

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

2ª SECÇÃO

REC. Nº 24503

ACÓRDÃO DE 7.06.2000

ANOTAÇÃO

I – ENQUADRAMENTO DO PROBLEMA:

À semelhança do que acontece no âmbito puramente administrativo, também no âmbito tributário o acto tácito assume uma relevância particular, quer pela frequência com que ocorre, quer pelas dificuldades de interpretação do seu regime. Esta questão voltou, aliás, à ordem do dia, devido às recentes alterações operadas pela Lei Geral Tributária (LGT) e pelo Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) sobre a matéria, designadamente quanto ao alargamento do prazo para a formação da presunção de indeferimento tácito, que passou de 90 dias para 6 meses.

O Acórdão em análise leva-nos a reflectir sobre uma das questões mais pertinentes, a nível adjectivo, quanto ao acto tácito. A questão é, afinal, a de determinar qual o valor do acto tácito enquanto acto recorrível *per se*, independentemente da existência de um acto positivo expresso subjacente ao mesmo. Na verdade, mais do que analisar a decisão do STA, reveste especial interesse a decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância, em que notoriamente se adoptou a posição de que o acto tácito negativo é um mero pressuposto processual de recurso, uma vez que por si só não define, ainda que ficcionadamente¹, a posição do contribuinte.

Se, por outro lado, atendermos ao teor do sumário do Acórdão do STA e mesmo à sua fundamentação, vislumbramos que o tribunal não estava plenamente convencido da recorribilidade do acto de indeferimento tácito da reclamação graciosa do contribuinte, independentemente de existir ou não um

¹ FREITAS DO AMARAL determina que o acto tácito é uma ficção de acto administrativo, produzindo os mesmos efeitos que o acto expresso (in *Direito Administrativo*, Vol. III, pág. 255 e 256, Lições Policopiadas, Lisboa, 1985); SÉRVULO CORREIA vê o acto ablativo tácito como similar ao acto ablativo expresso, uma vez que no âmbito da relação jurídica material da Administração com o particular, provoca a preclusão do exercício do poder ou a extinção da faculdade (in *Noções de Direito Administrativo*, Vol. I, págs. 411 e seguintes, Danúbio, Lisboa, 1982).

acto tributário positivo subjacente a essa reclamação. Ou seja, apesar do STA reafirmar, pelo menos indirectamente, a possibilidade de recurso do acto tácito, procurou condicionar essa possibilidade ao facto do objecto imediato do acto que indeferiu a reclamação recorrida ser o próprio acto de liquidação praticado pela Administração, o que revela que, para o Tribunal, o acto tácito não constitui um acto administrativo de pleno efeito, ou seja um acto susceptível de produzir efeitos na esfera do particular, mas sim um mero pressuposto processual².

Ora, se interpretarmos a decisão em apreço, a qual acabou por produzir na ordem jurídica os efeitos desejáveis, sem mais considerações, corremos o sério risco de reduzir as hipóteses de recurso contencioso dos actos tácitos negativos, em violação do princípio da legalidade. Isto porque se assumirmos o acto tácito como uma mera fase processual, em que se possibilita ao particular interpor, num novo prazo, o recurso de um acto administrativo anteriormente emanado, estaremos a apartar da recorribilidade todas as situações surgidas no seio da relação jurídica administrativa que não estejam formalizadas num acto administrativo puro.

Note-se que ao prever a figura do acto tácito, o nosso sistema jurídico procurou essencialmente evitar que os particulares fossem prejudicados pelos comportamentos omissivos da Administração consubstanciando, portanto, esta figura, uma garantia a favor dos contribuintes, pelo que não seria coerente excluir da sindicância judicial os comportamentos não expressos da Administração. Ou seja, se os comportamentos da Administração, sejam eles activos ou omissivos, não forem sindicáveis por si mesmos em tribunal, a intenção legislativa perde o efeito útil sempre que a situação em concreto não esteja consubstanciada numa actuação positiva da Administração. Cumpre, aliás, recordar que subjacente a um indeferimento tácito está inevitavelmente inerente uma pretensão de um particular, consubstanciada num pedido de actuação da Administração ou de abstenção na adopção de um comportamento por parte desta (pretensão negativa), pelo que o argumento de que o acto tácito não define a posição do particular não colhe.

Vejamos:

II – A RECORRIBILIDADE DO ACTO TÁCITO:

² Neste sentido, ANDRÉ GONÇALVES PEREIRA (citado por FREITAS DO AMARAL, op. cita.) e VASCO PEREIRA DA SILVA (in *Para Um Contencioso Administrativo dos Particulares*, pág. 230, Livaria Almedina, Coimbra, 1997).

Apesar da dispersão formal, a nossa lei, a começar na própria Constituição³, é clara quanto à possibilidade de se recorrer de todos os actos da Administração susceptíveis de afectar os direitos e interesses legalmente protegidos dos particulares, não se vislumbrando a forma de se excluir o acto tácito dessa previsão. O próprio art. 57º, nº 5 da LGT⁴, um pouco à margem da discussão doutrinária que procura determinar se o acto tácito é um acto voluntário da Administração ou apenas um mero pressuposto de recorribilidade, afirma que decorrido o prazo de seis meses presume-se o indeferimento do peticionado *para efeitos de recurso hierárquico, recurso contencioso ou impugnação judicial*. No mesmo sentido temos o art. 106º do CPPT. Parece-nos, portanto, claro, face ao nosso regime, que o acto tácito é pressuposto, em si, de recurso contencioso ou impugnação judicial. E parece-nos óbvio que o quando se pede a anulação de um acto de indeferimento, seja ele expresso ou tácito, o que o recorrente pretende é repor ou validar a situação subjacente ao que peticionou ou requereu à Administração, ou seja, fazer valer a sua pretensão.

Mas se esta aparente clareza da lei, aliás consubstanciada no próprio Código de Procedimento Administrativo, nos levaria a crer que os tribunais não se recusariam a decidir do recurso do indeferimento tácito de uma reclamação, a verdade é que vemos que a interpretação feita pelo Tribunal de 1ª Instância é de que o recurso, no caso de indeferimento ser de uma reclamação, deverá ter como objecto o acto de que essa reclamação vem recorrer graciosamente e não do indeferimento tácito em si, tudo isto justificado pelo facto deste novo acto *não definir a situação concreta do contribuinte*. Não podíamos estar mais em desacordo face a esta conclusão: primeiro porque o acto, ainda que tácito, define a posição do contribuinte porque indefere a sua reclamação sobre um prévio acto de liquidação, pelo que a sua situação concreta do mesmo é a de que deve pagar o imposto

³ O art. 268º, nº 4, da Constituição da República Portuguesa dispõe o seguinte: “*É garantido aos administrados tutela jurisdiccional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, [...] a impugnação de quaisquer actos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de actos administrativos legalmente devidos [...]*”.

⁴O Acórdão em causa diz respeito a factos aos quais a LGT ainda não se aplicava, mas ao qual as considerações acima efectuadas não deixam de ter aplicação, uma vez que não se operou alteração de fundo quanto aos princípios reguladores da matéria.

liquidado, já que a posição da Administração que sobre ele impende é a anteriormente emanada⁵; em segundo, porque se assim entendermos, sempre que não existisse um acto tributário positivo subjacente a uma reclamação, ficaria definitivamente apartada a possibilidade de recurso contencioso. Esta segunda situação diz respeito, por exemplo, aos casos de comportamentos omissivos por parte da Administração, como o caso em que é pedido um reembolso de imposto indevidamente pago: não há acto tributário, mas apenas um pedido de reembolso por parte do contribuinte, que se não for decidido no prazo de 6 meses consubstancia um indeferimento tácito, o qual é, do nosso ponto de vista, plenamente recorrível. É que se não admitirmos esta possibilidade de recurso, a pretensão do contribuinte fica desprovida de tutela enquanto a Administração não praticar um acto expresso, o que pode nunca vir a acontecer ou vir acontecer tarde demais...

III - RECORRIBILIDADE NO CASO DE FALTA DE ACTO TRIBUTÁRIO:

Em relação ao acto de indeferimento tácito da reclamação graciosa do contribuinte podemos admitir, pelo menos, três situações possíveis:

- a) o caso em que existe um acto tributário subjacente à reclamação (uma liquidação, por exemplo), do qual o contribuinte reclamou e houve indeferimento tácito dessa reclamação;
- b) o caso em que não existe um acto tributário prévio, mas apenas um pedido do contribuinte à Administração (de reembolso de imposto, por exemplo), o qual foi indeferido tacitamente e do qual o contribuinte reclamou, existindo indeferimento tácito da reclamação;
- c) o caso em que existe um acto tributário, do qual o contribuinte reclamou e nessa reclamação formula igualmente um pedido contra a Administração (de juros indemnizatórios, por exemplo), reclamação essa também indeferida tacitamente.

Ora, se a posição assumida no Acórdão em apreço fosse generalizada a todas as situações apresentadas, os casos apresentados na alínea b) e parcialmente na alínea c), na parte referente ao pedido do contribuinte, ficariam apartadas da possibilidade de recurso. Isto porque a posição assumida no Acórdão “desqualifica” o acto tácito nos casos em que há um acto tributário expresso subjacente à reclamação indeferida, remetendo a necessidade de fundamentar a impugnação com base nesse acto primitivo. O decurso do período para formação do indeferimento tácito funcionaria,

⁵ Razão pela qual o contribuinte deverá pagar primeiro o imposto e reclamar ou recorrer depois, em conformidade com o princípio *solve et repete*.

desta forma, apenas como a abertura de uma nova possibilidade processual de recurso do acto tributário inicial e não como um indeferimento substancial, ainda que ficcionado.

Ainda que admitamos poder encontrar-se alguma razão de ser desta posição no facto de se querer privilegiar um acto expresso sobre um acto tácito que decidiu sobre a mesma questão⁶, não podemos admitir que esta posição seja generalizada pois, como vimos, nos casos em que a reclamação dissesse respeito a um situação em que não existe um acto expresso anterior, não haveria possibilidade de impugnação judicial, o que seria de todo inadmissível face ao princípio da legalidade.

IV – CONCLUSÃO:

Se é verdade que em certos casos o acto tácito é o único meio para o contribuinte poder atacar a conduta da Administração, e se é verdade que a pretensão do contribuinte é fazer valer a sua posição material face ao litígio, independentemente da forma processual sob a qual a mesma tenha de ser apresentada ao tribunal, não encontramos justificação para não admitir o acto tácito como acto recorrível em si, em todas as situações. Obviamente, nos casos em que o indeferimento tácito se produziu sobre uma tomada de posição anterior, por parte da Administração, a impugnação desse indeferimento não pode deixar de se relacionar com o acto prévio.

No entanto, se o acto tácito negativo ficciona um indeferimento da pretensão do contribuinte, ao recorrer do mesmo, o que o particular pretende é fazer valer a posição material por si peticionada, posição essa que tem de ter tutela adjectiva quer exista, quer não, um acto formal da Administração. Seria igualmente inadmissível aceitar a argumentação do recorrente de que o acto tácito é nulo por falta de fundamentação, porque também neste caso estaríamos a admitir o abuso da ficção legal criada com o fim de proteger o próprio particular.

É, portanto, forçoso concluir que, neste caso, o STA podia ter decidido no mesmo sentido, sem necessitar apelar à ligação do recurso do acto tácito com o prévio acto expresso da Administração,

⁶ Apesar das tendências doutrinárias subjectivistas apontarem para uma secundarização do acto administrativo a favor de uma maior preponderância da relação jurídica administrativa, o que reforça a ideia de que o contribuinte pode recorrer de toda e qualquer actuação da Administração que tenha implicações na sua esfera, ainda que essa actuação não esteja consubstanciada num acto administrativo no sentido jurídico do termo. Neste sentido, VASCO PEREIRA DA SILVA (op. cit).

uma vez que a única forma de tutelar a garantia que é dada aos contribuintes através do indeferimento tácito, em desenvolvimento do princípio da decisão, é conferindo-lhe plena dignidade em matéria de recorribilidade. Neste aresto salomónico, mais uma vez ficam expostas as dificuldades dos particulares em fazerem valer, quer pela via judicial, quer pela via administrativa, os seus direitos e garantias em matéria tributária, não obstante a dignidade constitucional que a matéria em causa possa revestir.

Serena Cabrita Neto

1 de Outubro de 2001

