

As Novas Compensações

VERÓNICA MENDES

Mestre em Direito & Advogada

Sumário

1. Introdução. 2. Breve Descrição do Regime Anterior. 2.1. A Compensação por Iniciativa da Administração. 2.2 A Compensação por Iniciativa do Contribuinte. 2.3. Principais Questões Suscitadas. 2.3.1. A Compensação na Pendência dos Prazos de Defesa. 2.3.2. Admissibilidade da Compensação fora do Processo de Execução Fiscal. 3. O Novo Regime da Compensação. 3.1. O Artigo 89.º - A Compensação *Ex Officio*. 3.2. O Artigo 90.º - A Compensação de Créditos Tributários por Iniciativa do Contribuinte. 3.3. O Artigo 90.º-A - A Compensação de Créditos Não Tributários por Iniciativa do Contribuinte. 4. Comentários Finais.

Palavras-chave: compensação; contribuinte; crédito; admissibilidade.

Summary

1. Introduction. 2. Brief description of the previous legal regime. 2.1 Set-off at the Tax Authorities' initiative. 2.2 Set-off at the taxpayer's initiative. 2.3 Main issues. 2.3.1 Possibility of set-off during litigation procedures. 2.3.2 Possibility of set-off outsider the enforcement procedure. 3. The new set-off regime. 3.1 Article 89 – Set-off of fiscal credits at the Tax Authorities' initiative. 3.3

Article 90-A – Set-off of non-fiscal credits at the taxpayer’s initiative.

4. Final remarks.

Keywords: set-off; taxpayer; credits; possibility.

1. Introdução

Na sequência das muitas vozes discordantes que se fizeram ouvir na doutrina e da reiterada tendência demonstrada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA), foi alterado o regime da compensação no Código de Processo e Procedimento Tributário (CPPT), no âmbito da nova lei do Orçamento de Estado para 2010¹.

Este regime, que tem sede no CPPT – numa regulamentação praticamente em tudo semelhante àquela que já provinha do Código de Processo Tributário – estabelece, nos seus artigos 89.º e 90.º, a compensação de créditos tributários por iniciativa da Administração Tributária e do contribuinte (respectivamente) tendo sido aditado, no âmbito da referida Lei, o artigo 90.º-A, relativo à compensação de créditos por iniciativa do contribuinte, desta feita de natureza não tributária.

Neste breve artigo, pretende-se proceder a uma análise – ainda que, pelo pouco tempo decorrido desde a entrada em vigor da referida Lei, necessariamente curta e desligada da vertente prática – das alterações efectuadas ao regime da compensação no CPPT.

¹ (*) Este artigo tem como base a dissertação de Mestrado da autora, pelo que se encontra datado ao ano de 2009. Mas optou-se por manter o conteúdo intacto por ter valor doutrinário.

(**) Todos os artigos que sejam citados sem referências adicionais são do CPPT. Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril.

2. Breve Descrição do Regime Anterior

2.1 Compensação por Iniciativa da Administração

O paradigma deste instituto no CPPT residia (e reside) no art. 89.º, que estabelece no seu n.º 1 – cerne da maior problemática – os termos e condições em que a compensação opera: (i) a existência de um crédito a favor de um contribuinte sobre a Administração; (ii) que esse crédito resulte de reembolso, revisão oficiosa, reclamação graciosa, impugnação judicial ou outro meio administrativo ou contencioso²; (iii) que esse contribuinte tenha simultaneamente dívidas tributárias; (iv) que a dívida não esteja garantida nos termos do CPPT³, ou, se o estiver, não esteja pendente reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução fiscal relativa à dívida do contribuinte, nem esteja a dívida a ser paga em prestações⁴.

O n.º 2 do art. 89.º (redacção que se mantém) aplica-se aos casos em que o crédito do contribuinte é inferior à totalidade da sua dívida

² Conforme nota LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado*, 5.ª edição, Lisboa: Áreas Editora, 2006, p. 631, os créditos dos contribuintes podem também resultar de recurso hierárquico, decisão judiciais proferidas em sede de recurso ou de acções para o reconhecimento de direitos ou interesses legítimos e, na falta de qualquer especialidade destes créditos face àqueles elencados no n.º 1 do art. 89.º, impõe-se a sua interpretação extensiva no sentido de nele se abranger todos os meios, administrativos ou judiciais, que resultem num crédito sobre a administração. Da análise da jurisprudência conclui-se, contudo, que os créditos a compensar resultam, por excelência, de reembolsos quer de IVA quer de IRS (veja-se a jurisprudência citada no nosso *Breves Considerações sobre a Compensação Tributária*, in *Estudos Comemorativos dos 25 Anos do ISCP*, Coimbra: Almedina, 2009).

³ Devendo entender-se esta referência como feita à prestação de garantia nos termos conjugados dos artigos 199.º ou 195.º, pois nesses casos os meios contenciosos de impugnação *lato sensu* da dívida suspendem a execução, de acordo com os artigos. 169.º, n.º 1 e 212.º, todos do CPPT.

⁴ Pois nesses casos a execução só poderá prosseguir caso falte o pagamento de três prestações ou de seis interpoladas (cf. nova redacção art. 200.º n.º 1).

e acrescido para com a Administração prescrevendo-se a ordem de imputação do crédito.

Os n.ºs 3 e 4 estabelecem a ordem de preferência que deverá ser seguida ao efectuar-se a compensação em caso de insuficiência do crédito do contribuinte.

O anterior n.º 5 prescrevia que “no caso de já estar instaurado processo de execução fiscal”, a compensação dever-se-ia efectuar mediante a emissão de um título de crédito que deveria ser aplicado no pagamento da dívida exequenda e acrescido. A parte inicial deste preceito suscitou alguma controvérsia, uma vez que, pareceria poder-se admitir, *a contrario*, a compensação fora do processo de execução fiscal⁵. Os n.ºs 6 e 7 mantêm a sua redacção.

2.2 Compensação por Iniciativa do Contribuinte

O anterior art. 90.º do CPPT, por seu turno, previa a possibilidade de o contribuinte requerer a compensação das suas dívidas tributárias com créditos de natureza tributária e não tributária.

2.3 Principais Questões Suscitadas

2.3.1 A Compensação na Pendência dos Prazos de Defesa

O problema que se colocava com maior acuidade na anterior redacção do CPPT consubstanciava-se na possibilidade de compensação oficiosa, sem que estivessem decorridos os prazos para o contribuinte apresentar a sua defesa. A Administração estribava-se no teor literal do n.º 1 do art. 89.º e no carácter vinculativo e obriga-

⁵ Naturalmente, este problema só se colocava no âmbito do art. 89.º, na medida em que, tanto na redacção anterior como na actual do artigo 90.º, o contribuinte poderá sempre requerer a compensação da sua dívida ainda que não tenha decorrido o prazo para o seu pagamento voluntário, uma vez que o prazo é estabelecido em seu benefício.

tório da compensação, características que resultariam da utilização do advérbio *obrigatoriamente* neste preceito, bem como do n.º 3 do artigo 36.º da Lei Geral Tributária.

De facto, no artigo em causa estabelecia-se o seguinte:

Artigo 89º

Compensação de dívidas de tributos por iniciativa da administração tributária

1 – Os créditos do executado resultantes de reembolso, revisão oficiosa, reclamação graciosa ou impugnação judicial de qualquer acto tributário são obrigatoriamente aplicados na compensação das suas dívidas à mesma administração tributária, salvo se pender reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução da dívida exequenda ou esta esteja a ser paga em prestações, devendo a dívida exequenda mostrar-se garantida nos termos deste Código.

Uma leitura mais desatenta poderia comprovar a bondade dos motivos expostos pela Administração. Em bom rigor, e atendendo ao teor literal do art. 89.º n.º 1, nesse momento não pende reclamação graciosa, impugnação, recurso judicial ou oposição à execução. Assim, formalmente poder-se-ia entender ser válida a actuação da Administração⁶.

Não será bem assim, naturalmente. Ainda que o seu direito de opor a compensação seja, efectivamente, de exercício vinculado, esse direito só poderá ser exercido verificados que estejam determinados pressupostos, sob pena de violação dos direitos do contribuinte. O que sucede, contudo – no plano da exigibilidade da dívida – se a existência desta não é incontestável, porque não decorreram, ainda, os prazos para o contribuinte a impugnar?

⁶ Neste sentido, veja-se o acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 9 de Setembro de 2004.

Conforme relata ISABEL MARQUES DA SILVA, este problema surge pela “actual eficiência da «máquina fiscal», que de muito lenta, como era há poucos anos, passou nos últimos tempos, a «supersónica», contando para tal com a preciosa ajuda da informática.”⁷ A velocidade “supersónica” com que se procedia à compensação deixava antever os problemas suscitados, que se traduziram em dezenas de acórdãos sobre esta questão pelas diversas instâncias.

Tendo subido a questão ao Tribunal Constitucional (TC), foi a posição da Administração por esse órgão por diversas vezes secundada⁸, sustentando-se aí que, embora o sentido jurídico-normativo mais correcto fosse aquele que não permitiria a compensação antes de decorridos os prazos para a defesa do contribuinte, o entendimento corrente da jurisprudência de então, bem como da Administração, não seria inconstitucional, pois a efectivação da compensação na pendência dos prazos de defesa não obstará a que o contribuinte impugnasse o acto de liquidação que lhe serviu de base.

Eram várias as consequências para o contribuinte, resultantes desta tomada de posição.

O contribuinte, em rigor, poderia impugnar e reclamar graciosamente do acto de liquidação que serviu de base à compensação, pois os prazos para tal, em regra, continuariam a decorrer. E, caso a impugnação procedesse, a compensação seria anulada, com restituição do indevidamente pago e de juros indemnizatórios – mas, somente, note-se, quando terminasse o processo judicial, tendo provavelmente já ocorrido a penhora e a venda judicial dos bens.

Assim, se o contribuinte quisesse obstar à compensação e evitar os efeitos acima descritos, teria de impugnar/reclamar do acto de liquidação e prestar garantia (para que se suspendesse a execução,

⁷ ISABEL MARQUES DA SILVA, *Compensação Inconstitucional por Iniciativa da Administração Fiscal – Anotação ao Acórdão do STA de 23 de Abril de 2008*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano I, n.º 2, Verão, 2008, p. 250.

⁸ Vd. acórdão de 13 de Julho de 2005 (n.º 947/04) e decisão sumária do TC n.º 360/08, de 3 de Julho de 2008.

nos termos do n.º 4 do art. 103.º) antes de a compensação ocorrer (e não nos 90/120 dias que a lei lhe concede). O mesmo se diga quanto ao prazo (de 30 dias) para requerer o pagamento em prestações, a dação em pagamento, prestar garantia para suspensão da execução, ou deduzir oposição à execução o que se traduziria, na prática, no esvaziar de qualquer sentido útil e do âmbito de aplicação da regra que permite a suspensão da execução, tal como prevista no art. 52.º da LGT.

Por outro lado, operar a compensação – enquanto forma de extinção da obrigação tributária – implica que, caso o crédito do contribuinte seja inferior ao montante da sua dívida e acrescido, a execução fiscal prosseguirá quanto à diferença. Contudo, se o crédito do contribuinte for igual ao superior ao montante da sua dívida, o pagamento da dívida exequenda e do acrescido extingue a execução, nos termos do art. 176.º a) do CPPT, mantendo-se o crédito do sujeito passivo na diferença.

Extinguindo-se a execução, o contribuinte deixa de poder usar um dos meios de defesa ao seu dispor – a oposição à execução – situação tão mais grave quando seja este o meio adequado de reacção do contribuinte, designadamente a prescrição, duplicação de colecta ou falta de notificação da liquidação no prazo de caducidade (cf. artigo 204.º do CPPT). Ponto que releva, sobretudo, atenta a configuração formalista e restrita que a prática tem demonstrado ser feita do âmbito de aplicação dos meios processuais de contestação dos actos da Administração. Operar-se a compensação, nestes casos, significaria impedir-se o contribuinte de alegar e atacar os actos em causa por estes fundamentos⁹.

⁹ O absurdo a que pode conduzir a extinção da oposição à execução e o afastamento deste meio de defesa está bem patente no acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 2 de Outubro de 2007.

Contudo, já o Conselheiro LOPES DE SOUSA¹⁰ havia trilhado no bom caminho, entendendo que, não obstante a letra do n.º 1 do art. 89.º, não poderia ser essa a sua interpretação. Este autor defende que a *ratio* por detrás do n.º 1 do art. 89.º prende-se com a admissibilidade de compensação apenas relativamente a dívidas sobre as quais não haja controvérsia, o que claramente não pode suceder quanto às dívidas cuja impugnação ainda é possível.

Esta posição foi, inovadoramente, acolhida na jurisprudência pelo STA, em aresto de 23 de Abril de 2008. Aqui se defendeu a inconstitucionalidade da posição contrária, por dar “*garida a um objectivo cerceamento dos direitos e garantias processuais da recorrente, com inevitáveis reflexos lesivos nas suas potencialidades de defesa perante uma actuação agressiva da administração tributária, como acontece no caso da compensação.*” O STA sustentou, assim, que a Administração não poderia compensar as dívidas do contribuinte antes de decorridos os prazos de impugnação judicial, sob pena de violação dos princípios da igualdade, do acesso ao direito e a uma tutela jurisdicional efectiva (cf. arts. 13.º, 20.º e 268.º n.º 4 da CRP). Como justamente nota ISABEL MARQUES DA SILVA¹¹, são ainda outros dois os preceitos constitucionais afectados com esta tese: o do art. 103.º n.º 3 (pois que a compensação corresponde ao pagamento coercivo do imposto, e esse pagamento só se pode fazer *nos termos da lei*) e o art. 266.º n.º 2, que prescreve o respeito pela boa fé (patente sobretudo na possibilidade de compensação antes ou quase simultaneamente com a citação do executado para o processo de execução fiscal).

¹⁰ LOPES DE SOUSA, *CPPT Anotado...*, 2006, p. 635 e 636, acompanhado por outros autores – veja-se CARLOS PAIVA, *O Processo de Execução Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2008, p. 236 e MAFALDA SOBRAL, *A Compensação por iniciativa da Administração Fiscal: o direito à “não-compensação?”*, 2006, disponível em www.impostos.net, que considera, mesmo, existir um direito do contribuinte à não-compensação antes de decorridos os prazos para a sua defesa.

¹¹ ISABEL MARQUES DA SILVA, *Compensação Inconstitucional...* 2008, pág. 254.

Nos acórdãos do STA que a este se seguiram, e não obstante o entendimento do TC que entretanto se materializou no acórdão n.º 481/2008 de 7 de Outubro – reiterando o que já havia sido sustentado por este Tribunal –, a boa doutrina do acórdão do STA de 23 de Abril de 2008 continuou a prevalecer. Notou-se, todavia, uma curiosa inversão dos termos da questão, sendo esta configurada em termos mais cautelosos, designadamente não se invocando a sua inconstitucionalidade. A jurisprudência mais recente do STA considerava, apenas, que a impossibilidade de compensação na pendência dos prazos de defesa afigurava-se a “interpretação mais conforme” com a CRP ou, noutras vezes, equiparando a pendência da impugnação judicial ou reclamação graciosa ao decurso dos próprios prazos para a prática destes actos (cf. neste sentido o acórdão do STA de 7 de Janeiro de 2009), estendendo, assim, o âmbito de aplicação do n.º 1 do artigo 89.º.

2.3.2 Admissibilidade da Compensação Fora do Processo de Execução Fiscal

A possibilidade de compensação fora do processo de execução fiscal (leia-se, previamente à sua instauração) suscitava-se, embora com menor relevância prática do que a questão anterior, pela redacção algo enigmática do anterior n.º 5. Aí se dizia que “No caso se já estar instaurado processo de execução fiscal, a compensação é efectuada através da emissão de título de crédito destinado a ser aplicado no pagamento da dívida exequenda e acrescido” (sublinhado nosso). O enigma – ou, *rectius*, a incoerência – residia na utilização de expressões como *executado* no n.º 1 do artigo 89.º do CPPT.

O entendimento maioritário da doutrina e jurisprudência – atento os fins da norma em análise e demais elementos literais – desconsiderava a expressão em causa, admitindo a compensação por iniciativa da Administração apenas no âmbito da execução

fiscal. Contra esta tese insurgiram-se ALFREDO SOUSA E SILVA PAIXÃO¹², CARLOS PAIVA¹³ e DANIEL PERACCHI¹⁴, apontando, claramente, para a susceptibilidade de a Administração operar a compensação dentro e fora do processo executivo.

Não é este, contudo, o entendimento sistemático da jurisprudência, apoiada em LOPES DE SOUSA, alicerçando-se, em primeiro lugar, no teor literal do n.º 1 do art. 89.º, que alude a créditos do executado, contrapondo-o com o art. 110º-A do CPT, norma equivalente antecedente, que aludia a *beneficiário que seja simultaneamente devedor de impostos*. Por outro lado, a interpretação do art. 89º que restringe a compensação aos casos em que já há um executado é a única compaginável com o princípio da igualdade, consagrado na CRP, pois só ela atribui ao contribuinte, em sede de execução fiscal, todos os direitos de defesa dos executados. A compensação antes da instauração da execução, assim, só será possível nos termos do art. 90º. Aliás, “*se fosse indiferente a fase de pagamento, o legislador não teria utilizado o termo “executado”, o qual tem um significado preciso e inequívoco*”¹⁵.

Tem sido esta a posição sistematicamente seguida pela jurisprudência¹⁶.

3. O Novo Regime da Compensação

Aproveitando as mudanças na legislação tributária que se sempre se ensaiam nas leis do Orçamento Geral do Estado, procedeu-se, conforme exigia a avalanche de decisões jurisprudenciais, à

¹² ALFREDO SOUSA E SILVA PAIXÃO *apud* VALENTE TORRÃO, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Coimbra: Almedina, 2005, p. 373.

¹³ CARLOS PAIVA, *O Processo de Execução Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2008, p. 236.

¹⁴ DANIEL PERACCHI, *A Compensação no Direito Civil e Tributário em Portugal e no Brasil*, Coimbra: Almedina, 2007, p. 184.

¹⁵ VALENTE TORRÃO, *Código de Procedimento....*, 2005, p. 373.

¹⁶ E pela própria Administração.

alteração ao regime da compensação, nos artigos 89.º e 90.º do CPPT, aditando-se, ainda, o artigo 90.º-A, respeitante à compensação por iniciativa do contribuinte de créditos de natureza não tributária, alteração que entrou em vigor no dia 29 de Abril de 2010 (cf. artigo 176.º da Lei n.º 3-B/2010).

3.1 O Artigo 89.º – A Compensação «ex officio»

A redacção do n.º 1 deste artigo é agora a seguinte:

Artigo 89º

Compensação de dívidas de tributos por iniciativa da administração tributária

1 - Os créditos do executado resultantes de reembolso, revisão oficiosa, reclamação ou impugnação judicial de qualquer acto tributário são obrigatoriamente aplicados na compensação das suas dívidas à mesma administração tributária, excepto nos casos seguintes:

a) Estar a correr prazo para interposição de reclamação graciosa, recurso hierárquico, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução;

b) Estar pendente qualquer dos meios gratuitos ou judiciais referidos na alínea anterior ou estar a dívida a ser paga em prestações, desde que a dívida exequenda se mostre garantida nos termos do artigo 169.º.

A principal alteração é aquela que imediatamente ressalta à vista prende-se com a nova redacção justamente deste n.º 1, impedindo-se a compensação oficiosa nos casos em que (i) esteja a correr prazo para a interposição de reclamação graciosa, recurso hierárquico, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução por parte do contribuinte ou (ii) esteja pendente qualquer dos meios gratuitos ou judiciais referidos na alínea anterior ou esteja a dívida a ser paga em

prestações, desde que a dívida exequenda se mostre garantida nos termos do artigo 169.º (restrição que já vinha da redacção anterior).

Esta é, de facto, a boa doutrina. Como assinala LOPES DE SOUSA “(...) não se pode admitir que ocorra uma privação coerciva de um direito de crédito, como sucede nos casos de compensação forçada previstos no artigo 89.º, sem que sejam concedidas ao afectado por ela todas as garantias de defesa que são concedidas à generalidade dos executados fiscais». Adotar a tese contrária redundaria, como já acima se expôs, na limitação dos meios de defesa, não se permitindo ao contribuinte obter eficazmente a suspensão da execução ou a oposição à execução e restringindo-se os prazos para impugnar judicialmente ou reclamar dessa decisão, derrogando-se as “demais normas que constituem o leque de possibilidades conferidas ao contribuinte confrontado com um processo de execução fiscal, o que, em determinados casos, equivale a sonegar ao contribuinte todo e qualquer meio de defesa no processo”¹⁷. O entendimento contrário “redundaria numa diminuição irrazoável e desproporcionada dos meios de defesa e impugnatórios da recorrente, com potencialidade para lesar de fora irreversível os seus direitos, já que não precludindo embora a possibilidade de vir a contestar a dívida executada e não importando numa perda definitiva do valor do seu crédito, a verdade é que a privação no momento certo do correspondente montante pode ocasionar graves problemas de liquidez de empresas como a recorrente e, em última análise, comprometer a sua sobrevivência económica”¹⁸.

Embora a nova redacção aparente resolver os problemas que surgiam com o teor literal do artigo anterior, a verdade é que facilmente se descortinam alguns lapsos que poderão – evitavelmente, parecidos – suscitar questões e dificultar a aplicação deste procedimento.

Em primeiro lugar, note-se que a técnica enumerativa se afigura sempre limitativa, não acompanhando a muito mais rica realidade

¹⁷ Cf. conclusões do recurso do contribuinte no acórdão do STA de 23 de Abril de 2008.

¹⁸ Acórdão do STA de 23 de Abril de 2008.

prática. Poderão, eventualmente, conceber-se situações em que está em causa a defesa do contribuinte – como a pendência de recursos de natureza administrativa – e que não estão nesta sede incluídas. Atenta a *ratio* do preceito, adoptar-se uma cláusula mais ampla permitiria abranger todos os casos que merecem o mesmo tratamento do que aqueles que são elencados e que a eles deveriam estar equiparadas.

Veja-se, mais detalhadamente e a título de exemplo, a prestação e dispensa de garantia para suspensão da execução. Sucede, não raro, que no momento em que a Administração oficiosamente compensa, a garantia ainda não tenha sido prestada (e, por isso mesmo, a conduta da Administração seria preliminarmente válida, uma vez que não se verificam os requisitos previstos no n.º 1 do art. 89.º nem foi desencadeando o mecanismo da suspensão da execução¹⁹).

Ora, pode por vezes efectivamente a garantia ainda não ter sido prestada mas por causa não imputável ao contribuinte. Pense-se, nomeadamente, nos casos em que esta já foi requerida mas ainda não foi objecto de resposta por parte da Administração ou quando, embora já tendo sido fixada, encontra-se ainda a decorrer o prazo para o contribuinte a prestar.

Recuperando argumentos que eram apresentados pela Administração a propósito da compensação na pendência dos prazos de defesa – então problema – em rigor, e quedando-nos num plano puramente literal, a Administração não tem de esperar pelo decurso deste prazo, pois que ele não se reconduz a nenhum dos meios processuais que foram incluídos nas excepções constantes no novo n.º 1 do artigo 89.º

É certo que o elemento teleológico²⁰ da norma em crise impõe que a interpretação correcta seja a da *extensão* deste preceito.

¹⁹ Impedindo, assim, qualquer compensação oficiosamente decretada uma vez que, atento o novo n.º 5 do artigo 89.º, dissipou-se qualquer dúvida que pudesse restar quanto à (i)legalidade dessa conduta, como melhor se verá *infra*.

²⁰ E também sistemática – veja-se o n.º 2 do artigo 169.º do CPPT, que impõe a suspensão da execução quando, prestada a garantia, o contribuinte manifeste

Relembre-se, no entanto, a impossibilidade de compensação na pendência dos prazos de defesa que também parecia evidente para todos e a Administração – ou a automaticidade dos seus serviços informáticos – desconsiderava esta interpretação, estribando-se numa leitura formalista e rígida da lei. E se também nos parece certo que em tribunal as pretensões do contribuinte sempre vencerão²¹, todo o dispêndio de tempo e recursos tanto do contribuinte como da própria máquina administrativa seria dispensável²². Espera-se, por isso, que a Administração adequue os seus procedimentos internos à interpretação mais razoável que terá de ser feita desta norma, de molde a não permitir a compensação nestes e noutros casos semelhantes.

Na verdade, e como já acima se expôs, este problema poderia facilmente ser evitado se tivesse sido adoptada uma redacção mais ampla que permitisse abranger todos os meios que de alguma forma se relacionem com a defesa do contribuinte e que o permitam atingir os objectivos da sua defesa.

Apesar de tudo o que foi exposto, reconheça-se que as alterações efectuadas a este artigo resolveram a maior parte dos problemas que – em teoria – este suscita. Saliente-se, a propósito, e como já se deixou antever, a eliminação da parte inicial do n.º 5 do art. 89.º,

a sua *intenção* de deduzir meio gracioso ou judicial. A compensação que assim for feita viola os artigos 169.º e 199.º, que permitem a prestação de garantia.

²¹ Veja-se, aliás, um exemplo desta questão suscitada ainda na anterior redacção o acórdão do STA de 22 de Abril de 2009 que se reporta a um caso que, embora suscitando as mesmas questões, se reportava, não à pendência dos prazos para defesa *stricto sensu*, mas do prazo para a prestação de garantia para suspensão do processo de execução fiscal, na pendência de uma reclamação graciosa. Com efeito, a compensação foi efectuada pela Administração Fiscal depois do pedido de prestação de garantia feito pelo contribuinte mas antes que lhe tivesse sido notificado o montante fixado pela Administração.

²² Também assim, e ainda que não se diga expressamente, na actual alínea b) do n.º 1 (anterior corpo do n.º 1 do artigo 89.º) onde se lê “*que a dívida exequenda se mostre garantida*” dever-se-á ler, igualmente, caso tenha existido dispensa de garantia.

que parecia providenciar sustento para a tese da admissibilidade da compensação fora do processo de execução fiscal. Esta tese surgia totalmente ao arrepio das regras relativas ao estabelecimento de prazos e em benefício de quem eles são estabelecidos, nomeadamente por permitir a compensação oficiosa antes de a execução ter sido instaurada e, portanto, durante a pendência do prazo para o pagamento voluntário – o que não se podia aceitar, dado que apenas o devedor – neste caso o contribuinte – pode renunciar a um prazo que foi estabelecido em seu benefício.

Eliminada a origem da discórdia, não resta mais espaço para estas teorias pelo que a compensação oficiosa apenas pode ocorrer, definitivamente, durante o processo de execução fiscal (que só pode ser instaurado, recorde-se, terminado o prazo de pagamento voluntário de 30 dias).

Por último, reitera-se a bondade da solução (ainda que redigida em termos algo restritos) consagrada no n.º 1, resolvendo os problemas que haviam sido apontados à anterior redacção. Impedir que a Administração lance mão da compensação na pendência dos prazos de defesa do contribuinte implica, por um lado, que estes não serão “amputados” a meio, podendo o contribuinte aproveitá-los no seu todo. Implica, ainda, a resolução do problema processual que surgia pela preclusão de defesa quando os fundamentos para tanto cabiam na oposição à execução. De facto, se a compensação só pode ser decretada após o esgotamento de todos os prazos de defesa, tal significa, obviamente, que a execução demorará pelo menos tempo suficiente para que o contribuinte possa defender-se através da oposição à execução invocando os seus fundamentos próprios.

Todavia, a nova redacção poderá fazer surgir uma questão cujos efeitos serão totalmente os opostos da *velocidade supersónica* a que a Administração tem até agora operado. Efectivamente, e como bem

lembrado pelo Desembargador ÁLVARO DANTAS²³, estarem a correr os prazos para a defesa do contribuinte pode significar que esses prazos ainda nem sequer se iniciaram. O que implica que, enquanto não terminarem todos os prazos, a Administração não poderá compensar. A conclusão – aparentemente linear – ganha acuidade se atentarmos no regime da oposição à execução, cujo prazo de 30 dias corre desde a citação pessoal ou, não a havendo, desde a primeira penhora, nos termos do n.º 1 do artigo 203.º. Ora, isto significa que o último prazo de defesa do contribuinte pode tardar em começar a correr, protelando-se, assim, a possibilidade de compensação por parte da Administração, meio que, apesar de tudo, reconheça-se, é expedito na extinção das obrigações em causa. E, pergunta-se, ainda – existirão motivos que justifiquem um tratamento diferenciado (no que se refere ao momento e possibilidade de compensação) da citação postal e pessoal?²⁴

3.2 O artigo 90.º – A compensação de Créditos Tributários por Iniciativa do Contribuinte

As alterações verificadas neste artigo prendem-se, sobretudo, com a autonomização da compensação por créditos não tributários que, note-se, já era possível na redacção anterior – pelo que esta não constitui nenhuma novidade, contrariamente ao que muito se veiculou por vozes mais ou menos autorizadas.

Os números 2 e 3 do artigo 90.º mantêm a sua redacção.

²³ No seu contributo dado na conferência “*Compensação – A compensação tributária na pendência dos prazos de defesa dos contribuintes – o problema antes e depois das alterações introduzidas pela Lei do OE/2010*”, no colóquio A Justiça Fiscal Hoje – Velhos Problemas, Novos Desafios, realizado na Universidade Católica de Lisboa, no dia 30 de Abril de 2010.

²⁴ O Desembargador sugeriu que, nestes casos, eventualmente, o crédito do executado não tem de ser objecto de compensação mas de penhora, inviabilizando actos subsequentes.

Quanto ao n.º 1, numa tentativa talvez de esclarecer o âmbito de aplicação da compensação a pedido do contribuinte – por contraposição ao artigo 89.º – acabou-se por injustificadamente restringir o seu âmbito.

Na verdade, atente-se na parte final deste preceito: a compensação poderá ser efectuada quando “*a administração tributária esteja impedida de a fazer*”, por referência ao artigo anterior (artigo 89.º). Ora, a Administração está impedida de operar a compensação na pendência dos prazos de defesa e na pendência processual dos próprios meios de defesa. *A contrario*, parece que o contribuinte só pode requerer a compensação quando a Administração não o possa fazer, o que significa que, perante a inércia desta, o contribuinte nada pode fazer, o que parece totalmente descabido.

É certo que a Administração, nos termos do n.º 1 do artigo 89.º, deve obrigatoriamente compensar os créditos do contribuinte com as suas dívidas, pelo que se poderia dizer que, eventualmente, a ideia por detrás da *mens legis* seria a de que numa primeira fase temporal da relação contribuinte-administração seria aquele a requerer a compensação e, na fase posterior, não haveria necessidade de o contribuinte o fazer pois a Administração sempre o faria, oficiosa e vinculadamente.

Certamente que tal sucederia num mundo perfeito. Na prática, nem sempre as coisas serão assim. Mais uma vez, parece clara a *ratio* da norma e, nomeadamente, a total falta de sentido que revestiria qualquer norma que reduzisse o âmbito de aplicação da compensação a pedido do contribuinte quando todo o regime visa, justamente protegê-lo²⁵. Mas, mais uma vez, chama-se à colação os comentários já expendidos no que se refere a conjugação do elemento *ratio* da

²⁵ No mesmo sentido, o Conselheiro Benjamim Rodrigues, na sua intervenção no já citado colóquio, lembrando que o sentido da referida norma foi de alargar o âmbito da norma pelo que desde que estejam reunidos os requisitos gerais – certeza, liquidez e exigibilidade da dívida – a compensação terá de ser admitida.

norma e a interpretação prática que dela é feita. Também aqui, uma redacção mais ponderada e formulada em termos mais amplos evitaria que se suscitasse estas questões e prosseguiria, bem assim, o objectivo por detrás da inclusão da parte final do actual n.º 1 do artigo 90.º.

Saliente-se, ainda, outra discrepância, que é o n.º 4 do artigo 90.º. Este preceito, embora da proposta de lei de Orçamento de Estado resultasse a sua eliminação e substituição por uma norma semelhante ao n.º 7 do artigo 89.º (a possibilidade de regulamentação deste regime por portaria do Ministério das Finanças)²⁶, a versão final acabou por manter a redacção original, sem a revogar ou substituir.

A discrepância será melhor compreendida depois da breve análise que será feita ao novo artigo 90.º-A, pelo que para esse momento remetemos mais comentários, mas sempre se vá dizendo que a manutenção à referência, nesta sede, da compensação por créditos não tributários parece desprovida de sentido.

3.3 O artigo 90.º-A – A Compensação de Créditos Não Tributários por Iniciativa do Contribuinte

Embora se tenha procedido à autonomização da compensação com créditos não tributários por iniciativa do contribuinte no novo artigo 90.º-A, lembre-se que esta possibilidade já se encontrava prevista na redacção anterior à Lei 3-B/2010, embora aqui com nítidos desenvolvimentos e ajustes.

²⁶ O que não só seria mais consentâneo com a autonomização da compensação por créditos de natureza não tributária, como se verá a seguir, como, sobretudo, seria uma inserção desejável (sobretudo se fosse cumprida) uma vez que neste âmbito não se prevê essa possibilidade, embora no artigo 89.º e no artigo 90.º-A tal suceda.

O n.º 1 deste artigo estatui o seguinte:

Artigo 90.º-A

Compensação com créditos não tributários por iniciativa do contribuinte

1 - A compensação com créditos de qualquer natureza sobre a administração directa do Estado de que o contribuinte seja titular pode ser efectuada quando se verificarem as seguintes condições cumulativas:

- a) A dívida tributária esteja em fase de cobrança coerciva;
- b) As dívidas da administração directa do Estado que o contribuinte indique para compensação sejam certas, líquidas e exigíveis.

O artigo começa por (aparentemente) restringir a compensação com créditos de que o contribuinte seja titular sobre a Administração Directa do Estado, e apenas quando cumulativamente se verificarem as seguintes condições: (i) a dívida tributária encontrar-se em fase de cobrança coerciva; (ii) a certeza, liquidez e exigibilidade da dívida do Estado²⁷.

A exigência da fase da cobrança coerciva da dívida não é de todo coadunável com o regime do artigo 90.º e não se descortina totalmente o seu alcance. É certo que o prazo de pagamento voluntário (os já referidos 30 dias) poderão ser curtos para todo o procedimento que nos números seguintes se descreve – se bem que não será impossível e nem se vê como isso relevará de todo, uma vez que a submissão do requerimento do contribuinte tem o efeito de suspender a execução, como se verá à frente.

Relembre-se, agora, a questão que ficou pendente nos comentários ao n.º 4 do artigo 90.º, uma vez que já encontramos na posse dos elementos necessários para a sua cabal análise. Na verdade, se

²⁷ Note-se, já, o desaparecimento da anterior exigência do cabimento orçamental da dívida.

na proposta de lei constava a possibilidade do n.º 4 do artigo 90.º ser revogado, e se ele não foi transposto para o novo artigo 90.º-A – como de certo modo foram os n.ºs 5 e 6 – pode daqui extrair-se que o legislador pretendeu mesmo a sua manutenção. E que consequências é que daqui advém?

No artigo 90.º-A refere-se expressamente que a compensação só poderá ser feita com créditos “*sobre a administração directa do Estado*”, assim se excluindo, nomeadamente, créditos sobre a Segurança Social²⁸ ou com outros órgãos integrando a Administração Indirecta ou Autónoma do Estado. Ora, sucede que o n.º 4 do artigo 90.º continua a falar em compensação por créditos não tributários e não faz qualquer tipo de ressalva quando à entidade devedora do contribuinte para que se opere a compensação.

Poder-se-ia sustentar, é certo, que também no âmbito do artigo 90.º a compensação apenas se poderia realizar por referência aos créditos sobre a Administração Directa do Estado. E que, em seu favor, se pode invocar o anterior n.º 5, que refere que o reconhecimento da certeza, liquidez, exigibilidade e cabimento orçamental da dívida depende de despacho conjunto do Ministro das finanças e do Ministro de que depende o serviço devedor – apontando esta dependência do Governo para serviços da Administração Directa do Estado (ideia que decorre, aliás, do próprio conceito, conforme resulta da conjugação dos artigos 182.º da CRP e do n.º 1 do artigo 2.º da Lei n.º 4/2004, de 15 de Janeiro).

Sucedem que este preceito – o n.º 5 – foi revogado, deixando assim o n.º 4 isolado como elemento de interpretação e, sobretudo, roubando a base (pelo menos literal) para este entendimento, parecendo, então, possível a compensação com créditos não tributários de outras entidades que não integrantes da Administração Directa do Estado.

²⁸ A compensação com estes créditos vem prevista especificamente no artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 411/91, de 17 de Outubro, que refere a simultaneidade de posições de credor e devedor para com a Segurança Social para que se opere a compensação.

Acresce que não se descortina qual seria o sentido útil de se manter esta referência no artigo 90.º se não lhe fosse atribuir algum sentido útil. Mas a ser assim, não se alcança qual será o seu regime.

No que concerne, agora, o n.º 2 deste artigo, aqui se preceitua, tal como na compensação de créditos tributários (artigo 90.º), que este modo de extinção das obrigações deverá ser requerido ao dirigente máximo da Administração Tributária (o Ministro das Finanças), devendo o contribuinte provar a existência e origem do crédito, o seu valor e prazo de vencimento, nos termos do n.º 2 do art. 90.º-A.

A Administração Tributária, num prazo que se afigura razoável e célere – dez dias – solicita à entidade da administração directa do Estado devedora o reconhecimento e a validação do carácter certo, líquido e exigível do crédito indicado pelo contribuinte executado para compensação.

A entidade devedora em causa, também em prazo de 10 dias, pronuncia-se sobre a certeza, liquidez²⁹ e exigibilidade do crédito, indicando o seu valor e data de vencimento, de forma a permitir o processamento da compensação.

Sendo proferida uma resposta positiva, o órgão da execução fiscal promove a aplicação do crédito referido no número anterior no processo de execução fiscal, nos termos dos artigos 261.º (extinção do processo executivo por pagamento integral e coercivo) ou 262.º (extinção meramente parcial), consoante o montante do crédito.

O n.º 6 estatui que, em caso de deferimento do pedido do contribuinte, “*os acréscimos legais são devidos até ao mês seguinte ao da data da apresentação do requerimento*”.

No que concerne este n.º 6, não se nos afigura totalmente claro qual a data do *términus* dos acréscimos legais. A expressão “*até ao mês seguinte*” significa até ao primeiro dia desse mês, ou tais

²⁹ Note-se, no que respeita este requisito em concreto, a diferença de regime na contraposição com o artigo 847.º n.º 3 do Código Civil.

acréscimos deverão ainda ser contabilizados durante todo o mês que se siga ao requerimento do contribuinte?

Pretender-se que os juros sejam ainda devidos por mais um mês parece desprovido de sentido. Saliente-se, aliás, que, a cumprir-se os prazos que o próprio CPPT fixa, o requerimento do contribuinte deveria ser despachado em pouco mais de 20 dias (no pior cenário), o que dificilmente implicará que se percorra mais do que um mês.

Se significa tão-só que os juros serão devidos até ao final do mês em que foi efectuado o requerimento, a redacção utilizada poderia ter sido outra, mais clara e, em rigor, não se compreende porque o montante devido por um contribuinte a este título deverá ser totalmente diferente simplesmente pelo facto de o seu requerimento ter dado entrada no dia 1 ou no dia 30 de um determinado mês...

Parece-nos, assim, e de qualquer modo, que o termo fixado se afigura arbitrário num e noutro caso – sendo que, não obstante, o último seria mais vantajoso para o contribuinte. A técnica ideal seria fixar uma data objectiva e coerente com a regra que, nomeadamente, tem sede na parte final do número equivalente no artigo 89.º – a do n.º 6 – que desconsidera os atrasos no procedimento que não sejam imputáveis ao contribuinte. Assim, como já antes se havia proposto³⁰, a data relevante para estes efeitos deveria ser a data do requerimento da compensação. Neste sentido, veja-se PERACCHI³¹, lembrando que, a adoptar-se outro entendimento, estaria a tomar-se em consideração um atraso (na decisão deste requerimento) que não seria imputável ao contribuinte – entendimento contrário à parte final do art. 89.º n.º 6. Assim, não se deverão computar “os acréscimos decorrentes do período compreendido entre aquela data e o efectivo deferimento do pedido, desde que tal atraso não seja imputável ao contribuinte. Encontra-se, assim, um meio-termo entre a retroatividade ampla do regime do Código Civil português e a irretroatividade prevista para a

³⁰ Vd. a nossa *Breves Considerações...*, 2009.

³¹ PERACCHI, *op.cit.* p. 193.

compensação «ex officio», *resguardando-se os direitos do contribuinte.*” Caso, contudo, este requerimento esteja fulminado de alguma invalidez, aí o atraso já será “imputável” ao contribuinte, pelo que deverão ser contabilizados os acréscimos resultantes do atraso na tramitação do reconhecimento do vício ou até que cesse a invalidez ou ineficácia.

Por fim, o n.º 7 do artigo 90.º-A prevê, tal como no artigo 89.º – mas não no 90.º, como já se viu –, a possibilidade de regulamentação deste regime. Uma alteração de aplaudir, sobretudo se for concretizada (ao invés do que tem sucedido no que respeita o artigo 89.º).

4. Comentários finais

De tudo o que se expôs, parece evidente que as alterações introduzidas são de aplaudir. As melhorias que se esperam na tramitação do procedimento são substanciais, tendo-se resolvido a maioria das questões que se suscitavam a propósito do anterior regime.

Saliente-se, no que respeita o regime da compensação por iniciativa do contribuinte, o novo n.º 5 do artigo 169.º do CPPT, que esclarece que a entrada dos requerimentos de compensação quer com fundamento no artigo 90.º quer no artigo 90.º-A terá como efeito a suspensão da execução enquanto durar a tramitação deste processo. Talvez o legislador pudesse ter ido mais longe, sobretudo regulando com maior amplitude e detalhe o regime da compensação por iniciativa do contribuinte, *maxime* quando estão em causa créditos tributários, uma vez que aqui nada se diz quanto à data relevante para contabilização dos acréscimos legais que sejam devidos pelo contribuinte, nem se procede a nenhuma regra específica quanto ao (in)deferimento tácito ou, no caso do artigo 90.º-A, quais as consequências ou sanções para o incumprimento dos prazos aí estabelecidos, tendo o contribuinte, provavelmente, de se socorrer das soluções gerais que poderão nem sempre ser as mais adequadas.

Relembre-se, ainda, as palavras de ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA, secundado pelo Conselheiro BENJAMIM RODRIGUES³², sugerindo que a alteração em causa no artigo 89.º deveria ter sido investida de carácter interpretativo, para evitar inventivas interpretações *a contrario* por parte da Administração Tributária, no sentido que a nova redacção veio introduzir uma alteração ao regime pelo que até ao dia 29 de Abril de 2010 poderia a Administração compensar livremente na pendência dos prazos de defesa.

Espera-se, de todo o modo, que as actuações da Administração com sustento na nova redacção legal sejam dotadas da maior razoabilidade possível e, nomeadamente, que se aproveite o ensejo dos n.ºs 7 do artigo 89.º e do n.º 90.º-A para regulamentar as condições e procedimentos da compensação, quer por iniciativa da Administração, quer por iniciativa do contribuinte, assim se aproximando cada vez mais o regime português do balanço difícil entre justiça e eficiência fiscais.

³² Expressas nas suas intervenções no âmbito do Colóquio já acima referido.