

## Tutela cautelar em matéria tributária \* / \*\*

Joaquim Freitas da Rocha

Escola de Direito da Universidade do Minho

Resumo: o presente escrito procura fornecer um quadro compreensivo das temáticas relativas ao *contencioso cautelar* em matéria tributária. Constatando-se logo de início a existência de dificuldades de natureza linguístico-terminológica, impõe-se um trabalho de delimitação conceptual, abordando-se após isso o tratamento das respetivas características e do respetivo fundamento axiológico-constitucional. Seguidamente, ensaia-se uma tipologia dos instrumentos cautelares tributários, convoca-se a referência aos seus pressupostos, e procura-se em breves linhas expor os seus mais significativos aspetos de regime. Ao longo de toda a exposição, adota-se um entendimento amplo da matéria tributária e dos órgãos tributários, abrangendo todo o arsenal de prestações com tal natureza (impostos, taxas, contribuições), e todas as entidades que podem exercer funções tributárias, e não apenas a Administração tributária e aduaneira *stricto sensu* (ATA).

1. *Precisões terminológicas*. Numa primeira abordagem suscetível de conferir alguma dimensão de sentido, os instrumentos cautelares podem ser definidos como meios de tutela provisória e urgente de situações jurídicas, conservando ou antecipando determinado estado ou efeito, com o objetivo de evitar prejuízos graves. Nos desenvolvimentos subsequentes será precisado o sentido desta tentativa de definição, mas, por agora, interessará destacar que a imprecisão e a vaguidade conotativas e denotativas têm sido a regra neste âmbito temático.

Na verdade, os diversos tipos de discursividade jurídica — normativa-legal, jurisprudencial e científico-doutrinal — não têm conseguido resguardar-se de alguma confusão e sobreposição de termos e expressões, falando-se em “instrumentos”, “medidas”, “providências”, “procedimentos”, “processos”, etc., com natureza, características ou pretensões cautelares. Pela nossa parte, assume-se a natureza

---

\* Texto originariamente publicado em *Cadernos de Justiça Tributária* (CJT), 8, 2015, 3 e ss.

\*\* O presente texto tem natureza analítico-descritiva e corresponde à materialização escrita da conferência proferida no Centro de Estudos Judiciários (CEJ), em 26 de junho de 2015, no âmbito do curso de especialização “Temas de Direito Tributário”. Para um enfoque mais sistemático e pedagógico, cfr. as nossas *Lições de procedimento e processo tributário*, 5.<sup>a</sup> edição, Coimbra editora, Coimbra, 2014, 390 e ss.; MORAIS, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2014, 310 e ss.; SOUSA, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, volume II, 6.<sup>a</sup> edição, Areas editora, Lisboa, 2011, 443 e ss., 592 e ss.; ROCHA, Joaquim Freitas e CALDEIRA, João Damião, *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT) Anotado e Comentado*, Coimbra editora, Coimbra, 2013, 149 e ss. Numa perspetiva jusprivatística v. GONÇALVES, Marco carvalho, *Providências cautelares*, Almedina, Coimbra, 2015. Para uma abordagem a outros ordenamentos, v. KLEIN et al., *Abgabenordnung: einschließlich Steuerstrafrecht*, 11.<sup>a</sup> edição, C.H.BECK, 2011, 1326 e ss.; LAMMERDING, Jo, *Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, Erich Fleischer Verlag, Achim, 2005, 675 e ss. e LUQUE MATEO, Miguel Ángel, *Las medidas cautelares tributarias*, Atelier, Barcelona, 2010.

convencional destes termos — de resto, no seguimento da natureza convencional de toda a linguagem jurídica —, tudo dependendo do recorte significativo que se queira dar às expressões e do particular contexto significativo em que se queira inserir as mesmas. Naturalmente que tal convencionalismo não será sinónimo de arbítrio discursivo, fazendo-se tábua rasa de estruturas essenciais de racionalidade ou negligenciando os conceitos historicamente objetivados, como, a título exemplificativo, os de procedimento ou de processo. Do mesmo modo, não se confundirão as realidades com representações jurídicas análogas inseridas em outros quadrantes temáticos, como as garantias das obrigações tributárias. Ainda assim, e como forma de conferir alguma operatividade à presente exposição, utilizar-se-ão preferencialmente os termos “instrumentos” ou “medidas”, por serem aqueles que aparentemente se revelam mais abrangente e apresentam menores inconvenientes de indeterminação.

2. *Características.* Como se disse, os instrumentos cautelares podem ser conceptualmente delimitados como meios de tutela provisória e urgente de situações jurídicas, conservando ou antecipando determinado estado ou efeito. A sua correta compreensão pressupõe que se tenha presente que o *tempo normal* de uma tramitação jurídico-tributária formal (procedimento ou processo) com frequência se demonstra inconciliável com o *bem decidir*, principalmente porque a morosidade e o arrastamento burocrático podem prejudicar a conveniente descoberta da verdade material, beneficiar o incumprimento ou acarretar alguma injustiça, ainda que a decisão final possa eventualmente ser favorável à pretensão formulada. Também frequentemente pode suceder que essa mesma morosidade implique prejuízos sérios que muito dificilmente uma posterior decisão benéfica consegue afastar. Pense-se, por exemplo, em situações em que a decisão de um recurso hierárquico interposto de uma revogação de benefício fiscal apenas surge passados vários meses, tarde demais, e colocando em crise uma determinada estrutura empresarial, precipitando-a para um estado de insolvência; ou em situações em que o contribuinte intenta desde logo impedir que a ATA aceda aos seus dados bancários por meio de um ato de derrogação de sigilo, sabendo que um recurso jurisdicional por si só não terá efeito suspensivo e não será decidido de imediato e quando o for não terá efeito útil; ou ainda — pensando agora no “lado oposto” — num caso em que o credor tributário firmemente crê que se nada for feito rapidamente o devedor seguramente fará dissipar elementos do seu património, esquivando-se a um futuro ato de penhora e frustrando a execução da dívida tributária. Igualmente se poderia pensar em casos de perigo de ocultação de livros de escrita, apagamento de dados informáticos, desvio de mercadorias, etc. Em todos estes casos e situações, sem dificuldade se percebe que interessará a uma das partes do *contencioso tributário* paralisar a atuação da contraparte, e o quanto antes, de modo a

impedir a produção de um dano que, se não for de facto irreparável, poderá ser seguramente de difícil reparação. Por tal motivo, a tutela jurídica que o ordenamento deve dispensar há de ser uma tutela célere e urgente, isto é, do ponto de vista da sua operacionalização comporta vias e tramitações simplificadas e preferentes, nomeadamente em Tribunal, garantindo-se que os respectivos atos corram em férias e com precedência em relação ao serviço dito normal (36.º, n.º 1, alínea e) e n.º 2 do CPTA, aplicável subsidiariamente ao domínio adjetivo tributário).

2.1. Note-se que se trata aqui de considerar um *prejuízo sério*, e não um qualquer prejuízo decorrente dos comuns desenvolvimentos de uma tramitação formal. Como se compreende, qualquer procedimento ou processo pode demorar, pois o revestimento jurídico exigido no âmbito de um Estado de Direito convoca complexos de atos que não podem, em abono da justiça formal e material, ser negligenciados – torna-se necessário chamar todos os interessados e ouvi-los; recolher, estudar e analisar elementos probatórios complexos; elaborar, fundamentar e publicitar as decisões, etc., sempre tendo presente que os órgãos instrutores e decisores (sejam administrativos, sejam jurisdicionais) estão obrigados a cumular centenas de apreciações, ponderações e decisões. Mas o que está aqui em causa não são, nem podem ser, estes “normais” prejuízos decorrentes do acesso ao Direito, mas apenas aqueles prejuízos que genericamente se podem qualificar como graves (se se trata de prejuízos irreparáveis ou não procurará ver-se adiante). Importa igualmente reter a ideia de que, em matéria tributária, o arrastamento burocrático referido torna-se, até certo ponto, mais premente no domínio do processo do que no do procedimento, principalmente por duas razões: em primeiro lugar, porque os prazos para a conclusão de tramitação são mais alargados ali do que aqui (pense-se, por exemplo, nos prazos máximos de duração, respetivamente de dois anos e de quatro meses); em segundo lugar porque em processo esses prazos são — ou podem ser — vistos como meramente indicativos, o que não é a regra de perspetivação no procedimento.

2.2. Ora, dando como acertadas as precedentes considerações, é possível afirmar que as principais características dos instrumentos cautelares serão a *instrumentalidade* e a *provisoriedade*. Por um lado, tais instrumentos não configuram um fim em si mesmo, mas revelam-se ao serviço de um interesse principal tutelado em outro procedimento ou processo (de inspeção, de avaliação, de liquidação, de derrogação do sigilo, de execução, etc.); por outro lado, não se intentando uma resolução definitiva de um litígio, os efeitos inerentes são por natureza limitados no tempo, procurando apenas

encontrar uma decisão interina ou um arranjo passageiro no sentido de evitar, naquele momento, males maiores.

3. *Substrato axiológico e fundamento constitucional.* A adequada percepção jurídica destes instrumentos pressupõe que se considere que existem dois eixos valorativos distintos mas interdependentes que os ancoram, um de natureza objetivista e outro de natureza subjetivista: por um lado, importa considerar o *princípio da prossecução do Interesse público*, aqui materializado na arrecadação de tributos necessários à satisfação de necessidades públicas e, por outro lado, não podem ser perdidos de vista os *princípios do acesso ao Direito e da tutela jurisdicional efetiva*, corporizado nas garantias de defesa dos contribuintes ou obrigados tributários (*lato sensu*). Compreensivelmente, o primeiro dos princípios referidos subjaz à consagração de instrumentos cautelares a favor da Administração tributária (AT), enquanto os segundos fornecem o substrato material para consagrar instrumentos cautelares a favor dos contribuintes. No primeiro grupo, a AT procura impedir que os contribuintes prejudiquem os propósitos de arrecadação das receitas públicas ou destruam elementos probatórios necessários à descoberta da verdade material; no segundo, os contribuintes intentam reagir às atuações públicas intrusivas e lesivas da sua esfera jurídica. Uma perspetivação jurídica que se queira apropriada não deve negligenciar nenhum dos eixos, sob pena de os transformar em armas de luta processual com propósitos meramente circunstanciais.

4. *Tipologia.* Assumindo que se está em presença de meios jurídicos marcados pela instrumentalidade e provisoriedade e cujo objetivo é a evitação de prejuízos (objetivos e subjetivos) sérios, importa indagar que meios poderão ser esses. Tão importante quanto definir e fundamentar uma realidade jurídica é, nos quadros de uma teoria jurídica sustentada, a sua correta tipologia, por meio da individualização dos seus *traços*, do seu agrupamento em agregados característicos, e da sua distinção em relação a figuras próximas, tendo presentes as suas denotações essenciais. Procuremos captar, em primeiro lugar, uma tipologia abstrata — a partir de categorizações teóricas — e, após isso, uma tipologia concreta — a partir dos dados fornecidos pelos legislador positivo.

4.1. Desde logo, podem existir (i) instrumentos cautelares *em benefício* da AT e instrumentos cautelares *em benefício* dos contribuintes ou outros obrigados tributários, sendo que no primeiro grupo relevam as considerações de Interesse público e de acautelamento da adequada arrecadação da receita pública tributária, enquanto que no segundo sobrelevará essencialmente o princípio da tutela jurídica efetiva e a necessidade de evitar que a esfera jurídica dos contribuintes /

administrados (cidadãos ou empresas) possa ser negativa e gravemente lesada. Com alguma proximidade — embora com enfoque distinto —, podem distinguir-se (ii) os instrumentos de cautela que podem diretamente ser efetivados pela AT daqueles que apenas podem ser efetivados mediante intervenção e decisão do Tribunal, falando-se, respetivamente, em instrumentos administrativos e jurisdicionais. Compreensivelmente, os primeiros visarão essencialmente a tutela do Interesse público personificado na própria AT — que atuará *ex officio*—, enquanto que os segundos, visarão também, ou poderão visar, a tutela das posições jurídicas subjetivas dos contribuintes / administrados, a pedido ou solicitação dos respetivos interessados. Em outro quadrante apreciativo, é possível individualizar-se (iii) instrumentos cautelares nominados ou inominados: os primeiros estão previstos num tipo legal prévio e têm a sua tramitação e os seus efeitos desenhados por via legal; os segundos não estão legalmente previstos e a respectiva tramitação e os efeitos podem recortados pelo aplicador normativo no caso em concreto. Também do ponto de vista dos efeitos a produzir é possível caracterizar os instrumentos de cautela tributária — aqui torna-se patente que (iv) alguns deles assumem natureza antecipatória, procurando adiantar ou precipitar para o momento presente determinado efeito jurídico ou material que apenas se verificaria no futuro (eventualmente) ao passo que outros configuram natureza conservatória, intentando manter o estado presente de determinada situação jurídica ou fáctica.

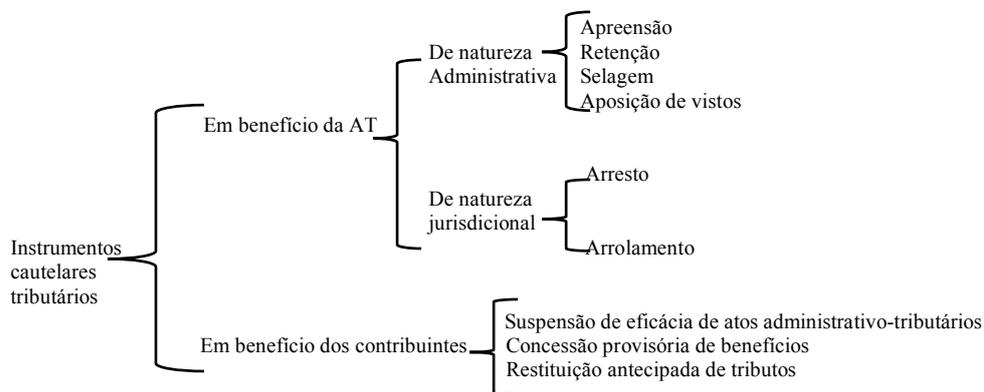
4.2. Do ponto de vista jurídico-positivo, e a partir dos dados fornecidos pelos legislador tributário, o melhor que se pode afirmar é que a matéria cautelar é um domínio marcado pela dispersão e por alguma indefinição. Com efeito, quando se procura averiguar quais são os meios ou instrumentos em benefício da AT ainda se consegue uma identificação minimamente clara e compreensível (abaixo exposta), se bem que com espaços de incerteza e dúvida; todavia, quando se procede a idêntico esforço tendo por referência os instrumentos em benefício dos contribuintes ou outros obrigados tributários, o resultado é indubitavelmente frustrante, não existindo nem um elenco nem um regime compreensível e facilmente perceptível por um normal destinatário. O que existe é uma encoberta e indireta alusão à sua existência, num preceito dedicado a outros quadrantes temáticos (art.º 147.º do CPPT), e ainda para mais no seu último número (n.º 6), e apenas com uma alta dose de benevolência apreciativa se poderá afirmar que os desideratos constitucionais de clareza e determinabilidade das normas inerentes a qualquer Estado de Direito estão aqui cumpridos. Em todo o caso, a insatisfatória previsão legislativa implica necessariamente a natureza inominada de tais instrumentos e a inevitabilidade de

recurso subsidiário a outros diplomas normativos, como o CPTA (art.º 112.º) e o CPC (art.ºs 377.º e ss.). No primeiro dos diplomas consagram-se, numa cláusula de tipologia aberta, os meios de suspensão da eficácia de um ato administrativo, suspensão da eficácia de uma norma, admissão provisória em concursos e exames, atribuição provisória da disponibilidade de um bem, autorização provisória para iniciar ou prosseguir uma atividade ou adoptar uma conduta, regulação provisória de uma situação jurídica, e intimação para a adopção ou abstenção de uma conduta por parte da Administração ou de um particular. No segundo, também de modo aberto — pois o CPC igualmente abre a possibilidade de existência de medidas inominadas (“não especificadas”) — consagram-se a restituição provisória de posse, a suspensão de deliberações sociais, a atribuição de alimentos provisórios, o arbitramento de reparação provisória, o arresto, o embargo de obra nova e o arrolamento. Ora, sem dificuldade se constata e considera que grande parte destes meios são logicamente (e faticamente) inaplicáveis (v.g., a autorização provisória para iniciar uma atividade, a suspensão de deliberações sociais, a atribuição de alimentos provisórios, o embargo de obra nova, o arresto de bens da AT), ou então são desnecessários (como a restituição provisória de posse de determinado bem entretanto desapossado), por existência de meios mais adequados em sede de contencioso tributário para prosseguir o mesmo desiderato. Restam como instrumentos de análise jurídica válida e útil a medida conservatória de suspensão da eficácia de ato administrativo e as medidas antecipatórias de concessão provisória de um benefício fiscal ou de restituição antecipada de um tributo. Em qualquer das situações, deve salientar-se que os pedidos de suspensão de eficácia devem ser sempre encarados com cautelas, pois corre-se o risco de se transformarem num expediente utilizado somente com o objetivo de contornar a inexistência de efeito suspensivo que é reconhecida à maior parte das impugnações em matéria tributária. De resto, a admissibilidade generalizada de suspensões de eficácia neste domínio poderia significar uma séria contrariedade na ponderação constitucional da prossecução do Interesse público, designadamente no plano das políticas financeiras públicas, privando-se os entes públicos dos meios necessários à prossecução das suas atribuições nos mais diversos campos de atuação.

4.3. Pois bem, a partir deste breve ensaio analítico, do cruzamento das suas coordenadas, e sem prejuízo de meios inominados, torna-se possível efetuar um exercício de individualização de alguns instrumentos cautelares em matéria tributária, salientando-se os seguintes:

- Como instrumentos em benefício da AT e com natureza administrativa (isto é, por aquela efetivados), consagram-se a apreensão de bens, a retenção de prestações tributárias, a selagem de instalações ou a aposição de vistos;
- Como instrumentos em benefício da AT e com natureza jurisdicional [efetivados pelo Tribunal tributário de primeira instância, nos termos do art.º 49.º, n.º 1, alínea e ), subalínea iv) do ETAF], apontam-se o arresto e o arrolamento;
- Como instrumentos em benefício dos contribuintes / administrados (sempre com natureza jurisdicional), relevam a suspensão provisória de atos, a concessão provisória de um benefício fiscal ou a restituição antecipada de um tributo.

De um modo esquemático:



De seguida, ensaiar-se-á uma aproximação básica ao respetivo regime jurídico singular, salientando os seus pressupostos específicos de aplicação e as regras formais e materiais que presidem ao seu estabelecimento. Antes, porém, importa fazer sobressair que além desses pressupostos específicos de aplicação, existem igualmente pressupostos e limites genéricos, os quais, compreensivelmente, se devem considerar exigíveis em todas as situações aqui a considerar.

5. *Pressupostos e limites genéricos.* Como pressupostos comuns a todos os instrumentos cautelares em matéria tributária referem-se o risco sério de dano e a elevada probabilidade de existência de pretensão juridicamente tutelada. Com efeito, em primeiro lugar, é sempre indispensável que exista um real e sério risco ou perigo de existência de um dano em consequência da demora da atuação procedimental ou processual (*periculum in mora*), como acontecerá, por exemplo, se for plausível pensar que existirá uma elevada

possibilidade de o devedor tributário dissipar o seu património antes de a AT atuar; de esta aceder a dados reservados e íntimos na consequência da apreensão de um computador e de *pen-drives* antes de o contribuinte se conseguir opor; ou de uma empresa *avançar para insolvência* ou *despedimento coletivo* se a revogação de um benefício fiscal se consumir de imediato, antes da decisão de um eventual recurso hierárquico interposto por aquela. Insiste-se que não se trata de um dano “normal”, um incómodo ou um transtorno, decorrente do que se pode considerar o fluir regular de uma tramitação jurídica, mas sim de um mal ou um prejuízo que dificilmente se conseguirá reparar no futuro, consubstanciando um abalo grave de interesses juridicamente protegidos. Em todo o caso, e ao contrário do que fará supor uma interpretação literal do art.º 147.º, n.º 6 do CPPT não se deve exigir que se trate de um dano “irreparável”, pois caso assim fosse tal requisito quase nunca estaria preenchido, atenta a (na maior parte das vezes) natureza patrimonial e pecuniária da lesão (exigência de dinheiro, oneração de bens, etc.), correntemente suscetível de ressarcimento ou compensação indemnizatória. Exceção serão apenas os casos de atuações administrativas tributárias que consubstanciem violação de direitos, liberdades ou garantias de natureza pessoal, como o acesso à habitação do contribuinte, à sua correspondência, aos seus dados pessoais, etc. Em segundo lugar, é necessário que o interessado (isto é, aquele a quem a medida cautelar aproveita) demonstre que, com elevada probabilidade, tem um direito ou um interesse merecedor de tutela naquele caso em concreto, fazendo uma prova indiciária de que a razão está do seu lado. Fala-se aqui em *fumus boni iuris*, sendo de enfatizar que não se deve exigir que a prova apresentada em sede de tutela cautelar seja categórica ou perentória, bastando que, num exercício de prognose razoável, se demonstre uma aparência fundada do direito que seja apta a proporcionar uma cognição sumária.

Além destes pressupostos comuns a todas as medidas de cautela, deve apontar-se um limite igualmente genérico para a sua efetivação, que é o princípio da proporcionalidade. Na verdade, como em qualquer restrição direitos, liberdades e garantias, é fundamental e inafastável que se verifique absoluta necessidade da medida em causa, adequação da mesma aos fins que se pretende atingir e extensão não exagerada. Tal significará que se existirem outros meios mais adequados e menos gravosos para se prosseguir a mesma finalidade (e.g., acautelamento da cobrança ou preservação de elementos probatórios), deverão ser estes a gozar de preferência aplicativa. Neste particular, o legislador foi repetidamente enfático, reiterando a imprescindibilidade da observância deste princípio e das suas densificações, seja invocando-o diretamente (art.º 30.º, n.º 1 do RCPIT); seja considerando-o condição de fundamentação (art.º 30.º, n.º 2 do RCPIT); seja determinando que “as providências cautelares devem ser proporcionais ao dano a evitar e não causar dano de impossível ou difícil reparação” (art.º 51.º, n.º 2 da

LGT), seja por fim, indicando que a medida deve ser levada á prática “quando conveniente” [art.º 30.º, n.º 1, alínea c) do RCPIT].

Passemos agora à análise individualizada — básica, insiste-se — dos principais instrumentos cautelares em matéria tributária, iniciando a abordagem por aqueles que visam tutelar o Interesse público personificado na AT (em sentido amplo, recorde-se), passando, após esses, para os que visam proteger a esfera jurídica dos contribuintes e outros obrigados tributários.

6. *Aprensão.* A apreensão é um instrumento cautelar administrativo que tem como efeito o desapossamento de determinado bem ou conjunto de bens, como dinheiro, veículos, documentos, mercadorias, computadores, ou dispositivos de armazenamento de informação e dados (disquetes, pen-drives). Consiste num meio que pode ser levado á prática diretamente pela própria AT, nos casos expressamente previstos na lei, sem dependência de intervenção jurisdicional autorizativa, e que ocorre frequentemente no quadro de um procedimento mais amplo no qual se insere, como o procedimento de inspeção tributária, o procedimento contraordenacional tributário, ou o controlo de bens em circulação para efeitos de IVA. A propósito deste último, o respetivo regime — aprovado pelo DL 147/2003 — determina que a falta de emissão ou de imediata exibição de documentos de transporte, bem assim como a existência de omissões ou inexatidões nos mesmos, poderão implicar a apreensão dos bens em circulação e dos veículos que os transportarem (art.ºs 14.º e 16.º), do mesmo modo que o RGIT prescreve, no n.º 1 do art.º 73.º, que “a apreensão de bens que tenham constituído objecto de contraordenação pode ser efectuada no momento do levantamento do auto de notícia ou no decurso do processo pela entidade competente para a aplicação da coima, sempre que seja necessária para efeitos de prova ou de garantia da prestação tributária, coima ou custas”. Finalmente, e a título meramente exemplificativo, o Código do Imposto único de circulação (CIUC) estabelece, no art.º 22.º, que semelhante medida pode ocorrer nos casos de falta de entrega do imposto. Nas situações em que não existe previsão legal prévia e a AT pretende o desapossamento de um bem ou conjunto de bens, será razoável concluir que a solução passará pelo pedido de arresto ao Tribunal tributário (abaixo referido). Naturalmente que o efeito de desapossamento mencionado deve ser entendido em sentido jurídico próprio e restrito (isto é, retirada da posse) e não, evidentemente, como desapropriação dos bens em causa, os quais continuam na titularidade jurídica do respetivo proprietário.

7. *Retenção de prestações tributárias.* Tal como o meio anterior, também o exercício do direito cautelar de retenção por parte da AT independe de autorização jurisdicional. Aqui,

nas situações em que o contribuinte tenha direito a determinadas prestações com natureza tributária (e.g., casos de reembolsos de IRS ou IVA ou restituições de impostos ou taxas ilegalmente pagos), estas podem ser retidas pela entidade administrativa como modo de “pressionar” o primeiro para cumprir os seus deveres. É este, de resto, o alcance do art.º 51.º, n.º 3 da LGT, quando estabelece que se pode proceder à retenção de prestações “até à satisfação dos créditos tributários”. Convém salientar que o modo ligeiro e porventura apressado como a AT correntemente utiliza este meio pode não se coadunar com a exigência acima mencionada de verificação da *necessidade da medida*, pois pode não resultar da factualidade concreta que não existam outros meios ao dispor do fisco, no sentido de acautelar devidamente a percepção da receita tributária.

8. *Selagem de instalações*. Ainda no contexto dos meios cautelares administrativos, cumpre referir a possibilidade de selagem de instalações, a qual consiste no seu encerramento por meio da colocação de um selo apropriado, que se quer inviolável. Em termos práticos, tal sucederá, por exemplo, quando se pretende evitar o acesso a oficinas, armazéns, depósitos, entrepostos, contentores, arrecadações, frigoríficos, ou outras localizações, onde estejam colocadas mercadorias objeto de imposto e sobre as quais impenda um fundado receio de destruição ou de dissipação (tabacos, medicamentos, combustíveis, produtos alimentares, etc.). Todavia, a própria lei (RCPIT, art.º 30.º, n.º 4) determina que a selagem deve observar limites acrescidos em relação aos limites genéricos acima referidos, sendo de destacar que as instalações seladas não deverão conter bens, documentos ou registos que sejam indispensáveis para o exercício da atividade normal do visado.
9. *Vistos*. Por fim, impõe-se uma menção sumária à possibilidade, prevista no art.º 30.º, n.º 1, alínea c) do RCPIT, de aposição de vistos ou carimbos em documentos, como forma de imobilizar ou cristalizar os seus conteúdos, evidenciando que eventuais alterações ou correções foram introduzidas posteriormente. Consiste, assim, num modo cautelar de conservação probatória, autenticando e validando conteúdos e formas — nomeadamente em livros e registos de natureza contabilística e comercial —, e impedindo que os mesmos sejam alterados unilateralmente, não pressupondo necessariamente desapossamento, já que os documentos ou livros em causa continuam ou podem continuar na titularidade e posse do seu proprietário.
10. Antes de avançar no sentido da referência aos instrumentos de natureza jurisdicional, será conveniente realçar que as medidas acima mencionadas, levadas a efeito pela própria AT, podem, evidentemente, ser colocadas em crise por parte dos seus destinatários. Torna-se

patente, com efeito, que as mesmas implicam uma natureza acentuadamente restritiva da esfera jurídica dos contribuintes e outros obrigados ou visados tributários (particularmente dos seus direitos de propriedade, bom nome, reserva da vida privada, inviolabilidade do domicílio, inviolabilidade da correspondência e liberdade de exercício de atividade económica), acrescendo que a própria Constituição, no art.º 268.º, n.º 4, exige que a tutela jurisdicional efetiva comporte meios adequados de sindicância da sua validade, no sentido de conformidade com o ordenamento. Por conseguinte, o legislador adjetivo tributário não poderia deixar de consagrar modos de controlo jurisdicional da atuação administrativa-tributária cautelar, prevendo-se a respeito dois regimes distintos, embora aproximados, já que ambos se denominam “impugnação” e ambos têm *natureza urgente*, devendo estar concluídos no prazo máximo de 90 dias (art.ºs 96.º, n.º 3, e 97.º, n.º 1, alínea g) do CPPT), e impondo-se ao Tribunal um dever de precedência em relação a quaisquer outros atos não urgentes (art.ºs 143.º, n.º 2 e 144.º, n.º 3 do CPPT).

Por um lado, prevê-se no art.º 143.º do CPPT um regime especificamente destinado a colocar em crise os atos administrativos de apreensão, o qual pode ser iniciado pelo proprietário *ou detentor* dos bens apreendidos, mediante processo intentado junto do Tribunal tributário de primeira instância da área em que a apreensão tiver sido efetuada, com fundamento em violação de qualquer direito ou interesse legalmente protegido relativo aos mesmos e com a finalidade de anulação ou revogação do ato intrusivo. Prevê-se também, por outro lado, no art.º 144.º, um regime mais abrangente, destinado a colocar em crise os demais atos de natureza cautelar levados a efeito pela AT, como as retenções de prestações ou a selagem de instalações, com os contornos similares ao primeiro, embora aqui o fundamento seja mais *objetivista* - qualquer ilegalidade. Além disso, salienta-se que neste segundo tipo impugnatório não existem efeitos suspensivos — de resto, na apreensão, possivelmente nem teria sentido tematizar esta questão —, embora se imponha à AT — que deve ser ouvida no decorrer da tramitação — uma inibição de, até à decisão, praticar mais atos que possam comprometer os efeitos úteis do processo.

11. *Arresto*. Avançando agora para os meios de natureza jurisdicional, deverá começar-se pelo arresto, previsto nos art.ºs 135.º, n.º 1 do CPPT e art.º 31.º do RCPIT. Consiste o mesmo na apreensão de um bem ou de um conjunto determinado de bens, com o objectivo de evitar a sua oneração ou disposição. Tratando-se de um meio conservatório pode ter como escopo, por um lado, assegurar a manutenção de elementos probatórios — prevenindo o seu extravio ou deterioração —, e, por outro lado, manter as possibilidades de cobrança da receita tributária, prevenindo a frustração dos créditos ou a real diminuição de garantias. Em qualquer dos casos, trata-se de um instrumento necessariamente decretado pelo Tribunal, mediante pedido fundamentado da

Administração tributária. Assim, diversamente do que sucedia no contexto dos meios até ao momento referidos, aqui está-se em presença de um instrumento cautelar de natureza jurisdicional, e que tanto pode ser efetivado antes da instauração de um processo de execução fiscal como na pendência deste. Naturalmente que também aqui — a exemplo do que sucede na apreensão administrativa (apenas aplicável em casos de previsão legal expressa) — o arrestado não perde o direito de propriedade sobre os bens em causa, ficando apenas limitado na sua capacidade de exercício, considerando-se que eventuais atos de oneração ou de disposição que ele leve à prática são ineficazes.

11.1. Nos casos em que se pretende o arresto antes na instauração do processo executivo, torna-se imperativo que o tributo em causa esteja já liquidado ou em fase de liquidação, o que, bem vistas as coisas significará a existência de um *fumus boni iuris* por parte da AT, na medida em que os seus atos se presumem válidos. Contudo, o legislador foi aqui manifestamente infeliz e confuso, pois no n.º 2 do art.º 136.º do CPPT, começa por referir que “nos tributos periódicos considera-se que o tributo está em fase de liquidação a partir do final do ano civil ou de outro período de tributação a que os respectivos rendimentos se reportem”. Ora, importa não esquecer que existem tributos periódicos que não incidem sobre rendimentos (v.g., taxas devidas por certos serviços correntes). Neste casos, pensa-se, impõe-se uma interpretação corretiva que dê efeito útil e pleno à norma, em termos de se ler “factos tributários” onde se lê “rendimentos”. Como se não bastasse, no n.º 3 esse mesmo legislador parece ignorar as taxas e as contribuições, referindo que nos impostos de obrigação única, o imposto considera-se em fase de liquidação a partir do momento da ocorrência do facto tributário, impondo-se aqui corrigir “impostos” por “tributos”. Além disso, também se exige a existência de um fundado receio da diminuição de garantia de cobrança de créditos tributários (*periculum in mora*). Em termos de tramitação, e nos termos dos art.ºs 136.º, n.º 4 e 138.º do CPPT, o arresto deve ser requerido pelo representante da Fazenda Pública ao Tribunal tributário de 1.ª instância da área do órgão periférico local competente para a execução dos créditos que se pretendam garantir, devendo aquele alegar em concreto os pressupostos acima referidos, relacionando, também, os bens que devem ser arrestados. Sendo decretado, e tratando-se de uma medida particularmente restritiva e gravosa, o arresto não pode perdurar indefinidamente, caducando quando a sua manutenção já não se afigure absolutamente necessária o que, nos termos do art.º 137.º do CPPT, se

verifica quando a dívida for paga, quando o obrigado tributário prestar garantia adequada, quando se apure, no procedimento ao abrigo do qual foi requerido, não haver lugar a qualquer ato de liquidação, quando, havendo sido decretado na pendência de procedimento de inspeção tributária, o respectivo relatório não seja notificado em prazo razoável e quando for desproporcional (v.g., excedendo o montante suficiente para garantir o tributo, juros compensatórios liquidados e o acrescido relativo aos 6 meses posteriores).

11.2. Já em sede executiva, o arresto pode se requerido pelo representante da fazenda pública junto do Tribunal tributário, medida essa que deverá posteriormente ser convertida em penhora, como o exige o art.º 214.º, n.º 3 do CPPT. No que concerne aos pressupostos, a invocação da aparência fundada do direito bastar-se-á com a simples instauração da execução fiscal por parte da AT pois esse processo constitui já indício bastante de que tal direito existe, além de que a exigência expressa de que o tributo esteja já liquidado não será absolutamente necessária, pois o carácter líquido da dívida constitui ele próprio um pressuposto desse processo. De resto, o *periculum in mora* materializa-se aqui no “justo receio de insolvência” — que, entende-se, deverá ser interpretado nos termos do Código da insolvência e da recuperação de empresas (CIRE), e não de um simples estado aparente de dificuldade de pagamentos — ou de “ocultação ou alienação de bens”.

12. *Arrolamento*. Além do arresto, a AT, pode igualmente requerer ao Tribunal o decretamento da medida de arrolamento, a qual consiste na descrição, avaliação e depósito de bens ou documentos, com o objectivo de os conservar, evitando-se a sua perda ou extravio, destruição ou dissipação. Para que tal aconteça, e uma vez mais, torna-se indispensável que exista uma aparência fundada do direito da AT e a demonstração do “perigo” em concreto de perda, extravio, destruição ou dissipação, nos termos do art.ºs 140.º e 141.º do CPPT e 31.º, n.º 3 do RCPIT. É certo que o CPPT não prevê expressamente a primeira exigência, mas uma leitura integrada com a restante legislação tributária, particularmente com o RCPIT, não deixa de a impor, prescrevendo este último diploma que a requerente deve apresentar “prova sumária do direito relativo aos bens ou documentos que se pretendem arrolar”.

13. *Suspensão de eficácia de atos da administração.* Passando agora para a análise dos instrumentos cautelares tributários em benefício dos contribuintes ou outros obrigados tributários, cumpre começar por lembrar que se está em presença de um domínio caracterizado pela acrescida hesitação, confusão e complexidade normativa e legislativa, resultado da natureza inominada dos meios em causa e da obscuridade da única norma que diretamente tange esta matéria: o art.º 147.º, n.º 6 do CPPT. Em todo o caso, não podem restar dúvidas da necessidade e existência destes instrumentos, até por exigência constitucional, pois o já mencionado n.º 4 do art.º 268.º impõe que se garanta aos administrados a adoção de medidas cautelares adequadas.

O mais recorrente instrumento cautelar favorável ao contribuinte será o pedido de suspensão de eficácia de ato da Administração tributária, por via do qual se pretende a paralisação imediata de potenciais efeitos lesivos, tendo por referência atos administrativos em matéria tributária *stricto sensu*, como por exemplo atos de revogação de benefícios fiscais, de autorização para sujeição ou não sujeição a determinados regimes especiais ou de derrogação do sigilo bancário. Parece assim claro que estarão excluídas as possibilidades aplicativas deste pedido de suspensão quando se esteja em presença quer de atos de liquidação, quer de atos praticados em processo executivo tributário, pois que em ambos os casos existem caminhos alternativos para conseguir o desiderato (v.g., reclamação graciosa, impugnação judicial, oposição ou reclamação jurisdicional, acompanhada, consoante os casos, de prestação de garantia idónea, de pedido de dispensa de prestação de garantia ou da invocação de prejuízo irreparável). De resto, em sede de processo de execução fiscal os tipos suspensivos estão sujeitos a uma tipicidade fechada, sendo proibida tal suspensão fora desses casos (art.ºs 169.º e 85.º, n.º 3 do CPPT). Patente será assim a natureza subsidiária deste instrumento, apenas aplicável quando o ordenamento não preveja outro meio de guarida das pretensões jurídicas em causa. Operativamente, prescreve o já mencionado e “escondido” art.º 147.º, n.º 6 do CPPT que nestes casos se aplicam, adaptadas, as exigências prescritas para o processo de intimação para um comportamento, quais sejam a necessidade de requerimento dirigido ao Tribunal tributário de primeira instância (147.º, n.º 3), de indicação da medida cautelar a adoptar (147.º, n.º 6), de identificação do direito ou interesse legítimo em concreto (o *fumus*, 147.º, n.º 3) e da invocação e prova do fundado receio de uma lesão irreparável a causar pela atuação da Administração tributária (o *periculum*, 147.º, n.º 6). A respeito deste último requisito, será importante evidenciar a aparente natureza reforçada do *periculum in mora*: literalmente, exige-se uma lesão irreparável e não uma “simples” lesão de difícil reparação. Ora, uma leitura juridicamente enquadrada deste requisito — que considere a proibição do excesso — deverá conduzir a uma interpretação restritiva, em termos de se bastar a probabilidade de lesão de difícil reparação, aplicando o art.º 120.º, n.º 1 do CPTA

*ex vi* art.º 2.º do CPPT). Por fim, saliente-se que por via da aplicação subsidiária do art.º 128.º, n.º 1 do CPTA, após o recebimento do duplicado do requerimento — dirigido ao Tribunal — a AT não pode iniciar ou prosseguir a execução do ato em causa, salvo se, mediante resolução fundamentada, reconhecer que o diferimento da execução seria gravemente prejudicial para o Interesse público.

14. *Concessão provisória de um benefício fiscal.* Trata-se aqui de uma medida que não tem natureza conservatória, mas antecipatória, pretendendo-se no momento presente a produção de determinado efeito tributário benéfico que apenas se produziria (eventualmente) num momento futuro. Pense-se, por exemplo, no aluno da universidade pública que pretende que lhe seja reconhecida desde logo a isenção de propinas com base no argumento de que o reconhecimento a meio do ano, como normalmente acontecerá, lhe poderá causar danos económicos consideráveis e de difícil reparação, atenta a sua precária situação económica; ou então na empresa que pretende que lhe seja aplicada desde o início do ano a taxa reduzida de determinado imposto, argumentando com as dificuldades de tesouraria que poderão fazê-la incorrer em estado de insolvência. Em ambas as situações, o sujeito passivo poderá ter um interesse relevante e suscetível de tutela, ou no mínimo de consideração, no sentido de precipitar para o momento presente a produção de efeitos de um ato em matéria tributária benéfico e relativamente ao qual não existirão dúvidas assinaláveis quanto à sua concessão. Quanto aos termos adjetivos (competência, legitimidade, requerimento, tempestividade, etc.), reiteram-se aqui os aspetos de regime acima referidos a propósito da suspensão de eficácia, pois o regime constante do n.º 6 do art.º 147.º do CPPT é consagrado em bloco para todos os meios cautelares em benefício dos contribuintes. Como tópico nuclear salienta-se somente que é competente para o decretamento o Tribunal tributário de primeira instância, e que o interessado / peticionante deverá identificar o direito ou interesse legítimo que titula e provar o fundado receio de lesão.

15. *Restituição antecipada de um tributo.* Esta última medida tem o seu campo primacial de aplicação nas situações em que o contribuinte tem direito — em nosso entendimento, real, efetivo, não litigioso — ao recebimento de uma prestação de natureza tributária, restituição ou reembolso, seja porque pagou um tributo considerado ilegal (v.g., em sede de reclamação graciosa ou impugnação jurisdicional), seja porque efetuou adiantamentos superiores aos devidos a final (v.g., pagamentos por conta ou retenções na fonte a título provisório). Em qualquer dos casos, e em face dos potenciais prejuízos entretanto acumulados, poder-se-á justificar a antecipação do pagamento, na medida em que o normal decurso dos trâmites de execução das decisões restitutórias ou dos procedimentos

de liquidação com devolução das quantias, pode revelar-se moroso e significativamente lesivo para o visado, principalmente se envolver montantes muito elevados. No que concerne ao modo de efetivação remete-se, uma vez mais, para o que se prescreve no n.º 6 do art.º 147.º do CPPT.

Conclusão: Em modo sumário e conclusivo, o que se pode dizer é que o contencioso cautelar tributário, identicamente aos contenciosos análogos em outros quadrantes jurídicos, procura prevenir que a morosidade e o arrastamento burocrático inerentes ao *tempo normal* de um procedimento ou processo prejudiquem a conveniente descoberta da verdade material, beneficiem o incumpridor e impliquem injustiça. Intenta-se por seu intermédio emanar uma atuação provisória que evite prejuízos sérios, os quais muito dificilmente poderiam ser apagados, ainda que suceda uma decisão final benéfica. Ancorados nos *princípio da prossecução do Interesse público, do acesso ao Direito* e da *tutela jurisdicional efetiva*, os instrumentos cautelares são todavia de difícil identificação e articulação, principalmente quando têm por referência os interesses dos contribuintes. Mas existem e podem ser efetivados.

Braga, julho de 2015