



Director
J. L. Saldanha Sanches

Director Adjunto
Rui Barreira

Comissão de Redacção
António Lobo Xavier - jurista-consultor
Jorge Magalhães Correia - gestor
José Casalta Nabais - Prof. da Fac. Direito de Coimbra
J. Xavier de Basto - Prof. da Fac. Economia de Coimbra
Luis M. S. Oliveira - PricewaterhouseCoopers
Manuel Freitas Pereira - Conselheiro do Tribunal de Contas
Rui Pinto Duarte - Prof. da Fac. Dir. da Univ. Nova de Lisboa - advogado

11

Edição do Instituto Superior de Gestão
Julho 2002

Fiscalidade

Redacção

Ana Paula Dourado - FDL
Arlindo Correia - jurista
Carlos Lobo - FDL
Clotilde Celorico Palma - jurista
Fernando Castro Silva - BL&C
Francisco Sousa Câmara - Moraes Leitão, Galvão Telles e Associados
Glória Teixeira - FDUP - CIJE - OMWC
Helder S. Rosalino - economista - BP - ISG
João Ricardo Catarino - jurista - ISCSP
Joaquim Silvério Mateus - jurista
J. Costa Santos - CMM
J. Gomes Santos - ISEG/CEF
John P. Duggan - PricewaterhouseCoopers
Jorge Sancho Figueiredo - PricewaterhouseCoopers
Leonel Corvelo de Freitas - DGCI
Manuel Anselmo Torres - advogado
Manuel António Pita - ISCTE
Manuel Faustino - Abreu & Marques - ISG
Margarida Mesquita Palma - UCP - CEF
Maria Odete Oliveira - DGCI
Maria dos Prazeres Lousa - CEF - ISG
Mário Alexandre - CEF - ISG
Miguel Teixeira de Abreu - Abreu, Cardigos & Associados
Pedro Patrício Amorim - PricewaterhouseCoopers
Ricardo Sá Fernandes - advogado
Rodrigo Queiroz e Melo - advogado - ISG
Rogério Pereira Rodrigues - ISCTE/GF
Rui Duarte Morais - advogado - UC
Serena Cabrita Neto - advogada - ISG
Sérgio Vasques - FDL
Severino Duarte - DGCI
Vasco Valdez Matias - ISCAL

Tradução

Teresa Curvelo

Propriedade

Ensinus - Estudos Superiores, SA

Edição

Instituto Superior de Gestão
Estrada da Ameixceira, 112-116 - 1769-005 Lisboa
Telefone 21 751 3700 - Fax 21 759 9758

Execução Gráfica e Distribuição

Combra Editora
Rua do Amado - Apartado 101 - 3001-951 Coimbra
Telefone 239 85 2650 - Fax 239 85 2651
Correio Electrónico: sede@mail.combraeditora.pt

Preços

Número avulso - 21 Euros - IVA incluído
Assinatura - 4 números
Portugal - 78 Euros - IVA incluído
Europa (UE) - 87,50 Euros - IVA incluído
Países não Comunitários - 111 Euros

Revista de Direito e Gestão Fiscal

5 António Martins

A Directriz Contabilística n.º 25 e os contratos de ALD: uma nota analítica

17 Clotilde Celorico Palma

O tratamento em sede de IVA da transmissão de salvados automóveis pelas seguradoras

33 Paula Rosado Pereira

Soluções globais para a tributação das empresas na UE

55 Samuel Almeida

A eliminação da dupla tributação económica dos dividendos e o Imposto Sucessório por avença no Orçamento de Estado para 2002

75 José Manuel Tomé de Carvalho

Breves Nótulas sobre a natureza jurídica da responsabilidade dos titulares de órgãos sociais das pessoas colectivas

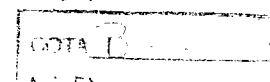
89 J. L. Saldanha Sanches

O indeferimento tácito em matéria fiscal: uma garantia do contribuinte?

103 Patrícia Noiret Cunha

IVA, portagens e vinhos

121 Notícias Inforfisco



- Anabela Rodrigues (*O crime de poluição*, edição policopiada), secundada por Pedro Albergaria (*A posição de garante dos dirigentes no âmbito da criminalidade da empresa*, RPCC, ano 9, n.º 4).
- Antunes Varela, *Das obrigações em Geral*, vol. I.
 —, *Das Obrigações em Geral*, vol. I, 4.ª ed.
 —, *Manual de Processo Civil*.
- Brás Teixeira, *Princípios de Direito Fiscal*.
- Cardoso da Costa, *Curso de Direito Fiscal*.
- Carvalho Martins, *Responsabilidade dos administradores ou gerentes por dívidas fiscais*.
- Galvão Teles, *Direito das Obrigações*.
- Gomes da Silva, *O dever de prestar e o dever de indemnizar*, I.
- Isabel Marques da Silva, *Responsabilidade Fiscal Penal Cumulativa das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*.
- Leite Campos e Mónica Campos, *Direito Tributário*, 2.ª ed.
- Lima Guerreiro, *Lei Geral Tributária*.
- Manuel de Andrade, *Noções Elementares de Processo Civil*.
- Menezes Leitão, *A substituição e a responsabilidade fiscal no direito português*, CFT 388.
- Paulo Cunha, *Da garantia das obrigações*, Lisboa 1938-39, vol. II.
- Paulo Cunha e Costa Santos, *Responsabilidade Tributária dos Administradores ou Gerentes*.
- Paulo Sendin e Evaristo Mendes, *A Natureza do Aval ...*
- Pedro Soares Martinez, *Direito Fiscal*.
- Pessoa Jorge, *Ensaio sobre os pressupostos da responsabilidade civil*.
- Pinto Fernandes e Cardoso dos Santos, *Código de Processo Tributário — anotado e comentado*.
- Rodrigues Pardal, *Garantias da obrigação tributária*.
- Romano Martinez e Fuzeta da Ponte, *Garantias do Cumprimento*, 1994.
- Rui Barreira, *A responsabilidade dos gestores por dívidas fiscais*, Fisco n.º 17.
- Ruy de Albuquerque e Menezes Cordeiro, *Responsabilidade fiscal tributária: a imputação aos gestores dos débitos das empresas à previdência ...*
- Seabra Figueiredo, *A responsabilidade subsidiária dos gerentes ou administradores na lei fiscal*, *Vida Económica* 1997.
- Sofia Casimiro, *A responsabilidade dos gerentes, administradores e directores pelas dívidas tributárias das sociedades comerciais*.
- Teixeira de Sousa, *Sobre a Teoria do Processo Declarativo*, Coimbra Editora, 1980.
- Vaz Serra, *RLJ* ano 107.º
 —, *RLJ* ano 110.º

O INDEFERIMENTO TÁCITO EM MATÉRIA FISCAL: UMA GARANTIA DO CONTRIBUINTE?

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO
Secção de Contencioso Tributário

RECURSO N.º 25 396

CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO GERAL

RECURSO N.º 25 396

RECORRENTE: AECOPS — Associação de Empresas de Construção e Obras Públicas

RECORRIDA: Fazenda Pública

RELATOR: Juiz Conselheiro Mendes Pimentel

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do STA:

AECOPS — Associação de Empresas de Construção e Obras Públicas, com sede na Rua Duque de Palmela, 20, em Lisboa, recorre da sentença do 4.º Juízo — 2.ª Secção do TT de 1.ª Instância de Lisboa de fls. 185-186, que, por extemporânea, indeferiu a petição inicial da presente impugnação judicial por si deduzida contra liquidação adicional de IVA respeitante ao exercício de 1993, no valor global de 12.684.593\$00.

[...]

O "thema decidendum" prende-se com a tempestividade da presente impugnação judicial, deduzida por AECOPS contra liquidações adicionais de IVA referentes ao exercício de 1993, contra as quais a contribuinte reclamou graciosamente em 27-X-1998.

Então, o prazo de que a AF dispunha para sobre ela se pronunciar era de 90 dias — artigo 125.º do CPT.

Sucede que o artigo 57.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (LGT: entrada em vigor em 1 de Janeiro de 1999 — cfr. artigo 6.º do DL n.º 398/98, de 17-XII), veio estabelecer que o procedimento tributário deve estar concluído no prazo de seis meses.

O tribunal "a quo", ancorando-se no disposto no artigo 3.º, n.º 1 da mesma Lei — o regime da revisão da matéria tributável previsto no presente diploma aplica-se apenas às reclamações apresentadas após a sua entrada em vigor — entendeu dever continuar a ter-se em conta, para fins de indeferimento tácito da dita reclamação de AECOPS, o atinente prazo do CPT — 90 dias.

Mal andou o M.^{mo} Juiz "a quo".

É que, como bem realça a recorrente, secundada pelo distinto PGA, "a reclamação a que o processo de impugnação "sub iudice" se refere tem como requisito e pressuposto de aplicação a existência de liquidação adicional com via reclamante sustentada no artigo 95.º do CPT e, não, a via reclamante de alteração à matéria tributável do artigo 84.º e seguintes do CPT" — vide processo administrativo apenso.

In casu, estamos, seguramente, perante sucessão de leis no tempo.

Ora, inexistindo disposição especial, há que aplicar o princípio geral em matéria de normas procedimentais e processuais, cujo é o da aplicação imediata — artigo 12.º, n.º 3, da LGT, tendo em conta, porém, o estatuído no artigo 297.º do Código Civil, preceito especial para a sucessão no tempo de normas sobre prazos.

Nele se dispõe, com subordinação à epígrafe "Alteração de prazos":

1. A lei que estabelecer, para qualquer efeito, um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar.

2. A lei que fixar um prazo mais longo é igualmente aplicável aos prazos que já estejam em curso, mas computar-se-á neles todo o tempo decorrido desde o seu momento inicial.

3. A doutrina dos números anteriores é extensiva, na parte aplicável, aos prazos fixados pelos tribunais ou por qualquer autoridade.

Aplicando a prescrição do sobredito n.º 2 à situação vertente, temos que o prazo para a AF se pronunciar sobre a reclamação graciosa da ora recorrente (seis meses) expirou em 27 de Abril de 1999 (cfr. n.º 3 do convocado artigo 57.º e alínea c) do artigo 279.º do Código Civil).

Sabido que a AF não se pronunciou, até então, sobre a dita reclamação, tal data é a do indeferimento tácito do mesmo procedimento tributário, sendo, pois, a partir dela que haverá que contar o prazo de 90 dias assinado no n.º 1, alínea d), do artigo 123.º do CPT para a apresentação da presente impugnação judicial.

E assim, o nonagésimo dia desse prazo recaiu em 27 de Julho de 1999, já férias judiciais, por isso que, nos termos da alínea e) do sobredito artigo 279.º, o correspondente "dies ad quem" foi 15 de Setembro de 1999.

Ora, havendo a petição desta impugnação dado entrada em 30 de Junho de 1999, perfila-se, efectivamente, a sua tempestividade.

Destarte, procedem as conclusões da alegação da recorrente, conseqüentemente não podendo manter-se na ordem jurídica a decisão sob censura.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, devendo, por isso, a impugnação prosseguir, se motivo diverso do ora arredado se não deparar à instância.

Sem custas.

Lisboa, 21 de Fevereiro de 2001

(fonte: Inforfisco)

Lisboa, 07 de Novembro de 2001

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

PROCESSO N.º 26 138

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — ALPI PORTUGAL NAVEGAÇÃO E TRÁNSITO, LDA., impugnou judicialmente, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, o indeferimento tácito de uma reclamação graciosa que apresentou da liquidação adicional de I.R.C. relativa ao ano de 1995.

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto inferiu liminarmente a impugnação, por extemporaneidade.

Inconformada, a impugnante interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

[...]

2 — A questão que é objecto do recurso é a de saber se a petição de impugnação judicial foi apresentada tempestivamente.

O processo foi instaurado em 15-9-2000, pelo que lhe é aplicável o C.P.P.T.

No artigo 102.º, alínea d), deste Código fixa-se em 90 dias, a contar da formação de indeferimento tácito, o prazo de impugnação judicial.

O artigo 106.º deste Código estabelece que a reclamação graciosa se presume indeferida após o termo do prazo legal de decisão pelo órgão competente, norma esta que está em sintonia com o preceituado no n.º 5 do artigo 57.º da L.G.T., em que se estabelece que este prazo se conta desde a data da entrada da petição no serviço competente.

Não sendo fixado qualquer prazo especial para decisão da reclamação graciosa, é aplicável o prazo geral de 6 meses previsto no n.º 1 deste artigo 57.º, uma vez que a reclamação graciosa foi apresentada já na vigência desta lei e esta é uma norma de aplicação imediata, como resulta do n.º 3 do artigo 12.º da mesma Lei.

No caso dos autos, a reclamação graciosa foi apresentada na Repartição de Finanças competente em 10-12-1999.

Assim, a petição considera-se indeferida tacitamente em 10-6-2000.

A partir desta data, conta-se o prazo de 90 dias para impugnação judicial, que terminou em 9-9-2000.

Incluindo-se esta data em período de férias judiciais (artigo 12.º da Lei de Organização e Funcionamento dos Tribunais Judiciais (Lei n.º 3/99, de 13 de Janeiro, que alterou a Lei n.º 38/87, de 23 de Dezembro), o termo final do prazo de impugnação judicial transfere-se para o primeiro dia útil seguinte.

Na verdade, a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a ser uniforme no sentido de que os prazos de interposição de recursos ou impugnações judiciais de decisões administrativas que terminam em férias se transferem para o primeiro dia útil seguinte ao termo destas, independentemente de o acto dever ser praticado perante autoridades administrativas, que servem de intermediários para recepção dos requerimentos de interposição.

Esta solução prende-se com a razão de ser da transferência do prazo prevista no artigo 279.º, alínea e), do Código Civil, que não é o encerramento dos tribunais, que mesmo em férias continuam com os serviços de secretaria abertos ao público, mas com o facto de durante as férias não serem praticados actos processuais nos processos não urgentes.

Por isso, sendo a petição de impugnação judicial dirigida ao tribunal, apesar de apresentando à autoridade administrativa, que é mero intermediário entre o requerente e o tribunal, deverão aplicar-se as regras de contagem do prazo como se aquele fosse apresentado neste.

Neste sentido se têm vindo a pronunciar, uniformemente, desde há vários anos, ambas as Secções deste Supremo Tribunal Administrativo (*), pelo que essa uniformidade, susceptível

(*) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos deste da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo:

- de 13-3-96, proferido no recurso n.º 19 938, publicado em Apêndice ao *Diário da República* de 13-3-98, pág. 977;
- de 26-4-95, proferido no recurso n.º 17 472, publicado em Apêndice ao *Diário da República* de 14-8-97, pág. 1100;
- de 1-2-89, proferido no recurso n.º 10 378, publicado em Apêndice ao *Diário da República* de 30-5-90, pág. 31;
- de 12-4-89, proferido no recurso n.º 10 472, publicado em Apêndice ao *Diário da República* de 15-5-91, pág. 443;
- de 26-5-93, proferido no recurso n.º 14 250, publicado em Apêndice ao *Diário da República* de 30-4-96, pág. 1968;
- de 29-11-95, proferido no recurso n.º 19 676, publicado em Apêndice ao *Diário da República* de 14-11-97, pág. 2848;
- de 6-3-96, proferido no recurso n.º 20 110, publicado em Apêndice ao *Diário da República* de 13-3-98, pág. 834;
- de 12-6-96, proferido no recurso n.º 18 627, publicado em Apêndice ao *Diário da República* de 18-5-98, pág. 2050;
- de 29-1-97, proferido no recurso n.º 16 758;
- de 4-6-97, proferido no recurso n.º 21 653.

A mesma posição tem vindo a ser adoptada pela Secção do Contencioso Administrativo deste Supremo Tribunal Administrativo, como se pode ver pelos seguintes acórdãos:

- de 9-12-88, proferido no recurso n.º 24 597, publicado em Apêndice ao *Diário da República* de 23-9-94, pág. 5922;
- de 4-4-89, proferido no recurso n.º 25 844, publicado em Apêndice ao *Diário da República* de 15-11-94, pág. 2273;
- de 29-03-90, publicado em Apêndice ao *Diário da República* de 12-1-95, pág. 2666;
- de 14-1-92, proferido no recurso n.º 26 719, publicado em Apêndice ao *Diário da República* de 29-12-95, pág. 49;
- de 11-2-92, proferido no recurso n.º 27 978, publicado em Apêndice ao *Diário da República* de 29-12-95, pág. 920.

(Fonte: Inforfisco)

Tratam os presentes acórdãos de uma mesma questão: o prazo para a interposição da impugnação judicial depois do indeferimento tácito de uma reclamação do contribuinte no período de vigência simultânea do Código de Processo Tributário e do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Sendo necessário, para obter uma solução satisfatória, discutir a solução legislativa de aumentar o prazo necessário para a formação do indeferimento tácito.

de gerar a confiança dos particulares num determinado entendimento jurisprudencial, numa matéria de natureza processual em que está em causa a possibilidade de exercício do seu direito constitucional de acesso aos tribunais, é, só por si, suficiente para justificar a adopção do mesmo entendimento, por evidentes razões de sensatez e razoabilidade.

Assim, entende-se que o prazo referido, tendo terminado em férias judiciais de Verão, se transferiu para o primeiro dia útil subsequente, pelo que a impugnação judicial foi tempestivamente apresentada.

Temos em que acordam em conceder provimento ao recurso.

Sem custas.

Lisboa, 30-05-2001.

ANOTAÇÃO

1. A NATUREZA E FUNÇÃO DO INDEFERIMENTO TÁCITO NO PROCESSO TRIBUTÁRIO

O indeferimento tácito no processo tributário é uma instituição ambígua:

É ambígua porque embora possamos considerar que a natureza de massa do processo tributário e os recursos sempre escassos da Administração justificam que em alguns casos e situações fiquem sem resposta as pretensões do contribuinte essa ausência de resposta deveria ser evitada.

Excluindo certas situações, em princípio, devemos afirmar sem reserva que sempre que interpela a Administração fiscal o contribuinte tem direito de ser ouvido por esta: e o direito de ser ouvido implica o direito de obter a respectiva resposta quer para a sua discordância, quer para a sua legítima incerteza (1).

É daí provém a natureza ambígua do indeferimento tácito. É uma garantia procedimental do contribuinte apenas no sentido de que este poderá, num prazo fixado por lei, obter tutela judicial para a sua pretensão.

Mas, simultaneamente, uma garantia que consagra expressamente a ausência de uma outra garantia: o efectivo diálogo e a necessária participação do contribuinte nas decisões tributárias nomeadamente sempre que há um litígio entre o Estado e o contribuinte; que se funcionassem bem exigiriam uma resposta expressa e não tácita da Administração fiscal.

Se este interpõe uma reclamação tem o direito de obter uma resposta. Mas bem sabendo o legislador fiscal que em muitos casos a Administração fiscal vai deixar o contribuinte sem resposta criou para este a possibilidade de, renunciando ao seu direito

(1) Talvez as obrigações da Administração não tenham um recorte tão incisivo na relação administrativa em sentido geral. Vejam-se a este respeito as observações de DAVID DUARTE, *A Propósito das competências dos órgãos dirigentes, as conexões normativas da previsão da norma do acto silente de indeferimento* (Anotação) Justiça Administrativa n.º 26 (2001), 26-43, sobre a necessidade de "evitar os habituais excessos da emotividade garantística".

de obter uma pronúncia expressa da Administração fiscal, obter o pressuposto processual para passar imediatamente à fase da impugnação judicial.

Uma solução que é má não apenas para o contribuinte individualmente considerado mas também para o sistema no seu conjunto: por desperdiçar a possibilidade de uma solução para o litígio sem necessidade de recurso aos tribunais.

Alguma coisa que o sistema de tutela do sujeito passivo deve incentivar sob pena de um número excessivo de processos irem parar aos tribunais.

2. AS PERPLEXIDADES DO LEGISLADOR FISCAL: A POSIÇÃO DA LGT SOBRE O INDEFERIMENTO TÁCITO

É esta natureza de garantia possível do indeferimento tácito, duma solução que aceitando a possibilidade da Administração fiscal deixar sem resposta reclamações do sujeito passivo que as deveriam obter (em contraste com reclamações de mera chicana procedimental que não têm de obter resposta) que justifica a mudança de prazo para o indeferimento tácito que encontramos na Lei Geral Tributária.

A LGT introduziu no procedimento tributário o “princípio da decisão”.

E segundo este princípio “A administração tributária está obrigada a pronunciar-se sobre todos os assuntos da sua competência que lhe sejam apresentados por meio de reclamações, recursos, representações, exposições, queixas ou quaisquer outros meios previstos na lei pelos sujeitos passivos ou quem tiver interesse legítimo” (2).

Excepto em dois casos expressamente previstos na lei (repetição da pergunta ou passagem do prazo de revisão) e também, pensamos nós, em todos os casos em que o comportamento do contribuinte seja de mera chicana quando o contribuinte abusa do seu direito de reclamação junto da Administração fiscal.

Mas quais são as consequências jurídicas da violação, por inacção administrativa, deste direito do contribuinte?

Criando um direito ao sujeito passivo quanto à obtenção de uma resposta em tempo útil — uma vez que o artigo anterior exige que o procedimento seja “célere” — o legislador deveria, como lógica consequência da sua decisão, acabar com o indeferimento tácito. Ou então, em alternativa, criar o deferimento tácito para penalizar a Administração fiscal pelo seu silêncio indevido. Aplicando o velho princípio “*quis tacet, ubi loqui potuit ac debuit, consentire videtur*”. Quando alguém se cala, podendo e devendo falar, pode-se entender que aceita.

Deveria em suma ter acabado com o indeferimento tácito: uma figura processual que, como regra nas relações entre Administração e o contribuinte, é a negação viva de sistema de colaboração e de interacção permanente que a LGT queria estabelecer entre os dois pólos da relação juridico-tributária.

Mas nenhuma destas soluções era razoável: apesar da generosidade do legislador da LGT quanto à atribuição de direitos ao contribuinte, no texto da lei, ele bem sabia que no momento da sua realização efectiva outra seria a questão. É fácil atribuir, no texto da lei, direitos e garantias ao contribuinte. O que é difícil é concretizá-los.

Se acabasse com o indeferimento tácito deixava o contribuinte sem meios para reagir ao silêncio da Administração. Se criasse o deferimento tácito (com esta Administração fiscal) ia ser um “abre-te Sésamo” do Tesouro público para contribuintes hábeis (3).

E por isso ao mesmo tempo que o artigo 57.º criou um prazo de seis meses para decisão da Administração fiscal e proibiu o contribuinte de praticar “actos inúteis ou dilatatórios”. E como consequência da introdução deste prazo aumentou o tempo do indeferimento tácito para seis meses: uma vez que este era o limite temporal dentro do qual a Administração fiscal deveria, em princípio, ter agir.

Uma daquelas soluções compromissórias para que se vê remetido legislador fiscal quando quer conceder garantias e esbarra com a dura realidade da incapacidade da Administração fiscal para as concretizar e corre o risco da emenda ser pior que o soneto.

3. O SIGNIFICADO DO AUMENTO DO PRAZO DE INDEFERIMENTO TÁCITO: RESTRIÇÃO OU APROFUNDAMENTO DE UMA GARANTIA?

E é isto que nos conduz à questão de saber se o alargamento do prazo para o indeferimento tácito foi um alargamento ou uma restrição das garantias do contribuinte.

A intenção que animou a publicação da Lei Geral Tributária foi, sem margem para dúvida, a tentativa de aprofundamento e consolidação das garantias do contribuinte. Como se afirma no preâmbulo da mesma.

É esse o sentido geral que anima esta norma mesmo nos casos em que atribui à Administração poderes essenciais para a aplicação da lei fiscal.

Foi mesmo esse cunho fortemente garantístico que levou recentemente o cons. ALMEIDA LOPES a anular uma decisão da Administração em que o contribuinte tinha já sido ouvido afirmando no sumário que “Ainda que o contribuinte tenha sido ouvido “antes da conclusão do relatório de inspecção tributária, em caso algum, nos termos do artigo 60.º, n.º 2, da LGT pode ser dispensada nova audiência antes da liquidação” apesar de achar que dado o número de audições que a lei prevê “de iure condendo, pode-se entender que são audições a mais”.

E mesmo discordando da decisão do tribunal neste particular — em nossa opinião este é um problema que pode e deve ser resolvida pela interpretação da norma — fixemo-nos apenas no que interessa para este caso: como se afirma cor-

(2) Numa formulação de grande ênfase mas sem resultados práticos. Sobre este princípio no Código do Procedimento Administrativo que influenciou a LGT ver ESTEVES DE OLIVEIRA et alii. *Código do Procedimento Administrativo. Comentado* — 2.ª ed. (Coimbra, 1998), 550-551.

(3) Apesar de ser esta regra no procedimento administrativo, V. FREITAS DE AMARAL et alii. *Código do Procedimento Administrativo — Anotado* (Coimbra, 1992), 170.

rectamente neste aresto a LGT está toda ela animada de um forte impulso de reforço de garantias.

Claro que o legislador não conseguiu em muitos casos atribuir garantias efectivas e este é um destes casos: na verdade aumentar o prazo para formação do acto tácito ou acto silente da Administração de três para seis meses só reforçaria as garantias do contribuinte se aumentasse o número de decisões tomadas nesse período o que como sabemos não sucedeu. Se o tal prazo de seis meses, mais longo e envolvendo por isso maiores demoras na atribuição da tutela judicial, fizesse com que só em casos raros o contribuinte ficasse sem resposta. Um prazo mais razoável para que, de um modo geral, o princípio da decisão fosse aplicado.

Como isso não aconteceu pode sustentar-se que, quanto ao modo como está a funcionar o procedimento administrativo o aumento do prazo para seis meses constitui apenas uma forma de aumentar ainda mais a duração dos processos.

Mas não podemos deixar de concluir que este foi apenas um dos muitos casos em que uma realidade caprichosa provocou a frustração das intenções do legislador: o que este pretendia com este alargamento de prazo era um reforço das garantias do contribuinte.

Pois é este o sentido geral que anima a LGT. Foi precisamente por isso que esta foi tão enfática em relação ao princípio da decisão.

As pretensões procedimentais do contribuinte não deveriam ficar sem resposta e seis meses deveria ser o prazo máximo para a resposta da Administração fiscal. Não adoptou o prazo de três meses que vigora no direito administrativo por considerar irrealista a aplicação desse prazo ao procedimento fiscal.

“O prazo de seis meses pretende ser um prazo realista, atendendo às actuais condições de actuação da administração tributária”.

Temos por isso um prazo que na intenção do legislador deveria reforçar as garantias do contribuinte e que na realidade, por aumentar o tempo de duração dos litígios. Dentro de uma norma que pretendia também aumentar as garantias do contribuinte.

E é luz destas desta contradição entre a indiscutível intenção originária e resultado efectivo, entre garantias efectivas e tentativas fracassadas de as conceder, que deve ser interpretada a norma da LGT que procura resolver os problemas da sua aplicação no tempo.

Partindo da constatação de que, fossem quais fossem as intenções do legislador, a exigência da espera de seis meses antes da passagem à fase judicial do processo veio constituir uma restrição das garantias procedimentais do contribuinte.

4. O PRINCÍPIO CONTIDO NO N.º 3 DO ARTIGO 12.º DA LGT

As leis processuais — precisamente porque são leis processuais com uma natureza instrumental — são, muitas vezes, leis de aplicação imediata. Como escreve OLIVEIRA ASCENSÃO “em Direito Processual vigora a regra que a lei nova é de aplicação imediata”.

É uma regra com excepções: e essas excepções são particularmente numerosas no direito tributário quando a entrada em vigor de uma nova lei, mesmo que seja uma lei processual, possa ameaçar direitos e garantias dos contribuintes.

Foi exactamente esta aplicação como limites, esta regra com excepções da aplicação imediata da lei processual, que o legislador recordou, com alguma prudência, quando determinou no n.º 3 do artigo 12.º da LGT:

“As normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes.”

Ora como deverá ser aplicada esta norma ao caso presente?

Como questão prévia convirá recordar que o nosso problema é suscitado por um indeferimento tácito. Uma situação jurídica em que, como vimos, o legislador fiscal procura corrigir uma denegação de um direito do contribuinte a que a Administração fiscal vá decidir sobre o seu caso e se pronuncie sobre a sua pretensão através da atribuição de um efeito processual a um acto tácito ou silente.

Uma situação em que o legislador procura dar um remédio para a desprotecção jurídica do contribuinte. O que nem sempre é entendido pela jurisprudência⁽⁴⁾.

Na verdade o indeferimento tácito é uma quase fatalidade, um mal menor, como reconheceu, neste caso correctamente, o STA ao recusar conhecer de uma acção de intimação para um comportamento constituído por uma resposta expressa da Administração por considerar que isso estaria para além das forças do sistema judicial⁽⁵⁾. E é a esta luz que os casos de recurso contra indeferimento tácito têm de ser julgados.

E por isso temos de considerar a possibilidade de impugnar a reclamação no prazo de três meses, sem mais delongas, dada a situação em que se encontra Administração fiscal — uma situação que o STA pelo conhecimento quase directo que dela tem caracteriza tão bem — não pode deixar de se considerar como uma garantia do contribuinte que foi objecto de uma restrição.

E temos por isso de interpretar a norma da LGT como impedindo a aplicação do alargamento do prazo operado pela lei nova aos casos e situações pendentes no momento da sua entrada em vigor se dessa aplicação resultar uma qualquer restrição de uma garantia do contribuinte: nomeadamente a de poder recorrer aos tribunais, por indeferimento tácito, logo que passem três meses sem que a Administração fiscal responda à sua reclamação.

Podendo ser outra a sua interpretação, como veremos depois, se da sua aplicação imediata não resultar qualquer lesão para uma garantia do contribuinte.

(4) Veja-se por exemplo o caso comentado por SERENA CABRITA NETO, *Requiem pelo Acto Tácito*, FISCALIDADE n.º 7/8 (2001), 113-124.

(5) “Como é bom de ver, se os contribuintes pudessem pedir a intimação para um comportamento da Administração que demora a decidir uma reclamação graciosa, os tribunais tributários poder-se-iam ver “inundados” com requerimentos desses, pois as reclamações pendentes de despacho contam-se por largos milhares nas repartições de finanças do país”. ALMEIDA LOPES, 30-04-2002 Fonte: DGSF.

5. AS DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

E é exactamente por meio desta particular perspectiva que podem explicar-se as duas decisões do STA aqui anotadas em que este tribunal superior decidiu, e em nossa opinião bem, que ainda havia prazo para interposição de duas impugnações.

No caso ALPI PORTUGAL ⁽⁶⁾ em que a 1.ª instância tinha recusado uma impugnação interposta depois do prazo de três meses que vigorava em 1999 o STA decidiu que “as normas procedimentais contidas na Lei Geral Tributária são de aplicação imediata aos processos pendentes, nos termos do n.º 3 do artigo 12.º dessa Lei”.

E decidiu bem: se a lei nova é melhor que a lei velha — e essa é a única razão, como recordava BAPTISTA MACHADO, para as mudanças nela contidas — então mais vale que entre imediatamente em vigor.

Excepto, como se diz no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, se isso for pôr em causa “garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes”.

Ora neste caso, mediante uma aplicação muito estrita da lei processual, a 1.ª instância estava a impedir, por razões meramente processuais, a discussão da pretensão do contribuinte. Logo deve considerar-se em vigor a regra da LGT.

E o mesmo se passa no caso AECOPS ⁽⁷⁾: mais uma vez num procedimento iniciado em 1999 a impugnação tinha sido interposta em 2000 e com um prazo de seis meses após o indeferimento tácito.

E aqui o juiz veio decidir com case no n.º 2 do artigo 297.º do Código Civil:

“A lei que fixar um prazo mais longo é igualmente aplicável aos prazos que já estejam em curso, mas computar-se-á neles todo o tempo decorrido desde o seu momento inicial.”

Aqui o que a lei pretende impedir ⁽⁸⁾ é que alguém que contava com prazo de cinco anos passe a ter uma de dois porque a lei nova o veio encurtar.

Dois acórdãos incontestáveis que levantam contudo uma outra questão de grande importância a que não respondem, nem tinham de responder:

Dado que como julgamos ter demonstrado o aumento do prazo para a formação do indeferimento tácito teve o efeito prático de reduzir uma garantia do contribuinte o que sucederá se, agindo de forma mais diligente, o impugnante interpuser a sua acção no prazo da lei antiga de três meses?

Escolher o prazo mais curto para interpor a impugnação corresponde à conduta do procurador diligente. Contar com o prazo de seis meses, mais longo, é um comportamento de certo modo temerário. Ainda que bem tenha feito STA quando acei-

⁽⁶⁾ STA, 30-05-2001. LOPES DE SOUSA.

⁽⁷⁾ STA, 21-2-2001. MENDES PIMENTEL.

⁽⁸⁾ V. PIRES DE LIMA / ANTUNES VARELA, *Código Civil — Anotado* (Coimbra, 1979), 251

tou esse prazo mais longo e afirmou pela primeira vez a entrada em vigor do prazo mais longo evitando a improcedência processual de duas impugnações.

Mas destas decisões não se pode concluir que, no caso de ter prudentemente optado pelo prazo mais curto se deva perder a possibilidade de recurso.

O que faz o n.º 3 do artigo 12.º da LGT com a sua regra da entrada imediata em vigor das normas processuais é exprimir, em termos gerais, o princípio que também encontramos expresso no artigo 34.º do Código do Procedimento Administrativo e que permite ao tribunal corrigir o erro desculpável do administrado quanto à escolha do órgão competente para conhecer do seu recurso.

Evitar que os administrados “fiquem sem poder exercer por extemporaneidade os meios de defesa dos seus interesses legalmente protegidos”. Por dificuldades na determinação do órgão competente ou por dificuldades em saber qual é o prazo para a formação do indeferimento tácito devido à modificação das leis processuais com as dificuldades respeitantes à sucessão de leis no tempo.

Um princípio de *favor do administrado* ⁽⁹⁾ tanto mais necessário quanto a ausência de resposta da Administração fiscal que exige o recurso ao indeferimento tácito.

E do qual resulta a vigência simultânea de dois prazos procedimentais: se o contribuinte interpôs o recurso tardiamente e por isso não tem qualquer expectativa quanto à possibilidade de interpor num prazo mais curto entra em vigor imediatamente a LGT.

Se pelo contrário o impugnante contava com um prazo mais curto e considerou mais prudente actuar dentro desse prazo a expectativa jurídica assim formada na sua esfera coloca-o ao abrigo dos efeitos de uma mudança da lei que iria inutilizar, por meras razões processuais, o seu direito constitucional a tutela judicial.

6. A ENTRADA EM VIGOR DO CPPT

O princípio da entrada imediata em vigor da nova lei processual que encontramos na LGT vamos encontrar também no Código de Processo e Procedimento Tributário.

Ainda que o Código do Procedimento e do Processo Tributário tenha entrado em vigor no dia 1 de Janeiro de 2000 o artigo 4.º do DL n.º 43/99, de 26 de Outubro, que aprova o Código, determina prudentemente que o Código do Procedimento e do Processo Tributário “só se aplica aos procedimentos iniciados e aos processos instaurados a partir dessa data”.

E por isso, para os procedimentos instaurados estava ainda em vigor o Código do Processo Tributário mesmo no fim 1999 continua em vigor o seu prazo de três meses para o indeferimento tácito.

O novo prazo de indeferimento tácito da LGT não só não se aplica por isso ir pôr em causa uma garantia do contribuinte, o que norma sobre a aplicação da lei no tempo contida na LGT exclui. E não se aplica se tiver sido usado pelo impugnante

⁽⁹⁾ ESTEVES DE OLIVEIRA et alii, *Código...* (nt 2), 206-207.

por efeito da salvaguarda criada pela norma paralela do CPPT. Que impede a sua aplicação, salvaguardando assim a validade do revogado Código do Processo Tributário para os procedimentos que nasceram sob a sua égide e que irão terminar sob o mesmo regime legal.

Estamos assim perante um sistema coerente e dotado de certa clareza para resolver os problemas da aplicação da lei no tempo. Dando um princípio de solução aos problemas que surgem nos procedimentos e processos que estão já a decorrer pela incerteza criada pela mudança de leis processuais.

Surgem novas leis processuais que procuram tornar maior a segurança jurídica e assim reforçar as garantias do contribuinte: mas procura-se evitar que a instabilidade criada pela mudança jurídica acabe por criar insegurança lesando as garantias dos contribuintes.

O que se faz quer pela aplicação de princípios gerais (“As normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes” como faz a LGT quer por meio de uma mera norma de diferimento temporal da eficácia do novo Código: o CPPT aplica-se aos procedimentos iniciados depois de 1 de Janeiro de 2000.

E com normas tão claras não podemos compreender como é que a citada sentença pôde decidir de outra forma.

Se a passagem do prazo de indeferimento tácito de três para seis meses foi uma das inovações procedimentais contidas na LGT está sujeita ao tal princípio da entrada ou não entrada em vigor conforme existe ou não interesse legítimo do contribuinte: um critério material de resolução do sempre difícil problema da aplicação das leis no tempo.

Em alguns casos de novas normas procedimentais o legislador considerou necessário aplicar uma mudança imediata. E por isso, no artigo 2.º do decreto que aprova a LGT foram revogados vários artigos do Código de Processo Tributário.

Mas não foi revogada a norma do indeferimento tácito: esta foi revogada apenas pelo Código de Procedimento e de Processo Tributário que vem ocupar a função do Código de Processo Tributário mas limitando os efeitos desta substituição de norma processual aos procedimentos iniciados depois da sua entrada em vigor.

Permitindo deste modo a vigência da parte não expressamente revogada do Código do Processo Tributário para os casos iniciados quando ainda estava em vigor e evitando deste modo mudanças de regime processual que podem lesar gravemente a segurança jurídica do litigante com a modificação inesperada de um prazo processual.

Consagrando uma orientação já seguida em muitos outros casos: o procedimento foi iniciado e ao fim de um prazo de três meses poderá passar-se para o processo judicial. Não há qualquer razão para uma mudança de regras no meio do jogo. O procedimento começa e chega ao fim com o mesmo regime para que não se ponha em causa a segurança jurídica no seu aspecto elementar: a certeza quanto às normas vigentes.

7. CONCLUSÃO

O indeferimento tácito é uma garantia do contribuinte que só pode justificar-se pelo funcionamento defeituoso da Administração fiscal: o contribuinte deveria ter sempre direito a uma resposta expressa às suas pretensões. Contudo a LGT, orientada no sentido de reforço das garantias dos contribuintes, procurou limitar os casos de indeferimento tácito. Mas ao aumentar o prazo de indeferimento tácito para seis meses sem conseguir que Administração fiscal respondesse ao contribuinte mesmo neste novo prazo acabou por restringir a possibilidade de um recurso mais rápido à tutela judicial.

As leis processuais são em princípio de aplicação imediata. Se isso não lesar as expectativas legítimas dos interessados como é expressamente determinado pelo n.º 2 do artigo 12.º da LGT reafirma expressamente este princípio ao limitar a sua aplicação aos casos em que isso não lese as garantias ou expectativas do contribuinte.

No Código de Processo e Procedimento Tributário existe uma limitação à sua aplicação aos procedimentos iniciados depois da sua entrada em vigor salvaguardando para os demais casos a eficácia do Código do Processo Tributário. O que foi uma forma de manter as regras existentes para os procedimentos em curso é uma forma de evitar a incerteza quanto às normas vigentes numa qualquer relação processual.

O que quer dizer que o contribuinte teve, durante o período de transição, a possibilidade de considerar realizado o indeferimento tácito no prazo de três ou de seis meses.

J. L. Saldanha Sanches