

REVISTA FINANÇAS PÚBLICAS DIREITO FISCAL

1

ANO II 03 09

ARTIGOS, COMENTÁRIOS
DE JURISPRUDÊNCIA, RECENSÕES,
CRÓNICA DE ACTUALIDADE.
PRIMAVERA

Role of the State; Taxes;
Public Spending; Globalization
Arbitragem;
Direito fiscal; Juízes; Princípio
da legalidade
Tribunal de Contas; União Europeia;
Finanças Públicas
Orçamento; Setor empresarial; Programas

Crise
Financeira; Crise Económica; Garantias
do Estado; Solidez Financeira
Comissão
Europeia; Medidas anti-crise; Política
Orçamental / Política Fiscal
Preços de Trans-
ferência – Constitucionalidade; Preços
de transferência; Avaliação; Incentivos;
Correção

Thin capitalization; Anti-abuse clauses;
Tax planning
Pagamentos de rendimentos a não resi-
dentes; ADT; Procedimentos formais;
Renovabilidade
Taxes; Taxa de Intra-estruturas;
Finanças; Taxa de 0%

COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS
ANOTAÇÃO AO ACÓRDÃO DO SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO,
2.ª SECCÃO, DE 7 DE JANEIRO DE 2009, PROCESSO N.º 0694/08.

Rogério M. Fernandes Ferreira

O acórdão em anotação é relatado pelo Conselheiro Brandão de Brito e surge na sequência dos outros recentes acórdãos do mesmo Supremo Tribunal, n.ºs 0133/08, de 23 de Abril, 0356/08, de 21 de Maio, 0464/08, de 25 de Junho, e 0997/08 de 17 de Dezembro. E também na sequência do acórdão da 2.ª Secção do Tribunal Constitucional, n.º 575/09, de 7 de Outubro, onde, ao contrário do que parecia resultar do anterior n.º 386/05, de 13 de Julho, em que foi relator também o Conselheiro Benjamin Rodrigues, se sustentou não ser desconforme com a Constituição, nem com o anterior acórdão do Tribunal Constitucional, perante a actuação da Administração - ao proceder à compensação em momento anterior ao termo do prazo de que a reclamante dispunha para reclamar ou impugnar e numa altura em que ainda não se mostrava inviabilizada a prestação de uma garantia idónea - não ser conforme com a lei é a que melhor se adequa à interpretação do preceito ao abrigo do qual a compensação foi efectuada, isto é, do artigo 89.º do CPPT. Todos, portanto, relativos à mesma questão em epígrafe: a compensação de créditos em processo de execução fiscal.

No caso em análise, a compensação do crédito (fiscal) foi efectuada pela Administração tributária em momento *posterior* ao da instauração do processo executivo, mas em momento anterior ao da citação. Entendeu o Supremo, com o Conselheiro Lopes de Sousa, que a proibição de efectuar tal compensação, se pender reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução da dívida exequenda, exprime uma *intenção legislativa* de a compensação só se dever efectuar relativamente a *dívidas sobre as quais não haja controvérsia*, estando

insito, no n.º 1 do artigo 89.º do CPPT, que a compensação não pode ser declarada enquanto não decorrerem os prazos legais de impugnação contenciosa ou administrativa, sendo indamiável uma compensação forçada sem que sejam concedidas ao afectado por ela todas as garantias de defesa que são concedidas à generalidade dos executados. Isto porque interpretação contrária redundaria numa diminuição irrazoável e desproporcionada dos meios de defesa e impugnatórios, podendo ocasionar graves problemas de liquidez e comprometer a sobrevivência económica do contribuinte, ficando o executado impedido de se opor à execução, mesmo com fundamento na prescrição ou em qualquer outro item concretizador da inexigibilidade da dívida. E assim concluindo que *a pendência do prazo de impugnação, como da oposição, obsta à compensação prevista no artigo 89.º do CPPT, sendo plenamente de equivar à pendência dos créditos meiso processuais.*

O problema surge recentemente, por causa de novos mecanismos e procedimentos informáticos para a cobrança de dívidas tributárias, sem quase intervenção humana, e por intermédio dos quais de forma célere e automática são, simultaneamente, detectados os créditos de natureza tributária a favor de determinado contribuinte e as suas dívidas perante a Administração tributária. O problema surge, pois, naturalmente, e a partir do momento em que a Administração tributária pode, como hoje sucede, com muita facilidade, proceder a tais compensações de créditos, mesmo na pendência do período em que o executado ainda não tomou conhecimento da execução, ou está ainda a preparar a sua defesa, contra a liquidação ou contra a inexigibilidade da dívida exequenda. E, seguramente, o legislador, nem em 1991, nem em 1999, aquando da aprovação do Código de Processo Tributário e do Código de Procedimento e de Procedimento e de Processo Tributário, previu que o próprio sistema informático hoje o permitisse, nesse âmbito e com essa inusitada rapidez e eficiência, pois, ao tempo, mediava, muitas vezes, mais de entre seis meses a um ou, mesmo, dois anos, para a instauração da execução fiscal e a consequente citação, findo o prazo de pagamento voluntário.

A compensação pode ser efectuada por iniciativa da Administração tributária, ou do próprio contribuinte. Se é efectuada por iniciativa do contribuinte, por exemplo, requerendo que o reembolso de IRS de um determinado ano seja utilizado para o pagamento de uma outra dívida de imposto, não se mostrará necessária, já, a fase executiva. Estando em

causa o exercício de uma opção por parte de um contribuinte, que prefeira tal "acerto de contas", não há também aqui prejuízo dos particulares que urja acautelar. Pelo contrário, se a compensação do crédito fiscal é promovida por iniciativa da Administração tributária, a resposta será distinta, pois, nesta situação, importará salvaguardar direitos e interesses legítimos dos particulares.

A impossibilidade desta compensação de créditos fiscais ser efectuada em momento anterior ao da instauração do processo executivo parece estar vedada por lei, que se refere, expressamente, aos créditos do "executado". Ora, o contribuinte só pode vir a assumir essa qualidade após a instauração do processo em causa. E permitir o contrário, isto é, que a Administração tributária possa, por sua iniciativa e sem ser no âmbito sequer de regras de natureza cautelar, promover a compensação de créditos em momento anterior ao da instauração do processo de execução fiscal, seria admitir a privação coerciva de um direito sem a possibilidade de o visado utilizar os meios de defesa que a própria lei coloca à sua disposição em processo de execução fiscal. Mas mesmo esta questão, era duvidosa, perante a letra da lei, se atentarmos que esta dispõe que a compensação é efectuada através da emissão de título de crédito destinado a ser aplicado no pagamento da dívida exequenda e do acréscido, no caso de já estar instaurado processo de execução fiscal, o que, *a contrario*, parecia poder significar que tal seria possível mesmo antes dessa instauração. E a questão é que, na senda daquele primeiro acórdão do Tribunal Constitucional, a Administração tributária e alguma jurisprudência tem entendido ser possível a compensação desde o momento em que a dívida se torna exigível, isto é, logo após a data-limite para o pagamento voluntário. O que, sendo afastado pelo acórdão em anotação, ainda assim, teria muita utilidade uma intervenção legislativa definitivamente esclarecedora.

Tal como na questão de saber se a compensação de créditos, por iniciativa da Administração tributária, pode ser concretizada em momento posterior ao da instauração do processo de execução fiscal, mas em momento anterior ao da citação - que é, aliás, aquela que está em análise no acórdão em epígrafe -, a qual pressupõe que, não obstante o processo de execução fiscal estar já formalmente instaurado (instauração esta que é acto interno do serviço de execução fiscal), dele não tem ainda o contribuinte conhecimento autónomo, por ainda não ter sido chamado (citado)

ao processo em causa. Pareceria curial que se concluísse, uma vez que, em substância, a situação não difere da anteriormente descrita (pois apenas se acrescenta um acto interno de instauração, que não foi ainda levado ao conhecimento do contribuinte visado), que a Administração tributária também não poderia promover a compensação de créditos após a citação do executado; ou seja, após avisar o contribuinte da existência de um processo executivo contra si anteriormente instaurado e da possibilidade legal, entre o mais, se necessário, da penhora de bens do seu património para pagamento das dívidas fiscais. O certo, porém, é que apesar de encontramos vozes autorizadas no sentido de à estar vedada a compensação antes da citação - como agora nos confirma também este acórdão em análise -, a Administração tributária tem promovido a compensação de créditos em momento posterior ao da instauração do processo de execução fiscal, mas anterior ao da citação do contribuinte para esse mesmo processo; e alguns tribunais validaram esse procedimento, o que mais ainda justifica este acórdão em anotação. Com efeito, encontramos jurisprudência no sentido de que o contribuinte sabe, a partir do momento em que foi ultrapassado o prazo-limite para o pagamento voluntário (geralmente de trinta dias e constante das notas de cobrança), que se constitui em mora perante a Fazenda Pública, pelo que, conquanto já esteja instaurado o competente processo de execução fiscal, a Administração poderia, legítima e legalmente, fazer-se pagar por compensação de créditos.

Todos estes procedimentos relatados suscitavam dúvidas, mas também problemas muito sérios. Imagine-se que a Administração tributária instaura, indevida e ilegalmente, um processo de execução fiscal e que não citou o contribuinte visado, ou mesmo que o citou apenas “formalmente”, socorrendo-se dos mecanismos que a lei põe ao seu dispor para o efeito, e que, paralelamente, apura um reembolso de IRS, de valor suficiente para integral liquidação da dívida e do acrescido e que este é de imediato (informaticamente) aplicado no pagamento, por compensação. Neste caso, o processo de execução fiscal é extinto e arquivado, antes mesmo de o contribuinte dele tomar conhecimento e/ou de poder exercer os seus direitos de defesa, além de poder deixar sem objecto uma eventual oposição judicial à execução fiscal, o que não será admissível, como se sustenta no acórdão em anotação. Mas, mesmo que seja instaurado o processo executivo e o contribuinte seja citado não é possível avançar com a compensação antes de esgotados os prazos de defesa

do contribuinte executado. É que, por maioria de razão, e de acordo com entendimentos anteriores já acima referidos, a compensação de créditos, se podia ser efectuada antes da citação do contribuinte, por iniciativa da Administração tributária, então também poderia ser feita antes de esgotados os prazos de defesa, porque necessariamente posteriores.

É contra estes entendimentos que avança agora o Supremo, em sentido já uniforme e constante, ultrapassando dúvidas anteriores motivadas pelo primeiro dos referidos acórdãos do Tribunal Constitucional, assim sustentando, com o Conselheiro Lopes de Sousa, que a compensação se torna possível, apenas, quando já não subsista controvérsia, ou seja, por, decorridos os respectivos prazos, as dívidas não terem sido contestadas, administrativa ou judicialmente. Sob pena, no limite, de deixarmos nas mãos da Administração tributária a possibilidade de cobrança de dívidas inexigíveis, desprovendo o contribuinte dos meios de defesa mais adequados. Assim o legislador também o esclareça, como devia agora, substituindo a Administração tributária também os seus procedimentos e tal compensação — pela qual se paga — pela mera penhora de créditos, nos termos da lei.