



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

O Princípio da Boa-fé nos Benefícios Fiscais

António Pedro Diogo Alves Albuquerque

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2019



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

O Princípio da Boa-fé nos Benefícios Fiscais

António Pedro Diogo Alves Albuquerque

Sob orientação do Professor Doutor Tomás Cantista Tavares

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2019

Só até onde chegue a tolerância do texto e a elasticidade do sistema é que o intérprete se pode resolver pela interpretação que dê à lei um sentido mais justo e mais apropriado às exigências da vida.

Manuel de Andrade

Agradecimentos

Aos meus pais, essencial suporte na minha vida em todos os aspetos.

À Luísa, por estar sempre do meu lado, o meu pilar emocional.

Aos meus amigos e colegas, pelos conselhos e fonte de motivação para alcançar esta etapa.

Ao Professor Doutor Tomás Cantista Tavares pelo apoio e conselhos na elaboração da dissertação.

À Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa pelos melhores ensinamentos prestados no Mestrado.

À Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, a minha *alma mater*.

RESUMO

O tema da nossa dissertação designa-se por: O Princípio da Boa-fé nos Benefícios Fiscais. Explanamos, nos primeiros capítulos, a manifestação deste princípio em diferentes ramos do Direito, dando ênfase no Direito Fiscal, seguindo para uma vertente de análise jurisprudencial e crítica. Aqui entra a outra parte do nosso tema: os benefícios fiscais. O foco centra-se nas isenções em sede de IVA, sendo necessário dedicarmos um pequeno capítulo a explicar o conceito e vários tipos. Analisamos ainda, por ser uma parte integrante do valor a pagar pelo imposto devido, a questão dos juros compensatórios e indemnizatórios. Com esta obra, esperamos poder dar um contributo e destaque a um princípio que está cada vez mais presente na relação jurídica tributária, sendo um dos mais importantes princípios integrantes do ordenamento jurídico português. Apesar de ser um princípio que tem de ser observado por ambas as partes, aqui elucidamos e tentamos explanar a proteção que o contribuinte/sujeito passivo necessita num meio de complexidade técnica do mundo fiscal.

Realçamos, em tom de conclusão, que não há ainda muitos contributos doutrinários acerca da temática da nossa dissertação, permitindo-nos comprovar que se trata de um assunto, não só presente, como de futuro no mundo jurídico.

Palavras-chave: Princípio da boa-fé; Direito fiscal; Benefícios Fiscais; Isenções; Jurisprudência; Impostos; Juros compensatórios e indemnizatórios

ABSTRACT

The subject of our master's dissertation is: The Principle of Good Faith in Tax Benefits. In the first chapters, we analyze and explain how this principle manifests itself in the different branches of Law, emphasizing in Tax Law. After, a jurisprudential and critical analysis is made – where we added another part of our theme: tax benefits. As our main focus is the VAT exemptions, it's important to dedicate a small chapter explaining the concept and its different types. We also analyze another part of the tax payment (in case, its lack) – compensatory interests and late payment interest referring to indemnity. With our dissertation we hope to contribute and enhance one of the most important principles of Portuguese jurisdiction. Despite being a principle of both parts

in legal relationship, we highlight and try to explain the need for the protection of taxable person/taxpayers in the complex and technical world of tax.

Lastly, we conclude our theme it's not yet a well researched topic in the Portuguese legal doctrine. Therefore, it's safe to say, this is a legal matter, not only of the present, but of the future of the legal world.

Keywords: *Good-faith Principle; Tax Law; Tax Benefits; Exemptions; Jurisprudence; Taxes; Compensatory Interests and late payment interests referring to indemnity*

ÍNDICE

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS.....	10
INTRODUÇÃO	12
O PRINCÍPIO DA BOA-FÉ	14
1. No Direito Civil	14
2. No Direito Administrativo e Constitucional	15
i. No Direito Administrativo	15
ii. No Direito Constitucional	16
O PRINCÍPIO DA BOA-FÉ NO DIREITO FISCAL.....	18
1. O princípio da Boa-fé e a sua violação	18
2. As particularidades do Direito Fiscal.....	20
3. O princípio da boa-fé na Jurisprudência do STA.....	23
BENEFÍCIOS FISCAIS.....	24
1. Conceito	24
2. Tipos de benefícios fiscais	25
i. Isenção	25
ii. Tipos de isenções	25
iii. Isenção em sede de IVA.....	25
iv. Renúncia à Isenção.....	26
3. Extinção dos benefícios	26
O PRINCÍPIO DA BOA-FÉ EM SEDE DE BENEFÍCIOS FISCAIS: ANÁLISE JURISPRUDENCIAL E CRÍTICA.....	27
1. Ac. CAAD Proc. 14/2018-T	27
i. Resumo do Caso:.....	27
ii. Certificados de renúncia à isenção.....	28
iii. A questão do princípio da confiança, no âmbito do princípio da boa-fé.	29

iv. Conclusão.....	30
2. Ac. CAAD Proc. 248/2018-T	30
i. Resumo do caso:.....	30
ii. Concluindo a exposição do caso	31
iii. A resposta às questões	32
iv. Conclusões	34
v. A decisão:.....	35
vi. Questões retiradas:	35
JUROS	36
1. Juros Compensatórios	37
2. Juros indemnizatórios:	38
4. Enquadramento dos Acórdãos	39
i. Proc. nº14/2018-T.....	39
ii. Ac. Proc. 248/2018-T.....	39
CONCLUSÕES	41
BIBLIOGRAFIA	43
i. LIVROS	43
ii. REVISTAS	46
JURISPRUDÊNCIA	47

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

Ac. – Acórdão

Acs. – Acórdãos

Al. – Alínea

Art. – Artigo

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CC – Código Civil

Cfr. – Conforme

Cit.por. – Citado por

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CPP – Código dos Contratos Públicos

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CPT – Código de Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

DL – Decreto-Lei

Et.al. – *Et. Alia* (entre outros colaboradores)

Ibid. – *Ibidem* (na mesma obra)

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

Nº. – Número

Op.cit. – Opus citatum (da obra citada)

p. – Página

pp. – Páginas

Proc. – Processo

RITI – Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias

RJAT – Regime Jurídico da Arbitragem Tributária

RRIIOBIM – Regime da Renúncia à Isenção do IVA nas Operações Relativas a Bens Imóveis

STA – Supremo Tribunal Administrativo

STJ – Supremo Tribunal de Justiça

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

vd. – *Vide*

vg. – *Verbi Gratia* (Por exemplo)

INTRODUÇÃO

A disciplina do Direito tem por função dar uma orientação e regulação de inúmeros parâmetros da vida de uma sociedade, de um país, e de todos os seus intervenientes. Estabelece limites ao *modus* de interação entre as pessoas¹, e delimita as consequências que esses atos poderão implicar através de normas de conduta impostas. Sendo transversal nos vários contextos de vida, tem vários ramos, e está presente em muitos momentos dos quais, por vezes, não relevamos. E um desses momentos consubstancia-se na expressão de uso corrente “estar de boa-fé”. Associa-se a essa expressão a ideia de alguém que não agiu com dolo, com más intenções nas suas ações, no estabelecimento de relações jurídicas e negócios jurídicos. Como sabemos, o Direito é constituído não apenas por normas, mas também princípios. O princípio da boa-fé é um deles. Consagrado constitucionalmente e presente em diversa legislação específica relativa aos diferentes ramos do Direito, este princípio surgiu no tempo do Direito Romano, no campo do Direito Civil.²

Já entrando na nossa dissertação, o princípio da boa-fé no Direito Fiscal encontra expressão na LGT e CPPT, mas não sob a forma de princípio autonomizado na legislação, estando inserido de uma forma mais subtil³. Como referimos, encontra-se consagrado na Constituição tratando-se de um princípio orientador e inserido nos princípios fundamentais. Significa isto que a sua violação pode originar vícios que levam à anulação dos atos que enfermem da sua não observação. E é nesse campo, que centramos o nosso estudo: procedemos a uma análise jurisprudencial de casos em que a interpretação casuística leva a diferentes conceções, cujas consequências também serão diferentes.

Damos foco sobretudo ao contribuinte/sujeito passivo. Este tem cada vez mais um papel ativo e presente nos procedimentos tributários, mormente no procedimento de liquidação. Porém, tratando-se de normas e procedimentos de complexidade técnica, a sua interpretação e integração da respetiva situação pode levar a incorreções. Nessas situações, poderá surgir a Administração Fiscal, impondo liquidações adicionais. É nesse

¹ Aqui o vocábulo pessoas é entendido de forma ampla, sejam singulares ou coletivas.

² No capítulo I da nossa dissertação procedemos à análise e do surgimento deste princípio em diversas matérias do Direito, desde o Civil ao Constitucional.

³ Exercemos este estudo no capítulo II.

momento que é importante realçar e observar o cumprimento dos princípios fundamentais orientadores da forma de atuar dos diferentes elos da relação jurídica.

Analizamos também, por ser no seio de Isenções em sede de IVA que expomos os dois casos de decisão arbitral que nos ocupa grande parte da nossa dissertação, os Benefícios Fiscais.

E aqui cumpre-nos exercer uma **delimitação negativa**: o foco do nosso estudo centra-se no princípio da boa-fé, sobretudo no Direito Fiscal, no campo do procedimento tributário e na jurisprudência. Pensamos ser este o tema mais relevante e que nos ocupa maior destaque na dissertação, passando a ser o assunto principal de análise. Os Acs. arbitrais tratam de isenções de IVA, e nesse seguimento dedicamos um capítulo sobre os benefícios fiscais, e dentro desses centramo-nos sobretudo nessas isenções. Não abordamos outros tipos de benefícios fiscais. Decidimos também não exercer uma análise comparativa do nosso tema com outros ordenamentos jurídicos, cingindo-nos ao ordenamento jurídico português.

O nosso último capítulo versa sobre os juros compensatórios e indemnizatórios, componente importante da decisão do tribunal visto fazer parte do pagamento que terá de ser exercido.

Concluimos com algumas questões que fomos levantando ao longo da dissertação.

O PRINCÍPIO DA BOA-FÉ

1. No Direito Civil

A Boa-fé no Direito Civil começa ainda no Direito Romano. Vem do termo *fides*⁴ que depois mais tarde se juntou ao adjetivo *bona*. A situação de tutela jurídica nesta altura caracterizava-se por *actios*, ações – uma fórmula dirigida ao juiz onde, caso se provassem determinados factos, poderia haver condenação. Como estas *actiones* se baseavam em leis expressas, era um esquema demasiado rígido, incapaz de inovar e de se adaptar a novas circunstâncias sociais da evolução, quer das vivências Romanas, quer do império que se alargava. Foi assim que, em situações particulares, o pretor começou a conceder as *actios* sem base legal expressa – assentava na *fides* precedido do prefixo *bona*, formando a *bona fides*, atendendo-se a padrões de justiça, lealdade, honorabilidade e fidelidade à palavra.⁵

Depois, evoluindo para os nossos tempos e para o nosso ordenamento jurídico, no Código Civil de 1966 surgiu a boa-fé, consagrando as vertentes objetiva e subjetiva. Nas palavras de CORDEIRO, A.M., “ Num aparente paradoxo que só a natureza cultural do Direito permite explicar, pode assim afirmar-se que o Código português foi o que mais longe levou as potencialidades históricas da boa-fé; para tanto, aproveitou as lições de História e de Ciência do Direito Universal”⁶.

Assim, a boa-fé é um instituto pertencente aos princípios fundamentais do direito português, sendo uma das bases do direito privado, sobretudo o direito civil⁷.

Trata-se de um conceito indeterminado, tendo dois polos distintos que referimos anteriormente: boa-fé objetiva e boa-fé subjetiva. A primeira, diz respeito a algo exterior que é imposto a uma pessoa, surge como um conjunto de regras que uma pessoa não pode ultrapassar nas suas ações, e a segunda diz respeito ao conhecimento, ou desconhecimento, de um facto ou circunstância⁸ por parte de um sujeito, ou seja, é um estado do sujeito. Encontramos estes afloramentos em vários arts. dispersos pelo Código

⁴ Havia a *fides*-poder existente na relação entre o *patronus* e o *ciens*; a *fides*-promessa, consistia na não quebra de palavra dada; *fides*-externa aplicada na relação entre os povos vencidos ao poder de Roma. Cfr. CORDEIRO, A.M., “Tratado de Direito Civil Português”, Vol. I Parte Geral, tomo I, 2ª edição, Almedina, (2000), p.223.

⁵ Um dos expoentes máximo era a *usucapio* (deu origem ao nosso usucapião, presente no art. 1287º e ss. do CC), onde seria aplicado apenas a quem não tivesse a intenção consciente de prejudicar outrém. Cfr. CORDEIRO, A.M. *Ibid.* p.223.

⁶ Op.cit. p. 227

⁷ Cfr. CARVALHO, J.M., “Os Limites à Liberdade Contratual”, Almedina (2016), p. 125.

⁸ V.d.CORDEIRO, A.M., “Da boa-fé no Direito Civil”, Almedina (1985),p. 24.

Civil. A boa-fé objetiva é vista como um limite a alguns princípios, tais como a autonomia privada⁹, liberdade contratual^{10 11}, e em contacto com outros institutos, tais como a responsabilidade pré-contratual¹², abuso de direito¹³, alteração das circunstâncias¹⁴. A boa-fé subjetiva¹⁵ envolve uma ausência de culpa, desconhecendo o que ocorreu¹⁶.

De referir um princípio consagrado na CRP que tem uma concretização e uma ligação da boa-fé: princípio da tutela da confiança. Os seus pressupostos vêm do Direito Civil: existência de uma situação de confiança; justificação plausível que tenha provocado essa mesma confiança; criação de uma crença, um investimento de confiança; frustração da confiança por parte de quem a gerou inicialmente¹⁷.

Sintetizamos com palavras de MONTEIRO, A.P.¹⁸: “ (...) o princípio da boa-fé se ajusta a – e contribui para – uma visão do direito em conformidade com a que subjaz ao Estado de Direito Social dos nossos dias, intervencionista e preocupado por corrigir desequilíbrios e injustiças, para lá de meras justificações formais.”

2. No Direito Administrativo e Constitucional

i. No Direito Administrativo

A Administração Pública tem como “princípio motor”¹⁹ a prossecução do interesse público²⁰. E para que o consiga, a conduta a operar necessita do auxílio de outros

⁹ Vg. 243º, 956º, 1687º/3 do CC.

¹⁰V.d. MONTEIRO, A.P. “Cláusula Penal e Comportamento Abusivo do Credor”, p. 502 cit.por. CARVALHO, J.M, op.cit. p. 125.

¹¹ Cfr. Ac.STJ Proc.06B722, de 23-03-2006 e no Ac. STJ Proc.07B4772, de 07-02-2008.

¹² 227º/1 CC: “Quem negocia com outrem para conclusão de um contrato deve, tanto nos preliminares como na formação dele, proceder segundo as regras da boa-fé, sob pena de responder pelos danos que culposamente causar à outra parte”.

¹³ 334º CC: “É ilegítimo o exercício de um direito, quando o titular exceda manifestamente os limites impostos pela boa-fé, pelos bons costumes ou pelo fim social ou económico desse direito”.

¹⁴ 437º/1 CC: “Se as circunstâncias em que as partes fundaram a decisão de contratar tiverem sofrido uma alteração anormal, tem a parte lesada direito à resolução do contrato, ou à modificação dele segundo juízos de equidade, desde que a exigência das obrigações por ela assumidas afecte gravemente os princípios da boa-fé e não esteja coberta pelos riscos próprios do contrato”.

¹⁵ Vg. arts. 119º/3, 243º/2, 1260º/1, 291º/3, 1648º/1, 612º/2.

¹⁶ Boa-fé subjetiva psicológica e ética. A primeira diz respeito ao puro desconhecimento de um certo facto, era o conceito presente nos tempos da *bona fides*; o segundo, que é aquele que encontramos no Direito português vigente, trata-se de um desconhecimento não culposo. Cfr. CORDEIRO, A.M., “Tratado ...”, p. 229-231.

¹⁷Cfr. MIRANDA, J. /Rui Medeiros, “Constituição Portuguesa Anotada”, Tomo III, Coimbra Editora (2007), p.576. e CORDEIRO, A.M., “Tratado...” p. 235 ss. Nas palavras de CORDEIRO, A.M., entre estes pressupostos há um “sistema móvel”: se um destes faltar, não significa que deixe de haver tutela de confiança. Essa lacuna pode ser compensada por uma maior intensidade de outro(s).

¹⁸ “Teoria Geral do Direito Civil”, 4ª edição, Coimbra Editora (2012), p.124.

¹⁹ Vd. AMARAL, D.F. et.al. “Curso de Direito Administrativo” vol. II, 4ª edição, Almedina (2018), p. 32.

²⁰ Vd.a fabulosa dissertação de doutoramento de SOARES, R. “Interesse Público, Legalidade e Mérito”, Coimbra (1955).

princípios constitucionalmente consagrados, entre eles o da boa-fé (art. 266º/2 da CRP e 10º do CPA²¹). A *ratio* de publicar, de forma autónoma, este princípio na lei foi para uniformizar e sustentar um sentimento de confiança e tornar a atuação da Administração Pública mais previsível²². Este preceito reconhece a necessidade recíproca da existência, na relação jurídica que se estabeleça entre os intervenientes Administração Pública e particulares, de um dever pautado por este princípio²³.

Aplicando aos casos de que cuidamos mais à frente, nas palavras de AMARAL, D.F.²⁴, “ (...) [a Administração] não pode querer culpar o particular por atitudes que ela própria o autorizou a tomar (...) ”.

Nas manifestações do princípio da boa-fé destacam-se a tutela da confiança e a conformidade material das condutas com os objectivos da ordem jurídica²⁵. Tenta-se, assim, combater o formalismo de modo a que a substância prevaleça sobre a forma quando chegue o momento do decisor actuar.

ii. No Direito Constitucional

Acrescentado pela revisão constitucional de 1997, o princípio da boa-fé está hoje enquadrado (juntamente com outros) como parte dos princípios fundamentais do Direito, e até do regime dos direitos fundamentais (18º/2 CRP), no art. 266º da CRP, - “Aplicam-se a toda a Administração Pública e a todas as formas de actividade administrativa”²⁶. Este conjunto de princípios que abrange todo o Direito, são “princípios ético-jurídicos”²⁷ e permitem a realização do “direito como direito”²⁸.

A prossecução do interesse público é visto como o “norte da administração pública”²⁹.(Não esquecer também que a Administração, na ocasião de violar um destes

²¹ “1- No exercício da atividade administrativa e em todas as suas formas e fases, a Administração Pública e os particulares devem agir e relacionar-se segundo as regras da boa-fé.

2- No cumprimento do disposto no nº. anterior, devem ponderar-se os valores fundamentais do Direito relevantes em face das situações consideradas, e, em especial, a confiança suscitada na contraparte pela atuação em causa e o objetivo a alcançar com a atuação empreendida”, art. 10º CPA.

²²Cfr. AMARAL, D.F. *et.al.*, Código do Procedimento Administrativo Anotado, p.47., cit. por. AMARAL D.F.,”Curso...”, p.118.

²³ Cfr. QUADROS, F., et al., “Comentários à revisão do Código do Procedimento Administrativo”, Almedina (2016), p.39.

²⁴ “Curso...” p. 120.

²⁵ Vd. FERREIRA DE ALMEIDA, F.A.M.L “Direito Administrativo”, Almedina, (2018) p.129.

²⁶ MIRANDA, J. /Rui Medeiros op.cit. p. 558.

²⁷ Ibid. p.558.

²⁸ Cfr. NEVES, C., “O Direito Hoje e com que Sentido? – O Actual Problema da Autonomia do Direito”, p. 64. cit. por. MIRANDA, J. /Rui Medeiros op.cit. p. 558.

²⁹ Cfr.SOUSA, M.R./André Salgado Matos, “Direito Administrativo, vol. I, 2ª edição, Dom Quixote (2006) p. 201.

princípios fundamentais está constitucionalmente obrigado e incorre em responsabilidade civil – 22º CRP³⁰.) O princípio a que dedicamos o nosso tema, ao estar consagrado na Constituição, permite que se afastem soluções legais expressas que o violem³¹. A este propósito, Jorge Miranda defende que podemos estar perante a observância deste princípio no exercício de poderes discricionários e vinculados³², sendo possível tutelar situações decorrentes de um ato posteriormente considerado ilegal, geradas numa base de confiança, entendida como legítima ou justificável.

Fazendo-se novamente referência a um dos principais responsáveis pela consagração constitucional da boa-fé, o princípio da tutela da confiança está postulado no art. 2º do diploma constitucional³³. Os pressupostos da tutela da confiança vêm do Direito Civil. Outro princípio associado é o princípio da segurança jurídica, materializado no princípio da proteção da confiança. Tal como GOMES, J.J.C., analisa³⁴, “A segurança e a protecção jurídica exigem, no fundo (1) fiabilidade, clareza, racionalidade e transparência dos actos de poder; (2) de forma que em relação a eles o cidadão veja garantida a segurança nas suas disposições pessoais e nos efeitos jurídicos dos seus próprios actos”. O que quer dizer que o interessado deve poder confiar e não ser surpreendido (sobretudo negativamente) quando os efeitos que esperava e que tudo indicava que fossem acontecer sejam contrários e o afete na sua esfera jurídica. Para além de que as normas que interpreta terão de conter elementos suficientemente bem construídos, claros, com disciplina suficientemente densa e com uma medida constitutiva de conduta para a administração.³⁵ O enfoque deste princípio relativamente a atos da administração³⁶ realça uma vez mais a salvaguarda que é necessário observar ao princípio de boa-fé³⁷.

³⁰ Art. 22º: “O Estado e as demais entidades públicas são civilmente responsáveis, em forma solidária com os titulares dos seus órgãos, funcionários ou agentes, por acções ou omissões praticadas no exercício das suas funções e por causa desse exercício, de que resulte violação dos direitos, liberdades e garantias ou prejuízo para outrem.”

³¹ MIRANDA, J. /Rui Medeiros op. cit. p. 575.

³² Em posição contrária, vd. Ac. STA, 2ª secção, Proc.017626 de 26-10-1994.

³³ Art. 2º: “A República Portuguesa é um Estado de direito democrático, baseado na soberania popular, no pluralismo de expressão e organização política democráticas, no respeito e na garantia de efectivação dos direitos e liberdades fundamentais e na separação e interdependência de poderes, visando a realização da democracia económica, social e cultural e o aprofundamento da democracia participativa.”

³⁴ “Direito constitucional e Teoria da Constituição”, 7ª edição, Almedina, p.257.

³⁵ Cfr. CANOTILHO, J.J.G. *Ibid.*, p. 258.

³⁶ Cujo principio da segurança jurídica segue na ideia de força de caso decidido e imutabilidade –, CANOTILHO, J.J.G., *op.cit.*, p.266.

³⁷ *Ibid.* p.266.

O PRINCÍPIO DA BOA-FÉ NO DIREITO FISCAL³⁸.

1. O princípio da Boa-fé e a sua violação

O princípio da Boa-fé, na legislação tributária, encontra-se presente no art. 55º da LGT³⁹. Não está expressamente previsto através de um artigo autónomo como um princípio que deve orientar a atuação dos intervenientes – ao contrário do que encontramos no CPA e na Constituição onde está claramente como um princípio orientador dos atores jurídicos. Ele estabelece-se como um limite à atuação da Administração na prossecução do seu fim primacial – interesse público. Apesar disso, está observado em outros arts.: 59º, 68º, 68º-A, 75º do mesmo diploma⁴⁰. Apenas salientar de que forma aparece inserido nos arts. referidos: a) no art. 59º, aparece vertido numa presunção de atuação por parte dos particulares e administração fiscal, inserido no princípio de colaboração; b) o art. 68º diz respeito às informações vinculativas acerca da situação tributária dos sujeitos passivos em matérias, v.g. dos benefícios fiscais. Esse pedido é formulado aos dirigentes do serviço, havendo um prazo para que seja notificado sobre essa mesma informação vinculativa (até 150 dias). No caso de esse prazo não ser respeitado, havendo uma interpretação plausível e de boa-fé da lei por parte do contribuinte, este ficará limitado na responsabilidade, limitando-se à dívida do imposto; c) no art. 68º-A apresentando uma interpretação plausível e de boa-fé, não lhe são aplicadas as orientações genéricas retroativamente; d) no art.75º as declarações presumem-se de boa-fé.

Através deste princípio, a Administração não se pode aproveitar de possíveis erros ou omissões que os sujeitos passivos ou contribuintes possam cometer – por ausência de conhecimento técnico e específico. Por exemplo, através da omissão quando esteja perante um sujeito menos capaz; quando preste informações inexatas ou incompletas, ou quando age de forma contraditória em relação à informação que prestou previamente; quando a atuação da administração leve a que o particular aja de forma contrária aos próprios direitos e interesses consagrados na lei e na constituição⁴¹. Nem pode, também,

³⁸ Já na obra XAVIER, A., “Manual de Direito Fiscal I”, Faculdade de Direito de Lisboa (1981), p. 147 o autor entendia que este princípio se podia aplicar na relação creditícia entre contribuinte e Fisco.

³⁹ “A administração tributária exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários.” – Art.55º LGT.

⁴⁰ Também no CPPT encontramos uma alusão à atuação de boa-fé por parte do contribuinte – art. 48º.

⁴¹Cfr. MACHADO, J. E. M., /Paulo Nogueira da Costa, “Manual de Direito Fiscal – Perspectiva Multinível, Almedina (2016) pp.484 e 485.

em virtude da observância destes comportamentos presumir que essa conduta tem um intuito de fraude/evasão fiscal.⁴²

Como sabemos, a Administração está vinculada à lei pelo princípio da legalidade⁴³. Mas com a consagração constitucional e na lei tributária do princípio da boa-fé (ainda que não seja de forma expressa), a sua atuação tem de estar em sintonia com este princípio (e todos os outros elencados no art. 55º da LGT e 266º CRP). Sendo aquele princípio limitado por estes, quando estivermos perante a violação de um deles, haverá vício de violação de lei⁴⁴. Alguma doutrina, nomeadamente AMARAL, D.F., defende que o vício de violação de lei não só acontece no exercício de poderes vinculados⁴⁵, como também no exercício de poderes discricionários⁴⁶.⁴⁷ Todavia alguma Jurisprudência do STA costuma referir que o princípio da Legalidade sobrepõe-se a qualquer outro princípio no seio dos atos vinculados, havendo apenas vício autónomo de violação de lei no exercício

⁴² Cfr. MACHADO, J. E. M., /Paulo Nogueira da Costa, *Ibid.* pp.484,485.

⁴³ Art. 8º da LGT.

⁴⁴ Cfr. CAMPOS, D.L., et.al., “Lei Geral Tributária Comentada e Anotada”, 3ª edição, Vislis (2003) pp.236-237.

Nas mesmas pp. saliente-se ainda um parágrafo que nos parece sintetizar aquilo que estamos a abordar: “(...) a administração tributária deverá abster-se de concretizar os comandos legais quando, em face das particularidades do caso, não se verificarem as razões de interesse público que justificam a sua actuação ou quando se produza um resultado manifestamente injusto, devendo, em qualquer caso, na restrição dos direitos individuais, ao estritamente necessário para assegurar os fins que visa, não tratar discriminatoriamente os administrados, nem frustrar as expectativas que a sua actuação neles tenha gerado”.

⁴⁵ Nos casos em que a Administração decide de forma diversa do que está estabelecido na lei, ou então não decide quando a lei manda decidir. Vd. AMARAL, D.F., “Curso...” p. 352.

⁴⁶ Quando sejam infringidos os princípios constitucionais: imparcialidade, igualdade, justiça, proporcionalidade, boa-fé, entre outros.

A violação de lei pode ter várias modalidades: a) falta de base legal, ou seja, quando há a prática de um acto administrativo sem que a lei autorize essa prática; b) erro de direito cometido pela administração na interpretação, integração ou aplicação de normas jurídicas; c) o conteúdo do ato administrativo ser incerto, ilegal ou impossível; d) o mesmo que a al. anterior, mas em relação ao objeto; e) a inexistência ou ilegalidade dos pressupostos (quer sejam de facto quer sejam de direito), relativamente ao conteúdo ou ao objeto do ato administrativo; f) ilegalidade de elementos acessórios incluídos pela Administração no conteúdo do ato; g) qualquer outra ilegalidade do ato insuscetível de ser enquadrada em outro vício – carácter residual deste vício. Cfr. AMARAL, D.F., “Curso...” p.353.

⁴⁷ A mesma ideia encontramos nos autores da obra CAMPOS, D.L., et.al., “Lei Geral...”, p. 239.

Em AMARAL, D.F., et.al. “Código do Procedimento Administrativo Anotado”, 2ª edição, Almedina, p.35.. aborda-se a questão da violação do princípio da igualdade e proporcionalidade onde, a consequência de vício de violação de lei, é conhecida mesmo no seio dos poderes discricionários, revelando a ideia de que não é exclusivo.

de poderes discricionários^{48 49}. CAMPOS, D. L., é da opinião de que, mesmo estando perante poderes vinculados, princípios como o da boa-fé (entre outros) são integrantes do Direito, devendo ser aplicados⁵⁰. Este autor, tal como outros⁵¹, defende a ideia de olhar para o princípio da boa-fé como um limite à atividade de cariz discricionário por parte da Administração, mas também como princípio orientador da relação Administração-administrados. Partilhamos da mesma opinião.

2. As particularidades do Direito Fiscal

No domínio do Direito Financeiro, encontramos 3 grandes vetores: o direito das receitas, o direito das despesas e o direito da administração ou gestão financeira. No campo do direito das receitas, encontramos, entre outros, o direito tributário. Este divide-se em 2 sectores: Direito das taxas e contribuições, e o Direito Fiscal⁵².

É considerado como sendo um ramo do Direito Administrativo⁵³. É neste campo de normas disciplinadoras que o Estado e demais entidades públicas exercem, coativamente (através dos impostos), ou mediante uma contraprestação (taxas), um poder de obtenção

⁴⁸No Ac. do STA, 2ª secção Proc.017626 de 26-10-94 refere-se que, na prossecução dos interesses a seu cargo, a Administração está sujeita ao princípio da legalidade, mas também ao da boa-fé de forma a impedir a atuação de forma a enganar o particular. E refere ainda que este princípio só assume relevo no campo dos poderes discricionários, visto que no seio do campo legal o respectivo ato será legal ou não, consoante respeite ou não o quadro da lei. Aborda ainda a possibilidade de, no caso de violação do princípio da boa-fé, existir o dever de indemnizar o lesado (existindo a responsabilidade extracontratual), mas já não a anulação do ato porque praticado em sede de poder legal, apresenta-se vinculado à lei aplicável no caso concreto.

No Ac. do STA, 2ª Secção. Proc. 016771 de 13-12-1995, assinala-se o mesmo entendimento em relação aos vícios de lei resultarem da violação de um princípio (neste caso concreto foi o da igualdade) – só nos casos em que a Administração atua no exercício de um poder discricionário.

⁴⁹ Apenas ressaltar uma breve distinção entre atos vinculados e atos discricionários: no primeiro caso, a administração tributária apenas tem a tarefa de subsumir a um caso concreto os pressupostos de aplicação da norma que foram fixados em termos absolutos; no segundo caso o legislador elabora os traços gerais e essenciais da aplicação da norma e do regime jurídico, concedendo a liberdade (a tal discricionariedade) ao agente aplicador, – administração tributária no caso – para exercer escolhas e decisões. Cfr ROCHA, J. F., “Lições de Procedimento e Processo Tributário”, 6ª edição, Almedina (2018) pp.34-35.

⁵⁰ Cfr. CAMPOS, D.L., / Susana Soutelinho, “Direito do Procedimento Tributário”, Almedina (2013) p. 82. Concretiza ainda esta ideia: “(...) por aplicação do princípio da confiança, se a Administração Tributária prestou ao contribuinte uma informação errada num certo sentido, mesmo que ilegal, não poderá comportar-se de modo diverso, se o contribuinte tiver confiado”. E o mesmo autor refere ainda a questão de que deverá haver lugar a indemnização do contribuinte no caso de a indicação ser ilegal e este sofrer danos. Vd. CAMPOS, D.L., / João da Costa Andrade, “Autonomia Contratual e Direito Tributário (A Norma Anti-Elisão)”, Almedina (2008), p. 47.

⁵¹ Vd. BOTELHO, J.M.S., et.al. “Código do Procedimento Administrativo anotado e comentado”, 5ª edição, Almedina (2002) p.119.

⁵² NABAIS, J.C., “Direito Fiscal”, 8ª edição, Almedina (2015), pp.32 e 33.

⁵³ AMARAL, D.F. refere que é um ramo especial do Direito Administrativo “(...) porque contém normas de direito público que regulam de modo específico a organização, o funcionamento e o controlo jurídico de setores importantes para a Administração pública estadual, como são a administração financeira e administração fiscal” – AMARAL, D.F., et.al. “Curso de Direito Administrativo vol.I, 4ª edição, Almedina, (2015), p.

de receitas essenciais para a gestão tributária e de complemento social estruturante da sociedade. Nas palavras de SOUSA, D.P.,⁵⁴ este ramo do Direito dedica-se ao estudo das relações jurídicas do imposto e dos seus princípios jurídicos que o acompanham em todas as fases de criação, modificação ou extinção dos impostos. É o Direito Fiscal que tutela a relação jurídica estabelecida entre o credor da receita estadual e o obrigado tributário. Está presente nas suas fases de vida – lançamento (determinação da matéria coletável), liquidação, cobrança (ou pagamento).

Um ponto importante que queremos salientar: o pensamento existente quando se elabora uma norma jurídica tem, com certeza, uma *ratio* que, por diversas vezes, não é tão linear e transparente como deveria ser. Em terrenos jurídico-tributários isso costuma acontecer. XAVIER, A.,⁵⁵ alertava para a existência de um princípio (“brocardo”, nas palavras do autor): *in dubio contra fiscum*. Para ele não se trata de uma regra de interpretação, mas sim de uma regra de decisão. Trata-se de um princípio que obriga a Administração fiscal a investigar e a fazer prova dos factos, comparando a sua natureza análoga com o *in dubio pro reo* no processo penal. MORAIS, R.D.,⁵⁶ aborda esta questão, explicando que quando haja dúvida sobre os factos (acerca da existência e quantificação do facto tributário), essa dúvida não deve prejudicar o contribuinte, mas sim, ser valorada a favor. Portanto, querendo afirmar que as declarações e outros documentos apresentados pelo contribuinte são falsos, é necessário que a administração fiscal o prove⁵⁷. Este brocardo encontra-se nos actuais arts.59º/2 e 75º/1 da LGT.

O Direito Fiscal, para o contribuinte, é muitas vezes associado a uma obrigação quase vital – pagar impostos⁵⁸. E tal como muitas obrigações, esta não é encarada com muita alegria, ignorando muitas vezes os fins necessários para que aqueles são utilizados, permitindo a existência do *Welfare State*. Voltando ao nosso tema, é um ramo do Direito onde existe uma crescente privatização do sistema, uma crescente participação do cidadão em todo o processo até chegar ao pagamento do imposto devido. Sobretudo na liquidação, deixou-se, algumas vezes, o encargo ao particular⁵⁹ – autoliquidação. Acontece que os termos jurídico-tributários não são de fácil perceção e interpretação. No caso dos

⁵⁴ “Direito Fiscal e Processo Tributário”, 1ª edição, Coimbra Editora, p.17.

⁵⁵ Op.cit. p.172.

⁵⁶ “Manual de Procedimento e Processo Tributário”, Almedina (2012) p. 32.

⁵⁷ O mesmo autor ressalva ainda a existência de uma norma, e por conseguinte uma presunção, em contrário.

⁵⁸ De recordar aqui uma frase de Benjamin Franklin: “Neste mundo nada é certo, excepto a morte e os impostos”.

⁵⁹ Em sentido amplo.

benefícios fiscais, é fundamental que se percebam os pressupostos para que possam usufruir destes incentivos concedidos pela lei.

Pegando num desses momentos, antes da reforma dos anos oitenta, a liquidação⁶⁰, mormente a competência tributária cujo âmbito diz respeito à administração ou gestão dos impostos, cabia à administração fiscal, mas hoje é uma tarefa que se divide entre esta e os particulares. Estes estão cada vez mais envolvidos neste procedimento, o que tem conduzido a uma acentuada privatização⁶¹ da administração ou gestão dos impostos: evoluiu-se para um modelo de liquidação onde a administração se limita a uma intervenção eventual *a posteriori*, controlando a atuação dos particulares. Passou-se de um “Estado supervisor”, para uma situação onde a administração fiscal uma função passiva, estando os particulares a ocupar o polo ativo desta relação (v.g., no IVA, é o próprio sujeito passivo a realizar a liquidação). Neste momento o apuramento do imposto, antes exercido pela administração com base na informação que dispunha, é exercido por intermédio da declaração de rendimentos entregue pelo sujeito passivo/contribuinte. Aquela deixou de aplicar normas de imposição ou tributação (nas palavras de NABAIS, C., fiscalização *ex ante*) para fiscalizar essa mesma aplicação pelos particulares. Estas tarefas entregues a empresas pode levar a uma oneração de direitos e liberdades fundamentais, implicando custos e afetando importantes meios humanos, técnicos e materiais. Não estando preparadas para essa função como, funcionalmente e organicamente a administração fiscal está, podem surgir problemas complexos de interpretação e aplicação de normas legais⁶². Na fase de cobrança, também se tem assistido a essa privatização - crescente entrega deste procedimento de cobrança do imposto a empresas ditas “externas” à relação com o respectivo contribuinte⁶³.

Para além desta questão da autoliquidação, o Direito Fiscal apresenta uma especial complexidade e tecnicidade. Embora os diplomas legais sejam elaborados de modo a que sejam possíveis de leitura para o homem-médio, a verdade é que este papel ativo dos particulares sem estarem preparados para tal, leva a recorrentes situações de liquidações

⁶⁰ Os actos de liquidação são vinculados. Cfr. AMARAL, D.F., “Curso...”, vol.II p. 66; NABAIS, C., op.cit. p.301: “Constitui um acto administrativo exequível, executivo, semi-executório e que, atento o seu carácter, por um lado, estritamente vinculado e, por outro lado, largamente massificado...”.

⁶¹ Ideias presentes em NABAIS, C., *Ibid.*, pp.241,295 e 326-329 ; MORAIS, R. D., op.cit. pp.11 e 196.

⁶² Como veremos nos exemplos jurisprudenciais, é evidente a complexidade que as normas legais apresentam para os particulares, sujeitos tributários que não estão preparados por natureza para essa função.

⁶³ Vg. CTT, SIBS, etc.

adicionais, ocorrendo, como MORAIS, R. D., explica⁶⁴, o papel corretor da AT numa intervenção *a posteriori*.

3. O princípio da boa-fé na Jurisprudência do STA

Em jeito de evidenciar o papel do princípio da Boa-fé nas decisões em matéria fiscal, expomos aqui algumas decisões em que isso ficou evidente (para além da análise aprofundada efectuada no capítulo IV, de dois acórdãos arbitrais em sede de Benefícios Fiscais): Ac. STA, 2ª secção, Proc. 0589/11, de 06-07-2011; Ac. do STA, 2ª secção Proc. 089/12 de 15-02-2012; Ac. do STA. Proc. 0753/11 de 21-09-2011, entre outros⁶⁵.

⁶⁴ Op.cit. p.196: “(...) o lançamento e liquidação administrativos, propriamente ditos, só acontecem quando o sujeito passivo incumprir com os seus deveres de entrega de declarações (não entregou as declarações a que estava obrigado, mesmo depois de ser expressamente notificado para o fazer) ou quando, posteriormente, se vem a verificar que o apuramento da situação tributária por ele efetuado não foi correto.”

⁶⁵ Neste primeiro Ac. utilizam-se os pressupostos que permitem, atendendo às circunstâncias concretas do caso, concluir que houve violação do princípio da boa-fé: “(...) uma actuação de um sujeito de direito que crie a confiança, quer na manutenção de uma situação jurídica, quer na adoção de outra conduta; uma situação de confiança justificada do destinatário da actuação de outrem; a efetivação de um investimento de confiança (ou seja, o desenvolvimento de ações ou omissões, que podem não ter tradução patrimonial, na base da situação de confiança); onexo de causalidade entre a atuação geradora de confiança e a situação de confiança, por um lado, e entre a situação de confiança e o investimento de confiança, por outro; a frustração da confiança por parte do sujeito jurídico que a criou”. *In casu* tratando-se de uma compensação de créditos, conclui-se que o ato de compensação da dívida exequenda operada pela AT, ao abrigo do disposto no Art. 89º do CPPT, na pendência de impugnação, após a garantia prestada ter caducado (mas sem que, dadas as circunstâncias concretas, tivesse anteriormente sido ordenada a notificação da recorrente para, querendo, prestar nova garantia), padece de ilegalidade por violação do princípio da boa-fé, como bem decidiu a sentença recorrida.

No Ac. do STA, 2ª secção Proc. 089/12 de 15-02-2012, onde se decidiu que o ato de compensação de crédito por iniciativa da administração tributária, após a oportuna apresentação de requerimento para prestação de garantia e antes da sua apreciação, viola o princípio da boa fé que deve presidir à atividade administrativa (Art. 6.º-A do CPA à data da legislação aplicável, agora art. 10º), porque frustra a legítima expectativa de apreciação da pretensão, ancorada no princípio da decisão.

Porém, no Ac. do STA, 2ªsecção, Proc. 0753/11 de 21-09-2011, é utilizado como critério para a decisão o princípio da boa-fé, mas no caso concreto não foi provada a sua violação e, portanto, não padece de ilegalidade.

Um exemplo de um comportamento ativo que se manifestou numa informação errada dada ao particular é o caso exposto na obra de SILVA, I. M., “Dever de correcta notificação dos meios de defesa ao dispor dos contribuintes, boa-fé e protecção da confiança”, Revista Direito e Justiça- Ano XIV – Tomo II, da Faculdade de Direito da Universidade Católica, Universidade Católica Portuguesa (2000), acerca do Ac.do STA, 2ª secção, Proc. 024382 de 17-05-2000: o contribuinte recebeu uma errada indicação, por parte da administração, do meio de defesa a utilizar e o tribunal de 1ª instância julgou procedente a exceção de caducidade do direito de impugnação por si exercido e absolveu a Fazenda Pública. Este tribunal entendeu que a recorrente apenas poderia impugnar a 2ª avaliação no prazo de 90 dias, não poderia reclamar, tendo o direito caducado pelo facto do prazo estar já esgotado à data da interposição da impugnação.

O facto de ter sido erradamente informado pela administração não o poderá impedir de exercer os seus meios de defesa – este é a querela central. No 22º do CPT (Código de Processo Tributário – atual CPPT, art. 37º) é possibilitada ao interessado a notificação nos termos correctos prescritos por lei. Ou seja, a administração tem a obrigação de informar nos termos e prazos definidos por lei, evitando que a situação de incumprimento seja da sua responsabilidade. Tratando-se de uma decisão cujo resultado seria intolerável para o interessado, surgiu assim, por iniciativa legislativa na criação do Código de Procedimento e Processo Tributário, o art. 37º/4 (DL nº433/99, de 26-10: “No caso de o tribunal vier a reconhecer como estando errado o meio de reacção contra o ato notificado indicado na notificação, poderá o meio de reacção adequado ser ainda exercido no prazo de 30 dias a contar do trânsito em julgado da decisão judicial”).

É notório o esforço para implementar pressupostos identificativos da violação deste princípio: i.) o princípio da boa-fé, influenciado pela vertente da tutela da confiança, protege os sujeitos jurídicos contra atuações imprevisíveis, sem aparente justificação, por parte daqueles com quem estabelecem uma relação jurídica; ii.) Por parte da administração, existem comportamentos referentes à tutela da confiança: existência de um comportamento gerador de confiança; a existência de uma situação de confiança; um investimento de confiança que se efetivou; frustração da confiança por parte de quem a gerou. Havendo a sua violação o estado pode ser responsável por indemnizar o lesado⁶⁶.

BENEFÍCIOS FISCAIS

1. Conceito

Os Benefícios Fiscais enquadram-se numa noção ampla de desagravamentos fiscais.⁶⁷ São consideradas medidas de carácter excecional, tutelando interesses públicos extrafiscais cuja relevância seja superior ao da própria tributação que impedem, visando a prossecução de objetivos económicos e sociais, justificando assim a sua natureza excecional⁶⁸. São consideradas despesas, sendo derogatórios da disciplina ordinária do imposto⁶⁹, podendo ser dos princípios da igualdade e generalidade da tributação por não contemplar uma igualitária tributação dos sujeitos passivos⁷⁰. Em relação à sua aplicação podem ser automáticos ou dependentes de reconhecimento⁷¹. O processo de reconhecimento encontra-se regulado no CPPT⁷².

o STA concede provimento dizendo que pelo facto de aquele meio estar indicado expressamente na notificação que recebeu, apesar de o prazo ter expirado, deve ser considerado tempestivamente apresentada a impugnação. O CPPT só entrou em vigor a partir de 2000, portanto à partida não poderia ter sido utilizado para solucionar a questão central do objecto do Ac. Dito assim, a ordem jurídica consentia que o contribuinte tivesse visto o seu direito de impugnação afectado por erro na informação prestada quanto aos meios de defesa? Não nos parecia sensato. A decisão tomada teve por base os princípios constitucionais da boa-fé e tutela da confiança, evitando uma situação muito desfavorável para o contribuinte.

No Ac. do STA, 2ª secção, Proc. 01943/13 de 04-02-2014, a atuação da AT, por criar uma expectativa no contribuinte ,mas que depois não se verificou, havendo prejuízo para o requerente, foi considerada ilegal por violação do princípio da boa-fé.

⁶⁶Ideia presente no Ac. do STA, 2ª secção Proc.017626 de 26-10-94.

⁶⁷ Neste conceito encontramos as não sujeições tributárias e os benefícios fiscais. Cfr. NABAIS, C., p. 390.

⁶⁸ Ibidem,p.390; Art. 2º do EBF (DL nº215/89, de 01-07); Cfr. PEREIRA, M. H. F., “Fiscalidade”, 5ª edição, Almedina (2014) pp.412-414

⁶⁹ NABAIS, C., op.cit. p. 391;

⁷⁰ Vd. PAIVA, C. / Mário Januário, “Os Benefícios Fiscais nos Impostos sobre o Património”, Almedina (2014) p.69.

Ac. TCA Sul Proc. 08259/14 de 05/02/2015 classifica como “factos que estando sujeitos a tributação, são impeditivos do nascimento da obrigação tributária ou, pelo menos, de que a mesma surja em plenitude.”

⁷¹ Art. 5º: Os primeiros resultam imediata e diretamente da lei e os segundos necessitam de atos posteriores (através de ato administrativo, ou por acordo entre as partes)

⁷²Art. 65º. O reconhecimento depende da iniciativa dos interessados, sendo necessário verificar os pressupostos do reconhecimento.

2. Tipos de benefícios fiscais

Existem vários tipos: isenções, reduções de taxas, deduções de matéria coletável e coleta, amortizações, etc. Todos devem obedecer ao princípio da igualdade de modo a não comprometer a concorrência – art.6º EBF. Dedicamos a nossa atenção apenas a um tipo – isenções.

i. Isenção

As isenções⁷³ não se confundem com as situações de não tributação, exclusão de imposto⁷⁴, pois naquelas o facto tributário está sujeito a imposto numa fase inicial, mas depois de preenchidos os pressupostos, encontra uma isenção de imposto motivado por lei⁷⁵.

ii. Tipos de isenções

Podemos ter isenções: totais ou parciais⁷⁶; objetivas, subjetivas ou mistas⁷⁷; temporárias ou permanentes⁷⁸.

iii. Isenção em sede de IVA

O IVA é um imposto onde as relações jurídicas entre sujeitos passivos permitem a liquidação do imposto relativo à operação em causa, e deduzir o imposto suportado a montante para a realização da mesma operação. Porém em casos de isenção isso pode não se verificar: As isenções simples caracterizam-se pela não liquidação do imposto na operação a que se refere, e na não dedução daquele que foi suportado anteriormente. Segundo NABAIS,C., esta isenção afeta a neutralidade do IVA⁷⁹. Encontramos exemplos vertidos nos arts. 9º e 53º do CIVA⁸⁰.

⁷³ XAVIER, A., op.cit.pp.281 e 282 – o autor refere que a eficácia do facto tributário fica paralisada pela previsão da isenção, cuja verificação impede a produção dos efeitos e que “tem a natureza jurídica de um facto impeditivo autónomo e originário”. Mas também assume valor constitutivo de uma situação jurídica complexa – a do contribuinte isento.” Em conformidade com essa ideia Vd. PEREIRA, M. H. F., op.cit. p. 429.

⁷⁴ No art.4º do referido diploma excluem-se de benefícios fiscais as situações de não sujeição.

⁷⁵ Cfr. Ac. STA Proc.0144/11 de 25/01/2012.

⁷⁶ As primeiras dizem respeito ao facto tributário no seu todo, as segundas apenas afetam parte do mesmo. NABAIS, C., op.cit. p. 392.

⁷⁷ Em razão do objeto tributado, ou da pessoa tributada, ou ambas – Cfr. PEREIRA, M. H. F., op.cit. p. 429

⁷⁸ Cfr. PEREIRA, M. H. F., Ibidem p.429 e TEIXEIRA, G., “Manual de Direito Fiscal”, 4ª edição Almedina (2016) pp. 232 e 233.

⁷⁹ Op.cit. p. 552.

⁸⁰ Vg. Prestações de serviços médicos e sanitários; Determinadas prestações de serviços efetuadas por organismos sem finalidade lucrativa; Prestações de serviços que tenham por objeto o ensino ou a formação profissional; A locação e a transmissão de bens imóveis; Operações bancárias, financeiras, de seguro e resseguro.

Por outro lado, as isenções completas permitem a dedução (também conhecidas como isenções à taxa zero)⁸¹. Verificam-se nos arts. 20º CIVA e 14º e 16º do RITI⁸².

iv. Renúncia à Isenção

A propósito das isenções simples, existe a possibilidade de renunciar à isenção – estabelecido pelo artigo 12º do CIVA⁸³. A existência desta faculdade prende-se ao facto de, em certas situações relativas a operações com elevados custos, o sujeito passivo entender, ao praticar uma operação elencada no tipo, ser benéfico perder a isenção para assim poder deduzir o montante de IVA suportado a montante⁸⁴.

3. Extinção dos benefícios

Havendo a sua extinção, retorna de forma automática a tributação-regra.⁸⁵

⁸¹ Cfr. NABAIS, C., *op.cit.* p. 553.

⁸² Exportações, Vendas de mercadorias a exportadores nacionais, Transmissões intracomunitárias de bens.

⁸³ No caso do Ac. CAAD Proc. 14/2018-T, estamos perante a renúncia à isenção operada pelo regime especial vertido no diploma RRIIOBIM que analisamos no capítulo seguinte.

⁸⁴ V.d. Conclusões do Advogado-Geral Maciej Szpunar relativas ao Proc. C-211/18 Idealmed III – Serviços de Saúde, SA vs AT: Se as operações efetuadas por um sujeito passivo estiverem isentas de IVA, então é esse sujeito passivo que suporta o ónus económico do imposto pago a montante nas fases anteriores da comercialização. Por conseguinte, os operadores económicos estão frequentemente mais inclinados a sujeitarem-se à tributação, evitando ficarem isentos dela. Contudo, se esta isenção for obrigatória, não têm essa possibilidade: não é possível renunciar à mesma e sujeitar-se voluntariamente ao imposto.”

⁸⁵ O artigo 14º do EBF identifica as situações e de que forma se extinguem.

O PRINCÍPIO DA BOA-FÉ EM SEDE DE BENEFÍCIOS FISCAIS: ANÁLISE JURISPRUDENCIAL E CRÍTICA.

1. Ac. CAAD Proc. 14/2018-T

i. Resumo do Caso:

A Requerente pediu uma apreciação da legalidade de liquidações de IVA e juros compensatórios, pedindo ainda o reembolso de juros indemnizatórios. Houve IVA deduzido no ano de 2013 (por aquisição de bens e prestações de serviço e por reporte de crédito de IVA em período anterior a esse ano) que decorreu do uso da faculdade de renúncia à isenção de IVA⁸⁶. Esta insere-se na actividade de arrendamento de bens imobiliários⁸⁷, sendo que o sujeito passivo é misto com afetação real dos bens.

Aqui interessa-nos sobretudo analisar a questão da interpretação que a A fez da sua situação e, por conseguinte, da lei. Ou seja, interessa-nos indagar acerca da renúncia à isenção de IVA⁸⁸. Há certos passos a seguir. O primeiro, é estarem presentes os requisitos e formalidades necessárias⁸⁹. De seguida, é necessário um certificado de renúncia válido e que as condições para a renúncia se constituir se verifiquem no estabelecido regime.⁹⁰ Isto porque a renúncia opera no momento em que for celebrado o contrato de compra e venda ou locação do imóvel e, para tal, o sujeito passivo tem de ter na sua posse aquele documento emitido pela AT – é uma condição necessária para que a renúncia produza efeitos⁹¹. A foi requerendo desde 2010 a emissão de novos certificados que comprovassem a sua intenção de continuar a exercer o direito a dedução. A AT, até efetuar a inspeção em 2017, não apresentou qualquer questão para essa emissão. A Requerente pagou, de forma voluntária, o imposto liquidado, entregando o imposto e deduziu o IVA que suportou nas obras de remodelação relativas aos imóveis em causa. Os certificados têm uma validade de 6 meses, e a Requerente entendeu que a caducidade era de 6 meses tendo que ser sucessivamente renovados no intervalo desse tempo,

⁸⁶ Art. 9º/29 CIVA e 12º/4 e 6 CIVA que estabelece a isenção para a locação de imóveis e o que permite a isenção. No 4º e 5º do RRIIOBIM – DL nº21/2007 de 29-01 formalidades da renúncia.

⁸⁷ A questão da locação de imóveis, com direito de opção de tributar ou não pelo estado-membro, surgiu na Diretiva IVA - Diretiva 77/388/CE, 17-05-1977, entretanto revogada pela Directiva 2006/112/CE de 28-11-2006, atualmente em vigor.

⁸⁸ Art. 9º/29 e 30 CIVA

⁸⁹ No art. 2º, 4º e 5º do RRIIOBIM encontramos requisitos para que a renúncia opere.

⁹⁰ Art. 5º/1 do RRIIOBIM

⁹¹ Nos termos do 4º/5, o certificado tem a validade de 6 meses, tendo de se manifestar a intenção de proceder à renúncia de isentar o IVA na operação desejada.

apresentando os respectivos pedidos. Acontece que a AT nunca apresentou objeção a isto, não havendo nenhum esclarecimento sobre a necessidade ou admissibilidade da renúncia à isenção. Aqui é de realçar a violação do dever de esclarecimento que a AT tem de prestar ao contribuinte – viola o princípio da confiança. Cria uma expectativa no sujeito passivo de que tudo se encontra em conformidade com a lei. Está patente uma atitude de inércia por parte da Administração Tributária.

ii. Certificados de renúncia à isenção

Quando se pede a emissão de um certificado de renúncia, com essa atitude, o sujeito passivo está como que a “anunciar” a intenção de renunciar à isenção de IVA. Faz com que os serviços da AT percebam que a sua pretensão será, à partida, nesse sentido. O STA⁹² entende que a emissão do certificado de renúncia constitui um ato administrativo constitutivo do direito a renunciar. Até porque, as formalidades e exigências necessárias para a emissão destes certificados deveriam servir para confirmar os elementos que estão na posse dos serviços – permitir verificar que a renúncia à isenção reúne os requisitos necessários naquele momento. É essencial que, para que haja o direito a renunciar, as circunstâncias em que o sujeito passivo se encontrava quando os certificados foram emitidos não se alterem durante o seu prazo de validade.

O facto de a AT vir emitindo sucessivamente os certificados pedidos pela Requerente, e sabendo que nos termos do art. 4º/3 do RRIOBIM, se a informação disponibilizada não corresponder aos elementos de que os serviços da AT dispõe, quem aprecia e decide em conformidade é o chefe de serviço de finanças, mais argumentos traz à ideia de que ao emitir o certificado, a AT está a reconhecer os requisitos da renúncia à isenção⁹³. Ora entre os elementos remetidos estavam os contratos de locação e as declarações de IVA de A, cujos certificados foram sendo emitidos, como já referimos anteriormente. A confiança gerada de que tinha exercido o direito de renúncia à isenção corretamente foi criada e sustentada. Mais, a Requerente também ficou com a ideia formada que, devido à emissão semestral, a cada seis meses o direito à renúncia se ia renovando.⁹⁴

⁹² Nos Acs. STA Proc. 0139/02 de 03-07-2002, e proc. 0486/09 de 25-11-2009.

⁹³ Isto porque caso contrário, obviamente que não pode haver a sua emissão.

⁹⁴ Relativamente a cada um dos contratos de locação, mesmo que no momento da sua celebração não se encontrassem na sua posse.

iii. A questão do princípio da confiança, no âmbito do princípio da boa-fé.

Aquele princípio tem consagração no art. 266º/2, 18º/2 da CRP, 55º da LGT e 10º/2 do CPA. O STA entende⁹⁵ este princípio com uma autonomia capaz de invalidar atos tributários, mesmo quando perante o princípio de legalidade com especificidade para cada situação. Com base no disposto do 10º/2 do CPA, o princípio da boa-fé visa salvaguardar uma atuação, por parte da Administração Pública, de tutelar a confiança dos particulares de uma forma adequada. Isto é, proteger os sujeitos jurídicos contra um comportamento que possa ser imprevisível e injustificado. Esta jurisprudência tem como pressupostos de tutela de confiança: existência de um comportamento gerador de confiança (no caso vertente, a emissão de certificados em 2013 relativos a contratos celebrados anteriormente); existência de uma situação de confiança (a referida emissão dos certificados sem que suscitasse qualquer impedimento à renúncia à isenção de IVA); a efetivação de um investimento de confiança (a liquidação de IVA e a sua entrega ao Estado com a ideia depositada na confiança de que estavam reunidas as condições válidas para efetuar a renúncia); a frustração da confiança por parte de quem a gerou (o “voltar atrás na palavra” da AT quando emite as liquidações adicionais em 2017 com o fundamento em invalidade da renúncia à isenção de IVA). Considerou-se que a AT violou este dever de colaboração e atuação segundo as regras da boa-fé, estando assim perante um vício autónomo de violação da lei.

Tendo por base esta conceção jurisprudencial, o tribunal arbitral considerou que a situação em apreço consubstancia-se nestes pressupostos que acabámos de referir – a AT tem obrigação de atuar sob uma conduta de transparência, rigor, de boa-fé. Deve prestar, inclusive, os esclarecimentos necessários aos contribuintes sobre a necessidade de apresentar determinados documentos e atos necessários ao exercício dos seus direitos⁹⁶. No caso, tinha a obrigação de comprovar os elementos na sua posse: se eram, ou não, opositores à renúncia à isenção. Mais, a sua emissão reiterada dos certificados de renúncia a cada 6 meses, já depois de estarem celebrados os respectivos contratos de locação de que tinha conhecimento e a aceitação das declarações periódicas de IVA, sem colocar qualquer entrave ou problema, gerou na Requerente uma convicção, uma confiança de que a situação estava regularizada. Houve um silêncio enganador que a AT emitiu, mas

⁹⁵ Entendimento jurisprudencial presente no Ac STA, 2ª secção, Proc.0753/11 de 21-09-2011. Presente também nos Acs. STA Proc.0589/11 de 06-07-2011; Proc. 0806/12 de 08-08-2012; Proc. 01334/13, de 11-09-2013; Proc.01037/14 de 03-02-2016

⁹⁶ Art. 48º/1 do CPPT.

que se tornou audível anos mais tarde. De referir ainda, porque concordamos com o que diz, as palavras do Tribunal e Requerente⁹⁷.

iv. Conclusão

Neste caso, os decisores referem que as liquidações adicionais violam o princípio da confiança e da boa-fé, havendo por isso vício de violação da lei. Por conseguinte, as liquidações ficam anuladas. Aqui houve uma proteção clara do contribuinte, verificando-se, no entender do tribunal arbitral, a violação do princípio da boa-fé através do preenchimento dos pressupostos. Havendo a anulação das liquidações, e a questão dos juros, permite observar uma interpretação *pro contribuinte*, sendo a sua proteção e a não frustração das expectativas o que interessa aos decisores proteger.

2. Ac. CAAD Proc. 248/2018-T

i. Resumo do caso:

A é uma associação sem fins lucrativos ligada ao futebol profissional que pediu para apreciar a legalidade dos atos tributários de liquidação de IVA em relação aos anos 2014 a 2016, assim como atos relativos a juros compensatórios e requer também o pagamento de juros indemnizatórios. A Requerente tem poderes de delegação de B. Aufere rendimentos de natureza associativa⁹⁸ e outros rendimentos da sua actividade comercial, considerando-se sujeito passivo misto de IVA por obter rendimentos que se encontram cobertos pelo 2º/2 do CIVA e 13º da Diretiva⁹⁹ e outros rendimentos sujeitos e não isentos.

A AT classificou A como uma pessoa coletiva de direito privado constituída sob a forma de associação, obtendo rendimentos diretamente da sua actividade associativa e rendimentos de natureza comercial na exploração das competições desportivas em que está integrada.

⁹⁷ “Não é, pura e simplesmente, aceitável que sejam emitidos, semestralmente, desde 2010, certificados comprovativos de a Requerente ter efetuado (também semestralmente) novas declarações de renúncia à isenção de IVA, que a AT tenha mantido uma atitude de inércia perante as sucessivas declarações da Requerente - criando nela uma total confiança na licitude da sua atuação e que só agora, sete anos depois, venha pôr em causa a licitude das deduções efetuadas, esgrimindo argumentos que são apenas de natureza formal e temporal, que em nada colocam em causa a substância do direito da requerente em suportar tais deduções”.

⁹⁸ Vg. Quotas de associados, taxas de inscrição de jogadores.

⁹⁹ Diretiva 2016/112/CE.

No decorrer de inspeções feitas pela AT, houve lugar a liquidações adicionais de imposto porque esta entendeu que havia rendimentos associativos considerados como prestações de serviço sujeitos e não isentos de imposto.

A considera que as liquidações adicionais são ilegais decorrentes de uma incorreta interpretação da lei, desconsiderando a atuação como organismo público no exercício de poderes de autoridade. É ainda referido que mesmo que se considerasse que as prestações estavam sujeitas a IVA, elas estariam isentas nos termos do 9º/19 e 21 do CIVA¹⁰⁰ visto tratarem-se de prestações de serviço efectuadas no interesse dos seus associados por um organismo público sem finalidade lucrativa.

O sujeito passivo refere a violação do princípio da boa-fé, da proporcionalidade e neutralidade do IVA. Para se defender, refere que sempre interpretou a lei de forma plausível e congruente, sem intuito evasivo. Para além disso a AT só levantou a questão quando pediu o reembolso do imposto¹⁰¹.

Depois levantou-se a questão dos poderes de autoridade: nos termos do 2º/2 do CIVA pode-se ficar de fora da qualidade de sujeitos passivos mesmo que se recebam taxas ou outras contraprestações. Porém no Ac. defende-se que, por não se tratar de uma delegação de poderes, sendo A uma entidade distinta de B e com personalidade jurídica própria, o artigo referido supra não se aplica. Enquadra-se sim no 4º/1 – prestações de serviço a título oneroso -, e não cumpre os requisitos do 10º-a) do CIVA¹⁰².

ii. Concluindo a exposição do caso, são várias as questões levantadas neste diálogo entre a Requerente e a AT: âmbito de incidência subjetiva; âmbito de

¹⁰⁰ “19) As prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas efetuadas no interesse coletivo dos seus associados por organismos sem finalidade lucrativa, desde que esses organismos prossigam objetivos de natureza política, sindical, religiosa, humanitária, filantrópica, recreativa, desportiva, cultural, cívica ou de representação de interesses económicos e a única contraprestação seja uma quota fixada nos termos dos estatutos; 21) As prestações de serviços fornecidas aos seus membros por grupos autónomos de pessoas que exerçam uma actividade isenta, desde que tais serviços sejam diretamente necessários ao exercício da actividade e os grupos se limitem a exigir dos seus membros o reembolso exacto da parte que lhes incumbe nas despesas comuns, desde que, porém, esta isenção não seja susceptível de provocar distorções de concorrência”.

¹⁰¹ Verifica-se uma atitude de inércia por parte do Fisco no procedimento de autoliquidação, encontrando-se num patamar superior de carácter sancionatório.

¹⁰² “Para efeitos de isenção, apenas são considerados como organismos sem finalidade lucrativa os que, simultaneamente:

a) Em caso algum distribuam lucros e os seus corpos gerentes não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse directo ou indirecto nos resultados da exploração.”

incidência objetiva; finalidade lucrativa; direito à dedução do imposto que incide sobre as operações tributáveis.

iii. A resposta às questões

a) A regra de não sujeição de entidades públicas está presente no 2º/2 do CIVA e na Diretiva IVA. Nestes artigos de construção idêntica¹⁰³, o Estado e outras pessoas coletivas de direito público¹⁰⁴ não são sujeitos passivos de IVA se praticarem determinadas operações no exercício dos seus poderes de autoridade, mesmo sendo cobradas taxas, quotizações, direitos, etc. Este diploma comunitário, parte do princípio de que as pessoas que desenvolvem uma atividade com conteúdo económico estão sujeitas a imposto¹⁰⁵. Por isso a exclusão que se pode dar diz respeito apenas a entidades que integrem a Administração Pública *strictu sensu*. Uma aceção estrita que parece ter tido acolhimento no TJUE¹⁰⁶. Depois de vários casos em que foram apresentados requisitos e critérios, concluiu-se que os organismos de direito público agem na qualidade de autoridades públicas no caso de exercerem competências no âmbito do regime jurídico que lhes é destinado.

No caso vertente: o DL nº248-B/2008, de 31-12 define o que são as federações desportivas, e considera-as como associação sem fins lucrativos com utilidade pública, permitindo que exerça poderes de natureza pública¹⁰⁷. Tratam-se de associações privadas que pedem este estatuto, havendo uma delegação de poderes pelo Estado. Sendo que A e B são entidades autónomas e com personalidades jurídicas independentes, os actos que A praticar ser-lhe-ão imputáveis. Exerce assim poderes de autoridade no auxílio que presta no exercício da função pública na regulação do desporto profissional. Acontece que, pelo facto de ser uma associação de direito privado, não preenche o requisito que o TJUE

¹⁰³ A norma do CIVA foi transposta para o ordenamento nacional por via dessa directiva, e tem semelhantes terminologias e a mesma ideia. Apenas se denota uma salvaguarda *in fine* – a referência à possibilidade de distorção da concorrência pela não sujeição do imposto.

¹⁰⁴ O conceito para efeitos de incidência subjectiva de IVA não se assemelha por inteiro ao utilizado na Contratação Pública. Sobre esse conceito v Directiva 2014/24/UE, 24-02-2014, art. 2º/1 §4 e 2º/2 dos CCP.

¹⁰⁵ Art. 9º. Diferente do conceito presente na diretiva 2014/24/CE que define aquelas que, independentemente da sua natureza, preencham determinados pressupostos que permitam associar essas entidades à prossecução de actividades materialmente administrativas.

¹⁰⁶ Não nos cumpre abordar nem desenvolver muito este tema, mas no Ac.TJUE Proc. C-462/05, de 12-07-2008, concluiu que a regra de não sujeição ao IVA abrange unicamente as entidades que estão organicamente integradas na Administração. Diz ainda que havendo colocação de um terceiro sujeito privado mediante um pagamento de uma quantia constitui uma prestação de serviços efectuada a título oneroso – art. 2º/1 Directiva IVA. O TJUE assinala ainda um conjunto de 2 requisitos cumulativos para a aplicação da norma do art. 13º daquela directiva: 1º exercício de actividades por um organismo público; 2º essas actividades serem efectuadas na qualidade de autoridade pública

¹⁰⁷ Art. 10º e 11º do referido diploma.

elaborou para aplicação do art. 13º da Directiva IVA (e que referimos em nota de rodapé anterior), estando assim abrangida pela regra geral de incidência subjectiva do imposto.

b) Indo diretamente ao caso concreto, cumpre saber se as receitas auferidas por A são consideradas prestações a título oneroso. Para isso é necessário haver um nexo direto entre a prestação de serviço e a contraprestação e identificar o destinatário concreto das prestações. No Ac. *Tolsma*¹⁰⁸ o TJUE concluiu que uma prestação de serviços onerosa necessita de uma reciprocidade de prestações entre o prestador e o beneficiário, isto é, onde aquilo que o prestador recebe é na medida daquilo que foi transmitido ao beneficiário. Prestações como as decorrentes da inscrição de jogadores ou outros agentes desportivos, havendo benefício direto por parte das sociedades desportivas cujo pagamento de taxas é anualmente fixado, são onerosas¹⁰⁹. Em relação às quotas, consegue-se estabelecer um nexo entre as quotas anuais e a participação dos associados nas atividades que A executa e regula, acrescentando ainda o facto de o montante ser calculado de acordo com a capacidade contributiva de cada associado. Portanto serão tributáveis.

c) Primeiro tem de se ter presente o conceito de organismo sem finalidade lucrativa presente no art.10º CIVA¹¹⁰. A auferir rendimentos que resultam da exploração comercial das competências profissionais e ao gerar excedentes, estes são atribuídos aos associados. Perante isso não pode ser qualificada como organismo sem finalidade lucrativa – art.9º/19 e 21 CIVA e art.132º/1-f) da Directiva IVA.¹¹¹

d) A sofreu uma liquidação adicional. Estando as prestações que efectuou sujeitas a imposto, haveria lugar à sua dedução. No caso em análise, A alega que invocou o direito à dedução na audição sobre os projetos dos relatórios de inspeção. A AT não exercendo

¹⁰⁸ Ac. TJUE Proc. C-16/93, 3 de março de 1994.

¹⁰⁹ Tal como referido no Ac., o enfoque dado pelas normas de incidência quer no CIVA, quer na Directiva, está na natureza pública do prestador de serviço e no exercício de prerrogativas de autoridade e não na qualificação da prestação em si.

¹¹⁰ Têm de preencher simultaneamente as condições: não haja distribuição de lucros e os corpos gerentes não tenham, por si ou por interposta pessoa, algum interesse directo ou indirecto nos resultados da exploração. A Jurisprudência do TJUE, em concordância com o 13º-A/1-m) da Directiva IVA, veio considerar que para saber se um determinado organismo preenche as condições impostas por esta disposição se deve atender ao conjunto das suas actividades.

¹¹¹ A liquidação adicional de que a requerente foi alvo diz respeito às prestações de serviço realizadas por ela, ou seja, a isenção, a existir, diria respeito a essa atividade, não estando em causa qualquer outra que possa ser imputada aos clubes associados.

qualquer comentário acerca disso violaria o 60º/7 da LGT¹¹². Porém, é feita uma menção expressa nos relatórios, na hipótese de haver liquidação, referindo ainda a possibilidade de o sujeito passivo não exercer este direito, sendo uma opção do mesmo. Concluiu-se assim que não é no momento de liquidação que se pode efectuar officiosamente a dedução¹¹³ do imposto pago na aquisição de bens ou serviços a outros sujeitos passivos. Trata-se de um princípio fundamental do IVA que em princípio não poderá ser limitado.

A AT, na liquidação oficiosa, considerou os rendimentos associativos prestações sujeitas a imposto, sendo o direito à dedução efectuado em momento ulterior à própria liquidação de imposto.

iv. Conclusões

Como se percebe, estes problemas levantados ao longo da análise da situação da Requerente são de uma especial complexidade técnica que pode não estar ao alcance do sujeito passivo/contribuinte. A interpretação plausível que este pode ter da lei e da sua situação para a poder enquadrar no benefício fiscal em causa, sem o intuito primacial de pagar menos imposto de forma ilícita, torna-se recorrente.

Regressando ao caso vertente: A Requerente sente que foram violados os princípios da boa-fé, justiça e proporcionalidade e neutralidade do IVA porque sempre liquidou o imposto, considerando-se sujeito passivo misto. A tenta incluir a sua atitude nos critérios apresentados – interpretação da lei plausível e congruente perante uma questão de difícil análise técnica e sem qualquer intuito de evasão fiscal. Diz ainda que a AT teve uma atitude de inércia¹¹⁴ até ao seu pedido de reembolso do imposto, altura em que aquela decide efectuar uma inspeção e suscita a questão da liquidação indevida. Expressamos novamente algo a que aludimos anteriormente - a Administração Pública tem como função a prossecução do interesse público¹¹⁵, mas como em todas as situações deve haver um equilíbrio nesse caminho: nos termos do 8º do CPA, os particulares devem ser tratados de forma justa, não atuando de forma desrazoável e incompatível no que toca à interpretação de normas jurídicas e valorações próprias do exercício da função administrativa, e no 10º temos consagrado (ao contrário do ramo do Direito Fiscal, onde

¹¹² Este artigo obriga a que haja uma fundamentação sobre elementos novos trazidos pelo sujeito passivo.

¹¹³ Direito à dedução aparece regulado nos arts. 167º a 192º Directiva e 19º a 25º CIVA.

¹¹⁴ Que, de resto, é um comportamento que temos vindo a constatar ao longo de ambos os casos analisados.

¹¹⁵ Havendo, em casos muito específicos e cuidadosamente analisados, direitos subjectivos ou interesses legalmente protegidos que possam ser absorvidos pelo interesse público – 7º do CPA e 18º/2 da CRP

não temos um princípio expressamente consagrado na Lei Geral Tributária) o princípio da boa-fé. A questão imediata que se coloca é a seguinte: tenderão os árbitros deste caso a seguir uma interpretação tão favorável para a Requerente como foram os do caso anteriormente analisado?

v. A decisão:

Considerou-se que o comportamento da AT, ao proceder a uma inspeção após o pedido de reembolso por parte do contribuinte, não fere os princípios que este alegou terem sido afetados. Até porque, no seu entender, esse ato serviu para apreciar a legalidade da situação tributária da Requerente¹¹⁶, não havendo violação do princípio da boa-fé através deste comportamento. Condenou ao pagamento dos atos tributários de liquidação de IVA, mas já não a juros compensatórios.

vi. Questões retiradas:

Reconhece a especial complexidade do caso, e entende, tal como nós, que existiu uma interpretação plausível, congruente, por parte do contribuinte e acabou por analisar o comportamento de A sem qualquer intuito de evasão fiscal. Ainda assim, decide não proteger o sujeito passivo pelo princípio da boa-fé – até porque, como referimos, não considerou o mesmo violado pelo comportamento da AT, não se preenchendo os pressupostos de violação do princípio que a jurisprudência e doutrina elencaram¹¹⁷.

Aqui há uma clara diferença em relação ao acórdão anterior: não se considerou a atitude da AT violadora da lei e do princípio em causa. E a partir desse não preenchimento de pressupostos, entende que não deve haver lugar a anulação das liquidações, apesar de existir uma atitude de inércia e ausência de advertência por parte da AT durante anos, provocando uma frustração de expectativas e confiança no contribuinte da sua prévia interpretação factual e de lei, e do processo de autonomia crescente, da privatização do mecanismo de liquidação tributário existente. Admitir que todo este processo de autoavaliação da forma e situação jurídico-tributária é bastante complexo, que a

¹¹⁶ Comenta ainda outra situação – a liquidação adicional servir para assegurar o pagamento do imposto não liquidado não prejudica o princípio da neutralidade do IVA pois este traduz-se na igualdade de bens tributáveis, da mesma forma e com a mesma carga, não sendo afetado pela extensão do circuito de produção ou distribuição do bem.

¹¹⁷ Relembremo-los aqui: comportamento gerador de confiança; existência de uma situação de confiança; efectivação de um investimento de confiança; frustração da confiança.

interpretação da lei foi plausível, e que não houve intuito evasivo no comportamento da Requerente, não é suficiente, para este juízo arbitral, para que não haja lugar a encargos para o contribuinte. Acrescentar ainda que, apesar da improcedência na decisão do pedido arbitral em relação às liquidações adicionais, não houve pagamento de juros compensatórios¹¹⁸. Ora parece-nos que o decisor não quis ir para além dos estritos pressupostos de violação do princípio e conseqüente existência de vício autónomo de violação de lei. Reconhece a boa-fé do contribuinte ao dizer que este não teve intuito de evasão fiscal, mas não reconhece a sua violação, não elevando a proteção que observámos na decisão do ponto anterior.

Estaremos aqui perante uma possibilidade de delinear um critério uniformizador de decisão conforme a observância, ou não, do princípio da boa-fé? Havendo a sua violação, não há pagamento do valor da liquidação e juros, ou no caso de não haver violação do princípio e se comprovar que não houve intuito de evasão fiscal, só paga o valor da liquidação devida? A resposta que obtemos para já é a de atentar às circunstâncias do caso concreto.

Já fomos salientando ao longo da dissertação algumas questões que os casos vertentes foram suscitando. Estas motivadas pelo que entendemos ser a principal causa: a complexidade técnica da interpretação da situação jurídico-tributária que o sujeito passivo tem de exercer para se enquadrar nos Benefícios fiscais em causa, aliado ao seu papel cada vez mais interventivo no procedimento de liquidação. Adicionamos ainda o “ingrediente” Fisco – omissão, inércia durante um largo período de tempo (anos, nos casos analisados), para depois atuar no papel de supervisor/sancionador, emitindo liquidações adicionais, acrescidas de juros compensatórios.

JUROS

Neste capítulo vamos abordar, de forma sintética, a definição e requisitos deste tipos de juros, tal como o que foi decidido nos acórdãos anteriores.

¹¹⁸ Como referimos no capítulo seguinte, é necessário haver um juízo de censurabilidade comportamental que se comprove, haver culpa na atuação do agente (tem de haver um nexo de causalidade entre o comportamento do sujeito e a falta de recebimento ou atraso no pagamento do imposto devido), onde este age livre e consciente do comportamento ilícito que está a praticar.

1. Juros Compensatórios

Respeitam à situação de tardamento de liquidação por facto imputável ao sujeito passivo, estando ligados ao incumprimento de uma obrigação acessória e visam ressarcir o Estado pelo atraso originado na cobrança do imposto. Faz parte de um regime específico de indemnização civil do Estado pelos danos causados pela falta de cobrança do imposto. A exigência de juros compensatórios baseia-se na existência de uma conduta ilícita por parte do contribuinte com o correspondente prejuízo sofrido pelo Estado credor. Está presente no art.35º/1 da LGT¹¹⁹. No nº2, é ainda motivo de pagamento de juros compensatórios o caso de recebimento de reembolso superior ao devido. O Ac.STA, 2ª secção Proc.0211/10.0BELRS 0385/17 enumera os requisitos cumulativos para que a exigência de juros compensatórios se verifique: a ilicitude (o atraso na liquidação); a culpa do sujeito passivo, no sentido de que este teve um comportamento consciente e livre; o prejuízo para o Estado. Havendo uma violação dos deveres de cooperação que a lei impõe aos contribuintes e sujeitos passivos, verifica-se a constituição deste tipo de juros¹²⁰ Este tipo de juros necessita de um nexo de causalidade entre o retardamento da liquidação e o comportamento do sujeito passivo, o que significa que a responsabilidade pelo seu pagamento é daquele que causa o dano pois a culpa consiste na omissão de um dever de diligência¹²¹.

Tal como SOUSA, J. L., defende¹²², os juros compensatórios e indemnizatórios têm a mesma natureza: uma natureza de reparação civil e não de juros. Aqueles têm a natureza de um agravamento da dívida do imposto, uma sobretaxa, que visa indemnizar o Estado pela perda de disponibilidade da quantia que não foi liquidada no momento em que deveria ser ou foi indevidamente reembolsada ao contribuinte. Havendo nexo de causalidade adequada entre o comportamento do sujeito e a falta de recebimento pontual de prestação ou o reembolso excessivo, a natureza de responsabilidade que estes juros comportam só abrange os danos que o lesado provavelmente teria sofrido se não fora a lesão (Art. 563º CC), para além da conduta do sujeito passivo ter de ser censurável a título

¹¹⁹ Sucedeu ao antigo 83º do CPT

¹²⁰ De referir ainda o 35º/6 da LGT – haverá constituição deste tipo de juros quando houver retardamento de liquidação tributária, ou seja, quando a entrega das declarações de imposto for efectuada fora dos prazos legais, e ainda o 35º/8 – os juros compensatórios integram-se na própria dívida do imposto, sendo em conjunto liquidados e cobrados.

¹²¹ Art. 483º CC.

¹²² *Juros nas relações tributárias* in Diogo Leite de Campos “Problemas Fundamentais do Direito Tributário”, 1999, p.145.

de dolo ou negligência^{123 124}. Os indemnizatórios têm uma natureza idêntica, sendo uma indemnização atribuída com base numa responsabilidade civil extracontratual¹²⁵.

2. Juros indemnizatórios:

Presentes nos arts. 43º e 100º da LGT e 61º do CPPT¹²⁶. Os juros indemnizatórios a favor do contribuinte eram considerados a contraface dos juros compensatórios a favor da Administração Fiscal^{127 128}. Atualmente tem um conjunto de requisitos semelhantes: erro imputável aos serviços de que resulte pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido (no 43º/2 da LGT, também se considera haver erro imputável aos serviços nos casos em que a liquidação é efectuada com base na declaração do contribuinte e este ter seguido as orientações genéricas da administração tributária devidamente publicadas); quando não tenha sido cumprido o prazo legal da restituição oficiosa; havendo anulação do ato tributário por iniciativa da administração com atraso no processamento da nota de crédito; quando não seja cumprido o prazo legal de revisão do ato tributário, quando se trate de revisão a pedido do contribuinte.

Em termos de jurisprudência também encontramos os termos de pagamento de juros indemnizatórios¹²⁹.

Referimos que este tipo de juros está presente no art. 100º da LGT: por remissão do 29º/1 -a) do RJAT¹³⁰ que por sua vez é aplicável por meio do 24º/1 -b) do mesmo

¹²³ Cfr. CAMPOS, D.L., et.al., “Lei Geral...” p.165.

¹²⁴ Cfr. SOUSA, J. L., op.cit. pp.147 e 148.

¹²⁵ Cfr. SOUSA, J. L., Ibidem, pp.156 a 158.

¹²⁶ No antigo CPT - Decreto-Lei n.º 154/91, no art. 24º, fazia-se referência à causa que fazia emergir o direito a juros indemnizatórios: “(...) em reclamação graciosa ou processo judicial, se determine que houve erro imputável aos serviços. No nº2 deste art. referia-se outra situação.” Haverá também direito aos juros indemnizatórios quando, por motivo imputável aos serviços, não seja cumprido o prazo legal da restituição oficiosa dos impostos”.

¹²⁷Vd. SOUSA, A. J., /José da Silva Paixão, “Código de Processo Tributário – Comentado e Anotado”, 4ª edição Almedina p.74.

¹²⁸ Havia um elenco de condições que tinham de estar reunidas para que houvesse lugar a juros indemnizatórios: estar pago o imposto; a respetiva liquidação ser anulada, total ou parcialmente, em processo gracioso ou judicial; havendo lugar a restituição oficiosa da diferença entre o imposto devido a final e o que foi entregue aos cofres do Estado (por retenção na fonte ou pagamento por conta), não ter sido efetuado o respetivo reembolso no prazo legal por motivos imputáveis aos serviços; determinação de que a anulação se funda em erro imputável aos serviços. Vd. SOUSA, A. J., /José da Silva Paixão, op.cit. p.75.

¹²⁹ Ac. STA Pleno Secção, Proc. 087/18.0BALSBO, de 11/28/2018:”O direito a juros indemnizatórios (...) derivado de anulação de um acto de liquidação, depende de ter ficado demonstrado no processo que esse acto está afectado por erro - sobre os pressupostos de facto ou de direito - imputável aos serviços, de que tenha resultado pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”.

¹³⁰ DL n.º10/2011, de 20 de Janeiro – Art. 29º/1-a): “São de aplicação subsidiária ao processo arbitral tributário, de acordo com a natureza dos casos omissos: as normas de natureza procedimental ou processual dos códigos e demais normas tributárias”.

diploma¹³¹: havendo a necessidade de reconstituir a situação que existiria se não tivesse existido a ilegalidade, há ainda a obrigação de pagamento de juros indemnizatórios.

4. Enquadramento dos Acórdãos

i. Proc. 14/2018-T.

A decisão deste processo foi a de anular as liquidações de juros compensatórios com o fundamento de padecerem de vício de violação de lei por violação do princípio da confiança e da boa-fé. Não se verificando os requisitos para que haja o recebimento por parte da Administração Tributária dos juros não há lugar a esta figura.

A Requerente pagou as quantias liquidadas e, por isso, pede o seu reembolso com juros indemnizatórios. Nos termos do art. 24º-b) do RJAT deve haver o restabelecimento da situação que existiria se o ato tributário objecto de decisão arbitral não tivesse sido praticado, que está em sintonia com o art. 100º da LGT (aplicável por via do art. 29º/1-a) do RJAT).

Na decisão, considerou-se que havia ilegalidade dos atos de liquidação, sendo a AT ela própria a praticá-los na ausência de suporte legal. A interpretação do CAAD foi no sentido de condenar a AT não só no reembolso, mas também no pagamento dos juros indemnizatórios. Prevaleceu o bom senso, prevaleceu a boa-fé.

ii. Ac. Proc. 248/2018-T

A Requerente impugnou uma liquidação de juros compensatórios. Como já foi tratado anteriormente neste capítulo, os juros compensatórios têm uma natureza civil de carácter reparatório, necessitando um nexo de causalidade entre comportamentos. Seguindo no tratamento do caso vertente, a inspeção foi desencadeada pelo pedido de reembolso do sujeito passivo efectuado na declaração periódica de 2017. Nesse período A sempre liquidou IVA sem incluir os rendimentos provenientes da sua componente associativa. Acaba por sofrer uma liquidação adicional desencadeada pela própria iniciativa do contribuinte¹³².

¹³¹ “b) restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”.

¹³² Questionamos nós: uma situação de autodenúncia involuntária?

O juízo arbitral considera ainda que a questão relativa ao pagamento do imposto é especialmente complexa, não havendo todavia uma violação do princípio da boa-fé. Embora haja uma improcedência do pedido arbitral no que diz respeito à liquidação adicional provocada pelo próprio sujeito passivo, não haverá pagamento de juros compensatórios à AT.

CONCLUSÕES

Chegados aqui, elencamos um conjunto de conclusões retiradas ao longo da dissertação e que agora reforçamos:

I. Percebemos, analisando a evolução e presença do princípio nos diversos ramos do Direito, que este é verdadeiramente um princípio fundamental para que exista uma sólida e confiante relação jurídica entre os particulares e Administração.

II. Salientamos o papel que o contribuinte/sujeito passivo tem atualmente nos procedimentos de liquidação tributária – todavia, a complexidade e técnica exigida de interpretação e integração de normas prejudica esta presença ativa, contrastando com uma atitude passiva e sancionadora da AT.

III. Denotamos, na análise jurisprudencial, que por vezes é a própria AT que, por ações/omissões inesperadas e, por consequência desfavoráveis, acaba por violar os pressupostos do princípio de boa-fé.

IV. Sendo um limite à atuação na busca pelo interesse público, achamos que seria relevante estar consagrado num artigo autónomo na LGT, tal como acontece no CPA.

V. Os pressupostos jurisprudenciais que permitem identificar a violação do princípio da boa-fé precisam de estar uniformizados, estabelecendo um critério. Isto porque nas decisões arbitrais deparamo-nos com diferenças: no primeiro caso analisado, verifica-se a violação por parte da AT sobretudo porque foi emitindo os certificados de renúncia, havendo anulação das liquidações adicionais e não pagamento de juros compensatórios (não se verificando o juízo de culpa necessário); no segundo, não se verificou no comportamento da Administração fiscal uma violação, nem um comportamento com intuito de evasão por parte do contribuinte, acrescentando ainda o reconhecimento da complexidade do enquadramento da situação tributária em causa e a interpretação com grau de plausibilidade. Todavia não houve procedência no pedido de anulação das liquidações adicionais (embora não se tenha decidido assim no sentido de juros devidos). Pensamos ser necessário de *iure condendo* ou jurisprudência uniformizadora, solidificar esta situação em que se admite que o contribuinte teve uma interpretação plausível e sem intuito evasivo devido à especial complexidade do caso, mas mesmo assim ter de proceder ao pagamento do valor da liquidação.

VI. As isenções caracterizam-se pela sujeição a imposto, mas não cumprimento da norma de obrigação tributária. No primeiro dos casos analisados o contribuinte quis renunciar à isenção; no segundo considerou-se sujeito passivo misto e queria usufruir da mesma em relação a alguns rendimentos. Esta matéria continua a trazer problemas de interpretação para o contribuinte/sujeito passivo por ser objeto de interesse (usufruir ou não usufruir) pela técnica de normas em juízo, incluindo critérios de Jurisprudência Europeia que estabelece pressupostos a observar para enquadramento jurídico-tributário (conhecimento que aqueles poderão não ter as competências para o determinar) da situação jurídica factual tributária. Entendemos que o atual sistema de “privatização” do procedimento de liquidação poderá ser prejudicial sobretudo para o contribuinte, visto ser este o polo ativo e o mais suscetível de erro.

VII. Em relação ao tema dos juros, surge-nos uma questão: existindo violação do princípio de boa-fé será correto afirmar a possibilidade de existência de pagamento de juros indemnizatórios por parte da AT ao contribuinte, verificando-se erro imputado aos serviços? Pensamos que o princípio da boa-fé não deve ser utilizado como meio de arrecadação de receita de ambas as partes, mas sim um limite à atuação, evitando comportamentos desfavoráveis e imprevisíveis para assim manter uma relação de confiança e segurança jurídica entre as partes.

VIII. Por último, pretendemos com esta dissertação fomentar o desenvolvimento acerca deste princípio, sobretudo em matéria de benefícios fiscais, esperando que a Jurisprudência e doutrina procurem contribuir para que se identifiquem e, nesse caso, densifiquem e uniformizem conceitos e critérios solucionadores.

BIBLIOGRAFIA

i. LIVROS

A.

AMARAL, D.F., “Código do Procedimento Administrativo Anotado”, p.47.

AMARAL, D.F., et.al. “Código do Procedimento Administrativo Anotado”, 2ª edição, Almedina, p.35.

AMARAL, D.F., et.al. “Curso de Direito Administrativo vol.I, 4ª edição, Almedina, (2015), p.

AMARAL, D.F.et.al. “Curso de Direito Administrativo” vol. II, 4ª edição, Almedina (2018), pp. 32,66,118,120,352,353.

B.

BOTELHO, J.M.S., et.al. “Código do Procedimento Administrativo anotado e comentado”, 5ª edição, Almedina (2002) p.119.

C.

CAMPOS, D.L., / João da Costa Andrade, “Autonomia Contratual e Direito Tributário (A Norma Anti-Elisão)”, Almedina (2008), p. 47.

CAMPOS, D.L., / Susana Soutelinho, “Direito do Procedimento Tributário”, Almedina (2013) p. 82.

CAMPOS, D.L., et.al., “Lei Geral Tributária Comentada e Anotada”, 3ª edição, Vislis (2003) pp. 165,236, 237,239.

CANOTILHO, J.J.G., ”Direito constitucional e Teoria da Constituição”, 7ªedição, Almedina, pp.257,258,266.

CARVALHO, J.M., “Os Limites à Liberdade Contratual”, Almedina (2016), p. 125.

CORDEIRO, A.M, “Da boa-fé no Direito Civil”, Almedina (1985),p. 24.

CORDEIRO, A.M., “Tratado de Direito Civil Português”, Vol. I Parte Geral, tomo I, 2ª edição, Almedina, (2000), pp.223, 227,229-231.

F.

FERREIRA DE ALMEIDA, F.A.M.L “Direito Administrativo”, Almedina, (2018) p.129.

M.

MACHADO, J. E. M., /Paulo Nogueira da Costa, “Manual de Direito Fiscal – Perspectiva Multinível, Almedina (2016) pp.484 - 485.

MIRANDA, J. /Rui Medeiros, “Constituição Portuguesa Anotada”, Tomo III, Coimbra Editora (2007), pp.,558, 575,576.

MONTEIRO, A.P., “Teoria Geral do Direito Civil”, 4ª edição, Coimbra Editora (2012), p.124.

MONTEIRO, A.P. “Cláusula Penal e Comportamento Abusivo do Credor”, p. 502.

MORAIS, R.D., “Manual de Procedimento e Processo Tributário”, Almedina (2012) p. 11,32,196.

N.

NABAIS, J.C., “Direito Fiscal”, 8ª edição, Almedina (2015), pp.32,33, 241,295,301,326-329,390,391,392.

NEVES, C., “O Direito Hoje e com que Sentido? – O Actual Problema da Autonomia do Direito”, p. 64.

P.

PAIVA, C. / Mário Januário, “Os Benefícios Fiscais nos Impostos sobre o Património”, Almedina (2014) p. 69.

PEREIRA, M. H. F., “Fiscalidade”, 5ª edição, Almedina (2014) pp.412-414.

Q.

QUADROS, F., et al., “Comentários à revisão do Código do Procedimento Administrativo”, Almedina (2016), p.39.

R.

ROCHA, J. F., “Lições de Procedimento e Processo Tributário”, 6ª edição, Almedina (2018) pp.34-35.

S.

SOARES, R. – “Interesse Público, Legalidade e Mérito”, Coimbra (1955).

SOUSA, A. J., /José da Silva Paixão, “Código de Processo Tributário – Comentado e Anotado”, 4ª edição Almedina p.74,75.

SOUSA, D.P., “Direito Fiscal e Processo Tributário”, 1ª edição, Coimbra Editora, p.17.

SOUSA, J. L., *Juros nas relações tributárias* in Diogo Leite de Campos “Problemas Fundamentais do Direito Tributário”, 1999, p.145,147,148,156-158.

SOUSA, M.R./André Salgado Matos, “Direito Administrativo, vol. I, 2ª edição, Dom Quixote (2006) p. 201.

T.

TEIXEIRA, G., “Manual de Direito Fiscal”, 4ª edição Almedina (2016) pp. 232 e 233.

X.

XAVIER, A., “Manual de Direito Fiscal I”, Faculdade de Direito de Lisboa (1981), pp. 147,172,281,282.

ii. REVISTAS

SILVA, I. M., “Dever de correcta notificação dos meios de defesa ao dispor dos contribuintes, boa-fé e protecção da confiança”, *Revista Direito e Justiça- Ano XIV – Tomo II, da Faculdade de Direito da Universidade Católica, Universidade Católica Portuguesa* (2000).

JURISPRUDÊNCIA

CAAD –

Ac. CAAD Proc. 14/2018-T (disponível em: https://caad.org.pt/tributario/decisoies/decisao.php?s_processo=14%2F2018&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=3542)

Ac. CAAD Proc. 248/2018-T (disponível em: https://caad.org.pt/tributario/decisoies/decisao.php?s_processo=248%2F2018&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=3917)

TCA SUL –

Ac.TCA Sul Proc. 08259/14 de 05/02/2015 (disponível em: <http://www.gde.mj.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/0a461261c356525e80257de9005a3b8b?OpenDocument>)

STA –

Ac. STA, 2ª secção, Proc. 017626 de 26-10-1994 (disponível em: http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/fe8d9accaf0ecfac802568fc00395c06?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1)

Ac. do STA, 2ª Secção. Proc. 016771 de 13-12-1995 (disponível em: http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/44d8e168eb0128ac802568fc0039560e?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1)

Ac.do STA, 2ª secção, Proc. 024382 de 17-05-2000 (disponível em: http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/9cc91f497037ae6b80256988004c2f31?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1)

Acs. STA Proc. 0139/02 de 03-07-2002 (disponívem em: http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/e702e5eb69a4e58f80256bf3004d3fc8?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1)

Ac. STA Proc. 0486/09 de 25-11-2009 (disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/015311d6253fb86580257681003f293f?OpenDocument>)

Ac. STA, 2ª secção, Proc. 0589/11, de 06-07-2011 (disponível em: http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/9614176c4c62f070802578cc003ca7c0?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1)

Ac. do STA. Proc. 0753/11 de 21-09-2011 (disponível em : http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0465c3a1f7aba45c8025791a002ec02b?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1)

Ac. do STA, 2ª secção Proc. 089/12 de 15-02-2012 (disponível em: http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/166d4c23b8f1e99f802579b80040b9bb?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1)

Ac. do STA, 2ª secção, Proc. 01943/13 de 04-02-2014 (disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1e3d47758ad3c88280257cb000539cab?OpenDocument>)

Ac.STA, 2ª secção Proc.0211/10.0BELRS 0385/17, de 24-10-2018 (disponível em: http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/ba3c673e3716a89280258336004e62d5?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1)

Ac. STA Pleno Secção, Proc. 087/18.0BALSBO, de 28-11-2018 (disponível em: http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f278aa605a4a3d3a8025835b005b4aee?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1)

Ac. STA Proc.0144/11 de 25/01/2012 (disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/ccd9bca48f9067f7802579a3004d1c85?OpenDocument&ExpandSection=1>)

STJ –

Ac.STJ Proc. 06B722, de 23-03-2006 (disponível em: <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/7493630635d793f480257142004912ce?OpenDocument>)

Ac. STJ Proc.07B4772, de 07-02-2008 (disponível em: <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/fc5aa2e69e11ff0e802573e900364b24?OpenDocument>)

TJUE -

Ac. TJUE Proc. C-16/93, 3 de março de 1994 (disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=99001&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=5242470>)

Ac.TJUE Proc. C-462/05, de 12-07-2008 (disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=69020&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=5252564>)

Conclusões do Advogado-Geral Maciej Szpunar relativas ao Proc. C-211/18 Idealmed III – Serviços de Saúde, SA vs AT (disponível em <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=218941&pageIndex=0&doclang=PT&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=2461521>)