

## Foro de Actualidad

Portugal

# DO DEVER DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA DE SE CONFORMAR COM A JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES: ALTERAÇÕES RECENTES

Catarina Fernandes

*Advogada del Área de Fiscal y Laboral de Uría Menéndez (Lisboa)*

### **Do dever da Autoridade Tributária e Aduaneira de se conformar com a jurisprudência dos tribunais superiores: alterações recentes**

*O presente artigo pretende analisar as recentes alterações introduzidas ao artigo 68.º-A, n.º 4, da Lei Geral Tributária e, em concreto, as situações em que a Autoridade Tributária e Aduaneira passou a estar legalmente obrigada a rever as suas orientações genéricas em conformidade com a jurisprudência dos tribunais superiores.*

#### **PALAVRAS-CHAVE:**

JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES, ORIENTAÇÕES GENÉRICAS.

### **The Portuguese tax authorities' obligation to act in accordance with consolidated case-law of higher courts: Recent amendments**

*This article briefly analyses the recent amendments made to article 68-A.4 of the General Tax Law and, in particular, the situations in which the Portuguese tax authorities must review their general rulings in accordance with the consolidated case-law of the higher courts.*

**KEY WORDS:**

CASE-LAW OF HIGHER COURTS, GENERAL RULINGS.

**FECHA DE RECEPCIÓN: 8-9-2021****FECHA DE ACEPTACIÓN: 10-9-2021**

Fernandes, Catarina (2021). Do dever da Autoridade Tributária e Aduaneira de se conformar com a jurisprudência dos tribunais superiores: Alterações recentes. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 56, pp. 269-275 (ISSN: 1578-956X).

## 1. Enquadramento

---

Com o presente artigo pretende-se analisar as alterações recentemente introduzidas, através da Lei n.º 7/2021, de 26 de fevereiro de 2021 (“Lei 7/2021”), ao artigo 68.º-A, n.º 4, da Lei Geral Tributária (“LGT”), e de que forma é que tais alterações podem contribuir para o reforço das garantias dos contribuintes e da relação de confiança que deve existir entre a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”) e os contribuintes.

Este dever legal de revisão das orientações genéricas da AT em conformidade com a jurisprudência dos tribunais superiores foi introduzido, pela primeira vez, em 2014 através do aditamento de um número 4 ao artigo 68.º-A da LGT.

De acordo com a referida norma, na redação introduzida pela Lei do Orçamento do Estado para 2014, as orientações genéricas da AT deviam ser revistas: “(...) *atendendo, nomeadamente, à jurisprudência dos tribunais superiores*”.

Sucedo que, na prática, o conteúdo indeterminado do dever legal constante do artigo 68.º-A, n.º 4, da LGT coartou esta norma de qualquer efeito útil e provocou um não acatamento generalizado da jurisprudência dos tribunais superiores pela AT, o que levou o legislador a introduzir alterações à referida norma com vista a delimitar, de forma mais exata e precisa, em que situações é que a AT estaria efetivamente obrigada a rever as suas orientações genéricas em conformidade com a jurisprudência dos tribunais superiores.

É neste contexto que se devem compreender as alterações introduzidas ao n.º 4 do artigo 68.º-A, da LGT que, na redação dada pela Lei 7/2021, estabelece o seguinte:

*“A administração tributária deve rever as orientações genéricas referidas no n.º 1 quando:*

- i. *Versem sobre matéria apreciada em decisão sumária por um tribunal superior, nos termos do artigo 656.º do Código de Processo Civil; ou*
- ii. *Exista acórdão de uniformização de jurisprudência proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo; ou*
- iii. *Exista jurisprudência reiterada dos tribunais superiores, manifestada em cinco decisões transitadas em julgado no mesmo sentido, sem que existam decisões dos tribunais superiores em sentido contrário igualmente transitadas em julgado, em número superior”.*

É, pois, sobre estas alterações legislativas e sobre o impacto das mesmas no reforço da relação de confiança que deve existir entre os contribuintes e a AT que nos vamos debruçar de seguida.

## 2. Das alterações introduzidas ao n.º 4 do artigo 68.º-A da LGT com a finalidade de reforço das garantias dos contribuintes

---

Antes de entrar na análise das alterações introduzidas ao n.º 4 do artigo 68.º - A da LGT, cumpre salientar que a AT tem atualmente poderes limitados na medida em que está vinculada ao princípio da legalidade tributária e as suas decisões são sindicáveis pelos tribunais.

Com efeito, os contribuintes dispõem hoje de diversos meios de reação ao seu dispor para contestar quer a exigibilidade dos impostos cobrados pela AT quer a legalidade dos atos tributários ou em matéria tributária e os tribunais (judiciais e arbitrais) têm vindo a assumir um papel muito importante e ativo no controlo da legalidade da atuação da AT.

Ora, se os tribunais devem ter a última palavra em litígios entre a AT e os contribuintes, não deixa de ser contraproducente e até contrário ao princípio constitucional da prossecução do interesse público que a AT persista numa atitude de litigância em processos onde a probabilidade de obtenção de um desfecho favorável, atenta a jurisprudência uniforme dos tribunais superiores, é praticamente nula.

Foi precisamente o não acatamento generalizado da jurisprudência dos tribunais superiores pela AT que levou o legislador a: (i) estabelecer, em 2014, um dever legal de a AT alterar as suas orientações genéricas em conformidade com a jurisprudência dos tribunais superiores; e, (ii) prever, em 2018, um regime transitório e excecional de revogação de atos tributários, designadamente, nos casos em que existisse jurisprudência favorável aos contribuintes.

De facto, o dever da AT de rever as suas orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza, foi introduzido pela Lei do Orçamento do Estado para 2014.

Nos termos do n.º 4 do artigo 68.º-A, n.º 4, da LGT, conforme aditado pela Lei do Orçamento do Estado para 2014: *"A administração tributária deve rever as orientações genéricas referidas no n.º 1 [constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza, independentemente da sua forma de comunicação, visando a uniformização da interpretação e da aplicação das normas tributárias] atendendo, nomeadamente, à jurisprudência dos tribunais superiores."*

Sucedo que a AT ofereceu sempre bastante resistência em acatar o referido dever legal.

Ciente desta realidade e com o intuito de reforçar as garantias dos contribuintes, o legislador densificou, em 2021, as situações em que a AT está obrigada a rever as suas orientações genéricas, passando a estabelecer-se que tais orientações devem ser revistas nos casos em que exista

uma decisão sumária de um tribunal superior, um acórdão de uniformização de jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo ("STA") ou cinco acórdãos do STA no mesmo sentido sem que existam acórdãos, em número igual, em sentido divergente.

Note-se que o Governo já havia formalizado a sua intenção de apresentar uma iniciativa legislativa com vista a impedir que a AT levasse a tribunal casos em que existissem decisões de tribunais superiores favoráveis aos contribuintes - cf. Comunicação oficial do Ex.<sup>mo</sup> Senhor Secretário dos Assuntos Fiscais, António Mendonça Mendes, de 31 de janeiro de 2020, disponível, para consulta, no sítio oficial da República Portuguesa.

Na referida Comunicação, o Ex.<sup>mo</sup> Senhor Secretário dos Assuntos Fiscais assinalou que existe "«a perceção generalizada de que nem sempre a administração fiscal conforma a sua atuação» à jurisprudência dos tribunais superiores, nomeadamente do Supremo Tribunal Administrativo" e que, por conseguinte, impunha-se densificar "(...) o conceito de jurisprudência dos tribunais superiores (isto é, decisões judiciais destes tribunais que esclarecem como deve a lei ser interpretada) fazendo com que a administração fiscal as cumpra «sem margem de discricionariedade»".

Mais acrescentou que a solução projetada pretendia assegurar "(...) o dever de a administração tributária rever as orientações genéricas quando «exista doutrina assente pelo Supremo Tribunal Administrativo em recurso para uniformização de jurisprudência ou quando exista jurisprudência uniforme dos tribunais superiores manifestada em cinco decisões transitadas em julgado no mesmo sentido, sem que existam decisões de tribunais superiores em sentido contrário igualmente transitadas em julgado» e em número superior." e, bem assim, "(...) o dever de revisão das orientações genéricas da administração tributária quando esteja em causa matéria apreciada em decisão sumária por um tribunal superior, nos termos do regime previsto na lei."

Por fim, o Ex.<sup>mo</sup> Senhor Secretário dos Assuntos Fiscais assinalou que a referida proposta tinha como finalidade "(...) contribuir para a «redução do contencioso desnecessário», libertando tempo e recursos à autoridade tributária e aos tribunais".

Chegados a este ponto e sendo inegável que os contribuintes devem poder confiar nos motivos e intenções da AT e que a existência de uma relação de proximidade e confiança entre a AT e os contribuintes é essencial para a prossecução do interesse público, para o reforço da certeza e segurança dos contribuintes e para a atração e manutenção do investimento estrangeiro em Portugal, impõem-se duas questões e, em concreto, importa analisar, por um lado, se a atuação da AT tem contribuído para o reforço da referida relação de proximidade e de confiança e, por outro lado, de que forma é que as recentes alterações legislativas são suscetíveis de contribuir para tal reforço.

## **2.1. Da atuação da AT como elemento catalisador da desconfiança dos contribuintes**

No que diz respeito à primeira questão, é inegável que a atuação da AT tem, por vezes, contribuído para alguma desconfiança dos contribuintes.

A título de exemplo, a emissão, pela AT, de informações vinculativas, orientações genéricas ou meras instruções internas que contrariam quer os critérios de hermenêutica jurídica que devem presidir à interpretação das normas quer a jurisprudência dos tribunais superiores não só põe em causa a relação entre os poderes administrativo e judicial como tem contribuído sobremaneira para um clima de desconfiança dos contribuintes relativamente à atuação da AT.

Importa não esquecer que a AT está vinculada ao princípio constitucional da legalidade tributária e não pode legitimamente assumir a posição de legislador (ainda que indireto) nem integrar eventuais lacunas existentes na legislação tributária (integração de lacunas que é, de resto, proibida em normas de incidência tributária ao abrigo do artigo 11.º, n.º 4, da LGT).

A confiança dos contribuintes deve ser conquistada pela AT através da melhoria contínua da administração levada a cabo pela AT, do acatamento escrupuloso da jurisprudência dos tribunais superiores e do reforço de uma relação de proximidade entre a AT e os contribuintes.

Importa ainda salientar que, com a implementação de diversos mecanismos, internos e internacionais, de combate à evasão fiscal e à erosão da base tributável, a tendência atual é no sentido de que a concorrência fiscal internacional não esteja tão orientada para a carga de imposto aplicável em cada uma das jurisdições, passando a ser uma concorrência pelo procedimento, clareza, transparência, confiança e segurança do sistema jurídico-fiscal.

Ora, uma atuação da AT pautada pela agressividade, elevada litigância e desrespeito pela jurisprudência proferida pelos tribunais superiores não inspira confiança aos investidores e poderá até representar um claro desincentivo ao investimento estrangeiro em Portugal.

## **2.2. Das alterações introduzidas ao n.º 4 do artigo 68.º - A da LGT com vista a reforçar a relação de confiança dos contribuintes relativamente à atuação da AT**

No que diz respeito à segunda questão, não podemos deixar de assinalar que as alterações legislativas introduzidas pela Lei 7/2021 e acima enunciadas são de louvar e representam um contributo relevante no restabelecimento (ainda que forçado) da confiança mútua que deve existir entre a AT e os contribuintes. No entanto, entendemos que o legislador podia e devia ter ido muito mais longe nesta matéria.

Em primeiro lugar, não está prevista qualquer consequência para o incumprimento, pela AT, do dever que sobre si impende de se conformar com a jurisprudência dos tribunais superiores, o que poderá representar um desincentivo ao acatamento de tal dever pela AT. A título de exemplo, poderia estabelecer-se que em caso de incumprimento, pela AT, de tal dever, o contribuinte ficaria automaticamente dispensado da prestação de garantia para efeitos de suspensão de eventual processo de execução fiscal instaurado para cobrança coerciva da dívida de imposto. Também deveria estabelecer-se um vício de ilegalidade autónomo dos atos (tributários ou em matéria tributária) que sejam praticados tendo por base orientações genéricas da AT desconformes à jurisprudência dos tribunais superiores.

Em segundo lugar, o legislador devia ter estabelecido que os procedimentos que tenham por objeto a análise de questões já tratadas pelos tribunais superiores assumem a natureza de procedimentos abreviados com prazos de decisão mais curtos e com prolação de decisões sumárias de deferimento liminar.

Em terceiro lugar, o n.º 4 do artigo 68.º-A da LGT devia consagrar um prazo dentro do qual, uma vez reunidas as condições legais para o efeito, a AT tinha a obrigação de rever as suas orientações genéricas em conformidade com a jurisprudência dos tribunais superiores.

Assim, ainda que se reconheça o esforço do legislador nesta matéria, é evidente que tal esforço fica ainda muito aquém do esperado e necessário.

Em suma, as alterações legislativas recentes representam um bom ponto de partida e um contributo relevante (ainda que forçado) para o reforço da relação de confiança que deve existir entre a AT e os contribuintes mas continuam a ser insuficientes. Por outras palavras, a intenção do legislador foi válida e é de louvar mas a falta de concretização que ainda persiste das condições e prazos em que a AT deve rever a sua posição em conformidade com a jurisprudência dos tribunais superiores e, bem assim, das consequências jurídicas do não acatamento de tal jurisprudência, retiram alcance prático às referidas alterações.

### **2.3. Da relevância prática das alterações introduzidas ao n.º 4 do artigo 68.º-A, n.º 4, da LGT**

Conforme demonstrado, o legislador sentiu necessidade de densificar o dever legal de revisão das orientações genéricas da AT em conformidade com a jurisprudência dos tribunais superiores, tendo estabelecido, no artigo 68.º-A, n.º 4, da LGT, as três situações em que impende sobre a AT o dever legal de proceder a tal revisão.

Assim, ainda que não esteja legalmente prevista qualquer cominação para o incumprimento do referido dever legal, não pode deixar de concluir-se que aos contribuintes assiste, pelo menos, o direito a apresentar uma ação administrativa para prática do ato devido nos termos dos artigos 97.º, n.º 1, alínea p), e n.º 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e 37.º, n.º 1, alínea b), do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

A título de exemplo, se numa das situações expressamente estabelecidas no artigo 68.º-A, n.º 4, da LGT (*i.e.*, num caso em que exista uma decisão sumária de um tribunal superior ou um acórdão de uniformização de jurisprudência do STA ou cinco acórdãos do STA em sentido favorável aos contribuintes sem que existam acórdãos, em número igual, em sentido divergente) a AT emitir uma liquidação adicional de imposto a um contribuinte com base em doutrina constante de orientações genéricas desconformes à referida jurisprudência, o contribuinte deve poder intentar uma ação administrativa para efeitos de condenação da AT na prática do ato devido (no caso, na revisão das orientações genéricas em conformidade com a jurisprudência dos tribunais superiores).

Sendo que, num argumento de maioria de razão, não pode deixar de entender-se que a referida norma não só obriga a AT a rever as suas orientações genéricas em conformidade com a jurisprudência

dência dos tribunais superiores como também proíbe a emissão, pela AT, de novas orientações genéricas que contenham doutrina administrativa contrária à jurisprudência dos tribunais superiores.

Resulta, pois, evidente que todas as orientações genéricas que não se conformem com a jurisprudência dos tribunais superiores, à revelia da opção do legislador nesta matéria, padecem de vício de violação de lei, o que não pode deixar de assumir relevância jurídica e, designadamente, não pode deixar de conceder aos contribuintes o direito a instar, ainda que por intermédio de uma ação administrativa de condenação da AT na prática do ato devido, a AT a cumprir a lei.

Uma solução diferente da que acima se enunciou implicaria que os contribuintes ficassem reféns da eventual inércia e atuação (ilegal) da AT, incentivaria o incumprimento, pela AT, do disposto no artigo 68.º-A, n.º 4, da LGT, seria contrária à intenção do legislador e retiraria qualquer conteúdo útil à referida norma, sendo que, em cumprimento do n.ºs 2 e 3 do artigo 9.º do Código Civil, aplicável nos termos previstos no artigo 2.º, alínea d), da LGT, o intérprete deve presumir que o legislador se exprimiu de forma adequada e que pretendeu atribuir um sentido / efeito útil às normas jurídicas.

### 3. Conclusão

---

Em jeito de conclusão, as alterações introduzidas ao n.º 4 do artigo 68.º-A da LGT representam um contributo relevante para o reforço da relação de confiança que deve existir entre a AT e os contribuintes.

No entanto, importa ainda estabelecer os prazos dentro dos quais a AT está obrigada a rever as suas orientações genéricas em conformidade com a jurisprudência dos tribunais superiores e, bem assim, as consequências legais do não acatamento de tal jurisprudência pela AT dentro de tais prazos.

Sem prejuízo do exposto e considerando que o disposto no artigo 68.º-A, n.º 4, da LGT, na redação introduzida pela Lei 7/2021, estabelece, de forma objetiva, expressa e clara, as condições em que a AT está obrigada a rever as suas orientações genéricas, não pode deixar de ser reconhecido aos contribuintes o direito a iniciar uma ação administrativa para efeitos de condenação da AT à prática de ato administrativo devido (no caso, ao ato de revisão das orientações genéricas em conformidade com a jurisprudência dos tribunais superiores), sob pena de os contribuintes ficarem reféns da eventual inércia e atuação (ilegal) da AT.