

Direito Fiscal de exceção

Joaquim Feitas da Rocha

Escola de Direito da Universidade do Minho

Sumário: 1. Estado de exceção constitucional e infeção epidemiológica provocada pelo SARS-CoV-2; 2. Efeitos da situação epidemiológica, Estado de Direito responsável e medidas de mitigação; 3. Medidas fiscais de mitigação dos efeitos da infeção epidemiológica, da situação de pandemia e do decretamento do estado de emergência; 3.1. Garantias constitucionais, equívocos com o conceito de “calamidade”, e os perigos do *downgrade* legislativo; 3.2. Diferimento de prestações, isenções e atenuações de tributação; 3.3. Suspensão dos processos de execução fiscal; 3.4. Suspensão de prazos para a prática de atos e diligências processuais; 3.5. Suspensão de prazos não processuais; 4. Tópicos conclusivos.

1. Estado de exceção constitucional e infeção epidemiológica provocada pelo SARS-CoV-2

Um estado de exceção constitucional é, por definição, uma situação na qual a normalidade legislativa e aplicativa inerente a um Estado de Direito democrático e sustentado é temporariamente interrompida em ordem à prossecução de interesses públicos maiores. Importa começar por acentuar que, em rigor, apenas tendo por referência Estados de Direito com estes predicados (democraticidade e sustentabilidade) se poderá verdadeiramente falar em estados de exceção; caso contrário, eventuais desvios não serão propriamente excecionais, mas constituirão antes marcas genéticas de um sistema por natureza autoritário e inconstante. Serão, enfim, atropelos e patologias recorrentes, das quais os poderes se servem para colocar em prática os seus desígnios que com outro enquadramento não seriam jurídica e politicamente tolerados.

Como é por demais sabido, no ordenamento jurídico português, e nos termos da Constituição (CRP), as situações que se podem qualificar como “estados de exceção constitucional” são duas: o estado de sítio e o estado

de emergência. Ambos os *estados* permitem a suspensão temporária de direitos fundamentais (particularmente, direitos, liberdades e garantias) e têm como fundamentos comuns a possibilidade (i) de “agressão efetiva ou iminente por forças estrangeiras”, (ii) de “grave ameaça ou perturbação da ordem constitucional democrática”, ou (iii) de “calamidade pública”, diferenciando-se pelo grau de gravidade: maior no primeiro caso (estado de sítio), menor no segundo (estado de emergência)¹. Em qualquer das situações, porém, existem o imperativo dever de fundamentação e a inultrapassável barreira do princípio da proporcionalidade nas suas diferentes dimensões (adequação, necessidade e ponderação quantitativa), com a obrigatoriedade de limitação ao “estritamente necessário ao pronto restabelecimento da normalidade constitucional”².

No específico quadro discursivo em que nos movemos, interessará exclusivamente a situação de estado de emergência, pelo que as considerações subsequentes apenas terão este último por referência.

No contexto da infeção epidemiológica provocada pelo SARS-CoV-2 (novo coronavírus) e da doença COVID-19, entenderam os poderes públicos decretar o estado de emergência, com fundamento na verificação de uma situação de calamidade pública extensível a todo o território nacional. Neste sentido, o decreto do Presidente da República n.º 14-A/2020, de 18 de março, forneceu o impulso jurídico para a posterior adoção de medidas excecionais e limitativas por parte da Assembleia da República e do Governo (embora, na verdade, em relação a algumas delas, possa ter permitido a sua legitimação retroativa)³. No contexto desse decreto, e com particular relevância para os desenvolvimentos infra apresentados relativamente às questões fiscais, sublinha-se, quer a suspensão dos direitos de deslocação e de fixação em qualquer parte do território nacional, quer as limitações

¹ Cf. art.º 19.º, n.ºs 2 e 3, da CRP.

² Cf. art.º 19.º, n.ºs 4 e 5, da CRP.

³ Para uma visão global das intervenções normadoras em tal contexto, v. <https://dre.pt/legislacao-covid-19>. V. também, com interesse, *Estado de emergência – COVID-19: Implicações na justiça*, Centro de Estudos Judiciários, Lisboa, 2020, disponível em formato digital em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/outros/eb_Covid19.pdf.

aos direitos de propriedade e de iniciativa económica privada e alguns direitos dos trabalhadores. Importa também assinalar que ficou impedido todo e qualquer ato de resistência ativa ou passiva às ordens emanadas pelas autoridades públicas competentes em execução do estado de emergência, resultando assim também o denominado *direito de resistência* significativamente reduzido.

Ora, do impulso fornecido pelo decreto presidencial, é possível afirmar que duas vagas normadoras se seguiram:

- i) Num primeiro momento, as intervenções normadoras tiveram como desígnio fundamental os receios e cuidados eminentemente sanitários, impondo medidas coercivas em vários âmbitos, como a obrigação de confinamento no domicílio ou em estabelecimento de saúde, a possibilidade de estabelecimento de cercas sanitárias, o restabelecimento de controlos fronteiriços de pessoas e bens, a interdição da permanência grupal não justificada na via pública, a proibição de reuniões com determinado número de pessoas, a possibilidade de requisições de bens ou serviços, a obrigatoriedade de abertura, funcionamento ou encerramento de determinadas empresas e estabelecimentos, a possibilidade de apresentação coerciva ao serviço, a alteração de local, horário e condições de trabalho, etc.
- ii) Num segundo momento, essas intervenções, sem descuidar os primeiros receios e cuidados, direcionaram o foco para as preocupações de natureza económica e social (*lato sensu*), fortemente potenciadas pelas medidas referidas em (i).

Atendendo ao específico círculo discursivo no qual nos pretendemos mover (“medidas fiscais”), justificar-se-á uma alusão particularizada a tais preocupações.

2. Efeitos da situação epidemiológica, Estado de Direito responsável e medidas de mitigação

Da infecção epidemiológica em si mesma, da situação de pandemia, e do decretamento do estado de emergência, irrompem inesperados efeitos para a atividade das pessoas e das empresas, potenciando consequências económicas e sociais nefastas e devastadoras. Na realidade, aos efeitos diretos e imediatos da doença (e.g., sintomas graves, isolamentos profiláticos e internamentos hospitalares), acrescentam-se os efeitos indiretos derivados do estado de emergência e das limitações que na sequência do mesmo se verificaram, e os prejuízos são consideráveis numa dupla forma: (i) por um lado, danos emergentes e, (ii) por outro lado – e principalmente dir-se-ia –, lucros cessantes:

- i) Os danos emergentes consistem – é sabido – naqueles encargos que antes não existiam e que passaram a ser imprescindíveis ou mesmo obrigatórios com a nova situação. Aqui se incluem, por exemplo, os gastos e custos com a aquisição de máscaras de proteção respiratória ou gel desinfetante cutâneo, as obras de modificação em estabelecimentos ou veículos (designadamente para introdução de espaços separados ou zonas de circulação limitada), a contratação de serviços de segurança privada, a aquisição de material informático e serviços de telecomunicações para permitir o teletrabalho e outras formas de prossecução de atividades, etc.;
- ii) Os lucros cessantes são os ingressos que deixam de ser percebidos igualmente em consequência da nova situação, aqui sobressaindo as quebras de receitas e de faturação decorrentes do encerramento de estabelecimentos comerciais ou unidades fabris (e.g., hotelaria, restauração e similares, indústrias transformadoras), ou da impossibilidade de prestar serviços (advocacia, contabilidade, consultoria, aulas ou explicações, estética, limpeza, jardinagem, etc.) em decorrência do fecho de organismos públicos, das restrições de deslocações para o local de trabalho, ou das limitações no acesso a transportes públicos. Não pode ser perdido de vista que mesmo naquelas situações em que as respetivas atividades não encerraram totalmente – porque se mantiveram abertas de modo limitado ou porque poderão ser prestadas em modo não

presencial através de meios de comunicação à distância (regime de teletrabalho, consultas, aulas ou explicações por videoconferência, etc.) –, os respectivos destinatários ou clientes poderão ter diminuído significativamente, afetando os ingressos consequentes.

Enfim, é manifesto que as consequências negativas são praticamente incontornáveis e não são imputáveis a simples má gestão ou, menos ainda, a intuits fraudulentos. São consequência de fatores externos e difíceis de controlo que mesmo o mais avisado dos atores económicos dificilmente poderia antever. Neste quadro, e sem pretender introduzir qualquer fator de desigualdade injustificada, torna-se imperativo reconhecer que os empresários em nome individual, os trabalhadores independentes e os trabalhadores dependentes do setor privado se encontram entre os mais afetados.

Ora, independentemente das pré-compreensões político-ideológicas de base, um Estado de Direito responsável não pode ficar indiferente a um tal quadro negativo, abandonando as pessoas à contingência e não assumindo uma atitude cuidadora e, sempre que possível, protetora. Ainda mais quando se trata de um Estado de Direito *social*, como indiscutivelmente é assumido na CRP. Consequentemente, foram implementadas medidas mitigadoras dos efeitos nocivos aos mais diversos níveis e domínios, desde o acesso à saúde, até à educação e ao trabalho, passando pela assistência social, pela intervenção e auxílios económicos, e, com especial relevo nestas considerações, pelos tributos e obrigações tributárias.

Avancemos no sentido de conhecer estas últimas medidas, as quais, por razões de comodidade expositiva e discursiva, denominaremos como “medidas fiscais”.

3. Medidas fiscais de mitigação dos efeitos da infeção epidemiológica, da situação de pandemia e do decretamento do estado de emergência

Para os presentes propósitos, entender-se-á por “medidas fiscais” o conjunto de prescrições jurídico-normativas incidentes sobre temáticas relacionadas com impostos e figuras afins, que tenham como propósito mitigar

os efeitos negativos decorrentes da infecção epidemiológica, da situação de pandemia e do decretamento do estado de emergência, e que se subsumam aos seguintes pressupostos:

- i) Extraordinariedade, do ponto de vista da sua inserção no ordenamento jurídico, no sentido de tratarem de medidas não ordinárias, usuais ou correntes;
- ii) Excepcionalidade, do ponto de vista material, uma vez que constituem desvios em face dos regimes jurídicos regra que na sua ausência vigorariam;
- iii) Transitoriedade, do ponto de vista temporal, na medida em que se trata de medidas que se destinam a vigorar num âmbito temporal pré-definido e restrito.

Materialmente, algumas dessas medidas respeitam a matérias substantivas (por exemplo, isenção de imposto ou redução de taxas de IVA), embora uma parte significativa delas tenha uma forte componente adjetiva (e.g., dilação ou suspensão de prazos atinentes a deveres específicos, procedimentos ou processos).

Antes ainda de se fazer referência particularizada a tais medidas, importa refletir brevemente sobre a intervenção normadora em si. Aliás, a própria expressão aqui utilizada – “intervenção normadora” e não “intervenção legislativa” – já traz intuídos cuidados, que merecerão algumas linhas justificativas, ainda que necessariamente breves.

a. Garantias constitucionais, equívocos com o conceito de “calamidade”, e os perigos do *downgrade* legislativo

Resulta claro do art.º 19.º da CRP, e da subsequente densificação operada pela Lei n.º 44/86, que a declaração do estado de emergência implica a possibilidade de suspensão de alguns direitos, liberdades e garantias por parte dos “órgãos de soberania”. Todavia, daí não resulta imediatamente que tal suspensão deva ser levada à prática através de um determinado órgão, nem seguindo determinada forma ou determinado procedimento. Não obstante, é seguro – *rectius*: deveria ser seguro – que uma matéria tão melindrosa quanto a da suspensão (e restrição) de direitos deve constituir reserva de ato legislativo, não se devendo admitir que, a pretexto de um estado de excepcionalidade,

poderes administrativos emanem atos restritivos que em circunstâncias normais não poderiam emanar. Neste sentido, a excecionalidade não deve conduzir a uma subversão das competências constitucionais e a um *downgrade* normativo, permitindo a poderes infra-legais invadir espaços necessariamente legais, designadamente admitindo que atos não legislativos disciplinem matérias reservadas a órgãos com competência legislativa (Assembleia da República, Governo, Assembleias Legislativas Regionais) e a atos legislativos (lei, decreto-lei e decreto legislativo regional). Convém não esquecer que com a declaração de excecionalidade alguns direitos ficam suspensos, mas a atividade dos órgãos de soberania não o fica, de modo que se deve entender que quanto a estes continua a vigorar a normalidade constitucional. Por conseguinte, reservas de competência legislativa e obrigatoriedade de precedência e de primado (prevalência) da lei não se devem ter por “suspensas” ou desconsideradas. Aliás, a própria CRP para tal alerta, parecendo-nos ser esta a melhor leitura do n.º 7 do mencionado art.º 19.º, no segmento em que refere que a declaração do estado de emergência não pode afetar a aplicação das regras constitucionais relativas à competência e ao funcionamento dos órgãos de soberania.

No contexto do ordenamento jurídico português, a questão ganha especial relevo na medida em que, como abaixo se verá, algumas intervenções não meramente executórias foram efetivadas por ato de natureza não legislativa (designadamente, despacho).

Por outro lado, importa não perder de vista a distinção entre *calamidade* enquanto pressuposto do decretamento de uma situação de excecionalidade constitucional (art.º 19.º da CRP) e *calamidade* enquanto estado decretado administrativamente nos termos da lei ordinária⁴. A calamidade-pressuposto está situada num plano de disciplina jurídica constitucional, legitimando-se a suspensão de direitos numa reserva de atuação conjunta Presidente-Assembleia-Governo⁵; já a declaração da calamidade-estado situa-se num plano infra-constitucional e, sendo da competência do Governo e revestindo a forma de resolução do Conselho de Ministros, esquivase, ao menos par-

⁴ A afirmação tem por referência particularmente a Lei n.º 27/2006 (Lei de bases da proteção civil).

⁵ Cf. art.ºs 134.º, alínea d), e 138.º da CRP.

cialmente, aos mecanismos parlamentares e democráticos de controlo. De resto, neste segundo caso, pode-se estabelecer – por despacho ministerial – medidas restritivas, como a fixação de limites ou condicionamentos à circulação ou permanência de pessoas, a fixação de cercas sanitárias, a racionalização da utilização dos serviços públicos de transportes, comunicações e abastecimento de água e energia, bem como do consumo de bens de primeira necessidade, bem assim como a requisição de bens e serviços⁶. Ora, nesta sequência, e do ponto de vista estritamente jurídico, dificilmente se poderá aceitar que as medidas decretadas no âmbito do estado de emergência possam subsistir – as *mesmas medidas*, note-se – no quadro de um estado de calamidade, pois tal poderia significar que o estado de emergência não teria sido necessário, e teria sido decretado de modo inconstitucional, contrariando a própria exigência expressa de proporcionalidade⁷.

Não se pretende insinuar ou sugerir que tenha havido qualquer intenção deliberada de subversão da Constituição, bem longe disso. Aliás, até se deve reconhecer que em situações de extraordinariedade, excepcionalidade e transitoriedade, as intervenções nem sempre podem ser rodeadas das cautelas que uma situação de normalidade exigiria.

Em todo o caso, na situação de calamidade-estado (a segunda das situações referidas) deveria haver um dever de contenção na determinação de prescrições deonticas e medidas restritivas análogas às que seriam emanadas em estado de emergência com base em calamidade, principalmente quando resultem de forma jurídica de resolução, despacho ou outra análoga. Aliás, a forma jurídica, mesmo no estado de emergência, nunca deveria integrar um escalão infra-legal, bem pelo contrário⁸.

⁶ Cf. art.ºs 21.º, n.º 2, e 24.º da Lei n.º 27/2006.

⁷ Cf. art.º 19.º, n.º 4, da CRP.

⁸ E nem o argumento de que se trata de matérias que favorecem os contribuintes e outros obrigados tributários deve convencer, pois a força normativa da Constituição globalmente considerada, das suas prescrições específicas, e particularmente das respeitantes aos direitos fundamentais, não pode flutuar ao sabor do favorecimento de uns ou de outros. Basta pensar que o favorecimento de um contribuinte ou de um grupo de contribuintes acaba necessariamente por significar o desfavorecimento de outros, até porque a receita que deixa de se arrecadada deixa também de ser canalizada para a satisfação de necessidades coletivas que a todos aproveita.

Todas estas exigências orgânicas e formais não se consideram despidiendas, na medida em que é reconhecido um direito de resistência contra medidas ilegais e, mais do que isso, um direito a indemnização em caso de prejuízos sofridos em decorrência dessas medidas⁹.

Dito isto, enumeram-se de seguida algumas das mais significativas medidas fiscais adotadas, sem preocupações de exaustão, até porque as singularidades e minuciosidades – além das correções e alterações efetuadas pelos próprios poderes normadores – são em número elevado.

Trata-se, portanto, de um itinerário meramente panorâmico, com o objetivo de apreender um sentido global.

b. Diferimento de prestações, isenções e atenuações de tributação

O primeiro conjunto de medidas que cumpre trazer à reflexão tem em comum as ideias de alívio tributário e de alargamento de prazos para cumprimento de deveres, abrangendo, nestes últimos, quer aqueles que tenham natureza pecuniária (entregas de dinheiro), quer os que a não tenham (apresentação de documentos fiscalmente relevantes e outras formalidades). Em qualquer dos casos, a teleologia subjacente é claramente apreensível: trata-se de considerar que o cumprimento pontual dos deveres perante o fisco pode ficar seriamente dificultado em consequência dos devastadores efeitos económicos e sociais decorrentes da suspensão de direitos e particularmente dos deveres de confinamento, da proibição de efetuar deslocações ou de cessação temporária de atividades.

E que medidas são essas?

Em primeiro lugar, admite-se o diferimento do cumprimento de obrigações fiscais, permitindo o seu cumprimento em momento mais avançado, numa altura em que os efeitos económicos e sociais negativos se façam sentir com menor impacto. Particularmente no contexto do ordenamento jurídico-tributário português – e entre outras regras –, determinou-se o diferimento (i) da entrega de IVA devido, (ii) da entrega do imposto de selo, (iii) da

⁹ Cf. art.ºs 2.º, n.º 3, e 6.º da Lei n.º 44/86.

entrega de quantias retidas na fonte em sede de IRS ou de IRC, (iv) da entrega de pagamentos especiais por conta, e (v) da entrega de declarações e outros documentos inerentes a deveres formais (e.g., declaração periódica de IRC, declarações mensais e trimestrais de IVA, declaração anual de informação contabilística e fiscal, processo de documentação fiscal)¹⁰. No que especificamente concerne ao diferimento das entregas de IVA e das quantias retidas da fonte a título de IRS ou de IRC [(i) e (iii)], importa sublinhar que se permitiu o pagamento em 3 ou 6 prestações mensais, mediante requerimento, sem juros e sem necessidade de prestação de qualquer garantia, e essa permissão só pode aproveitar a determinados sujeitos, tendo em conta, nomeadamente, o seu volume de negócios (até € 10 000 000), o setor de atividade (enquadrado nos setores encerrados), a data do início da mesma ou a eventual quebra de faturação¹¹.

A estes regimes de flexibilização, acrescem algumas atenuações ao nível das formalidades (e.g., não exigência de documentação de suporte, aceitação de faturas em formato PDF), bem assim como a isenção de IVA de transmissões e aquisições intracomunitárias de bens quando estejam em causa finalidades sanitárias ou sociais, e a sujeição a taxa reduzida do mesmo imposto de importações, transmissões e aquisições intracomunitárias de máscaras de proteção respiratória ou gel desinfetante cutâneo¹².

c. Suspensão dos processos de execução fiscal

Ainda com o intuito de atenuar os efeitos económicos e sociais negativos da pandemia (em consequência do confinamento e das proibições de des-

¹⁰ Cf. Decreto-lei n.º 10-F/2020, e despachos do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais n.ºs 104/2020-XXII, de 9 de março; 129/2020-XXII, de 27 de março; e 153/2020-XXII, de 24 de abril de 2020, disponíveis em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/COVID_19/Despachos/Paginas/default.aspx. Não se cuida no texto das medidas concernentes às contribuições para a segurança social; a respeito destas, v. art.º 4.º do Decreto-Lei n.º 10-F/2020.

¹¹ Cf. artigo 2.º, n.ºs 1 e 5, do Decreto-Lei n.º 10-F/2020 e Declaração de retificação n.º 13/2020. Quanto aos setores encerrados, v. artigo 7.º do Decreto n.º 2-A/2000, 20 de março, e respetivo anexo I.

¹² Cf. Lei n.º 13/2020, de 7 de maio, e despacho n.º 112/2020-XXII, de 24 de março, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

locação ou de exercício de atividades), os poderes públicos cuidam de resguardar o património dos contribuintes e outros obrigados tributários de atos ablativos ou limitativos decorrentes de tramitações executivas fiscais.

Com efeito, em situações de profunda crise, poderá não ser suficiente retardar os deveres de entrega de quantias tributárias pois, se nada mais fosse feito, o fisco poderia atingir o património dos devedores por meio de atos de execução, especificamente penhoras e vendas coercivas (em qualquer caso, legítimos, ressalve-se). Seria como que conferir proteção por um lado, mas permitir o desguarnecimento por outro.

Neste sentido, determina-se, durante o período excecional, a suspensão *ope legis* dos processos de execução fiscal¹³, procurando proteger-se a esfera patrimonial dos contribuintes de atos de desapossamento – e mesmo de transferência de propriedade, nos casos de venda – num contexto de crise agravada, muitas vezes com base em situações de desemprego ou forte redução salarial, materializando uma atitude humanista do fisco, bem diversa da visão tradicionalmente *odiosa* que lhe é dispensada¹⁴. Neste quadro, as citações, as reversões, as penhoras, as graduações de créditos ou as vendas, simplesmente não se efetuam e os pagamentos das prestações devidas ficam suspensos se os interessados assim o desejarem pois, querendo, podem continuar com o cumprimento das mesmas. O intuito legislativo é, assim, perfeitamente apropriado ao contexto, admitindo-se uma compressão temporária dos poderes impositivos fiscais em ordem à salvaguarda de outras dimensões constitucionais relevantes, desde logo ao nível da subsistência económica quotidiana (inerente ao direito à existência condigna) e da preservação do núcleo essencial do direito de propriedade privada.

Além da suspensão automática dos processos executivos, igualmente se consagra a possibilidade de suspensão dos planos prestacionais em curso

¹³ Cf. art.º 5.º, n.º 2, do Decreto-lei n.º 10-F/2020.

¹⁴ Sobre o tema, v. o nosso *A administração tributária odiosa (repensando os fins e atuações do fisco)*, disponível em formato digital em https://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/19448/simple-search?expanded=f&location=1822%2F19448&query=&filter_field_1=author&filter_type_1=authority&filter_value_1=2696&rpp=70&sort_by=score&order=DESC&etal=0&submit_search=Update.

no âmbito desses processos¹⁵, embora neste último caso não *ope legis*, mas com base em manifestação de vontade do interessado.

Porém, se não existirão dúvidas quanto à bondade e quanto aos efeitos diretos *em si* (suspensão automática dos processos de execução fiscal, e opção de suspensão dos planos prestacionais no âmbito desses processos), o mesmo não sucede quanto à respetiva aplicação, bastando pensar nos problemas inerentes à sua abrangência temporal. Neste ponto, aparentemente, prevêem-se dois regimes: no que concerne aos processos, a solução passa pela sua suspensão até à cessação da situação excecional ou, no mínimo, até 30 de junho, caso a mesma ocorra antes desta data¹⁶; porém, quanto aos planos prestacionais em curso, prescreve-se que os mesmos ficam suspensos até à referida cessação, sem qualquer ressalva¹⁷. Ora, perante este quadro, cabe perguntar: caso o regime de exceção cesse antes de 30 de junho, os planos prestacionais deverão ser retomados, ainda que o respetivo processo executivo se encontre suspenso?

Qualquer resposta a esta questão nunca poderá ser concludente, mas parece que a melhor opção, atendendo ao melindre das situações, aos necessários cuidados inerentes à tutela das situações jurídicas envolvidas (bastante fragilizadas, recorde-se), e à coerência das soluções entre si, permitirá pensar que a solução menos restritiva deverá prevalecer, admitindo-se que tais planos também se devem considerar suspensos.

d. Suspensão de prazos para a prática de atos e diligências processuais

Não apenas ao nível patrimonial, económico e financeiro *stricto sensu* os efeitos da pandemia se fazem sentir. Havendo obrigação de confinamento e de limitação dos direitos inerentes à liberdade de deslocação física, resulta natural que muitos dos atos procedimentais e processuais que poderiam –

¹⁵ Cf. art.^{os} 196.º e 197.º do CPPT.

¹⁶ Cf. disposições conjugadas dos art.^{os} 5.º, n.º 2, do Decreto-lei n.º 10-F/2020 e 7.º, n.º 1, da Lei n.º 1-A/2020 (na redação alterada pela Lei n.º 4-A/2020).

¹⁷ Cf. art.º 5.º, n.º 1, do Decreto-lei n.º 10-F/2020 (na redação dada pela declaração de retificação n.º 13/2020).

e por vezes até deveriam – ser praticados presencialmente deixem de o poder ser, pois nem os próprios interessados se podem deslocar para praticar o ato, nem as instituições disporão das condições logísticas adequadas, designadamente por ausência presencial de funcionários. Consequentemente, uma parte das referidas “medidas de mitigação” terá por objetivo acautelar precisamente essa impossibilidade, impondo-se a suspensão de prazos.

E, num primeiro momento, assim foi, tendo-se determinado a suspensão dos prazos para a prática de atos processuais ou diligências em todas tramitações que corram termos nos Tribunais Administrativos e Fiscais (TAF), Tribunais arbitrais (constituídos junto do CAAD) e órgãos de execução fiscal (além, naturalmente, de outras instâncias, como os Tribunais judiciais e o Tribunal Constitucional)¹⁸. Aqui se incluíam, por exemplo, a apresentação de contestação em sede de processo de impugnação judicial, a dedução de oposição em sede de processo de execução fiscal, a produção de prova nas suas mais variadas formas (inquirição de testemunhas, audição de peritos, inspeções ao local), bem assim como as alegações, ou a abertura de vista ao Ministério Público (embora já não a sentença, nos termos infra referidos, no final deste apartado sistemático). Logo *ab initio* se entendia que esta suspensão seria naturalmente limitada (até por definição), devendo durar até ao termo da situação de excecionalidade, o qual é definido por decreto-lei¹⁹.

Tratava-se aqui, bem entendido, de prazos adjetivos ou processuais, aplicáveis *intraprocesso*, bem distintos dos prazos substantivos ou procedimentais, aplicáveis *extraprocesso*²⁰.

¹⁸ A menção aos “órgão de execução fiscal” (vulgo, *Serviços de Finanças*) ganha sentido quando se tem em consideração que o processo de execução fiscal – que corre termos junto dos mesmos (cf. art.º 149.º do CPPT) – “tem natureza jurisdicional” (nos termos do art.º 103.º, n.º 1, da LGT), aplicando-se-lhe o regime dos prazos em processo. Neste sentido, estarão os mesmos também suspensos – assim, artigo 1.º, alínea d) e artigo 5.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 10-F/2020. Já a alusão aos “Tribunais judiciais”, que poderia parecer desviante em matéria tributária, encontra a sua razão de ser na circunstância de os processos contraordenacionais e criminais tributários neles correrem termos (além de o mesmo poder suceder com os processos de execução fiscal – cf. art.º 151.º, n.º 2, do CPPT).

¹⁹ Cf. art.º 7.º, n.ºs 1 e 2, da Lei n.º 1-A/2020, na redação conferida pela Lei n.º 4-A/2020.

²⁰ A respeito da distinção, v. o nosso *Lições de procedimento e processo tributário*, 7.ª edição, Almedina, Coimbra, 2019, 489 e ss.

Contudo, não se tratava de uma suspensão de prazos absoluta, na medida em que o quadro legislativo previa, nesse primeiro momento, a possibilidade de prática de atos e diligências em circunstâncias que, ou não implicam riscos acrescidos para saúde pública (aos olhos do legislador), ou envolvem interesses públicos de dignidade similar ou superior aos que aqui se pretendem acautelar, designadamente interesses atinentes à garantia constitucional de tutela jurisdicional efetiva e em *tempo útil*, em litígios cuja resolução é inadiável ou pouco compaginável com protelações, adiamentos ou suspensões. Será o que se passa quando se está em presença de atos praticados no âmbito dos denominados “processos urgentes”²¹, que são tramitações processuais caracterizadas pela *celeridade e precedência*, pois, por um lado, correm em férias, com dispensa de vistos prévios, e com atos da secretaria a serem praticados no próprio dia e, por outro lado, o respetivo julgamento tem prioridade sobre os dos demais processos²².

Ora, no âmbito do contencioso tributário, entre os processos qualificados como urgentes, contam-se os seguintes:

- i. a reclamação dos atos do órgão de execução quando invocado prejuízo irreparável (art.º 278.º, n.º 6, do CPPT);
- ii. a impugnação de apreensões ou outras medidas cautelares, como as selagens de instalações (art.ºs 143.º, n.º 2, e 144.º, n.º 3, do CPPT);
- iii. o recurso da decisão administrativa de acesso a dados bancários (art.º 146.º – D, n.º 1, do CPPT);
- iv. as “intimações” previstas no CPTA, subsidiariamente aplicáveis ao contencioso tributário, como a intimação para defesa dos direitos, liberdades e garantias, ou a intimação para prestação de informações, consulta de documentos ou passagem de certidões.

Em todos estes casos, os atos ou diligências deveriam praticar-se através de meios de comunicação à distância, como teleconferência, videochamada ou equivalente ou – caso não seja possível e esteja em causa a vida, a integridade física, a saúde mental, a liberdade ou a subsistência imediata dos intervenientes – presencialmente, desde que tal não implique a presença

²¹ Cf. art.º 7.º, n.º 7, da Lei n.º 1-A/2020 (na redação dada pela Lei 4-A/2020).

²² Cf. art.º 36.º, n.ºs 2 e 3 do CPTA (aplicável por remissão do art.º 2.º do CPPT).

de um número de pessoas superior ao previsto pelas recomendações das autoridades de saúde e de acordo com as orientações fixadas pelos conselhos superiores competentes²³.

Porém, não apenas nos processos urgentes a referida prática de atos e diligências era admitida. Também o poderia ser nos processos “normais”, não urgentes, desde que todas as partes entendam ter condições para assegurar a sua concretização através das plataformas informáticas que possibilitam a sua realização por via eletrónica ou através de meios de comunicação à distância. E, de resto, nem se torna difícil perspetivar em contencioso tributário situações em que tal prática possa ser viável, atenta a natureza eminentemente não presencial desse contencioso, fortemente assente em prova do tipo documental. Com efeito, é admissível, por exemplo, que peritos não sejam necessariamente ouvidos de modo físico e presencial, podendo perfeitamente sê-lo por modo remoto, ou por meio do envio escrito do seu parecer técnico; do mesmo modo que as alegações das partes – que nem são obrigatórias e que, quando existem, são necessariamente escritas²⁴ – não ficarão prejudicadas na sua realização, o mesmo se aplicando à vista ao Ministério Público²⁵.

Ademais, admitia-se também a emanção da decisão final nos processos em relação aos quais o Tribunal e demais entidades entendessem não ser necessária a realização de novas diligências²⁶.

Porém, num segundo momento, este quadro suspensivo alterou-se, com a revogação da norma que lhe serviu de base (o art.º 7.º da Lei n.º 1-A/2020, de 19 de março) e com a introdução de uma outra (o art.º 6.º-A)²⁷.

Sem entrar em particularismos desnecessários – até porque seguramente novas alterações se sucederão –, enfatiza-se, quanto a este novo “regime”, a cessação da suspensão dos prazos processuais – portanto, retomando-se

²³ Cf. art.º 7.º, n.º 7, alíneas a) e b), da Lei n.º 1-A/2020 (na redação dada pela Lei n.º 4-A/2020).

²⁴ Assim, art.º 120.º do CPPT.

²⁵ V. art.º 121.º do CPPT.

²⁶ Cf. art.º 7.º, n.º 5, alínea b), da Lei n.º 1-A/2020 (na redação dada pela Lei n.º 4-A/2020).

²⁷ Cf. art.ºs 2.º e 8.º da Lei n.º 16/2020, de 29 de maio.

a sua normal contagem –, e, nas diligências que requeiram presencialidade física (das partes, dos mandatários ou de outros intervenientes) estabelece-se que as mesmas se deverão realizar através de teleconferência, videochamada ou outro meio equivalente, ou então presencialmente e com a observância do limite máximo de pessoas e demais regras de segurança e de higiene definidas pela DGS²⁸.

e. Suspensão de prazos não processuais

Para além dos prazos em processo, também os prazos extraprocessuais veem a sua progressão temporal suspensa. É neste sentido que o legislador se refere à “suspensão dos prazos do exercício de direitos”, seja por parte da Administração tributária, seja por parte dos contribuintes ou outros obrigados tributários. Inserem-se neste contexto os direitos do *fisco* de liquidar e de cobrar os tributos – aos quais estão associados, respetivamente os prazos de “caducidade” (art.º 45.º da LGT) e de “prescrição” (art.º 48.º da LGT)²⁹. Além disso, também aqui se incluem os direitos dos contribuintes e outros obrigados tributários de reclamar graciosamente, recorrer hierarquicamente, pedir a revisão da matéria coletável fixada por métodos indiretos, pedir a revisão dos atos tributários ou impugnar judicialmente, bem como de praticar atos no âmbito destas tramitações³⁰.

²⁸ V. o referido novo art.º 6.º-A da Lei n.º 1-A/2020.

²⁹ Cf. art.º 7.º, n.ºs 3 e 4, da Lei n.º 1-A/2020.

³⁰ Cf. art.º 7.º, n.º 9 alínea c), da Lei n.º 1-A/2020. Importa notar que a redação do n.º 10 deste último artigo encerra alguma equivocidade, na medida em que o legislador delimita o âmbito de abrangência da suspensão aos atos de interposição de impugnação judicial – que, refira-se, embora possa ser apresentada junto dos órgãos da AT, não representa qualquer ato em procedimento tributário... –, reclamação graciososa, recurso hierárquico ou “outros procedimentos de idêntica natureza”. Supõe-se que a “natureza” aqui em vista será a natureza impugnatória ou recursiva, pelo que se deve admitir que se encontram igualmente suspensos os prazos para a interposição de qualquer meio com esta finalidade. De fora ficarão, parece, os pedidos de inspeção tributária (art.º 27.º, n.º 2, do RCPITA), de informações vinculativas (art.º 57.º do CPPT), de reconhecimento de benefícios fiscais (art.º 65.º do CPPT), de avaliação prévia (art.º 58.º do CPPT) ou de ilisão de presunções (art.º 64.º do CPPT), entre outros. Em todo o caso, estando em causa normas de natureza extraordinária, excecional e transitória, melhor teria sido a opção pela técnica da tipicidade ou taxatividade fechada, em face das exigências de segurança jurídica.

Em termos práticos, no domínio tributário, as garantias administrativas impugnatórias não deixam de poder ser exercidas, embora o possam ser mais tarde, se bem que a não dedução de um determinado meio gracioso de defesa – principalmente nos casos em que se intente a paralisação imediata do ato impugnado, por via de prestação de garantia ou pedido da sua dispensa – pode eventualmente implicar consequências gravosas em face do privilégio de execução prévia que a AT (ainda) indiscutivelmente usufrui. Nestes casos, deixar a interposição para mais tarde pode significar sofrer de imediato efeitos lesivos. Importa enfatizar que estando algumas tramitações e alguns prazos suspensos, em termos reais os serviços públicos não param, podendo, ao menos em abstrato, atos ablativos ou gravosos ser praticados e notificados (e.g., indeferimentos de pedidos ou de requerimentos anteriormente apresentados e que podem justificar uma reação imediata).

4. Tópicos conclusivos

A infeção epidemiológica provocada pelo SARS-CoV-2 (novo coronavírus) e os efeitos da doença COVID-19 constituíram o impulso para que os poderes públicos portugueses considerassem a existência de um estado de calamidade e decretassem o inusitado estado de emergência, nos termos das disposições constitucionais aplicáveis. Na sequência, foram vários direitos e liberdades suspensos, tendo-se verificado uma profunda perturbação ao nível económico e social, com destaque para inúmeros casos de encerramento de empresas e atividades.

Estes efeitos, aliás, antevêm-se como duráveis.

Como modo de atenuar alguns deles, foram decretadas várias medidas de mitigação aos mais diversos níveis, salientando-se no domínio tributário e fiscal o diferimento da entrega de algumas prestações tributárias, pontuais isenções ou reduções de taxa em sede de IVA, a suspensão dos processos de execução fiscal, e a suspensão dos prazos para a interposição de procedimentos e processos, bem assim como para a prática dos atos de trâmite no quadro dos mesmos.

O que dizer em termos de apreciação crítica?

Em geral, que o “legislador tributário COVID-19” foi parcimonioso: os diferimentos de pagamentos e as isenções e reduções não são generalizados mas pontuais, e as suspensões de prazos duram apenas algumas semanas, em princípio, ficando a dúvida sobre o que se passará quando for ultrapassada a situação de excecionalidade. Embora seja intuitivo e facilmente percebido, convém ter presente que com o fim de tal situação, a crise não acaba, bem pelo contrário, e permanecerá com efeitos presumivelmente nefastos.

Porém, a apreciação não pode, com justiça, ser negativa, embora, como se apontou, possa ter havido alguma confusão entre estado de emergência e estado (administrativo) de calamidade e um certo *downgrade* normativo potenciado pelo uso da forma infralegal para algumas das medidas.

É fácil criticar quem legisla e, se sempre se poderá dizer que as medidas poderiam ter sido outras ou com outra conformação jurídica, deve reconhecer-se que é difícil legislar em estado de exceção, principalmente ponderando vários bens jurídicos e inúmeros interesses públicos e privados em confronto. Aqui, no domínio tributário, assume especial relevo a estabilidade e principalmente a sustentabilidade do edifício financeiro público, não negligenciando que o mesmo deve estar de pé após a pandemia e a crise. Por conseguinte, o que hoje se dá, amanhã terá de se recuperar, e qualquer desvario financeiro no presente, mesmo que com a melhor das intenções (como, por exemplo, uma suspensão generalizada de todos os prazos de pagamento de todos tributos), teria inevitavelmente custos gravíssimos no futuro. E, aqui, nesse futuro não distante, os meios públicos serão certamente escassos para fazer face às situações de carência.

Braga, maio de 2020