

<u>Acórdãos STA</u>	Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo
Processo:	0860/11
Data do Acórdão:	12-10-2011
Tribunal:	2 SECÇÃO
Relator:	FRANCISCO ROTHES
Descritores:	AUTOLIQUIDAÇÃO RECLAMAÇÃO NECESSÁRIA IMPUGNAÇÃO JUDICIAL INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA
Sumário:	<p>I - A alegada inconstitucionalidade da norma ao abrigo da qual o contribuinte efectuou a autoliquidação integra o conceito de erro a que alude o n.º 1 do art. 131.º do CPPT.</p> <p>II - No caso de erro na autoliquidação, a lei exige a reclamação graciosa prévia como forma de abrir a via contenciosa, a menos que (1.º) o fundamento da impugnação seja exclusivamente de direito e (2.º) a autoliquidação tenha sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela AT (art. 131.º, n.ºs 1 e 3, do CPPT).</p> <p>III - Isto, porque a autoliquidação, que é efectuada pelo contribuinte, não constitui um acto administrativo e, por isso, não é impugnável directamente, exigindo-se antes da impugnação uma actuação da AT no sentido de “administrativizar” o acto.</p> <p>IV - O segundo dos dois requisitos cumulativos exigidos pelo n.º 3 do art. 131.º do CPPT para dispensar a reclamação prévia enquanto condição para abrir a via contenciosa em caso de autoliquidação – «a autoliquidação tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária» – justifica-se porque, nesta hipótese, a AT já se pronunciou previamente sobre a questão suscitada e encontra-se vinculada pelas orientações (cfr. art. 68.º, n.º 4, da LGT), motivo porque seria inútil suscitar a sua intervenção através de reclamação graciosa, que teria de ser indeferida.</p> <p>V - A mesma razão de ser vale para as situações em que o fundamento da impugnação seja exclusivamente a inconstitucionalidade da norma em</p>

que se fundou a autoliquidação por violação do princípio da irretroactividade da lei fiscal, pois também nesse caso a reclamação constituiria acto inútil por nunca poder ser julgada procedente, em virtude de a AT estar sujeita ao princípio da legalidade (cfr. art. 266.º, n.º 2, da CRP e art. 55.º da LGT) e não poder deixar de aplicar uma norma com fundamento em inconstitucionalidade, a menos que o TC já tenha declarada a inconstitucionalidade da mesma com força obrigatória geral (cfr. art. 281.º da CRP) ou se esteja perante o desrespeito por normas constitucionais directamente aplicáveis e vinculativas, como as que se referem a direitos, liberdades e garantias (cfr. art. 18.º, n.º 1, da CRP), o que não é o caso.

Nº Convencional: JSTA000P13345
Nº do Documento: SA2201110120860
Recorrente: A...
Recorrido 1: FAZENDA PÚBLICA
Votação: UNANIMIDADE

Aditamento:

▼ Texto Integral

Texto 1. RELATÓRIO

Integral: 1.1 A sociedade denominada “A..., S.A.” (adiante Contribuinte, Impugnante ou impugnado) apresentou recurso de impugnação judicial, pedindo no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga a anulação do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) do ano de 2008 na parte respeitante à dedução autónoma das despesas de representação e de despesas com viaturas de passageiros, pelo facto de não poder ser feita à taxa de 10% estabelecida na alínea a) do n.º 3 do art. 81.º do Código do IRC, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro, por esta parte não ter sido feita por violação do princípio da irretroactividade da lei fiscal, mas à taxa de 5% que vigorava na anterior redacção.

1.2 A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, após ouvir a Impugnante e a Fazenda Pública, julgou verificada a excepção inominada decorrente da falta de prévia prevista no n.º 1 do art. 131.º do Código de Procedimento e de Processos Fiscais, e considerou indispensável por não estarem verificados os requisitos enunciados no art. 131.º do mesmo código, motivo por que absolveu a Fazenda Pública da instância.

1.3 Inconformada com essa decisão, a Impugnante dela interpôs recurso para o Tribunal Administrativo, que foi admitido a subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito devolutivo.

1.4 A Recorrente apresentou as alegações de recurso, que sintetizou em conclusões, as quais se resumem da seguinte forma:

1. O vício que se imputa à autoliquidação impugnada nenhuma relação tem com a natureza contributiva da Impugnante, nem depende de forma alguma da sua apreciação pelo Tribunal, vindo aqui a Impugnante pugnar pela inaplicabilidade por inconstitucionalidade de normas concretas assentes e indiscutidos;

2. Por outro lado, parece decorrer da sentença que previamente ao escrutínio judicial a pronúncia da administração fiscal sobre a inconstitucionalidade invocada pela Impugnante, aventando-se mesmo a hipótese daquela decidir não aplicar a norma, o que se exige pela lei;

3. Falha, pois, em toda a sua plenitude a sentença recorrida, discernindo-se da mesma um equívoco entendimento do papel e dos poderes da administração tributária e, bem como, uma profundamente deficiente interpretação do artigo 131º do CPPT;

4. Desde logo, determinando o n.º 1 do artigo 131º do CPPT que, em caso de erro, a impugnação judicial será necessariamente precedida de reclamação graciosa à administração tributária e tendo a liquidação efectuada pelo contribuinte sido feita com base e fundamento que correspondem à realidade e mediante a aplicação das normas legais e regras administrativas, estamos perante uma situação de impugnação de autoliquidação que **não se sustenta** **contribuinte**, pelo que não cabe a presente impugnação na alçada do preceituado no artigo 131º do CPPT, não se impondo a prévia reclamação graciosa do acto impugnado;

5. Mas sem prescindir, ainda que se entenda que o n.º 1 do artigo 131.º se aplica à impugnação de autoliquidação, fundamentada ou não em **erro** do contribuinte, que poderá ser directamente apresentada aos Tribunais a impugnação que se funda em matéria de direito e tenha sido efectuada de acordo com instruções genéricas;

6. Sendo, no caso em apreço, inequívoco que a impugnação apresentada se funda em matéria de direito, resta verificar se versa sobre questões em que existam orientações da administração tributária, pressuposto que tem como objectivo a necessidade de intervenção entre o contribuinte e a administração fiscal, sem o qual se não justifica a intervenção judicial;

7. Ora, numa situação em que se apresente uma correcção que verse exclusivamente sobre a matéria de direito, que seja de antemão conhecido que a administração tributária discordará das posições do contribuinte, o requisito de prévia reclamação redundaria num acto inútil e causador de atraso, pelo qual, prevê a lei, no cumprimento dos princípios da economia e da celeridade processual, possa o contribuinte recorrer directamente às vias judiciais;

8. Assim sendo, temos que o fundamento da imposição de prévia reclamação graciosa não se encontra em nenhum dos argumentos aventados na sentença: destina-se este impositivo apenas à existência de um prévio desacordo ou litígio entre as posições adoptadas pelo contribuinte e a administração fiscal, desacordo ou litígio este que as vias judiciais são chamadas a resolver;

9. No caso em apreço, este desacordo ou litígio existe de antemão e não pode ser ignorado, seja, pois que, ao invés do que surpreendentemente propugna a sentença aqui recorrida, a administração fiscal não pode sindicar a constitucionalidade de uma norma legal existente, deixando de aplicar uma norma legal existente;

10. A administração fiscal está, nos termos do artigo 55º da LGT e no seguimento do artigo 266º da CRP, vinculada ao **princípio da legalidade**, pelo que não pode deixar de cumprir aos normativos que o legislador ordinário criou e que estejam em vigor no âmbito do direito jurídico;

11. Assim, sendo a autoliquidação efectuada no cumprimento de preceitos legais, não levanta quaisquer dúvidas ou questões, não cabe à administração fiscal pronunciar-se sobre a sua legitimidade, bastando-se com cumpri-las, pelo que se encontra a administração fiscal na mesma situação em que se encontraria caso tivesse emitido orientações genéricas, em conformância com o previamente estipulado, ou seja, contra as pretensões do Contribuinte.

12. Uma prévia reclamação graciosa, no caso em apreço, não podia ter outro objectivo do que atrasar a justiça e de multiplicar trabalhos inúteis, pois que, estando apenas em discussão a aplicação de uma norma legal, que só pode ser conhecida em sede judicial, a prévia reclamação graciosa estaria definida à partida, tal como estaria se houvesse uma reclamação à administração fiscal nesse mesmo sentido;

13. Não pode, pois, deixar de se entender materialmente verificados os pressupostos para a impugnação judicial da autoliquidação em questão, previstos no n.º 3 do artigo 131.º do CPPT, se a reclamação prévia numa situação em que a sua decisão se encontra inequívoca no sentido do seu indeferimento;

14. Razão pela qual labora em erro a sentença aqui posta em crise, na medida em que a excepção invocada pela Fazenda Pública, abstendo-se de apreciar o mérito da excepção apresentada e absolvendo a Fazenda Pública da instância, por não ter sido apresentada a reclamação graciosa;

15. O que impõe a sua revogação, julgando-se improcedente por infundada a excepção, ordenando-se a descida dos autos ao Tribunal *a quo* para apreciação do mérito da excepção. Termos em que deverá o presente Recurso ser julgado procedente, anulando-se a sentença nos motivos acima expostos, e julgando-se improcedente a excepção invocada, ordenando-se a descida dos autos ao tribunal administrativo e fiscal de Braga para que se pronuncie sobre a intentada com o que se fará inteira e sã.

JUSTIÇA!» (As partes entre aspas e com um tipo de letra diferente são transcrições, a partir do original, da decisão recorrida.)

1.5 A Fazenda Pública não contra alegou.

1.6 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja negado provimento à excepção, porque considerou que, contrariamente ao que sustenta a Recorrente, a excepção não é dispensada, pois, apesar de verificado o primeiro dos requisitos enunciados no artigo 131.º do CPPT, não se verifica o segundo – que a autoliquidação tenha sido efectuada em conformância com as disposições genéricas da AT –, sendo que este nunca pode ser dispensado, ainda que o fundamento judicial seja a inconstitucionalidade da aplicação de uma norma legal. Mais concretamente, não é argumento da inutilidade da reclamação, uma vez que só após esta passa a existir a existência de acto susceptível de impugnação judicial.

1.7 A questão suscitada pela Recorrente é a (de saber se a decisão recorrida foi correcta relativamente à questão) da interpretação do art. 131.º, n.ºs 1 e 3, do CPPT, de acordo com a necessidade da prévia reclamação para abrir a via contenciosa.

* * *

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

Com vista à apreciação e julgamento da excepção dilatória, Tribunal *a quo* fixou os seguintes termos:

«MATÉRIA DE FACTO

Pelos documentos juntos aos autos com relevância para o caso, considero pro-

1. A Impugnante em 22.05.2009, apresentou a modelo 22 do IRC, do ano de 2008, com a Tributação Autónoma, apresentado o valor de 23.048,91 € (fls. 61 a 66 dos autos).
2. Em 29.05.2009, procedeu ao pagamento do IRC, do ano de 2008, no valor de 23.048,91 € (autos),
3. A presente impugnação judicial foi apresentada no Serviço de Finanças em 03.06.2009.

*

2.2 DE DIREITO

2.2.1 DAS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

A Contribuinte procedeu à autoliquidação do IRC do ano de 2008.

Ulteriormente, veio apresentar impugnação judicial, pedindo que a autoliquidação fosse anulada, respeitante à tributação autónoma das despesas de representação e de despesas com transportes de passageiros. Isto, porque considera que, pelo menos relativamente às despesas com transportes de passageiros, Janeiro de 2008 até à data da entrada em vigor da Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro, a taxa da seguinte ao da publicação, ou seja, no dia 6 de Dezembro de 2008, de acordo com o disposto no artigo 81.º do CIRCE, não pode ser superior à taxa de 5% para 10%, sob pena de violação do princípio da legalidade da lei fiscal ou, pelo menos, dos princípios da certeza e segurança jurídicas.

A Juíza entendeu que a reclamação graciosa que o n.º 1 do art. 131.º do CPPT prevê para o caso de erro na autoliquidação, para ter acesso à via contenciosa não podia ser utilizada, pois não foi verificado o segundo dos requisitos que o n.º 3 daquele artigo exige para essa via. Dessa reclamação, entendeu verificada a correspondente excepção dilatória inoponível à Fazenda Pública da instância.

A Impugnante recorre dessa decisão para este Supremo Tribunal Administrativo. As alegações de recurso e respectivas conclusões, são os seguintes os seus motivos:

- não se impunha a reclamação graciosa prévia porque não estamos perante um erro de facto «que foi feita com base em factos verdadeiros e que correspondem à realidade» e não a uma violação das normas legais e regras administrativas em vigor»; mas, caso se venha a concluir o contrário, que considerar que
- estão verificados os requisitos legais para a sua dispensa, pois é inequívoco que a reclamação graciosa prévia fundamenta exclusivamente em matéria de direito e, no caso, a reclamação graciosa prévia é inútil e causa de atrasos desnecessários; isto, porque o fim por ela prosseguido é a anulação da existência de um prévio desacordo ou litígio entre as posições adoptadas pelo contribuinte e a administração fiscal» que o tribunal é chamado a dirimir – pode desde já dar-se por extinta a causa exclusivamente uma questão de inconstitucionalidade da aplicação de uma norma legal vinculada que está ao princípio da legalidade, «não pode sindicar a constitucionalidade da norma nem pode em caso algum deixar de aplicar uma norma legal existente», «pelo que a reclamação graciosa prévia é exactamente na mesma situação em que se encontraria caso tivesse emitido o acórdão de recurso vinculada a decidir de acordo com o previamente estipulado, ou seja, contra as conclusões do acórdão». Assim, a questão a apreciar e decidir prende-se com a interpretação do art. 131.º do CPPT, designadamente, com a necessidade da reclamação graciosa prévia para abrir a via contenciosa de autoliquidação e sobre o segundo requisito de dispensa dessa reclamação.

São estas vertentes da questão que passaremos a conhecer de seguida.

2.2.2 DA OBRIGATORIEDADE DA RECLAMAÇÃO GRACIOSA PRÉVIA PARA A VIA CONTENCIOSA NO CASO DE AUTOLIQUIDAÇÃO

- de 31 de Outubro de 2007, proferido no processo com o n.º 593/07, publicado no *Apêndice* de Maio de 2008 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2007/32240.pdf>), págs. 1599 a 1602, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f72719138f8258a78025>

- de 21 de Maio de 2008, proferido no processo com o n.º 863/07, publicado (ainda que II) no *Diário da República* de 29 de Setembro de 2008 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2008/32220.pdf>), págs. 1599 a 1602, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6e91a393d9688abe8025>

Seja como for, e finalmente, mesmo a aceitar-se a tese da Recorrente, que essa não é a posição da Impugnante, sempre teríamos que concluir que, *in casu*, o erro invocado na impugnação da sociedade Impugnante, pois a autoliquidação foi efectuada por ela por sua própria iniciativa, quem declarou 10% das despesas efectuadas com despesas de representação de passageiros (inscrevendo esse montante no quadro 10, campo 365, da declaração de liquidação com base nesse valor, quando bem podia ter declarado 5%. A afirmação de obediência à lei em vigor não exclui a verificação do erro, pois é a própria Recorrente que alega a inconstitucionalidade dessa lei.

Concluimos, pois, que no caso *sub judice* não se pode sustentar a não obrigatoriedade da reclamação graciosa prévia a que alude o art. 131.º, n.º 1, do CPPT com o fundamento de que a autoliquidação.

2.2.3 DA VERIFICAÇÃO DOS REQUISITOS PARA A DISPENSA DA RECLAMAÇÃO GRACIOSA PRÉVIA

Defende a Recorrente que, mesmo a admitir-se que a reclamação graciosa prévia é condição para a via contenciosa de impugnação judicial, sempre haveria de concluir-se que esta não é exigida de que o n.º 3 do art. 131.º do CPPT faz depender a dispensa dessa reclamação prévia. A impugnação judicial for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido feita com orientações genéricas emitidas pela AT. Cumpre recordar que esses dois requisitos são cumulativos, como resulta da conjunção copulativa e utilizada pelo legislador na redacção do art. 131.º do CPPT. É inequívoca a verificação do primeiro dos requisitos, como a decisão recorrida reconhece. A divergência entre a Contribuinte e a decisão recorrida é relativamente ao segundo requisito, a autoliquidação ter sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela AT. O Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga considerou que o mesmo não estava verificado, pois não existe conhecimento da existência de qualquer orientação genérica emitida pela AT. A Impugnante não identifica —, a Recorrente entende que o mesmo deve ter sido verificado — por, atenta a sua finalidade, dever considerar-se inútil a reclamação graciosa prévia. A Recorrente não sustenta que a autoliquidação tenha sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela AT.

Como ficou dito no acórdão da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 2006, proferido no processo com o n.º 26622, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 2006, (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2006/32220.pdf>), págs. 894 a 898, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1df0e7f4b644a36e8025>

por remissão para o Parecer do Conselho Consultivo da Procuradoria Geral da República de 1998, publicado no *Diário da República*, II Série, de 24 de Outubro de 1998

(<http://dre.pt/pdfgratis2s/1998/10/2S246A0000S00.pdf>), págs. 14960 a 14971, *orientações genéricas* na direcção típica da relação de hierarquia administrativa, os quais dão a faculdade de emanar circulares intersectoriais, vinculativas, dirigidas aos órgãos, funcionários e agentes subalternos, acerca do sentido em que devem —, e não de entender-se as normas ou princípios jurídicos que, no âmbito do exercício das suas funções, lhes caiba aplicar à questão em causa.

Concretizando a posição da Recorrente: entende esta que a reclamação graciosa prévia se destina «apenas a impor a confirmação da existência de um prévio desconhecimento das posições adoptadas pelo contribuinte e pela administração fiscal, desacordo ou divergência que, se não resolvida judicialmente, são chamadas a dirimir»; assim, e porque entende também que no caso

ou litígio existe de antemão e não pode conceber-se que assim não seja, pois o contribuinte não pode sindicá-la a constitucionalidade de uma norma legal, nem pode em caso algum deixar de aplicar a norma legal existente», pois está vinculada ao princípio da legalidade, concluiu a Recorrente. A reclamação graciosa «não podia ter outro objectivo que não fosse o de atrasar a justiça e de prejudicar o contribuinte». Salvo o devido respeito, entendemos que a argumentação da Recorrente assenta em erro. Qualquer que seja o motivo por que a lei exige a reclamação graciosa prévia para abrir a via contenciosa, resulta do que deixámos já dito, essa exigência legal tem a ver com a natureza do acto em questão. Sendo um acto praticado pela AT, não é susceptível de impugnação directa (Ou seja, a autoliquidação é um acto sujeito a impugnação judicial (cfr. art. 97.º, n.º 1, alínea c), do CPPT), face ao que ficou dito nos dois mais recentes acórdãos desta Secção do Contencioso do Tribunal Administrativo que referimos supra, «no caso de autoliquidação, não há que se trate de um acto que seja imediatamente impugnável, mas sim um acto voluntário do contribuinte, que o legislador exija, neste caso, a prévia reclamação, a fim de que seja profícua e não seja apenas essa prática, no caso de indeferimento tácito), para que se abra a via contenciosa». Assim, a reclamação graciosa terá como função a “administrativização” (Neste sentido, ver JORGE LOPES DE SOUSA (*Ob. e loc. cit.*), o art. 268.º, n.º 4, da CRP, garante protecção dos contribuintes contra os actos da administração e não contra os actos que eles próprios praticam, que têm de ser praticados nas suas esferas jurídicas; no caso de autoliquidação, não há qualquer actuação da administração, mas sim um acto administrativo, «por não existir qualquer tomada de posição da administração em relação ao contribuinte, na situação concreta gerada por este ao autoliquidar o tributo». No caso de autoliquidação, a reclamação graciosa prévia justifica-se, pois, por se tratar de um acto que previamente possibilita de tomar posição sobre a autoliquidação, efectuada pelo contribuinte, a própria iniciativa». O que torna compreensível que, nos casos em que a AT já se pronuncia antecipadamente sobre a questão suscitada pelo interessado na impugnação, se possa dispensar a reclamação graciosa prévia. É que, como salienta JORGE LOPES DE SOUSA, «a reclamação graciosa é vinculada à observância das «orientações genéricas constantes de circulares, instruções, portarias, instrumentos de idêntica natureza emitidas sobre a interpretação das normas tributárias em vigor no momento do facto tributário» [art. 68.º, n.º 4, alínea b), da LGT], pelo que a reclamação graciosa suscita a sua intervenção através de reclamação graciosa, que teria de ser iniciada pelo contribuinte». Se bem interpretamos as alegações de recurso e respectivas conclusões, a Recorrente pretende que a impugnação judicial ser deduzida com fundamento em inconstitucionalidade da norma aplicada baseou a autoliquidação lhe deveria ser dado tratamento idêntico – no que se refere à reclamação graciosa prévia – à efectuada com base em orientações genéricas. Se não, a reclamação graciosa a AT nunca poderia dar-lhe razão, reconhecendo o erro da aplicação da norma de inconstitucionalidade da norma aplicada na autoliquidação, porque a AT «não pode deixar de aplicar a norma legal existente» (cfr. art. 55.º da LGT e art. 266.º, n.º 2, da CRP) e, assim, a situação em questão não merece o mesmo tratamento que a da existência de orientações genéricas.

A Recorrente pretende, afinal, que se efectue uma interpretação extensiva (Nos termos da conclusão de que a letra do texto fica aquém do espírito da lei, que a fórmula verbal adoptada peca por defeito, pois diz apenas que a norma se aplica a todos os casos abrangidos pela finalidade da mesma). Alarga ou estende então o texto, dando-lhe um alcance conforme ao pensamento legislativo, isto é, fazendo corresponder a norma normalmente a forma de *extensão teleológica*: a própria razão de ser da lei postula a aplicação a casos que não são directamente abrangidos pela finalidade da mesma» (BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legal*, 185/186.) do disposto no n.º 3 do art. 131.º do CPPT, de modo a que também não

judicial ter exclusivamente como fundamento a inconstitucionalidade de uma norma, a autoliquidação, a mesma não ficar dependente da prévia reclamação graciosa. Afigura-se-nos que a Recorrente tem razão quando afirma que os mesmos motivos não justificam a dispensa da reclamação graciosa prévia quando existam orientações genéricas, mas também a dispensa quando o interessado pretenda impugnar a autoliquidação com fundamento na inconstitucionalidade da norma.

Na verdade, como ficou já dito, nesse caso a reclamação graciosa teria necessidade, porque a AT está vinculada à observância das orientações genéricas, por força do n.º 4 do art. 68.º da LGT. O que significa que, nesse caso, se pode presumir a necessidade da intervenção da AT.

Também assim será no caso em que a impugnação judicial tenha como fundamento a inconstitucionalidade de uma norma em que se baseou a autoliquidação. Nesse caso, trata-se de uma causa em causa o desrespeito por normas constitucionais directamente aplicáveis e vinculantes, que se referem a direitos, liberdades e garantias (cfr. art. 18.º, n.º 1, da CRP (Diz o art. 18.º da CRP: «As normas constitucionais respeitantes aos direitos, liberdades e garantias são directamente aplicáveis e vinculam as entidades públicas e privadas»)). A recusa de aplicar a norma com fundamento em inconstitucionalidade (Com inconstitucionalidade) é um fundamento de recurso nos pareceres do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República referidos na Colectânea dos pareceres do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República, volume V, pontos 10, 3, 3.2 – respectivamente, com as epígrafes «Fiscalização da constitucionalidade» e «(In)aplicação de norma inconstitucional (poderes e deveres da Administração Pública)» –, cuja doutrina segundo a qual a Administração Pública geral está sujeita ao princípio da legalidade, consagrado constitucionalmente (art. 266.º CRP: «1. A Administração Pública visa a prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legítimos dos particulares. 2. Os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pela igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé».) e a AT está-lo também por força da LGT.

A nosso ver, a AT deverá aguardar a declaração de inconstitucionalidade com fundamento no art. 281.º da CRP.

É que, como diz VIEIRA DE ANDRADE, «Este conflito [entre a constitucionalidade e a legalidade] não pode resolver-se através da prevalência automática do direito constitucional sobre a legalidade. Não é disso que se trata, porque o que está em causa é não a constitucionalidade, mas a legalidade, que sobre essa constitucionalidade possam fazer os órgãos administrativos. Por isso, a AT não é um órgão de fiscalização da constitucionalidade; por outro lado, a submissão da AT à Constituição não visa apenas a protecção dos direitos dos particulares, mas também a defesa dos interesses públicos [...]. A concessão ao poder administrativo de ilimitados poderes para declarar a inconstitucionalidade das leis a aplicar levaria a uma anarquia administrativa, inaceitável para a Administração e atentaria frontalmente contra o princípio da divisão dos poderes estabelecido na nossa Constituição» (*Direito Constitucional*, Almedina, 1977, pág. 270.).

No mesmo sentido, JOÃO CAUPERS afirma que «a Administração não tem, em regra, o poder de decidir a não aplicação de normas cuja constitucionalidade lhe ofereça dúvidas, pois a quem incumbe a fiscalização difusa e concreta da conformidade constitucional das leis é o Tribunal Constitucional». A diferença entre os artigos 207º [hoje, 204.º] e 266º, n.º 2, da Constituição. Enquanto os tribunais de aplicar normas inconstitucionais, o segundo *estipula a subordinação dos órgãos administrativos à Constituição e à lei*.

Afigura-se claro que a diferença essencial entre os dois preceitos decorre exactamente do facto de se não ter pretendido cometer à Administração a tarefa da fiscalização da constitucionalidade, o desempenho de tal função, por parte daquela tem de ser visto como excepção.

Trabalhadores e a Constituição, Almedina, 1985, pág. 157.).

Concluímos, assim, que no Direito Constitucional Português não existe a possibilidade de recusar a obedecer a uma norma que considera inconstitucional, substituindo-a pela constitucionalidade, a menos que esteja em causa a violação de direitos, liberdades e garantias constitucionalmente consagrados, o que não é manifestamente o caso quando a norma eventualmente violadora do princípio da não retroactividade da lei fiscal. O que nos leva a concluir, com a Recorrente, que no caso *sub judice* a reclamação deduzida com fundamento exclusivo na inconstitucionalidade da alínea *a*) do n.º 1 da redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro, por violação da não retroactividade da lei fiscal não poderia ter outro destino senão o indeferimento. Se a reclamação graciosa fosse deduzida com esse fundamento (cfr. art. 70.º, n.º 1, do CPPT), a mesma não pode conhecer outra decisão senão aquela, pois, como deixámos ver, a mesma não tem a possibilidade de recusar a aplicação da norma com fundamento em inconstitucionalidade se não tivesse já emitido declaração de inconstitucionalidade com força obrigatória geral. Ora, se a decisão da reclamação graciosa nunca poderia ser noutro sentido senão o indeferimento, temos que concordar com a Recorrente que essa reclamação constituiria acto processual. Na verdade, não podemos subscrever a argumentação aduzida no despacho recorrido no sentido de que a AT sempre poderia não aplicar a norma por reputá-la inconstitucional. Assim, não se discutindo que estamos perante fundamento meramente de direito, mas de facto, levaram o legislador a dispensar a reclamação graciosa no caso de existirem o fundamento de facto pela AT, justificam também a dispensa no caso em que o fundamento seja exclusivamente a inconstitucionalidade da norma; tal como naquele caso a AT «já se pronunciou sobre a questão suscitada pelo interessado na impugnação [...], pelo que é presumível que a intervenção através de reclamação graciosa, que teria de ser indeferida», também não exclui a possibilidade de se pronunciar noutro sentido senão no do indeferimento, se não for o contrário. Neste caso, contrariamente ao que sucede na generalidade dos casos de auto-liquidação, isto é, ainda antes da tomada de posição da AT mediante a decisão da impugnação, a situação de litígio susceptível de justificar a intervenção do tribunal administrativo (art. 131.º da CRP).

Haverá, pois, que interpretar extensivamente o n.º 3 do art. 131.º do CPPT, de modo a abranger a impugnabilidade directa da autoliquidação também nos casos em que a impugnação se funda exclusivamente com fundamento na inconstitucionalidade da norma em que se funda a autoliquidação designadamente por violação do princípio da irretroactividade fiscal. Conquanto a possibilidade contemplada na letra da lei, está abrangida pelo seu espírito, inexistindo qualquer dúvida de que o legislador, tendo ponderado a situação, não lhe quis dar a mesma solução que expressamente previu na norma.

A decisão recorrida que assim não considerou, porque partiu do pressuposto, e não do facto, de decidir pela não aplicação da norma caso a entendesse inconstitucional, não pode ser mantida.

2.2.4 CONCLUSÕES

O recurso será, pois, provido e, preparando a decisão, formulamos seguintes conclusões:

I - A alegada inconstitucionalidade da norma ao abrigo da qual o contribuinte efectuou a autoliquidação integra o conceito de erro a que alude o n.º 1 do art. 131.º do CPPT.

II - No caso de erro na autoliquidação, a lei exige a reclamação graciosa prévia à impugnação contenciosa, a menos que (1.º) o fundamento da impugnação seja exclusivamente a inconstitucionalidade da autoliquidação tenha sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pelo

e 3, do CPPT).

III - Isto, porque a autoliquidação, que é efectuada pelo contribuinte, não constitui por isso, não é impugnável directamente, exigindo-se antes da impugnação um acto de “administrativizar” o acto.

IV - O segundo dos dois requisitos cumulativos exigidos pelo n.º 3 do art. 131.º da Lei de Reclamação prévia enquanto condição para abrir a via contenciosa em caso de autoliquidação tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pelo Tribunal Tributário – justifica-se porque, nesta hipótese, a AT já se pronunciou previamente e encontra-se vinculada pelas orientações (cfr. art. 68.º, n.º 4, da LGT), motivo pelo qual a sua intervenção através de reclamação graciosa, que teria de ser indeferida.

V - A mesma razão de ser vale para as situações em que o fundamento da impugnação é a inconstitucionalidade da norma em que se fundou a autoliquidação por violação da irretroactividade da lei fiscal, pois também nesse caso a reclamação constituiria fundamento para ser julgada procedente, em virtude de a AT estar sujeita ao princípio da legalidade (art. 281.º da CRP e art. 55.º da LGT) e não poder deixar de aplicar uma norma com fundamento na Constituição, a menos que o TC já tenha declarada a inconstitucionalidade da mesma com fundamento no art. 281.º da CRP) ou se esteja perante o desrespeito por normas constitucionais de carácter vinculativas, como as que se referem a direitos, liberdades e garantias (cfr. art. 1.º da CRP). Não é o caso.

* * *

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal de Justiça acordam, em conferência, conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e autos regressem à 1.ª instância, a fim de aí prosseguirem os seus termos.

*

Sem custas, uma vez que a Fazenda Pública não contra alegou o recurso.

*

Lisboa, 12 de Outubro de 2011. - *Francisco Rothes* (relator) – *António Calhau* -