

Associação dos Magistrados da Jurisdição Administrativa e Fiscal de Portugal

Colóquio: “A justiça fiscal hoje – velhos problemas, novos desafios”

*

«A compensação tributária na pendência dos prazos de defesa dos contribuintes – o problema antes e depois das alterações introduzidas pela Lei do O.E. 2010»

por

Rogério M. Fernandes Ferreira*

1. Começo por agradecer à Senhora Conselheira Dra. Isabel Marques da Silva, minha prezada Amiga, e à Associação dos Magistrados da Jurisdição Administrativa e Fiscal de Portugal, o amável e honroso convite que me dirigiram para aqui estar hoje presente, o que faço com muito prazer e satisfação, aproveitando para os felicitar por esta importante iniciativa. Atento o tema deste painel – “a compensação tributária na pendência dos prazos de defesa dos contribuintes antes e depois das alterações introduzidas pela Lei do Orçamento do Estado para 2010” -, que ontem entrou em vigor, irei cingir-me à compensação de dívidas de tributos por iniciativa da Administração tributária.
2. O problema é relativamente novo, não existia, na prática, à luz do Código de Processo Tributário de 1991, nem, até muito recentemente, já na vigência do actual Código de Procedimento e de Processo Tributário; e tem que ver com a informatização da Administração tributária, em especial

* Mestre em Ciências Jurídico-Económicas e pós-graduado em Estudos Europeus, Presidente da Associação Fiscal Portuguesa, advogado e sócio de capital Coordenador na Área de Prática de Direito fiscal em PLMJ – Sociedade de Advogados, RL.

dos procedimentos de liquidação e de cobrança, que permitiu, nos últimos anos, um considerável aumento da eficiência fiscal e da receita proveniente da cobrança coerciva. Em concreto, o sistema informático passou a permitir detectar, de forma praticamente automática, as situações em que determinado contribuinte é, simultaneamente, devedor e credor da Administração tributária, emitindo a certidão de dívida e instaurando o processo de execução fiscal quase em simultâneo com a data do termo do prazo de pagamento voluntário. E, detectada a situação, de forma também praticamente automática, a Administração não promove o pagamento do crédito a que o contribuinte tem direito, antes o faz seu findo o prazo de pagamento voluntário da dívida tributária.

3. O instituto da compensação de dívidas de tributos, por iniciativa da Administração tributária, afirmou-se, assim, nos anos mais recentes, como muitíssimo eficaz para a cobrança do imposto e para o aumento da receita (estima-se em 150.000.000 euros em 2009). Contudo, a partir do momento em que o hiato temporal entre o fim do prazo de pagamento voluntário, a extracção da certidão de dívida e a instauração da execução se estreita, por forma a serem, praticamente, simultâneos, o instituto da compensação, de acordo com determinadas "interposições literais", afigura-se inadequado, por colidir, aparentemente, com princípios fundamentais, como o princípio da igualdade (artigo 13º da Constituição da República Portuguesa), o do acesso ao direito (artigo 20º da Constituição da República Portuguesa) e o da tutela jurisdicional efectiva (artigo 268º, número 3, da Constituição da República Portuguesa).
4. A Administração tributária conhece a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo mais recente, e que é unânime em não aceitar a compensação, por iniciativa da Administração tributária, nas situações em que decorra o prazo para contestar a legalidade ou a inexigibilidade da dívida tributária; conhece, também, as recomendações apresentadas pelo Grupo de Trabalho para o Estudo da Política Fiscal apresentadas ao Governo em Outubro de 2009, mas continuou a aplicar, por sua iniciativa, o mecanismo da compensação a situações concretas, sem atender a essa

jurisprudência. Bem esteve, pois, o legislador, ao intervir nesta matéria, através da Lei do Orçamento do Estado para 2010, ontem publicada e que hoje entra em vigor; a Lei do Orçamento do Estado para 2010 procura, agora, consagrar expressamente na lei a solução que já decorre, actualmente, de uma interpretação sistemática e conforme à Constituição e que é também devidamente apoiada pela melhor doutrina e pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo.

5. O artigo 89º, número 1, do Código de Procedimento e Processo Tributário – na redacção anterior à Lei do Orçamento do Estado para 2010 – previa, simplesmente, a obrigatoriedade de os créditos do executado serem aplicados na compensação das suas dívidas, salvo se pendesse reclamação graciosa, impugnação ou recurso judicial ou oposição à execução, devendo a dívida mostrar-se garantida nos termos do mesmo Código. Tal norma não proibia, expressamente, a compensação nas situações em que ainda não houvesse “contestação” à legalidade ou à inexigibilidade da dívida tributária, pelo que, à luz de uma interpretação puramente literal, a Administração tributária concluía pela obrigatoriedade da compensação nas situações em que (cumulativamente) houvesse expirado o prazo do pagamento voluntário, o contribuinte não tivesse entregue impugnação ou reclamação ou oposição e inexistisse garantia.

6. A Administração tributária interpretou, pois, a norma no sentido de esta não lhe permitir qualquer margem de apreciação, “obrigando-a” a efectuar a compensação, quando não se encontrem verificados tais requisitos. Por outras palavras, entende que a norma não lhe confere o poder “discricionário” de aguardar pelo decurso dos prazos de defesa, para, só depois, tomar a iniciativa de proceder à compensação; e suporta esta sua interpretação, essencialmente, em três argumentos:
 - (i) primeiro: porque se prevalece de uma interpretação meramente literal da disposição;

- (ii) segundo: porque, como resulta do artigo 36º, número 3, da Lei Geral Tributária, a Administração fiscal não pode conceder moratórias, salvo nos casos previstos na lei; e
 - (iii) terceiro: porque entende que o pensamento legislativo corrobora essa sua interposição literal, pois se o legislador quisesse adicionar a necessidade do esgotamento do prazo de reclamação graciosa e da impugnação judicial, ou qualquer outro, tê-lo-ia afirmado expressamente – o que não fez.
7. A interpretação e aplicação literal do preceito em causa foi de tal ordem que muitos contribuintes, para evitarem a aplicação do mecanismo da compensação, passaram a apresentar a impugnação judicial ou a reclamação graciosa no primeiro dia de contagem do prazo para reclamar ou impugnar, no pressuposto (errado, julgamos), já decidido por alguns tribunais, que o prazo para reclamar ou impugnar só corre a partir do termo do prazo para pagamento voluntário, e também de que a Administração tributária podia operar a compensação mesmo antes da instauração do processo de execução fiscal. Ora, não parece justificável a restrição dos prazos de defesa de um contribuinte, unicamente, porque esse contribuinte é titular de créditos perante a Administração tributária; nem parece adequado, nem razoável, que o contribuinte, titular de créditos perante a Administração tributária, seja forçado a abdicar do tempo legalmente necessário para o exercício dos seus direitos de defesa. E foi isso, aliás, o que levou a melhor doutrina e a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo a ultrapassarem uma tal interpretação, cingida ao teor do número 1 do artigo 89º do Código de Procedimento e Processo Tributário, por não ser a mais conforme aos citados princípios da igualdade, do acesso ao direito e da tutela jurisdicional efectiva.
8. Como, desde logo, disse o Supremo Tribunal Administrativo, o facto de a lei proibir a compensação, por iniciativa da Administração tributária, nos casos em que esteja pendente reclamação graciosa ou impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução, demonstra

bem que a compensação só deveria poder ser imposta ao contribuinte relativamente a dívidas "incontestadas" e que o contribuinte, de algum modo, "reconhece", por não ter impugnado, nem reclamado, os actos tributários que as originaram, nem se ter oposto à sua exigência coerciva. Neste sentido, também o Conselheiro Lopes de Sousa ensinou que "a proibição de efectuar a compensação, se pender reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução da dívida exequenda, exprime uma instrução legislativa, que é a de a compensação só se dever efectuar relativamente a dívidas ditas "incontestáveis", dívidas sobre as quais não haja controvérsia" (vd. Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, I Volume, Áreas Editora, Lisboa, 2006, pp. 635 e 636; este é, hoje, também, o sentido de abundante jurisprudência, a mais recente sobre esta matéria, a partir de meados de 2008, designadamente: acórdãos de 23 de Abril de 2008, P. 133/08, 21 de Maio de 2008, P. 356/08, 25 de Junho de 2008, P. 464/08, 17 de Dezembro de 2008, P. 997/08, 7 de Janeiro de 2009, P. 694/08, 15 de Abril de 2009, P. 262/09, 22 de Abril de 2009, P. 277/09, 13 de Maio de 2009, P. 355/09, 17 de Junho de 2009, P. 531/09, 8 de Julho de 2009, P. 294/09, 23 de Setembro de 2009, P. 846/09, 13 de Janeiro de 2010, P. 1170/09, e de 3 de Fevereiro de 2010, P. 1184/09.

9. É certo que existiu jurisprudência, menos recente, do Supremo Tribunal Administrativo, no sentido de apoiar aquela primeira interpretação, mas cingida à letra do preceito legal, como é o caso, nomeadamente, o acórdão de 7 de Dezembro de 2004, P. 1245/04, o acórdão de 10 de Novembro de 2004, P. 877/04, ou, mesmo, ainda, o acórdão de 30 de Julho de 2008, P. 133/08. Mas, esta rica jurisprudência – mais recente – permitiu ir ultrapassando as diversas dificuldades encontradas.
10. Primeiro, foi ultrapassado o pressuposto, assumido pela Administração tributária, de que a compensação seria possível (obrigatória), quer estivesse ou não instaurada a execução fiscal, pois, se o número 1 do artigo 89º do Código de Procedimento e do Processo Tributário se referia ao "executado", o número 5 do mesmo preceito já pressupunha, a *contrario*, a possibilidade de a

compensação operar antes ainda da instauração do processo executivo, ainda que, naturalmente, sempre após o prazo de pagamento voluntário; neste sentido, é exemplar o Acórdão de 8 de Julho de 2009, P. 294/09, da Conselheira Isabel Marques da Silva, ao exigir a fundamentação do acto, informático, de compensação lesivo e a abrir a via do recurso contencioso (acção administrativa especial) para o impugnar, por inexistência do processo executivo, que é pressuposto da via da reclamação judicial.

11. Depois, impedindo que a compensação pudesse operar em momento posterior ao da instauração do processo executivo, mas anterior ao da citação; neste sentido, temos o Acórdão, de 7 de Janeiro de 2009, do Conselheiro Brandão de Pinho, segundo o qual à pendência dos meios processuais ou procedimentos, deve equiparar-se o não decurso dos respectivos prazos.
12. Por último, é de salientar a equiparação, à situação de a dívida exequenda se mostrar garantida nos termos do Código, da situação de o executado a ter solicitado e não ter sido, ainda, notificado do respectivo montante; neste sentido, também no Acórdão, de 22 de Abril de 2009, relatado pela Conselheira Isabel Marques da Silva, se decidiu que, tendo o executado solicitado a fixação da garantia a prestar para suspender a execução e tendo o seu montante sido fixado mas não notificado ao executado, não pode operar-se a compensação por iniciativa da Administração tributária.
13. É certo que essa primeira interpretação, mais literal, do artigo 89º, número 1, do Código de Procedimento e do Processo Tributário, tendo sido sufragada por alguma da nossa jurisprudência – menos recente – do Supremo Tribunal Administrativo, foi também alvo de apreciação pelo Tribunal Constitucional, que nos confirmou a não desconformidade da norma – interpretada dessa forma literal – com os preceitos constitucionais vigentes; assim, temos o Acórdão do Tribunal

Constitucional 386/2005, P. 947/04, e a Decisão Sumária do Tribunal Constitucional 360/2008, P. 534/08. Só que, apesar dessa interpretação literal não ter sido considerada inconstitucional, tal não significou, para o próprio Tribunal Constitucional, que ela fosse a melhor interpretação a sufragar, nem aquela que mais se coadunaria com o espírito do legislador; neste mesmo sentido, temos também o Acórdão do Tribunal Constitucional 481/2008, P. 575/08, confirmando que “o juízo de constitucionalidade vertido no Acórdão 386/2005 não implica, nem traduz, a ideia de que o concreto sentido normativo aí analisado corresponda à única interpretação possível, ou, tão pouco, àquela que terá maior densidade axiológica em face dos parâmetros de constitucionalidade invocados”.

14. Em suma, à data da entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2010, estava já estabilizada a melhor interpretação da norma em apreço – o artigo 89º do Código de Procedimento e de Processo Tributário –, no sentido de ser possível efectuar a compensação, por iniciativa da Administração tributária, apenas após o decurso dos prazos legais de impugnação, contenciosa e administrativa, do acto tributário e do da oposição judicial à execução fiscal em causa; e, no mesmo sentido, militou ainda o relatório do Grupo de Trabalho para o Estudo da Política Fiscal, de 2009, recomendando que a Administração tributária se conformasse com a orientação predominante e mais recente, do Supremo Tribunal Administrativo; ou, então, que pudesse ser promovida uma alteração legislativa que “classificasse”, definitivamente, a impossibilidade de a compensação operar, não apenas fora de um processo executivo, mas até final do decurso do prazo de reclamação ou impugnação e até ao termo do prazo de oposição judicial, assim possibilitando ao contribuinte, até ao termo deste prazo de oposição e mediante a declaração da intenção de (futuramente) reclamar ou impugnar a dívida, a prestação de garantia e obstar, assim, à compensação, mas permitindo à Administração tributária penhorar o crédito de reembolso em causa, durante ou a partir do termo do prazo de oposição, e que apenas poderia ser compensado no termo do prazo de reclamação ou impugnação, se a dívida não tivesse sido reclamada, nem

impugnada, ou se a garantia proveniente da penhora do crédito não fosse substituída. Recomendou o Grupo de Trabalho, por último, ainda que o executado fosse previamente ouvido, antes de se operar a compensação, podendo para o efeito estabelecer-se prazo mais curto do que o geral, audição esta que suspenderia o pagamento do reembolso, assim não afectando os direitos da Fazenda nacional.

15. Por tudo isto, surgiu, agora, uma alteração, na proposta de Lei do Orçamento do Estado para 2010, entretanto aprovada, ao artigo 89º, números 1 e 5, do Código de Procedimento e do Processo Tributário, passando este a dispor que os créditos do executado são obrigatoriamente aplicados na compensação de dívidas, tributária *excepto* (i) se estiver pendente qualquer destes meios gratuitos ou judiciais (ou estar a dívida a ser paga em prestações) desde que a dívida exequenda se mostre garantida (primeira situação) ou (ii) se estiver a correr prazo de reclamação gratuita, recurso hierárquico, impugnação judicial ou oposição à execução (segunda situação). Sendo que, no novo nº 5 do artigo 89º, o legislador do Orçamento do Estado para 2010 elimina a expressão "no caso de já estar instaurado processo de execução fiscal", assim também clarificando que é em sede executiva que opera a compensação. Por seu lado, a Lei do Orçamento do Estado para 2010 previu, também, a suspensão de execução fiscal desde que, após o termo do prazo pagamento voluntário, seja prestada garantia, acompanhada de requerimento manifestando a intenção de apresentar meio de defesa gratuito ou judicial para discussão da legalidade ou inexigibilidade da dívida, estipulando, igualmente que a apresentação deste requerimento para suspensão da execução antes da dedução do correspondente meio gratuito ou judicial, dará origem a um procedimento que será extinto se, no prazo legal, não vier a ser apresentada a defesa, sendo isso comunicado ao órgão exequente.

16. Entendemos que algumas das alterações operadas no artigo 89º do Código de Procedimento e Processo Tributário têm carácter *interpretativo* e que não configuram, em rigor, alterações, em

substância, do regime anterior; e, sendo assim, esperamos que não venha a ser sufragado, pela Administração tributária, eventual entendimento de que, antes da entrada em vigor desta alteração, operada pela Lei do Orçamento do Estado para 2010, o facto de “estar a correr prazo para reclamação, recurso ou oposição” não era requisito legal que impossibilitava a compensação. Pena é, ao contrário do que tem sucedido noutras leis orçamentais (muitas até, ao contrário do que sucede, com carácter inovador – as chamadas falsas normas interpretativas), que a Lei do Orçamento do Estado para 2010 não tenha consagrado, expressamente, o carácter interpretativo da nova redacção dada ao número 1 do artigo 89º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Obrigado pela vossa atenção.

Lisboa, 30 de Abril de 2010

