificial para ordenamentos jurídicos com baixa tributação ou isenção de impostos.

⁵⁵ Mais informação sobre BEPS e os passos entretanto tomados no site da OCDE, disponível em www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm.

As diretivas supra mencionadas visam assegurar a implementação daquele plano na União Europeia, introduzindo *regras para prevenir a elisão fiscal por parte das empresas abordando desta forma a questão do planeamento fiscal agressivo no mercado comum da UE*, estabelecendo regras em quatro campos específicos: limitação dos juros; tributação à saída; regra geral antiabuso; sociedades estrangeiras controladas; regras relativas a assimetrias híbridas⁵⁶.

No que toca à transposição da matéria relativa a assimetrias híbridas que também faz parte desse conjunto de medidas europeias, esta irá ser feita mais tarde. O prazo de transposição dessas regras cessa dia 1 de janeiro de 2020⁵⁷.

Assim, a Lei n.º 32/2019 apresenta então como finalidade reforçar o combate às práticas de elisão fiscal, transpondo a Diretiva (UE) 2016/1164, do Conselho, de 16 de julho. Nesse pressuposto, o diploma altera a Lei Geral Tributária (LGT), o Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC).

A este propósito, é importante salientar que a noção de elisão fiscal provoca muita controvérsia, na medida em que se trata de um conceito abstrato em que o seu objeto não se encontra totalmente pacificado. Todavia, e ao encontro da posição da OCDE em relação a esta problemática, vale criticar posicionamentos que, previamente, apontam que a elisão fiscal (*tax avoidance*) deve ser entendida como inaceitável.⁵⁸

Nas palavras de CALVÃO DA SILVA, este conceito pode tratar-se de um fenómeno que:

se traduz num comportamento formalmente não contrário à lei, mas pelo qual se atinge resultado idêntico ao que esta visa(va) impedir. Por outras palavras: não se preenche a hipótese normativa, não surge a obrigação fiscal, mas o resultado económico é alcançado. Há um contorno da lei que permite ao contribuinte atingir efeitos equivalentes, sem ser tributado ou sendo-o mais favoravelmente⁵⁹.

⁵⁶ Informação disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/LSU/?uri=CELEX:32016L1164>.

⁵⁷ Millennium BCP - *Mais medidas de combate à elisão fiscal*, disponível em https://ind.millenniumbcp.pt/pt/geral/fiscalidade/Pages/atualidades_legais/2019/05/Mais-medidas.aspx.

⁵⁸ MERKS, P. *Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax planning*, INTERTAX, Vol. 34 – Kluwer Law Internacional, 2006

⁵⁹ CALVÃO DA SILVA, João Nuno, *Elisão Fiscal e Cláusula Geral Antiabuso*, in *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 66, Vol. II, Setembro de 2006.

A par deste entendimento, a OCDE entende que a elisão fiscal consiste numa conduta que vai ao encontro dos posicionamentos das autoridades tributárias e das finalidades da norma aplicável à situação em concreto, dado que acredita que o comportamento do contribuinte é *intra legem* (dentro da lei), mas não *secundum legem* (de acordo com a lei). Repara-se que esta problemática já não se sente no que toca ao conceito de evasão fiscal, pois este já se encontra devidamente definido, isto é, verifica-se quando estamos perante condutas ilegais que proporcionam uma diminuição da carga tributária de determinada operação⁶⁰.

Acrescente-se, que a mencionada diretiva se aplica a todos os contribuintes sujeitos ao imposto sobre as sociedades num ou mais Estados-Membros, *incluindo os estabelecimentos estáveis num ou mais Estados-Membros de entidades residentes para efeitos fiscais num país terceiro*⁶¹.

A questão central com que a presente lei agora nos ocupa, consiste na atualização que esta vem introduzir à LGT no âmbito da Cláusula Geral Antiabuso interna já consagrada em conjugação com o CPPT, quer no âmbito material em relação aos seus requisitos (artigo 38.º da LGT), quer no âmbito procedimental (artigo 63.º do CPPT).

Anteriormente, segundo a redação da lei antiga, o artigo 38.º, n.º 2, da LGT previa quatro requisitos de preenchimento cumulativo que uma conduta teria que observar para lhe ser aplicada a cláusula geral antiabuso:

São ineficazes no âmbito tributário os atos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente sem utilização desses meios, efetuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas.
(Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro)

⁶⁰ SANCHES, J. L. S., *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 3ª edição, p. 154.

⁶¹ Cfr. Art. 1.º da Diretiva (UE) 2016/1164.

Ora vejamos:

1. Haver um ato ou negócio jurídico;
2. Dirigido de forma essencial ou principal;
3. Cuja intenção principal seja a redução ou eliminação do momento temporal de impostos;
4. Por meios artificiosos ou fraudulentos;

Apreciando os mesmo, o TCA Sul no **Acórdão de 15-02-2011, processo 04255/10**⁶² categorizou-os da seguinte forma⁶³:

1. O elemento meio – relacionado com a forma utilizada, ou seja, com a prática de certos atos ou negócios dirigidos, essencial ou principalmente, à diminuição, eliminação ou diferimento temporal de impostos;
2. O elemento resultado – o qual visa a vantagem fiscal como objetivo da atividade do contribuinte, sendo esse, a diminuição, eliminação ou diferimento temporal de impostos;
3. O elemento intelectual – relacionado com a motivação fiscal do contribuinte, portanto, com o facto dos atos ou negócios pelo mesmo realizados serem essencial ou principalmente direcionados ao resultado que é a vantagem fiscal;
4. O elemento normativo – relacionado com a reprovação normativo-sistemática da vantagem obtida, portanto, o contribuinte atua com manifesto abuso das formas jurídicas (art. 63º, nº 2, do CPPT);

A consequência jurídica, uma vez preenchidos os pressupostos, consistia na ineficácia no âmbito tributário do ato ou negócio em causa, efetuando-se a tributação nos termos normais, como se não tivessem sido produzidas quaisquer vantagens fiscais.

Atualmente, com a entrada da Lei 32/2019 de 3 de maio, e com a aprovação do Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de dezembro, a redação do art. 38º da LGT passa a ser a seguinte:

⁶² Cfr. Acórdão do TCA de 15-02-2011, Processo nº 04255/10, relator Eugénio Sequeira.

⁶³ Cfr. COURINHA, Gustavo Lopes (2009), *A Cláusula Geral Antiabuso no Direito Tributário*, Almedina, pp. 163-197.

As construções ou séries de construções que, tendo sido realizadas com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que frustre o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável, sejam realizadas com abuso das formas jurídicas ou não sejam consideradas genuínas, tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes, são desconsideradas para efeitos tributários, efetuando-se a tributação de acordo com as normas aplicáveis aos negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica e não se produzindo as vantagens fiscais pretendidas.

Quer isto dizer, que a Administração Tributária poderá aplicar a cláusula geral antiabuso às construções realizadas cujo a finalidade principal ou uma das finalidades principais seja a obtenção de uma vantagem que frustre o objeto do direito fiscal (melhor dizendo, propicie uma menor tributação). Além disso, é necessário que essa construção seja realizada com abuso de formas jurídicas ou então, não sejam consideradas genuínas tendo em conta os factos e circunstâncias relevantes.

Desde logo, ao passo que a anterior redação da norma se referia a *atos ou negócios jurídicos*, a CGAA passa a ser aplicável a *construções ou série de construções*. Este novo conceito não é bem definido pelo legislador, sendo que este apenas refere que uma construção pode ser constituída por mais de uma etapa ou parte⁶⁴.

Mais acrescenta o n.º 3 do artigo 38.º da LGT, que uma construção ou serie de construções não será considerada *genuína* se não for realizada por *razões económicas válidas* que reflitam a substância económica.

Com efeito, a tributação faz-se de acordo com as normas aplicáveis aos negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica e não se produzindo as vantagens fiscais pretendidas.

É de referir igualmente que o artigo 38.º da LGT passa a dispor que, nas situações em que tenha resultado a não aplicação de retenção na fonte com carácter definitivo ou uma redução do montante de imposto retido a título definitivo, deve-se considerar que a vantagem fiscal se verificou na esfera do beneficiário efetivo do rendimento, tendo em conta os atos que correspondam à substância ou à realidade económica em causa. No

⁶⁴ SCHWALBACH, Teresa Pala (2019), *Publicações Sérvulo*, disponível em: <https://www.servulo.com/pt/investigacao-e-conhecimento/ATAD-Express-3-alteracoes-clausula-geral-anti-abuso/6717/>

momento em que a entidade portuguesa é sujeita a proceder à entrega de imposto retido na fonte tenha ou devesse ter (colocando o ónus da prova no contribuinte e não na AT) conhecimento da construção ou série de construções, a AT tem legitimidade para exigir a esta entidade o imposto que se demonstre estar em falta. Esta regra pretende mitigar a arbitragem fiscal internacional, designadamente em matéria de localização de dívida financeira (que originam juros) e/ou ativos intangíveis (que permitem a cobrança de *royalties*)⁶⁵.

Importa salientar ainda, uma vez que a presente lei (Lei n.º 32/2019) decorre de uma diretiva comunitária, que todos os casos em que se tenha de interpretar se estamos perante uma situação de abuso ou não, irão ser julgados pelo TJUE, tendo este o poder de criar regras interpretativas das cláusulas gerais através de jurisprudência.

Como dito anteriormente, esta nova lei não atualizou apenas o âmbito material da cláusula geral antiabuso, mas também o seu procedimento previsto no artigo 63.º do CPPT.

Desde o início, que a aplicação da cláusula geral anti abuso acarreta delicados problemas, nomeadamente jurídico-constitucionais relacionados com a incerteza jurídica e possível violação da autonomia privada dos contribuintes.

Atendendo à particular sensibilidade da questão, o legislador fiscal estabeleceu um procedimento próprio e especial para a aplicação das normas anti abuso, previsto no artigo supra mencionado.

Assim, de modo a acautelar a segurança jurídica do contribuinte, segundo o n.º 7 do referido preceito, a aplicação das disposições anti abuso tem de ser *prévia e obrigatoriamente autorizada (...) pelo dirigente máximo do serviço ou pelo funcionário em quem ele tiver delegado essa competência*.

Garante-se ainda, nos n.ºs 4 e 5, o direito de audição prévia do contribuinte, devendo este ser exercido no prazo de 30 dias a contar da notificação do projeto de aplicação da disposição anti abuso ao contribuinte.

Neste sentido, a Lei n.º 32/2019 vem aditar ao presente procedimento um dever de fundamentação acrescido, estipulando duas alíneas adicionais ao n.º 3 do artigo 63.º do CPPT.

⁶⁵ ALMEIDA, Júlio, *Jornal Económico Easy Tax* – disponível em: <https://easytax.jornaleconomico.pt/nova-clausula-geral-anti-abuso>.

Com efeito, neste momento a fundamentação do projeto e da decisão de aplicação da disposição anti abuso deve incluir necessariamente⁶⁶:

1. a descrição da construção ou série de construções que foram realizadas com abuso das formas jurídicas ou que não foram realizadas por razões económicas válidas que reflitam a substância económica;
2. demonstração de que a construção ou série de construções foi realizada com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal não conforme com o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável;
3. a identificação dos negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica, bem como a indicação das normas de incidência que se lhes aplicam;
4. a demonstração de que o sujeito passivo sobre o qual recairia a obrigação de efetuar a retenção na fonte, ou de reter um montante de imposto superior, tinha ou deveria ter conhecimento da construção ou série de construções, quando aplicável.

Finalmente, e como ponto central de análise do próximo capítulo, temos o aditamento do nº 11 que impõe previamente à impugnação da liquidação de tributos, uma reclamação graciosa.

Atualmente, debate-se muito sobre esta questão, levando a inúmeras possibilidades de resposta e justificação para tal aditamento, sem que nenhuma pareça satisfazer na totalidade o espírito das reclamações graciosas obrigatórias. Importa, então, analisar esta problemática.

⁶⁶ Cfr. Artigo 63.º do CPPT atualizado.

3.2 ADITAMENTO PROCESSUAL NA CLÁUSULA GERAL ANTIABUSO | ANÁLISE CRÍTICA

Permitimo-nos desde já adiantar que se considera desnecessária, burocrática e contrária ao princípio da simplicidade, a obrigatoriedade de reclamação graciosa prévia à impugnação judicial, atualmente constante do número 11 do artigo 63.º do CPPT, introduzindo uma nova etapa processual na defesa dos interesses do contribuinte.

Na verdade, como vimos, a reclamação graciosa é, por norma, facultativa, havendo, todavia, situações em que mesma é necessária, devidamente explanadas no capítulo II deste trabalho.

E, em todas essas situações de reclamação graciosa necessária, há, de facto, uma necessidade de submeter previamente à apreciação da entidade administrativa as razões e argumentos do contribuinte, de forma a possibilitar à entidade administrativa, *in casu*, a Autoridade Tributária e Aduaneira, analisar os factos e enquadramento jurídico que lhe permitam, sem intervenção judicial, retificar ou anular o ato lesivo do contribuinte, uma vez que não teve oportunidade de o ouvir previamente.

São, por exemplo, os casos de autoliquidação, pagamentos por conta ou retenções na fonte, onde, claramente, face a um eventual erro praticado pelo contribuinte, sem intervenção da Autoridade Tributária e Aduaneira, não faria, de facto, sentido que fossem acionados meios judiciais, sem dar oportunidade à Autoridade Tributária e Aduaneira de ouvir e analisar os argumentos do contribuinte.

Louva-se essa solução legislativa que contribui para evitar conflitualidade desnecessária, libertando os Tribunais para as situações em que claramente as posições da Autoridade Tributária e Aduaneira e do contribuinte só podem ser decididas por uma entidade judicial, ou seja os Tribunais Administrativos e Fiscais, ou um Tribunal Arbitral, nos casos em que é possível recorrer aos mesmos⁶⁷.

Todavia, nenhuma razão se vislumbra para a introdução no processo de aplicação da CGAA da reclamação graciosa necessária.

Desde logo, quer o legislador comunitário, quer o legislador nacional, não aduzem qualquer argumento válido para esta alteração legislativa. Consultados os preâmbulos dos respetivos diplomas, nenhuma razão de natureza processual ou outra é invocada para tal alteração, o que não surpreende, uma vez que, de facto, não existe qualquer motivo de

⁶⁷ Cfr. Decreto-Lei 10/2011 de 20 de janeiro, com a última alteração introduzida pela Lei nº 119/2019 de 18 de setembro.

segurança jurídica ou de necessidade de ouvir previamente o órgão administrativo decisor que não estivesse já consagrado.

Na verdade, o processo de aplicação da CGAA, já previa, e continua a prever, que a aplicação da disposição antiabuso, depende de prévia audição do contribuinte – artigo 63.º, n.º 4, do CPPT, a apresentar no prazo de 30 dias – artigo 63.º, n.º 5, do CPPT, no qual o contribuinte pode apresentar as provas que entender pertinentes - artigo 63.º, n.º 6, do CPPT, ou seja, prova documental e testemunhal.

Ora, perante a obrigatoriedade de audição prévia do contribuinte, a ser apreciada pelo dirigente máximo do serviço ou de funcionário no uso de poderes delegados - artigo 63.º, n.º 7, do CPPT – tem o órgão decisor oportunidade de analisar e apreciar todos os argumentos e razões que o contribuinte invoque para obstar à aplicação da CGAA, pelo que não se compreende que, perante a decisão da Autoridade Tributária e Aduaneira de aplicar a CGAA, já depois de ter analisado todos os argumentos do contribuinte, se obrigue o contribuinte a repetir argumentos que serão novamente apreciados e decididos pela mesma entidade.

Não há qualquer razão para presumir que a mesma entidade tenha duas posições diferentes perante os mesmos factos e, na realidade, assim não acontece, verificando-se que, invariavelmente, a decisão de aplicação da CGAA é mantida, sendo a reclamação graciosa indeferida expressa ou tacitamente – vide artigo 57.º da LGT, e 106.º do CPPT.

Só com o indeferimento da reclamação graciosa, poderá o contribuinte, recorrer aos meios contenciosos, através de impugnação judicial a interpor no Tribunais Administrativos e Fiscais, para fazer valer a sua posição, tendo finalmente ao seu alcance a possibilidade de ver a sua pretensão analisada por uma entidade isenta, imparcial e não sujeitas aos deveres hierárquicos que regem a atuação da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Atrasa-se assim, injustificadamente, a submissão dos interesses do contribuinte à apreciação de um órgão jurisdicional, com enormes custos para este.

Na verdade, não só é conhecida a enorme pendência processual junto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, como, não tendo a reclamação graciosa efeito suspensivo automático no ato de liquidação que resulte da aplicação da CGAA, o contribuinte está posto na necessidade de solicitar a suspensão do processo executivo prestando garantia através de um dos meios admissíveis – artigo 199.º do CPPT – ou, se preencher os respetivos requisitos, solicitar a sua dispensa – artigo 52.º, n.º 4, da LGT –

situação que terá aplicação residual, não sendo acessível a um número muito significativo de contribuintes.

Parece assim, ter sido o móbil da consagração da reclamação graciosa necessária no procedimento de aplicação da CGAA, não uma qualquer necessidade de permitir uma melhor análise dos argumentos do contribuinte – já vimos que essa garantia estava já acautelada através do exercício da audição prévia – mas apenas o de criar mais uma etapa no processo de decisão final do litígio, atrasando artificialmente a submissão da questão aos Tribunais e aumentando exponencialmente o tempo de tal decisão, com graves custos para o contribuinte.

Assim, não podemos deixar de considerar que a atual opção legislativa resultante da Lei n.º 32/2019, de 3 de maio, transpondo para o nosso ordenamento jurídico a Diretiva (UE) 2016/1164, do Conselho, de 16 de julho resulta mais de uma opção política e de gestão processual, do que de uma necessidade substantiva e de defesa dos interesses dos contribuintes. Nesta medida, não consideramos que se tenha contribuído para uma melhor defesa dos interesses em causa, quer do Estado, quer do contribuinte, pelo que nos atrevemos a considerar que a consagração da reclamação graciosa necessária no procedimento de aplicação da CGAA não deveria ter sido introduzida no ordenamento jurídico português.

V. CONCLUSÃO

No decurso desta investigação, tentámos entender e demonstrar se existiria, de facto, algum fundamento ou razão de ser para a obrigatoriedade da reclamação prévia à impugnação judicial, no âmbito da cláusula geral antiabuso, introduzida pela Lei nº 32/2019, e atualmente consagrado no nº 11 do artigo 63.º do CPPT.

Analisámos, brevemente, o espírito legislativo em torno do princípio da impugnação unitária, bem como a natureza facultativa da reclamação administrativa, apresentando-se, em regra, como uma alternativa à impugnação contenciosa direta posta à disposição do contribuinte.

Proseguimos com uma contextualização e análise normativa das exceções relevantes à regra geral da não obrigatoriedade de reclamação administrativa, explorando ao pormenor caso a caso, e, tentámos depreender a lógica que fundamenta a imposição de uma reclamação administrativa nessas hipóteses, para, depois, afunilarmos o presente estudo para o regime da cláusula geral antiabuso.

Assim, concluímos, que o aditamento no processo de aplicação da cláusula geral antiabuso da reclamação administrativa necessária acaba por ser, como já se disse e salvo melhor opinião, desnecessário e responsável por um atraso na submissão da questão aos tribunais provocando enormes custos ao contribuinte, não melhorando a defesa dos interesses em causa, quer do Estado, quer do contribuinte.

Note-se, também, que o presente trabalho se limitou a esta concreta questão, mas que os ceticismos e as incertezas que esta nova Lei levantam poderão não findar por aqui.

VI. BIBLIOGRAFIA E FONTES DOCUMENTAIS

Doutrina

ALMEIDA, Júlio (2019), *Jornal Económico Easy Tax*

Disponível em <https://easytax.jornaleconomico.pt/a-nova-clausula-geral-anti-abuso>

ARAÚJO, Marta Guimarães, Ricardo Azevedo GOMES e Susana PAULA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Vida Económica

BULCÃO, Gonçalo, José Ramos VIDAL e Maria João MENEZES (2015), *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Coimbra: Edições Almedina;

CALVÃO DA SILVA (2006), João Nuno, *Elisão Fiscal e Cláusula Geral Antiabuso*, in *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 66, Vol. II, Setembro de 2006;

COURINHA, Gustavo Lopes (2009), *A Cláusula Geral Antiabuso no Direito Tributário*, Abril de 2009 reimpressão da edição de Maio de 2004, Edições Almedina.

MERKS, P. (2006), *Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax planning*, *INTERTAX*, Vol. 34 – Kluwer Law Internacional;

MORAIS, Rui Duarte (2012), *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Edições Almedina;

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, Edições Almedina, 11ª Edição;

NETO, Serena Cabrita e Carla Castelo TRINDADE (2019), *Contencioso Tributário, Vol. I: Procedimento, Princípios e Garantias*, Coimbra: Edições Almedina;

RIBEIRO, Nuno Cerdeira (2014), *O Controlo Jurisdicional dos Actos da Administração Tributária*, Coimbra: Edições Almedina;

ROCHA, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra Editora

SANCHES, J. L. S., *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 3ª edição;

SCHWALBACH, Teresa Pala (2019), *Publicações Sérvulo*

Disponível em: <https://www.servulo.com/pt/investigacao-e-conhecimento/ATAD-Express-3-alteraces-clausula-geral-anti-abuso/6717/>

SOUSA, Jorge Lopes de (2011), *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Vol.I*, Áreas Editora;

SOUSA, Domingos Pereira de (2013), *Direito Fiscal e Processo Tributário*, Coimbra Editora

WEB

Millenium BCP - Mais medidas de combate à elisão fiscal,

Disponível em:

https://ind.millenniumbcp.pt/pt/geral/fiscalidade/Pages/atualidades_legais/2019/05/Mais-medidas.aspx

Jurisprudência Citada

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 06.02.2013, relatado por Francisco Rothes, no processo n.º 0989/12

Disponível em: www.dgsi.pt;

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 05.12.2012, relatado por Pedro Delgado, no processo n.º 0186/12

Disponível em: www.dgsi.pt;

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 23.06.2010, relatado por Dulce Neto, no processo n.º 01032/09

Disponível em: www.dgsi.pt;

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 410/2015, de 19.11.2015, relatado pelo Conselheiro João Pedro Caupers, no processo n.º 592/14

Disponível em: www.dre.pt;

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 06.06.2012, relatado por Lino Ribeiro, no processo n.º 0233/12

Disponível em: www.dgsi.pt;

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 29.09.2004, processo n.º 585/04,

Disponível em: www.dgsi.pt;

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 21.05.2008, relatado por António Calhau, no processo n.º 863/07

Disponível em: www.dgsi.pt;

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 31.05.2006, relatado por Almeida Lopes, no processo n.º 026622

Disponível em: www.dgsi.pt;

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 12.03.2014, relatado por Isabel Marques da Silva, no processo n.º 01916/13

Disponível em: www.dgsi.pt;

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 29.10.2014, relatado por Dulce Neto, no processo n.º 01502/12

Disponível em: www.dgsi.pt;

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 16.11.2016, relatado por Pedro Delgado, no processo n.º 01487/13

Disponível em: www.dgsi.pt;

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 15.05.2013, relatado por Francisco
Rothés, no processo nº 0449/12

Disponível em: www.dgsi.pt;

Acórdão do TCA de 15-02-2011, Processo nº 04255/10, relator Eugénio Sequeira;

Disponível em: www.dgsi.pt;