

JUNHO
2016

FORMAÇÃO

As garantias dos Contribuintes

SEG2616

Jesuíno Alcântara Martins



www.occ.pt



FICHA TÉCNICA

Título: As garantias dos Contribuintes

Autor: Jesuíno Alcântara Martins

Capa e paginação: DCI – Departamento de Comunicação e Imagem da Ordem dos Contabilistas Certificados

© Ordem dos Contabilistas Certificados, 2016

Impresso por ACD Print, SA em maio de 2016

Depósito-Legal:

Não é permitida a utilização deste Manual, para qualquer outro fim que não o indicado, sem autorização prévia e por escrito da Ordem dos Contabilistas Certificados, entidade que detém os direitos de autor.



ÍNDICE

LISTA DE ABREVIATURAS	5
1. INTRODUÇÃO.....	7
2. FONTE JURÍDICO-CONSTITUCIONAL	9
3. ENQUADRAMENTO HISTÓRICO	13
4. CARACTERIZAÇÃO DAS GARANTIAS	18
5. GARANTIAS NÃO IMPUGNATÓRIAS	20
5.1 DIREITO À INFORMAÇÃO.....	21
5.2 DIREITO À FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO	29
5.3 DIREITO À NOTIFICAÇÃO DA DECISÃO	33
5.4 DIREITO À PARTICIPAÇÃO NA DECISÃO.....	43
5.5 DIREITO À CADUCIDADE	50
5.6 DIREITO À REGULARIZAÇÃO DA SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA	56
5.7 DIREITO À REDUÇÃO DA COIMA.....	60
5.8 DIREITO À SUSPENSÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL.....	65
5.9 DIREITO À CADUCIDADE DA GARANTIA.....	68
5.10 DIREITO À EXECUÇÃO DAS DECISÕES.....	71
5.11 DIREITO A JUROS INDEMNIZATÓRIOS E MORATÓRIOS	75
5.12 DIREITO À DEDUÇÃO, REEMBOLSOS E RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS .	80
5.13 DIREITO DE PRESCRIÇÃO DA PRESTAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	81
5.14 DIREITO À CONFIDENCIALIDADE	85
6. GARANTIAS IMPUGNATÓRIAS	89
6.1 NO PROCEDIMENTO DE INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA	92
6.2 NO PROCEDIMENTO DE AVALIAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL	94
6.3 NO PROCEDIMENTO DE DERROGAÇÃO DE SIGILO BANCÁRIO	97
6.4 NO PROCEDIMENTO DE APLICAÇÃO DE CLÁUSULA GERAL ANTIABUSO	101
6.5 NO PROCEDIMENTO DE ADOPÇÃO DE PROVIDÊNCIAS CAUTELARES	105
6.6 NO PROCEDIMENTO DE LIQUIDAÇÃO	111
6.7 NO PROCEDIMENTO DE AUTOLIQUIDAÇÃO, RETENÇÃO NA FONTE E PAGAMENTO POR CONTA	119



6.8 NO PROCEDIMENTO DE CLASSIFICAÇÃO PAUTAL, ORIGEM E OU VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA	124
6.9 NO PROCEDIMENTO DE PRÁTICA DE ACTOS OU TOMADA DE DECISÕES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	126
6.10 NO PROCEDIMENTO DE INFORMAÇÃO	130
6.11 NO ÂMBITO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL	136
6.12 NO ÂMBITO DO PROCESSO DE CONTRA-ORDENAÇÃO	143
6.13 NO ÂMBITO DO PROCESSO PENAL TRIBUTÁRIO	148
7. CONCLUSÕES	152
QUESTIONÁRIO	155



LISTA DE ABREVIATURAS

AL – Autoliquidação
AT – Administração Tributária e Aduaneira
CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa
CC – Contabilista Certificado
CGAA – Cláusula Geral Antiabuso
CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
CIMI – Código do Imposto Municipal sobre Imóveis
CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CPA – Código de Procedimento Administrativo
CPC – Código do Processo Civil
CPCI – Código de Processo das Contribuições e Impostos
CPP – Código de Processo Penal
CPT – Código de Processo Tributário
CPTA – Código de Processo nos Tribunais Administrativos
CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário
CRP – Constituição da República Portuguesa
DGCI – Direcção-Geral dos Impostos
DGITA – Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros
DSJT – Direcção de Serviços de Justiça Tributária
EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais
EOCC – Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados
LGT – Lei Geral Tributária
PC – Pagamento por conta
RG – Reclamação graciosa
RF – Retenção na fonte
RPCITA – Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária e aduaneira
RGIT – Regime Geral das Infracções Tributárias
RJAT – Regime Jurídico da Arbitragem Tributária
RJT – Relação Jurídica Tributária



NOTA DE ACTUALIZAÇÃO

Não obstante a diminuta longevidade do manual referente “Às Garantias dos Contribuintes” houve necessidade de proceder à sua actualização por forma a fazer reflectir no texto os efeitos das alterações introduzidas na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário, em resultado da publicação da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março (Orçamento do Estado para 2016).

Por força da presença do contencioso Administrativo no domínio dos actos administrativos em matéria tributária, em face das alterações introduzidas, através do Decreto-Lei n.º 214-G/2015, de 2 de Outubro, no Código de Processo nos Tribunais Administrativos, procedemos aos necessários ajustamentos no texto do manual, de modo a compatibilizá-lo com a nova contextualização normativa da impugnação de actos administrativos através da acção administrativa.

Por fim, atenta a sua relevância, e de modo a que o manual também neste domínio seja uma ferramenta útil e esclarecida, demos expressão à nova competência e capacidade de intervenção dos Contabilistas Certificados no domínio do processo judicial tributário, acompanhando de perto o sentido do normativo ínsito na alínea b) do n.º 2 do artigo 10.º do Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados, e destacando os principais tipos de acções ou processos em que esta intervenção é susceptível de ocorrer com maior regularidade e frequência.



1. INTRODUÇÃO

Os contribuintes, independentemente de terem a qualidade de sujeito passivo da relação jurídica tributária, de substitutos, de responsáveis ou de outro obrigado tributário, têm o dever de proceder ao cumprimento das obrigações tributárias, quer estas tenham a caracterização de obrigação principal ou de obrigação acessória. É um dever de todas as pessoas, em geral, e dos agentes económicos em particular, proceder ao pagamento de impostos, de forma a contribuir para as necessidades financeiras do Estado e das demais pessoas colectivas de direito público. A vivência em sociedade implica partilha e solidariedade de esforços e de acção, com vista a potenciar a inovação e modernização do Estado, o rejuvenescimento e o desenvolvimento social e económico da sociedade, em ordem à criatividade e competitividade empresarial. Para tudo isto é necessário o contributo de todos, não só através do esforço profissional e intelectual, mas, outrossim, através do envolvimento financeiro, pagando atempadamente os tributos que se mostrem devidos em função da respectiva capacidade contributiva.

É verdade, que os contribuintes têm deveres tributários, porque só o cumprimento destes permite assegurar o bem estar colectivo e o desenvolvimento da sociedade, em ordem a proporcionar a nossa participação, com dignidade, na sociedade global constituída pelo mundo das nações. Pagar impostos é um dever de cidadania.

Porém, os deveres dos contribuintes implicam o respeito pelos seus direitos e pelas garantias que a lei lhes assegura de forma inequívoca e inquestionável. São diversos os direitos e as garantias dos contribuintes, umas de natureza geral e outras de cariz específico, mas todas têm por propósito a aquisição de valores fundamentais da vida em sociedade e direitos das pessoas físicas e das pessoas jurídicas. Os direitos e garantias dos contribuintes têm de ser observados, porque mais não são que pilares fundamentais de uma sociedade desenvolvida em termos sociais, competitiva em termos económicos e vocacionada para o futuro, porquanto, este é feito com as realidades do presente.



Nesta medida, é fulcral e indispensável que todos os contribuintes conheçam os seus direitos e as garantias a que podem lançar mão para concretizar a defesa dos seus direitos e a protecção dos seus interesses legalmente protegidos. Só exige quem conhece o espaço de acção e sabe que a negação dos respectivos direitos, quando injusta e ilegal, pode ser sindicada e que, não obstante as contrariedades e os atropelos à lei, a verdade dos factos é indestrutível e a força da lei conduz à realização da justiça. É verdade que, muitas vezes, é preciso muita força de vontade e muita persistência, mas há que ter presente que tudo o que é fácil, não motiva nem incrementa a sagacidade de quem se predispõe ao exercício de actividades profissionais exigentes e complexas.

O contribuinte tem direito a ficar numa situação de paridade com a Administração Tributária, para tanto basta-lhe cumprir os seus deveres e conhecer os seus direitos e as suas garantias legais e constitucionais. A relação jurídica tributária representa um vínculo de colaboração e de cooperação e um pólo de direitos e de deveres para os seus sujeitos. Os contribuintes têm legitimidade para exigir à Administração Tributária o cumprimento dos seus direitos e a observância das suas garantias. Esta legitimidade é incrementada e dimensionada proporcionalmente pela acção de cumprimento da lei e dos deveres tributários, um contribuinte com uma conduta fiscalmente exemplar tem direito a um serviço público aberto, compreensivo e pronto a colaborar e a auxiliar na interpretação e aplicação da lei, bem como ao esclarecimento com prontidão e dedicação sobre a melhor forma de cumprir as obrigações tributárias.

A Administração Tributária tem um acervo de atribuições e competências a desenvolver, as quais se direccionam para a prossecução do interesse público, de acordo com os diversos interesses calibrados pela lei. A Administração Tributária não se pode refugiar na função relectora de tributos, porquanto, a sua missão é muito mais vasta e, designadamente, implica a prestação de um serviço público de qualidade, dedicado e ao serviço de todos os cidadãos e de todos os agentes económicos, inclusive, compete-lhe identificar e reintegrar no sistema de forma equilibrada e justa todas as acções e comportamentos desviantes, porque só assim a sua acção se dignifica, credibiliza e contribui para prestigiar a actividade tributária aos olhos de todos, sejam estes ou não contribuintes irrepreensíveis.

O texto que vos apresentamos tem o propósito de vos dar a conhecer de forma estruturada e global o acervo de direitos e garantias, gerais ou específicas, que todo e qualquer contribuinte tem o direito de invocar e de accionar, de modo a obter a defesa e a tutela plena e efectiva dos seus interesses legalmente protegidos. Espera-se que a



percepção deste catálogo de direitos e de garantias contribua para que sejais contribuintes dedicados à causa pública e mais activos na exigência do cumprimento dos vossos direitos e garantias.

2. FONTE JURÍDICO-CONSTITUCIONAL

A Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) tem por missão administrar os impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos, bem como exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional, para fins fiscais, económicos e de protecção da sociedade, de acordo com as políticas definidas pelo Governo e pelo Direito da União Europeia. Não obstante a relevância e especificidade da sua missão a AT integra a administração pública portuguesa, pelo que lhe são aplicáveis aos seus serviços e órgãos os princípios fundamentais constantes do artigo 266.º da Constituição da República Portuguesa (CRP). Deste modo, na concretização e desenvolvimento da actividade tributária a AT visa a prossecução do interesse público, no estrito respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, o mesmo é dizer dos contribuintes e dos agentes económicos.

No exercício da actividade tributária os órgãos e agentes da Administração Tributária estão subordinados à Constituição e à lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé. Estes princípios constitucionais estão materializados em preceitos da LGT, designadamente no título relativo ao procedimento tributário – artigos 54.º a 60.º-A da LGT.

Uma sociedade moderna, económica e socialmente desenvolvida, empreendedora, competitiva e transparente exige que os pilares de um Estado de Direito Democrático estejam permanentemente vivos e sejam consistentes na vivência quotidiana dos cidadãos entre si e na relação destes com os órgãos do Estado, designadamente, com os diversos serviços da Administração Pública. Daí que o legislador constitucional tenha optado por fazer integrar no artigo 268.º da CRP direitos e garantias dos administrados fundamentais ao exercício da cidadania e da dignidade da pessoa humana, com relevante projecção no exercício dos direitos dos cidadãos e de todos os que, directa ou indirectamente, participam no incremento e desenvolvimento da actividade económica e que, consequentemente, contribuem para o desenvolvimento, económico, cultural e social da sociedade portuguesa.



O direito à informação plasmado nos artigos 67.º e 68.º da LGT, bem como o acesso aos processos administrativos e judiciais materializado no artigo 30.º do CPPT, são, no plano do ordenamento tributário, uma directa expressão das normas dos n.ºs 1 e 2 do artigo 268.º da CRP, das quais resulta que os cidadãos têm o direito de ser informados pela Administração, sempre que o requeiram, sobre o andamento dos processos em que sejam directamente interessados, bem como o de conhecer as resoluções definitivas que sobre eles forem tomadas, e têm ainda o direito de acesso aos arquivos e registos administrativos, sem prejuízo do disposto na lei em matérias relativas à segurança interna e externa, à investigação criminal e à intimidade da vida privada das pessoas.

Os actos tributários, os actos em matéria tributária e as decisões dos órgãos da Administração Tributária têm de ser fundamentados, com as razões de facto e de direito, que determinam a sua execução, bem como a sua eficácia depende da sua válida notificação aos contribuintes. Estes requisitos materiais e formais dos actos e decisões tributárias estão, genericamente, estabelecidos no artigo 77.º da LGT e no artigo 36.º do CCPT. Estes normativos representam a materialização e o desenvolvimento do n.º 3 do artigo 268.º da CRP que estabelece que “[o]s actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos”.

Um Estado de Direito tem de garantir aos seus cidadãos o acesso ao direito e à justiça, bem como, em Democracia e num Estado que se pretende igualitário, estes direitos essenciais à cidadania e à condição humana não podem ser denegados a qualquer pessoa ou entidade jurídica. Daí que para garantir a defesa dos direitos, liberdades e garantias pessoais, a lei assegura aos cidadãos procedimentos judiciais caracterizados pela celeridade e prioridade, de modo a obter a tutela efectiva e em tempo útil contra ameaças ou violações desses direitos. No plano tributário, estas prerrogativas constitucionais estão materializadas no n.º 1 do artigo 9.º da LGT que estabelece que a todos “[é] garantido o acesso à justiça tributária para a tutela plena e efectiva de todos os direitos ou interesses legalmente protegidos”, bem como, no n.º 1 do artigo 96.º do CPPT, se prevê que “[o] processo judicial tributário tem por função a tutela plena, efectiva e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária”.

Para exercício destes direitos e alcance destas garantias constitucionais, no n.º 1 do artigo 20.º da CRP, está consagrado que “[a] todos é assegurado o acesso ao direito e



aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, não podendo a justiça ser denegada por insuficiência de meios económicos”.

Porém, quando a Administração através da prática de actos ou tomadas de decisões no âmbito do exercício da sua actividade ameaçar ou violar direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos ou desconsiderar as garantias que a estes assistem, importa que os administrados tenham presente que a todo o direito de impugnar corresponde o meio processual mais adequado de o fazer valer em juízo. Este direito geral de impugnação encontra directa expressão, quer através do accionamento de uma acção principal ou de uma providência cautelar, no n.º 4 do artigo 268.º da CRP, porquanto neste se consagra que “[é] garantido aos administrados tutela jurisdiccional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer actos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de actos legalmente devidos e adopção de medidas cautelares adequadas”. O desiderato do direito geral de impugnação dos actos lesivos ou ilegais tem materialização no n.º 2 do artigo 9.º da LGT, preceito que estabelece que “[t]odos os actos em matéria tributária que lesem direitos ou interesses legalmente protegidos são impugnáveis ou recorríveis nos termos da lei”.

A actividade tributária materializa-se no procedimento tributário, sendo que este mais não é que o processamento da actividade administrativa direccionada à prossecução da missão e das atribuições legais da AT. Há que sublinhar que a eficácia e a eficiência da actividade tributária está bastante dependente da mútua colaboração dos contribuintes com a Administração Tributária, beneficiando a actividade tributária de regulamentação específica, a qual, no entanto, não afasta a aplicação supletiva, conforme previsto na alínea c) do artigo 2.º da LGT e na alínea d) do artigo 2.º do CPPT, do Código do Procedimento Administrativo.

No sentido de legitimar a actividade tributária e de lhe introduzir eficácia e eficiência, o legislador consagrou no artigo 60.º da LGT o princípio da participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito, visando, assim, contribuir para a redução da conflitualidade e potenciar o reforço da confiança e da boa-fé entre os contribuintes e a Administração Tributária. A integração dos princípios da proporcionalidade e da participação no exercício da actividade tributária representa a materialização do preceito do n.º 5 do artigo 267.º da CRP, do qual se destaca que “[o] processamento da actividade administrativa (...) assegurará a racionalização dos



meios a utilizar pelos serviços e a participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito”.

Importa ainda sublinhar que no artigo 103.º da CRP temos estabelecido o princípio da legalidade, cuja materialização e desenvolvimento se encontra concretizado no artigo 8.º da LGT, do qual resulta que o exercício da actividade tributária está condicionado à observância dos princípios que emergem da CRP e, designadamente, ao princípio da legalidade tributária, tendo este por corolário o inexorável extermínio do arbítrio da acção humana na conformação dos actos e da decisão dos órgãos da Administração Tributária.

A inobservância da lei, a desconsideração das garantias e direitos dos contribuintes, através da prática de actos lesivos ou ilegais ou da omissão de decisões pode constituir a Administração Tributária em responsabilidade civil extra contratual, implicando a atribuição de indemnização ou o pagamento de juros aos contribuintes. Estes aspectos têm, outrossim, directa expressão no ordenamento jurídico tributário, através do pagamento de juros indemnizatórios ou de indemnização por prestação de garantias indevida ou, então, noutro plano mais complexo e inusitado decorrente do quadro normativo da Lei n.º 67/2007, de 31 de Dezembro (Regime da Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado e demais Entidades Públicas). A imputação desta responsabilidade à Administração Tributária decorrente do artigo 22.º da CRP, cujo normativo estabelece que “[o] Estado e as demais entidades públicas são civilmente responsáveis, em forma solidária com os titulares dos seus órgãos, funcionários ou agentes, por acções ou omissões praticadas no exercício das suas funções e por causa desse exercício, de que resulte violação dos direitos, liberdades e garantias ou prejuízo para outrem”.

Este desenho jurídico-constitucional permite-nos concluir que o actual catálogo das garantias dos contribuintes nos seus pilares estruturantes e nas linhas mestras não é o corolário de um impulso voluntarista do legislador ordinário, mas, sim, o resultado da evolução da modernização da sociedade, do aperfeiçoamento do sistema tributário, do impacto da competitividade internacional, e, designadamente, o resultado concreto da materialização dos preceitos constitucionais, os quais enformam um quadro de garantias e direitos compatíveis com uma sociedade evoluída e adequados à conformação dos diversos interesses conflituantes e participantes na vida societária. O Estado, os contribuintes, em geral, e os agentes económicos, em particular, são os principais interessados na real e efectiva observância da lei, implicando esta a rigorosa e criteriosa observância dos direitos dos sujeitos da relação jurídica tributária.



3. ENQUADRAMENTO HISTÓRICO

A Lei Geral Tributária (LGT), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, 17 de Dezembro, com entrada em vigor em 1 de Janeiro de 1999, e subsequentemente o Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro, com entrada em vigor em 1 de Janeiro de 2000, representaram um marco significativo no aperfeiçoamento do sistema de garantias dos contribuintes, tendo contribuído para a introdução de maior eficácia e celeridade na concretização da justiça tributária.

Com a LGT o legislador, à luz de uma nova concepção da fiscalidade, pretendeu introduzir uma nova filosofia na actividade tributária assente numa cooperação mais estreita e sólida entre a Administração Tributária e os contribuintes.

Na verdade, uma incursão no quadro normativo antecedente à LGT, evidencia de forma sublime o quanto foram reforçadas as garantias dos contribuintes e como é bem diferente o posicionamento do sujeito passivo da relação jurídica tributária e dos demais obrigados tributários no contexto do exercício da actividade tributária.

O actual catálogo das garantias dos contribuintes é muito mais extenso do que aquele que existia na vigência do Código de Processo das Contribuições e Impostos (CPCI).

De modo a permitir uma análise objectiva e concreta da evolução do acervo das garantias dos contribuintes nos últimos cinquenta anos vamos trazer à colação os normativos do artigo 14.º do CPCI e do artigo 19.º do Código de Processo Tributário (CPT).

O artigo 14.º do CPCI estabelecia que “[c]onstituem garantias gerais do contribuinte além das estabelecidas nas leis especiais de tributação:

- a) O esclarecimento, pelos serviços competentes da administração fiscal, acerca da interpretação das leis tributárias e do modo mais cómodo e seguro de lhes dar cumprimento;
- b) A informação sobre a sua concreta situação tributária;
- c) O benefício da redução da multa nos casos de pagamento espontâneo.

§ 1.º Quando a informação a que se refere a alínea b) for solicitada pessoalmente pelo interessado ou seu representante legal e a resposta for confirmada pelo director-geral das Contribuições e Impostos, não poderão os serviços da administração fiscal



proceder por forma diferente em relação ao objecto exacto do pedido, salvo em cumprimento de decisão judicial.

§ 2.º Os esclarecimentos a que se refere a alínea a) não poderão ser prestados a advogados, candidatos à advocacia e solicitadores”.

No âmbito do CPCI o quadro de garantias do contribuinte, embora o seu elenco não se esgotasse nos dispositivos do artigo 14.º do CPCI, era bastante parco e incipiente. Este era o tempo em que se pensava que o contribuinte para ter o direito de reclamar ou de impugnar tinha de proceder, previamente, ao pagamento do imposto e, então sim, depois discutia ou questionava a legalidade da liquidação, bem como nos serviços da Administração Tributária existia a percepção de que o direito de reclamar ou de impugnar se esgotava com a entrega do requerimento ou da petição inicial ao balcão da Repartição de Finanças. Depois, enquanto o processo permanecia longos anos na prateleira de um qualquer armário, apenas restava ao contribuinte esperar uma eternidade por uma decisão e, um pouco mais, pela execução da decisão e da, eventual, restituição do imposto pago indevidamente ou em excesso.

Este quadro legal começou a ser alterado com a entrada em vigor, em 1 de Julho de 1991, do CPT, cujas normas do artigo 19.º dispunham que “[s]ão, designadamente, garantias dos contribuintes:

- a) O direito à informação;
- b) A fundamentação e notificação de todos os actos praticados em matéria tributária que afectem os seus direitos e interesses;
- c) Os direitos de reclamação, impugnação, audição e oposição;
- d) O direito a juros indemnizatórios;
- e) O direito à redução das coimas em caso de pagamento antes da instauração do respectivo processo contra-ordenacional”.

Tendo por referência as normas do artigo 14.º do CPCI e do artigo 19.º do CPT, mas não olvidando a sistematização dos referidos códigos, encontram algumas linhas de continuidade no tocante à consagração das garantias dos contribuintes, designadamente no âmbito do direito à informação, reclamação, impugnação e oposição, bem como no direito à redução da multa/coima. Há que sublinhar que foi o CPT é que, pela primeira vez, concretizou e materializou no ordenamento jurídico-tributário os preceitos da Constituição da República Portuguesa de 1976, dando,



assim, projecção no exercício da actividade tributária às novas garantias dos cidadãos, concretamente no domínio do direito à fundamentação e notificação das decisões dos órgãos da Administração Fiscal. O artigo 19.º do CPT, na sua alínea c), faz referência ao direito de audição, todavia, tendo por fonte exegética a norma do n.º 6, posteriormente o n.º 7, do artigo 2.º do CPA, foi entendido pela Administração Fiscal que o direito de audiência regulado nos artigos 100.º a 103.º do Código do Procedimento Administrativo¹ não se aplicava ao procedimento tributário, pela circunstância deste ser um procedimento especial. Daí que a participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito apenas tenha ocorrido após a consagração expressa do direito à participação no artigo 60.º da LGT e da entrada desta em vigor. Contudo, este não foi um tema absolutamente pacífico tendo inclusive a Administração Fiscal enfrentado algumas acções em tribunal no âmbito das quais os contribuintes advogavam a aplicação supletiva do CPA, no que se refere ao direito de audição. O que é verdade, é que existem diversos arestos a reconhecer esse direito dos contribuintes, de que é exemplo o acórdão do TCA Sul, tirado no processo n.º 06596/02, datado de 25.05.2004, no qual foi fixada jurisprudência no sentido de que “[o] direito de audição antes da liquidação e ou da conclusão do relatório da inspecção tributária, em que se materializa o princípio constitucional da participação do administrado, estando, embora, agora expressamente previsto e estabelecido nas alíneas a) e e) do n.º 1 do art.º 60.º da LGT, já antes da entrada em vigor desta Lei (LGT) estava consagrado na lei ordinária, nomeadamente no art.º 100.º do CPA, por força do qual se impunha o direito de audiência prévia tanto para o procedimento administrativo comum, como para os procedimentos administrativos especiais”.

É o CPT - alínea d) do artigo 19.º e artigo 24.º - é que consagra o direito de juros indemnizatórios a favor dos contribuintes quando, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, se determine que houve erro imputável aos serviços da Administração Tributária.

As garantias dos contribuintes, embora tenham sido substancialmente reforçadas pelo CPT, continuaram a estar dispersas pelos diversos códigos fiscais e leis tributárias. Só com a LGT é que foi feita uma sistematização e aperfeiçoamento das normas já existentes e, simultaneamente, foi realizada a compatibilização do procedimento tributário com o Código do Procedimento Administrativo e com a 4.ª revisão da

¹ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442/91, de 15 de Novembro, e alterado pelo Decreto-Lei n.º 6/96, de 31 de Janeiro. O actual Código de Procedimento Administrativo está em vigor desde o dia 8 de Abril de 2015, e foi aprovado e publicado através do Decreto-Lei n.º 4/2015, de 7 de Janeiro.



Constituição da República Portuguesa, tendo sido modificados aspectos fundamentais da relação do contribuinte com a Administração Fiscal e, concomitantemente, este trabalho teve como resultado final um especial reforço das garantias dos contribuintes.

A LGT não tem, à semelhança do que acontecia com o CPCI e o CPT, um artigo a elencar as garantias gerais dos contribuintes, o que se compreende, na medida em que a LGT é, genericamente, uma carta dos direitos e deveres dos contribuintes e da Administração Tributária.

O legislador optou por no artigo 54.º da LGT especificar e identificar as diversas formas do procedimento tributário e declarar que este compreende toda a sucessão de actos dirigida à declaração de direitos tributários dos sujeitos da relação jurídica tributária. No que toca ao processo judicial tributário, o legislador estipulou que o direito de impugnar ou de recorrer contenciosamente implica o direito de obter, em prazo razoável, uma decisão que aprecie, com força de caso julgado, a pretensão regularmente deduzida em juízo e a possibilidade da sua execução, de modo a ser assegurado aos contribuintes o acesso à justiça tributária para a tutela plena e efectiva de todos os seus direitos ou interesses legalmente protegidos.

Podemos, então, afirmar que as garantias dos contribuintes estão sistematizadas ao longo do articulado da LGT. Não obstante tal circunstância, importa fazer uma especial incursão nas normas do n.º 3 do artigo 59.º da LGT, uma vez que o legislador dá uma especial projecção e dignidade ao princípio da colaboração, elegendo este como o elo forte na relação do fisco com os contribuintes, designadamente com o propósito de reduzir os conflitos e, concomitantemente, incrementar legitimação, eficácia e eficiência na actividade tributária.

Naquele normativo do artigo 59.º da LGT o legislador declara que “[a] colaboração da administração tributária com os contribuintes compreende, designadamente:

- a) A informação pública, regular e sistemática sobre os seus direitos e obrigações;
- b) A publicação, no prazo de 30 dias, das orientações genéricas sobre a interpretação e aplicação das normas tributárias;
- c) A assistência necessária ao cumprimento dos deveres acessórios;
- d) A notificação do sujeito passivo ou demais interessados para esclarecimento das dúvidas sobre as suas declarações ou documentos;



- e) A prestação de informações vinculativas, nos termos da lei;
- f) O esclarecimento regular e atempado das fundadas dúvidas sobre a interpretação e aplicação das normas tributárias;
- g) O acesso, a título pessoal ou mediante representante, aos seus processos individuais ou, nos termos da lei, àqueles em que tenham interesse directo, pessoal e legítimo;
- h) A criação, por lei, em casos justificados, de regimes simplificados de tributação e a limitação das obrigações acessórias às necessárias ao apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos;
- i) A publicação, nos termos da lei, dos benefícios ou outras vantagens fiscais salvo quando a sua concessão não comporte qualquer margem de livre apreciação da administração tributária;
- j) O direito ao conhecimento pelos contribuintes da identidade dos funcionários responsáveis pela direcção dos procedimentos que lhes respeitem;
- l) A comunicação antecipada do início da inspecção da escrita, com a indicação do seu âmbito e extensão e dos direitos e deveres que assistem ao sujeito passivo;
- m) Informação ao contribuinte dos seus direitos e obrigações, designadamente nos casos de obrigações periódicas;
- n) A interpelação ao contribuinte para proceder à regularização da situação tributária e ao exercício do direito à redução da coima, quando a administração tributária detecte a prática de uma infracção de natureza não criminal.”.

O exercício da actividade tributária deve ser concretizado sob a égide da mútua colaboração entre os órgãos da administração tributária e os contribuintes, devendo estes proceder ao cumprimento da obrigação principal – pagamento da prestação tributária – e ao cumprimento das obrigações acessórias previstas nas leis tributárias e prestar os esclarecimentos que lhes sejam solicitados sobre a sua situação tributária, bem como sobre as relações económicas que mantenham com terceiros. Por sua vez, a Administração Tributária deve ser célere e eficaz na conclusão do procedimento tributário, bem como deve ser rigorosa e eficaz na observância das garantias dos contribuintes, contribuindo para o correcto cumprimento das obrigações tributárias por



parte dos contribuintes, assumindo para este desiderato especial relevância a colaboração prestada pela Administração Tributária nos termos do n.º 3 do artigo 59.º da LGT.

A mútua colaboração entre os sujeitos da relação jurídica tributária exige não só uma prestação de fazer (*facere*), mas, outrossim, a prestação de informações relevantes para a concretização do procedimento tributário, sob pena da ausência de colaboração potenciar a conflitualidade e não contribuir para a prossecução do interesse público, para a equidade fiscal e para a realização da justiça tributária.

4. CARACTERIZAÇÃO DAS GARANTIAS

As garantias não impugnatórias visam introduzir estabilidade na relação jurídica tributária e confiança na relação entre a Administração Tributária e os contribuintes. O seu escopo fundamental consiste em permitir a satisfação dos direitos dos contribuintes no âmbito do procedimento tributário, impondo à Administração Tributária a prossecução do interesse público e dos princípios legal e constitucionalmente consagrados. Sendo o procedimento tributário uma sucessão de actos e formalidades dirigidas à declaração de direitos tributários, é, designadamente, no âmbito do procedimento tributário que se realizam ou concretizam as garantias não impugnatórias, cujo cumprimento os contribuintes podem invocar e exigir que os serviços e órgãos da Administração Tributária observem na execução e desenvolvimento da actividade tributária. Do acervo de garantias não impugnatórias consagradas na lei, aquelas que assumem um especial relevo são o direito à informação, o direito à fundamentação e notificação das decisões, visto que consubstanciam um direito dos contribuintes e, simultaneamente, um dever universal a toda a Administração Pública, constitucionalmente consagrado no artigo 268.º da CRP, em que também assume especial destaque o dever de decisão que recai sobre os órgãos da Administração sempre que questionados sobre matérias integradas no conjunto das suas atribuições.

As garantias impugnatórias, independentemente da sua natureza administrativa ou judicial, não conformam o exercício da actividade tributária. Elas visam essencialmente sindicar os actos praticados e as omissões produzidas pelos serviços e órgãos da Administração Tributária. Sempre que os contribuintes considerarem que as formalidades legais não foram cumpridas ou que, em termos materiais, os actos, decisões e omissões da Administração Tributária violam os princípios fundamentais ou



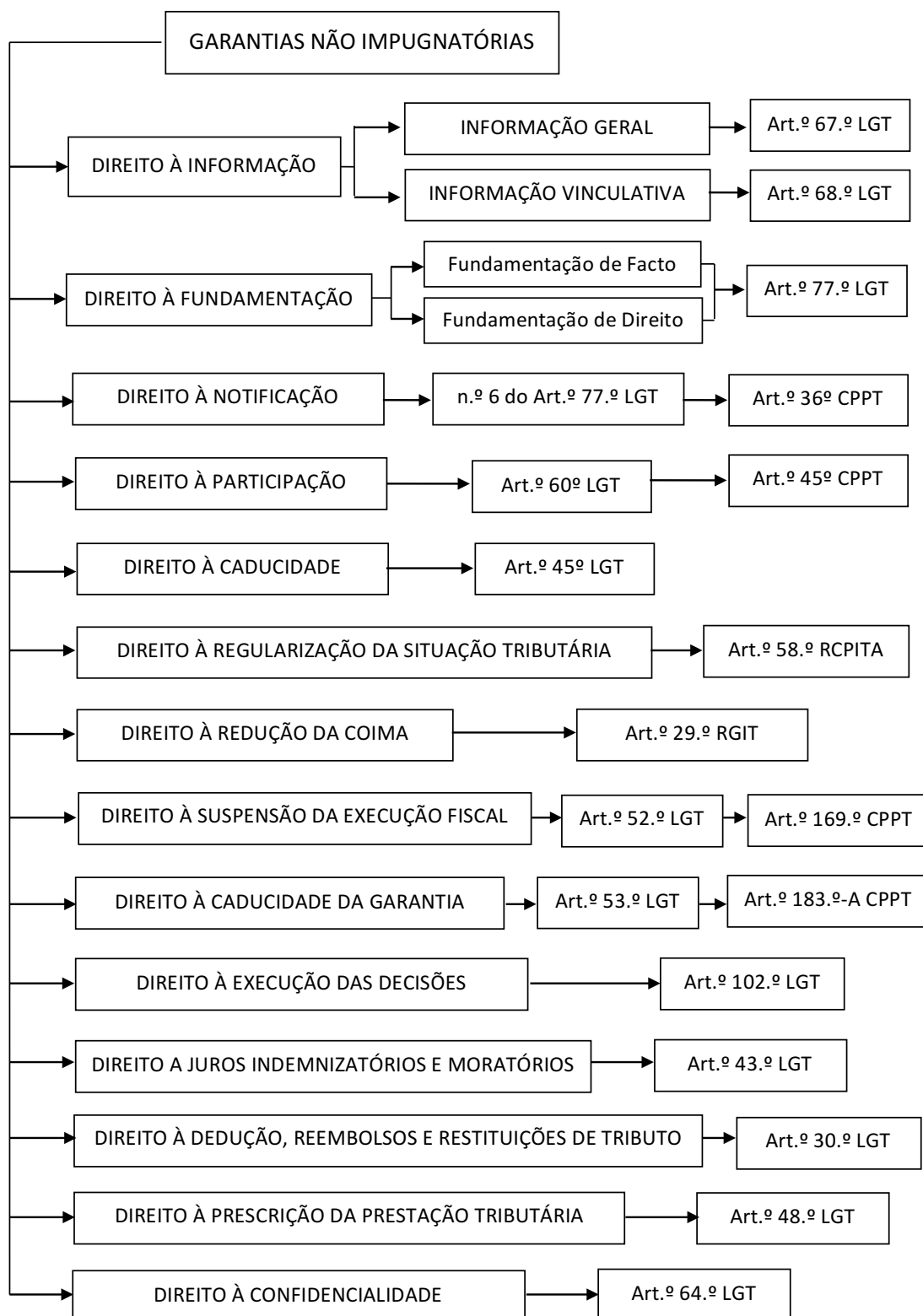
as leis tributárias podem, nos prazos e termos previstos na lei, accionar as garantias que lhe assistem no sentido de questionar a legalidade dos actos e decisões e invocar os vícios invalidantes. As garantias impugnatórias não visam o exercício de direitos, têm sim por objectivo a pronúncia sobre a legalidade dos actos e decisões e, uma vez provada a ilegalidade, implicam a anulação dos actos tributários ou em matéria tributária.

As garantias impugnatórias são o terreno de concretização do acesso ao direito e à tutela plena e efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos de todos os contribuintes.

O catálogo das garantias impugnatórias é assaz diversificado, porquanto foi propósito do legislador dar acolhimento a todas as pretensões formuladas pelos contribuintes, ainda que, através da sua apreciação, os órgãos competentes para a decisão, nos diferentes graus da estrutura decisória, venham a pronunciar-se pela inconsistência da pretensão formulada e não reconheçam os direitos invocados pelos contribuintes. As garantias não impugnatórias e as garantias impugnatórias constituem instrumentos fundamentais para a transparência e credibilização do exercício da actividade tributária e, simultaneamente, permitem a satisfação das pretensões dos contribuintes.



5. GARANTIAS NÃO IMPUGNATÓRIAS





5.1 DIREITO À INFORMAÇÃO

O sujeito passivo da relação jurídica tributária, em função da actividade económica ou profissional que exercer, tem um determinado enquadramento tributário do qual decorre um acervo de obrigações tributárias a cumprir nos termos da lei. A obrigação tributária a cumprir pode consistir no pagamento da prestação tributária ou no cumprimento de obrigações acessórias. São obrigações acessórias do sujeito passivo as que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto, nomeadamente a apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações. O pagamento da prestação tributária é a obrigação principal do contribuinte. As obrigações a cumprir pelos contribuintes exigem um forte e profundo domínio do ordenamento jurídico tributário, no sentido de conhecer a tipologia e a calendarização das obrigações tributárias, o que não se revela de fácil acesso à generalidade dos contribuintes, dada a complexidade e densidade do ordenamento jurídico tributário. É um ónus do contribuinte diligenciar no sentido de saber e conhecer quais as obrigações tributárias a cumprir. É importante que os contribuintes tenham esta percepção, na medida em que, nos termos do artigo 6.º do Código Civil, “[a] ignorância ou má interpretação da lei não justifica a falta do seu cumprimento nem isenta as pessoas das sanções nela estabelecidas”. Com efeito, o não cumprimento das obrigações tributárias ou o insuficiente ou defeituoso cumprimento das mesmas consubstancia a prática de ilícitos, cujos elementos constitutivos podem preencher a prática de ilícitos contra-ordenacionais ou de natureza criminal.

Os contribuintes têm direito à informação, direito que está regulado nos artigos 67.º e 68.º da LGT, pelo que os contribuintes podem instar a Administração Tributária a prestar a informação devida nos termos da lei, mas, outrossim, podem pedir à Administração Tributária que esta, no exercício da actividade tributária e no cumprimento dos seus deveres de cooperação, lhes preste a informação decorrente dos normativos das alíneas a), c), f) e m) do n.º 3 do artigo 59.º da LGT, os quais estabelecem que a AT deve prestar:

- A informação pública, regular e sistemática sobre os seus direitos e obrigações;
- A assistência necessária ao cumprimento dos deveres acessórios;
- O esclarecimento regular e atempado das fundadas dúvidas sobre a interpretação e aplicação das normas tributárias;



- Informação ao contribuinte dos seus direitos e obrigações, designadamente nos casos de obrigações periódicas.

A Administração Tributária não se pode escusar ao cumprimento deste dever alegando que o mesmo é cumprido de forma geral e generalizada em relação a todos os contribuintes com o mesmo enquadramento tributário, uma vez que são publicadas e divulgadas instruções e esclarecimentos sobre os diversos tipos de obrigações a cumprir por cada categoria de contribuinte. O dever de cooperação previsto no n.º 3 do artigo 59.º da LGT, é individual e concreto em relação a cada contribuinte, sendo devido em relação a cada situação particular e concreta a informação, a assistência e o esclarecimento adequado e proporcional ao tipo de obrigação tributária devida e às características do contribuinte que solicitar o pedido de informação ou de apoio no sentido de melhor cumprir as leis tributárias. Em regra, este tipo de informação, de esclarecimento ou de apoio será requerido verbalmente e prestado pela mesma via, mas nada impede que seja solicitado por escrito.

Nos termos do artigo 67.º da LGT, os contribuintes têm direito à informação sobre:

- a) A fase em que se encontra o procedimento e a data previsível da sua conclusão;
- b) A existência e teor das denúncias dolosas não confirmadas e a identificação do seu autor;
- c) A sua concreta situação tributária.

O procedimento tributário da iniciativa do contribuinte deve ser concluído pela Administração Tributária, no prazo de quatro meses a contar da entrada do requerimento ou petição do interessado no serviço competente da Administração Tributária. Durante este prazo ou em data posterior, o contribuinte pode questionar a AT sobre a fase em que se encontra o procedimento e a data previsível para a sua conclusão. Se esta informação for requerida por escrito a sua prestação deve ocorrer no prazo máximo de dez dias, não existindo qualquer obstáculo a que a mesma seja prestada no momento da respectiva solicitação, caso o serviço requerido tenha os elementos necessários e adequados à satisfação do pedido do contribuinte.

Em matéria de denúncias, importa referir que qualquer pessoa pode dar a conhecer à Administração Tributária factos que traduzam o incumprimento da lei e que, consequentemente, preencham tipos de ilícitos tributários. A denúncia representa o exercício de um direito, mas representa simultaneamente a assunção de uma



responsabilidade, porquanto, a denúncia, nos termos da lei, implica a elaboração do termo de identificação do denunciante, sem o qual a denúncia não terá seguimento.

Existe, portanto, um equilíbrio entre os interesses da Administração Tributária, do denunciante e do denunciado. A Administração Tributária através da denúncia pode ter o seu trabalho facilitado, uma vez que consegue, assim, ter acesso à identificação dos factos ou do comportamento ilícito, bem como do agente do ilícito e, desta forma, prosseguir as suas atribuições com vista à prossecução do interesse público. O denunciante exerce um direito de cidadania, porquanto, contribuiu para o combate ao incumprimento fiscal ou à fraude e evasão fiscais, e sabe que o exercício deste direito não acarreta para si qualquer prejuízo, uma vez que a sua acção está protegida pela lei, na medida em que, nos termos do n.º 3, à *contrário*, do artigo 70.º da LGT, o denunciado só tem direito a conhecer o teor e a autoria da denúncia, caso os factos não se confirmem e a denúncia seja reputada de dolosa. Por sua vez, o contribuinte denunciado tem os seus legítimos interesses protegidos, dado que nada tem a temer caso tenha cumprido, nos termos previstos na lei, as suas obrigações tributárias. Com efeito, a denúncia só dará origem a procedimento tributário caso o denunciante se identifique e não seja manifesta a falta de fundamento da denúncia – n.º 2 do artigo 70.º da LGT. Se o procedimento for instaurado compete à Administração Tributária o ónus de provar que o denunciado não cumpriu de forma correcta as suas obrigações tributárias. Porém, neste domínio a plena tutela dos interesses do denunciado decorre da circunstância deste, caso os factos não se confirmem, poder requerer à Administração Tributária informação sobre o teor e a identificação do denunciante, podendo, neste caso, agir civil ou criminalmente contra a pessoa do denunciante. Há que referir que o direito do denunciante se esgota com a realização da denúncia, visto que, nos termos do n.º 2 do artigo 70.º da LGT, não tem legitimidade para intervir no procedimento ou para sindicar a decisão que sobre o mesmo venha a ser proferida.

No âmbito do direito geral de informação, os contribuintes podem pedir à Administração Tributária informação sobre a sua concreta situação tributária, sendo este pedido de informação materializado através do pedido de passagem de certidões sobre actos e termos do procedimento tributário, designadamente, sobre a regularidade ou não da situação tributária do contribuinte.

O artigo 177.º-A do CPPT determina que o contribuinte tem a situação tributária regularizada quando se verifique uma das circunstâncias seguintes:

- Não seja devedor de quaisquer impostos ou outras prestações tributárias e respectivos juros;



- Esteja autorizado ao pagamento da dívida em prestações, desde que, nos termos da lei, exista garantia constituída ou o contribuinte tenha sido dispensado de a prestar;
- Tenha pendente meio de contencioso adequado à discussão da legalidade ou exigibilidade da dívida exequenda e o processo de execução fiscal, nos termos da lei, tenha garantia constituída ou tenha sido autorizada a sua isenção;
- Tenha a execução fiscal suspensa, nos termos do n.º 2 do artigo 169.º do CPPT, havendo garantia constituída ou autorizada a dispensa, nos termos legais.

A informação a prestar através da passagem de certidão, nos termos do n.º 1 do artigo 24.º do CPPT abrange os actos e termos do procedimento tributário, e do processo judicial, bem como os comprovativos de cadastros ou outros elementos em arquivo na Administração Tributária.

Este pedido de emissão de certidão pode ser escrito ou oral, sendo hoje possível obter a certidão através de emissão directa no Portal das Finanças.

Em função do tipo de informação requerida, das características do procedimento tributário e da sua ou não informatização, a certidão deve ser passada nos prazos seguintes:

- Procedimento informatizado, 3 dias;
- Procedimento não informatizado, 5 dias;
- Em caso de urgência devidamente fundamentada pelo contribuinte, 48 horas;
- Outras situações, 10 dias.

Em caso de solicitação através do Portal das Finanças, e caso o serviço esteja operacional, a certidão poderá ser obtida no próprio dia. Contudo, e sem prejuízo do serviço em que a certidão for solicitada a poder emitir no próprio momento da efectivação do requerimento por parte do contribuinte, a prestação de informação deve ocorrer no prazo máximo de 10 dias, sob pena de violação de uma garantia dos contribuintes que consiste no direito à informação.

As certidões passadas pelos serviços da Administração Tributária referentes à regularização da situação tributária têm uma validade de três meses e este prazo de validade não pode ser objecto de prorrogação. Caducada a validade da certidão, o contribuinte terá de requerer a emissão de nova certidão.



Todas as outras certidões emitidas pela Administração Tributária, designadamente, as referentes a teor de actos e termos e comprovativos têm uma validade de um ano, cujo prazo pode, desde que não haja alteração dos elementos anteriormente certificados, a pedido do contribuinte, ser prorrogado por períodos sucessivos de um ano, com o limite de três anos.

Prestação de Informação através da passagem de certidão			
Tipo de certidão	Validade	Prorrogação	Limite
Situação Tributária Regularizada	3 meses	Não	3 meses
Outro tipo de certidão	1 ano	Sim	3 anos

A informação prestada ao abrigo do artigo 67.º da LGT, em regra, será gratuita, podendo, no entanto, designadamente quando for prestada através da passagem de certidão, implicar o pagamento de emolumentos nos termos previstos na Tabela de emolumentos a que se refere o artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 29/98, de 11 de Fevereiro, com as actualizações introduzidas pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro.

Os contribuintes têm ainda o direito de solicitar ao Director-Geral da AT informação vinculativa² sobre a situação tributária dos sujeitos passivos, incluindo, nos termos da lei, os pressupostos dos benefícios fiscais. Este tipo de informação é requerido ao dirigente máximo do serviço, sendo o pedido acompanhado da descrição dos factos cuja qualificação jurídico-tributária se pretenda. Não obstante o cariz restrito da norma do n.º 1 do artigo 68.º da LGT, a Administração Tributária faz uma interpretação bondosa deste normativo e presta informação vinculativa sobre a generalidade das matérias que se integram no acervo das suas atribuições legais.

A informação vinculativa tem de ser requerida pelo contribuinte³, directamente no Portal das Finanças através de modelo oficial, e pode assumir a modalidade de informação regra ou de informação urgente. A urgência tem de ser fundamentada pelo

² A origem deste tipo de informação, embora de uma forma muito incipiente, encontramos-na no § 1.º do artigo 14.º do CPCI e, posteriormente, nos artigos 20.º e 72.º do CPT. O Artigo 17.º do EBF, até ser totalmente revogado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro, também contemplava a informação prévia vinculativa.

³ A informação vinculativa pode ainda ser requerida por advogados, solicitadores, revisores e técnicos oficiais de contas ou por quaisquer entidades habilitadas ao exercício da consultadoria fiscal acerca da situação tributária dos seus clientes devidamente identificados, sendo obrigatoriamente comunicadas pela AT também a estes – n.º 5 do artigo 68.º da LGT.



contribuinte e implica a apresentação de uma proposta de enquadramento jurídico-tributário para os factos em relação aos quais se pretende a prestação de informação vinculativa por parte da Administração Tributária. A urgência pode não ser reconhecida pela Administração Tributária, bem como a especial complexidade da situação pode justificar a não prestação da informação vinculativa na forma de informação urgente e, neste caso, o pedido segue a forma da informação vinculativa regra – n.º 10 do artigo 68.º da LGT. Igual situação ocorrerá se o requerente não proceder ao pagamento da taxa, uma vez que a informação vinculativa urgente está sujeita ao pagamento de uma taxa, a fixar pela Administração Tributária, em função da complexidade do pedido. A taxa pode ser fixada entre 25 e 250 unidades de conta⁴ e tem de ser paga no prazo de cinco dias a contar da notificação feita pela AT para o efeito. A informação vinculativa regra segue o regime aplicável ao procedimento tributário que, salvo disposição legal em sentido diverso é gratuito, de acordo com o princípio da gratuidade previsto no artigo 15.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA), e aplicável ao procedimento administrativo.

A informação vinculativa tem um carácter individual e concreto, na medida em que apenas é juridicamente eficaz para os factos identificados no pedido e em relação ao contribuinte requerente, decorrendo o seu efeito vinculativo da circunstância da Administração Tributária, uma vez prestada a informação e em relação ao seu objecto, não poder, posteriormente, proceder em sentido diverso, salvo em cumprimento de decisão judicial.

Todavia, o carácter individual da informação vinculativa não obstou a que o legislador tivesse obrigado a Administração Tributária a proceder à sua publicação no prazo de 30 dias, na medida em que é fundamental para a imparcialidade e transparência da actividade tributária que a generalidade dos contribuintes tenham conhecimento do enquadramento técnico e jurídico-tributário dado pela AT às diversas situações e factos do quotidiano com relevância na qualificação dos factos e na capacidade contributiva dos contribuintes. Outro aspecto a sublinhar é que o princípio da igualdade e da imparcialidade impõem que a actuação da AT seja igual quando exista coincidência de situação ou de factos, razão pela qual no artigo 104.º da LGT está prevista a condenação da AT como litigante de má-fé sempre que actuar em juízo contra o teor de informações vinculativas anteriormente prestadas aos interessados ou o seu procedimento no processo divergir do habitualmente adoptado em situações idênticas.

⁴ O valor da unidade de conta é de €102.



O pedido de informação vinculativa efectuado pelo contribuinte será arquivado, caso este envolva factos abrangidos por procedimento de inspecção tributária e aduaneira cujo início já tenha sido notificado ao contribuinte, bem como nas situações em que se encontre pendente ou vier a ser apresentada reclamação, recurso ou impugnação judicial que implique os factos objecto do pedido de informação – n.ºs 3 e 12 do artigo 68.º da LGT.

O pedido de informação vinculativa tem de ser devidamente instruído pelo contribuinte, podendo a AT solicitar todos os esclarecimentos ou elementos adicionais que reputar de relevantes para a prestação da informação vinculativa requerida. Há que sublinhar que, nos termos do artigo 119.º-A do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT) as omissões ou inexactidões praticadas pelos requerentes e relativas aos actos, factos ou documentos relevantes para a apreciação de pedidos de informação vinculativa, prestadas com carácter de urgência ou no âmbito do regime regra, pode consubstanciar um ilícito de natureza contra-ordenacional e ser punível com coima.

A Administração Tributária, a contar da data do pedido, tem trinta dias para se pronunciar sobre a aceitação ou não da urgência da informação vinculativa e, caso a aceite, tem de prestar a informação no prazo de 90 dias a contar da data do respectivo pedido. A informação vinculativa regra deve ser prestada no prazo máximo de 150 dias. A notificação aos interessados da resposta ao pedido de informação vinculativa inclui obrigatoriamente a informação ou parecer em que a Administração Tributária se baseou para a sua prestação.

O incumprimento destes prazos por parte da AT tem efeitos díspares em relação a ambas as partes. Na informação vinculativa urgente, uma vez decorrido o prazo de 90 dias, a omissão de acção por parte da AT conduz à formação do acto de deferimento tácito, com o consequente sancionamento do enquadramento jurídico-tributário apresentado pelo requerente da informação vinculativa – n.º 8 do artigo 68.º da LGT. Na informação vinculativa regra a omissão da AT, desde que o contribuinte actue com base numa interpretação plausível e de boa-fé da lei, tem por efeito limitar a responsabilidade do contribuinte à dívida do imposto, ficando este dispensado de pagar as coimas, os juros e outros acréscimos legais que, eventualmente, se mostrassem devidos, caso na sequência da prestação da informação vinculativa se vier a constatar que o entendimento da AT é diverso da interpretação que o contribuinte fez da lei e do enquadramento ou qualificação tributária adoptada pelo contribuinte – n.º 18 do artigo 68.º da LGT.



Qualquer tipo de informação vinculativa, incluindo a urgente que resulta de sancionamento tácito, vincula a AT pelo prazo mínimo de um ano, salvo caducidade em caso de alteração superveniente dos pressupostos de facto ou de direito em que assentou a sua prestação, designadamente, por efeito de alteração do quadro legal vigente.

A AT só pode revogar a informação vinculativa decorrido um ano após a sua prestação e ainda, assim, mediante a prévia audição do contribuinte, ficando salvaguardados os direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos, uma vez que a revogação só produz efeitos para o futuro e a contar da data de notificação do contribuinte da decisão de revogação.

Em caso de revogação da informação vinculativa, caso a AT não esclareça qual é o seu novo entendimento, o contribuinte pode voltar a formular novo pedido de informação vinculativa para os factos ou situações abrangidos pela informação vinculativa revogada.

Um efeito relevante do prévio pedido de informação está previsto no n.º 3 do artigo 57.º do CPPT, uma vez que neste se estabelece que “[a]presentado o pedido de reconhecimento que tenha sido precedido do pedido de informação vinculativa, este ser-lhe-á apensado a requerimento do interessado, devendo a entidade competente para a decisão conformar-se com o anterior despacho, na medida em que a situação hipotética objecto do pedido de informação vinculativa coincida com a situação de facto objecto do pedido de reconhecimento, sem prejuízo das medidas de controlo do benefício fiscal exigidas por lei”.

Com efeito, a circunstância do contribuinte ter feito um pedido de informação vinculativa sobre os pressupostos de benefícios fiscais, não exonera o contribuinte de, nos termos da lei, ter de formular o respectivo pedido de reconhecimento do benefício fiscal, porém, caso a informação vinculativa lhe tenha sido favorável, fica a saber, desde logo, que o órgão competente para a decisão não lhe pode indeferir o pedido de reconhecimento dos benefícios fiscais, sob pena da AT estar a violar o normativo do n.º 14 do artigo 68.º da LGT.



INFORMAÇÃO VINCULATIVA		
Tipologia	Regra	Urgente
Quem pode requerer	O contribuinte e outras pessoas com legitimidade	O contribuinte e outras pessoas com legitimidade
Apresentação de proposta de enquadramento jurídico-tributário	Não	Sim
Dever de entrega de documentos ou prestação de esclarecimentos	Sim	Sim
Prazo de prestação da informação pela AT	150 dias	90 dias
Sancionamento tácito	Não	Sim
Caducidade da informação	Sim	Sim
Revogação	Sim	Sim
Pagamento de taxa	Não	Sim

5.2 DIREITO À FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO

O exercício da actividade tributária concretiza-se no procedimento tributário. São diversas as áreas funcionais em que a Administração Tributária desenvolve as suas actividades. O exercício da actividade tributária implica a gestão dos tributos, o controlo e fiscalização das realidades tributárias, a cobrança dos tributos e a realização da justiça tributária e aduaneira. O procedimento tributário compreende uma sucessão de actos e de formalidades dirigidas à declaração de direitos tributários dos sujeitos da relação jurídica tributária. Independentemente do procedimento tributário ser da iniciativa do contribuinte ou da iniciativa dos serviços da Administração Tributária, sempre que um órgão ou agente da Administração Tributária tome no procedimento tributário uma decisão ou pratique um acto que afecte a esfera jurídica do sujeito passivo da relação jurídica tributária o acto ou a decisão tem de ser fundamentada com as razões de direito e de facto que a tenham motivado. Este é um dever da Administração Tributária que, nos termos do n.º 3 do artigo 268.º da CRP, configura, por imperativo constitucional, um direito dos contribuintes, sob pena dos



seus destinatários não ficarem em condições de fazer a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido para se chegar à formação do acto ou da decisão. A fundamentação constitui uma garantia específica dos contribuintes, porquanto, deve dar a conhecer ao interessado o itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor da decisão para decidir no sentido em que decidiu e não em qualquer outro.

Esta garantia decorre do n.º 3 do artigo 268.º da CRP e as regras gerais sobre fundamentação encontram-se estabelecidas no artigo 77.º da LGT, aplicando-se, quando for necessário, subsidiariamente os artigos 152.º a 154.º do CPA.

No termos do n.º 1 do artigo 77.º da LGT, a decisão do procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária. Se o acto ou decisão tributária afectar direitos ou interesses legalmente protegidos do contribuinte, a fundamentação tem de ser expressa e acessível, de modo a que aquele possa compreender as razões da prática do acto e caso entenda que o mesmo é ilegal ou lesivo possa efectuar convenientemente a defesa dos seus direitos e legítimos interesses. A fundamentação tem de ser expressa, mas pode ser feita por remissão, a qual obriga a que a informação, parecer ou proposta para que se remete contenha as razões de facto e de direito, ainda que de forma sucinta, mas de modo a que se perceba por que se decidiu naquele sentido. Uma outra característica da fundamentação é ter de ser contemporânea da decisão ou da prática do acto, nesta medida não pode ser efectuada em momento posterior à notificação da decisão. A fundamentação do acto tributário deve ser contextual, integrando o acto praticado. A fundamentação «a posteriori» não tem qualquer relevância jurídica.

Sem prejuízo da fundamentação dos actos tributários poder ser efectuada de forma sumária, deve a mesma conter sempre as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo. A fundamentação do acto tributário pode ser mais ou menos extensa, é, porém, indispensável que o acto seja fundamentado de forma suficiente, sob pena de existir vício de forma por ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida. O órgão que praticar o acto ou proferir a decisão tem de promover que a fundamentação seja:

- Expressa, no sentido de que encerra uma manifestação de vontade da Administração Tributária e que, nos termos da lei, tem de ser entendida de



acordo com a funcionalidade e objectivos prosseguidos pelo próprio instituto da fundamentação;

- Clara, de modo a que as razões de facto e de direito, embora enunciadas de forma sucinta, não podem ser confusas, dubitativas, ambíguas ou obscuras, sob pena de não se dar a entender ou a conhecer o que determinou o órgão ou o agente da Administração Tributária a praticar o acto ou a escolher o seu conteúdo;
- Congruente, porquanto, é essencial assegurar que o conteúdo do acto ou decisão tenha uma relação lógica e consistente com os fundamentos invocados;
- Suficiente, no sentido de permitir a um cidadão médio compreender a motivação do sentido da decisão, embora possa discordar das razões invocadas. Este é um conceito qualitativo e não quantitativo, pois, não está em causa o carácter pormenorizado dos fundamentos, sendo sim, indispensável, tornar claro quais os pressupostos tidos em conta pelo autor do acto.

Quando um órgão ou agente da Administração Tributária praticar um acto ou tomar uma decisão tem de a fundamentar, não só para que o seu destinatário possa conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido, mas, outrossim, para que os demais contribuintes, se for o caso, possam avaliar a sua legalidade e conformidade com a prossecução do interesse público. Por exemplo, quando, na sequência de um procedimento de inspecção tributária, a Administração Tributária decidir efectuar correcções à matéria tributável do sujeito passivo da relação jurídica tributária tem de as fundamentar invocando, quer de direito, quer de facto, as razões que determinam a sua realização. Este dever de fundamentação materializa a regra inscrita no n.º 1 do artigo 74.º da LGT, que prescreve que o ónus da prova recai sobre quem invocar os factos. Se a iniciativa das correcções à matéria tributável é da AT, então é esta que tem de apresentar, através da fundamentação de facto e de direito, a motivação das correcções, ainda que estas sejam meramente aritméticas, fazendo a respectiva fundamentação ainda que de forma sucinta.

Esta regra geral, sempre que a lei disponha nesse sentido, pode sofrer algumas inflexões ou desvios, como, por exemplo, ocorre no sistema de avaliação indirecta, visto que, em termos de ónus da prova, existe uma distribuição do dever de invocação dos factos constitutivos dos respectivos direitos. Em face do n.º 3 do artigo 74.º da LGT, na determinação da matéria tributável por métodos indirectos, compete à Administração Tributária a prova da verificação dos pressupostos para aplicação da



referida metodologia, cabendo ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso na respectiva quantificação. A prova dos pressupostos consiste em invocar os factos que, uma vez subsumidos nos normativos da LGT, permitem à AT fazer avaliação indirecta da matéria tributável. Daí que, nos termos do n.º 4 do artigo 77.º da LGT, existe uma obrigação acrescida de fundamentação por parte da AT, uma vez que a decisão da tributação pelos métodos indirectos, nos casos e com os fundamentos previstos na LGT, tem de especificar os motivos da impossibilidade da comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, ou fazer a descrição dos bens cuja propriedade ou fruição a lei considerar manifestações de fortuna relevantes, ou indicar a sequência de prejuízos fiscais relevantes, e indicar os critérios utilizados na avaliação da matéria tributável.

Existem outras situações em que a AT tem um dever acrescido de fundamentar a sua decisão, visto que a gravidade ou lesividade da decisão sobre os direitos ou interesses legítimos do contribuinte, justifica que o legislador tenha imposto ao órgão decisor um especial dever de avaliação e de ponderação dos factos e da lei. São exemplo desta situação as circunstâncias seguintes:

- A derrogação do sigilo bancário nos termos do artigo 63.º-B da LGT, porquanto, nos termos do n.º 4 daquele artigo, a decisão do Director-Geral da AT tem de ser fundamentada com expressa menção dos motivos concretos que a justificam;
- A aplicação da cláusula geral antiabuso, nos termos do n.º 3 do artigo 63.º do CPPT, está sujeita a regras específicas de fundamentação, bem como, em caso de existência de operações ou séries de operações sobre bens, direitos ou serviços, ou de operações financeiras, efectuadas entre um sujeito passivo de imposto sobre o rendimento e qualquer outra entidade, sujeita ou não a imposto sobre o rendimento, com a qual aquele esteja em situação de relações especiais, e sempre que haja incumprimento de qualquer obrigação estatuída na lei para essa situação, a fundamentação da determinação da matéria tributável corrigida dos efeitos das relações especiais tem de observar os requisitos específicos prescritos na lei.

A propósito do dever de fundamentação refere-se o acórdão do STA, tirado no processo n.º 0291/13, datado de 06.05.2015, em que se refere que “[n]os casos em que a lei não imponha especiais requisitos de fundamentação (como se exige nos casos de “relações especiais” – art.º 77.º, n.º 3 da LGT, tributação por “métodos indirectos” – art.º 77.º, n.ºs 4 e 5 da LGT, “derrogação administrativa de segredo



bancário” – art.º 63.º-B, n.º 4 da LGT, ou de “reversão contra responsáveis subsidiários” – art.º 23.º, n.º 4 da LGT) o cumprimento do dever de fundamentar por parte da Administração Tributária afere-se face ao disposto nos n.ºs. 1 e 2 do art.º 77.º da LGT e atendendo aos fins visados pelo dever de fundamentação”.

A obscuridade e insuficiência da fundamentação do acto valem como falta de fundamentação. O n.º 2 do artigo 66.º do CIRS refere que “[a] fundamentação deve ser expressa através de exposição, ainda que sucinta, das razões de facto e de direito da decisão, equivalendo à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a sua motivação”. A falta de fundamentação inquina o acto de ilegalidade que determina a sua anulabilidade. Importa ainda sublinhar que a fundamentação dos actos tributários é um conceito relativo que varia em função do tipo legal do acto, que visa responder às necessidades de esclarecimento dos contribuintes, informando-os do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pela Administração Tributária, de forma a que o destinatário do acto possa optar, conscientemente, pela aceitação do acto ou pela sua impugnação legal. A impugnação a invocar a ilegalidade do acto com fundamento em ausência ou vício da fundamentação pode ser efectuada através de reclamação graciosa ou de impugnação judicial.

5.3 DIREITO À NOTIFICAÇÃO DA DECISÃO

A notificação é o acto pelo qual se leva um facto ao conhecimento de uma pessoa. Os actos em matéria tributária que afectem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhes sejam validamente notificados. A notificação constitui uma formalidade que consubstancia um requisito de eficácia do acto e não um requisito de validade do acto notificado – n.º 6 do artigo 77.º da LGT. A este propósito importa analisar o acórdão do STA, tirado no processo n.º 037/11, datado de 06.04.2011, no qual se afirma que “[o] acto de notificação de um acto tributário, é um acto exterior e posterior a este e os vícios que afectem a notificação, podendo determinar a ineficácia do acto notificado, são insusceptíveis de produzir a sua invalidade por não terem a ver com o próprio acto nem com os seus pressupostos”. A notificação dos actos é uma garantia específica dos contribuintes que decorre da materialização e desenvolvimento da norma do n.º 3 do artigo 268.º da CRP. Os actos em matéria tributária têm de ser validamente notificados aos seus destinatários, o que significa que o órgão ou agente que efectuar a notificação tem de observar as formalidades legais no que toca aos requisitos de forma e aos requisitos



de substância, no que respeita aos elementos que devem constar da notificação. Só a estrita e conjunta observância destes diversos aspectos é que permitirá alcançar uma situação de perfeita validade da notificação dos actos tributários e dos actos e decisões em matéria tributária.

As notificações devem conter sempre a decisão, os seus fundamentos e meios de defesa e prazo para reagir contra o acto notificado, bem como a indicação da entidade que o praticou e se o fez no uso de delegação ou subdelegação de competências. Quando da notificação não constarem todos os elementos legais, em princípio, estar-se-á perante uma notificação insuficiente susceptível de provocar a anulabilidade do acto de notificação. Todavia, o contribuinte tem a possibilidade de accionar o mecanismo previsto no artigo 37.º do CPPT, cujo n.º 1 prescreve que “[s]e a comunicação da decisão em matéria tributária não contiver a fundamentação legalmente exigida, a indicação dos meios de reacção contra o acto notificado ou outros requisitos exigidos pelas leis tributárias, pode o interessado, dentro de 30 dias ou dentro do prazo para reclamação, recurso ou impugnação ou outro meio judicial que desta decisão caiba, se inferior, requerer a notificação dos requisitos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento”.

Se o contribuinte optar por não apresentar o requerimento previsto no n.º 1 do artigo 37.º do CPPT, o vício do acto de notificação ficará sanado ou, pelo menos deixará de ser relevante para afastar os efeitos normais da notificação, designadamente para determinação do termo inicial dos prazos de impugnação graciosa ou contenciosa. Se o contribuinte notificado irregularmente usar da faculdade de sanção de irregularidades prevista no n.º 1 do artigo 37.º do CPPT, o início do prazo para uso do meio administrativo ou contencioso de impugnação da decisão notificada conta-se a partir da notificação dos requisitos omitidos ou da entrega da certidão requerida, desde que com ela fiquem sanadas as deficiências que afectavam a notificação. O uso desta faculdade suspende o decurso dos prazos de reclamação, recurso, impugnação ou outro meio judicial. Assim, se for usada esta faculdade, a notificação irregular será irrelevante para estes efeitos, mas não há suporte legal para concluir que ela seja irrelevante para outros fins, designadamente, nos casos de se tratar de notificação de um acto de liquidação, para os efeitos de determinação do prazo de pagamento voluntário e de instauração da respectiva execução fiscal, se decorrer o prazo de pagamento sem que este seja efectuado. Isto significa que a notificação irregular não deixa de produzir os efeitos para que é idónea, que é dar conhecimento ao destinatário da existência de uma decisão da Administração Tributária, apenas não produzindo, se o interessado usar da referida faculdade, os efeitos para que é



inidónea, que são os de iniciar os prazos de impugnação administrativa ou contenciosa.

Sobre a possibilidade de utilização do mecanismo legal previsto no artigo 37.º do CPPT, e dos respectivos efeitos na contagem dos prazos para impugnar a decisão, veja-se o acórdão do STA, extraído no processo n.º 0159/10, datado de 12.05.2010, que sublinha que “[c]omo resulta dos n.ºs 1 e 2 do artigo 37.º do CPPT, quando é utilizada a faculdade aí prevista, o prazo de impugnação conta-se a partir da notificação dos elementos omitidos ou da entrega de certidão que os contenha. Esta norma deverá, porém, ser interpretada restritivamente, com o sentido de que este regime especial de contagem a partir da notificação dos elementos omitidos será de afastar quando terminar mais tarde o prazo previsto no regime normal de impugnação contido no artigo 102.º do CPPT, sob pena de o termo final do prazo de impugnação poder ser antecipado por a notificação, em vez de ser regular, ser deficiente”.

A ausência de requisitos legais na notificação pode conduzir à invalidação absoluta do acto de notificação, não assumindo, assim, apenas a caracterização de notificação irregular. Esta conclusão decorre da circunstância do legislador ter estabelecido, através da norma do n.º 12 do artigo 39.º do CPPT, que “[o] acto de notificação será nulo no caso de falta de indicação do autor do acto e, no caso de este o ter praticado no uso de delegação ou subdelegação de competências, da qualidade em que decidiu, do seu sentido e da sua data”. Nesta situação, o contribuinte não está impedido de utilizar o mecanismo previsto no artigo 37.º do CPPT, mas visto que se trata de um caso de invalidade sob a forma de nulidade, provavelmente, é mais adequado aos interesses do destinatário do acto, a arguição da nulidade do acto de notificação através de impugnação judicial, a qual, nos termos do n.º 3 do artigo 102.º do CPPT, pode ser interposta a todo o tempo.

A validade da notificação não está dependente apenas do conteúdo da notificação integrar todos os requisitos legais, mas, outrossim, da circunstância de na sua realização ser observada, para cada acto ou decisão, a forma estabelecida na lei.

As notificações são efectuadas obrigatoriamente por carta registada com aviso de recepção, sempre que tenham por objecto actos ou decisões susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes ou a convocação para estes assistirem ou participarem em actos ou diligências. Esta é a regra geral sobre a forma das notificações, porém, existem imensas situações em que, por força da aplicação de normas especiais, a notificação é feita através de outra forma. Pois, importa ter presente que a lei geral cede sempre à lei especial, ou seja, a excepção impõe-se sempre à regra geral, conclusão que resulta da interpretação do n.º 3 do artigo 7.º do



Código Civil, na medida em que esta norma dispõe que “[a] lei geral não revoga a lei especial, excepto se outra for a intenção inequívoca do legislador”.

Quando no n.º 1 do artigo 45.º da LGT se estabelece que “[o] direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro”, o advérbio ínsito nesta norma tem por finalidade destacar que a notificação do acto de liquidação tem de integrar todos os requisitos legais, quer em termos de conteúdo, quer em termos de forma. Se algum destes aspectos for inobservado o acto de notificação será irregular ou, dependendo dos elementos que possam estar ausentes do conteúdo da notificação, será nulo.

As leis tributárias são autónomas e suficientes em matéria de notificação dos actos ou decisões em matéria tributária. Todavia, se em relação a determinado aspecto ou requisito legal existir alguma lacuna, nos termos do artigo 2.º da LGT e do artigo 2.º do CPPT, a Administração Tributária, para fazer validamente a notificação, deve aplicar subsidiariamente o Código de Procedimento Administrativo ou o Código de Processo Civil. Há que sublinhar que o novo Código de Procedimento Administrativo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 4/2015, de 7 de Janeiro, nos artigos 110.º a 114.º é muito mais denso e pormenorizado na regulamentação da forma como efectuar as notificações comparativamente com o CPA revogado.

As normas legais sobre notificação de actos tributários ou de actos e decisões em matéria tributária constam nos artigos 35.º a 43.º do CPPT. No entanto, nos códigos e leis tributárias existem normas especiais ou específicas a regulamentar a forma de efectuar a notificação, quer o destinatário do acto seja uma pessoa singular ou uma pessoa colectiva, sendo que já os próprios artigos do CPPT integram no seu articulado normas que devem ser consideradas especiais. A título de exemplo indica-se o n.º 3 do artigo 38.º do CPPT, o qual constitui uma norma especial em função do disposto na regra geral do n.º 1 do artigo 38.º do CPPT. Com efeito, o n.º 3 do artigo 38.º do CPPT dispõe que “[a]s notificações não abrangidas pelo n.º 1, bem como as relativas às liquidações de tributos que resultem de declarações dos contribuintes ou de correcções à matéria tributável que tenha sido objecto de notificação para efeitos do direito de audição, são efectuadas por carta registada”. Ora, uma liquidação de tributo, quer resulte da declaração entregue pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária, quer resulte de alterações à matéria tributável, consubstancia sempre um acto susceptível de alterar a situação tributária dos contribuintes. Nesta medida, em face do disposto no n.º 1 do artigo 38.º do CPPT, o acto de liquidação teria de ser notificado através de carta registada com aviso de recepção. No entanto, os actos de liquidação de tributos, na quase totalidade das situações, são notificados através de carta



registada, conforme decorre da norma especial inserta no n.º 3 do artigo 38.º do CPPT.

Outras situações beneficiam de regulamentação específica, de que se destacam as seguintes:

- Notificação do contribuinte para exercer o direito de audição;
- Notificação de contribuintes que tenham por domicílio fiscal a caixa postal electrónica;
- Notificação das pessoas colectivas ou sociedades;
- Notificação da decisão de aplicação de métodos indirectos;
- Notificações ocorridas durante o procedimento de inspecção tributária;
- Notificação do relatório do procedimento de inspecção tributária;
- Notificação em caso de constituição de mandatário.

A notificação para o exercício do direito de audição previsto no artigo 60.º da LGT é uma notificação que tem por finalidade convocar os contribuintes para assistirem ou participarem em actos ou diligências. Esta notificação à luz do disposto no n.º 1 do artigo 38.º do CPPT teria de ser efectuada através de carta registada com aviso de recepção. Porém, esta é feita através de carta registada por força do disposto no n.º 4 do artigo 60.º da LGT, a qual é uma norma especial em relação à norma do n.º 1 do artigo 38.º do CPPT.

Em face do disposto no n.º 10 do artigo 19.º da LGT, os sujeitos passivos do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas com sede ou direcção efectiva em território português e os estabelecimentos estáveis de sociedades e outras entidades não residentes, bem como os sujeitos passivos residentes enquadrados no regime normal do imposto sobre o valor acrescentado, são obrigados a possuir caixa postal electrónica e a comunicá-la à Administração Tributária, no prazo de 30 dias a contar da data do início de actividade ou da data do início do enquadramento no regime normal do imposto sobre o valor acrescentado, quando o mesmo ocorra por alteração. Esta obrigação é extensiva a todos os contribuintes abrangidos pelos n.ºs 2 e 10 do artigo 19.º da LGT, independentemente do sujeito passivo ser uma pessoa singular ou uma pessoa colectiva. Estes contribuintes são prioritariamente notificados através de transmissão electrónica de dados, tal como é o caso das pessoas colectivas ou sociedades, visto que, nos termos do n.º 1 do artigo 41.º do CPPT, estas são notificadas na sua caixa postal electrónica ou na pessoa de um dos seus administradores ou gerentes, na sua sede, na residência destes ou em qualquer lugar onde se encontrem. Actualmente, a possibilidade da sociedade ser notificada na



pessoa de qualquer empregado, conforme previsto no n.º 2 do artigo 41.º do CPPT, só poderá verificar-se caso ocorra uma das hipóteses a seguir enunciada:

- A pessoa colectiva ou sociedade não ter caixa postal electrónica;
- A entidade ou órgão com competência para notificar o contribuinte optar por efectuar a notificação pessoal através de contacto directo de funcionário.

As sociedades, nos termos do n.º 3 do artigo 41.º do CPPT, podem ser notificadas na pessoa do liquidatário ou administrador da insolvência, caso a sociedade se encontre em fase de liquidação ou tenha sido declarada insolvente.

A aplicação de métodos indirectos é uma metodologia de avaliação da matéria tributável, cuja aplicabilidade é imputável a comportamento do contribuinte, visto que a avaliação indirecta só é admissível nas situações expressamente previstas no n.º 1 do artigo 87.º da LGT. A decisão de aplicação de métodos indirectos tem de ser notificada através de carta registada com aviso de recepção, tal como se infere do n.º 2 do artigo 60.º do CIRC.

As notificações efectuadas no desenvolvimento do procedimento de inspecção tributária devem ser feitas nos termos das normas específicas constantes dos artigos 37.º a 43.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), sendo que, na acção de inspecção externa visto que o inspector tributário está no terreno, pode ser dada predominância à notificação pessoal realizada através de contacto directo do funcionário com o contribuinte ou o seu representante legal.

O relatório final do procedimento de inspecção tributária deve ser notificado através de carta registada, tal como decorre do n.º 2 do artigo 62.º do RCPITA. Todavia, se conjuntamente com o relatório final for notificada a decisão de aplicação de métodos indirectos, a notificação deve ser feita através de carta registada com aviso de recepção.

No procedimento tributário não é obrigatória a constituição de mandatário, porém, os contribuintes são livres de optar por proceder à constituição de mandatário caso considerem ser vantajoso para a defesa dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos. Sempre que no procedimento tributário haja mandatário constituído é este que tem de ser notificado, sem prejuízo, conforme decorre do n.º 2 do artigo 40.º do CPPT, de ser enviada carta ao próprio interessado, indicando a data, o local e o motivo da comparência, sempre que esteja em causa a prática de acto de natureza pessoal, como é, por exemplo, o caso do exercício do direito de audição.

A notificação do mandatário tem de ser feita por carta registada, dirigida para o domicílio ou escritório do notificando, podendo este ser notificado pelo funcionário competente quando encontrado no edifício do serviço da Administração Tributária.



Os contribuintes obrigados, nos termos do n.º 6 do artigo 19.º da LGT, a designar representante, quando tiverem de ser notificados pelos órgãos ou agentes da Administração Tributária sê-lo-ão através de notificação realizada, na forma decorrente dos normativos do artigo 38.º do CPPT, na pessoa do seu representante.

Importa, ainda, sublinhar que o n.º 5 do artigo 38.º do CPPT permite que a entidade que dirige o procedimento tributário ordene que se proceda a notificação pessoal quando o entender necessário. Repare-se que, apesar de no CPC se prever que a citação mediante contacto pessoal com o citando só deve ocorrer se se frustrar a via postal (cfr. n.ºs 1 e 8 do artigo 231.º do CPC), o CPPT não contém tal exigência, apenas prevendo, para as notificações, que a entidade competente que dirige o procedimento pode ordenar que se proceda à notificação pessoal, quando o entender necessário. A escolha da notificação pessoal pela entidade competente da Administração Tributária, para transmitir ao destinatário o conteúdo do acto tributário, constitui manifestação do exercício de um poder discricionário que deve ponderar a eficácia no cumprimento do objectivo visado.

O n.º 4 do artigo 38.º do CPPT estabelece que “[a]s notificações relativas a liquidações de impostos periódicos feitas nos prazos previstos na lei são efectuadas por simples via postal”. Este tipo de notificação é essencialmente utilizado na notificação da liquidação de IMI, decorrendo do n.º 3 do artigo 119.º do CIMI para o contribuinte o ónus de solicitar em qualquer serviço de finanças uma 2.ª via da nota de cobrança, caso não tenha recebido a notificação da liquidação e respectivo documento de cobrança.

Abordados os aspectos relativos ao conteúdo da notificação e respectiva forma legal, importa agora analisar a temática relativa à perfeição da notificação, uma vez que a validade da notificação também depende da sua perfeição, nos termos prescritos no artigo 39.º do CPPT, ou seja, da determinação do momento em que o contribuinte se deve considerar notificado.

Nas notificações através de carta registada os contribuintes presumem-se notificados no 3.º dia posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil. Sem prejuízo da sua ilisão pelo contribuinte, esta presunção só funcionará se a carta não for devolvida. A consequência lógica que o n.º 2 do artigo 39.º do CPPT deduz do registo da carta, ou seja, que se presume que demora três dias a ser posta ao alcance do destinatário, deixa de poder ser feita, pelo menos com o mesmo grau de probabilidade, se a carta for devolvida. Não contendo os n.ºs 1 e 2 do artigo 39.º do CPPT uma resposta directa à questão dos efeitos decorrentes da devolução da carta registada simples, deve-se aplicar o regime que aquele artigo prevê para a forma de notificação com aviso de recepção, de que resulta a imposição



do envio de uma segunda carta registada e a faculdade do destinatário poder invocar justo impedimento na recepção da carta.

Sobre a correcção das formalidades, importa analisar o acórdão do STA, tirado no processo n.º 01181/13, datado de 11.03.2015, em que se estabelece que:

I. É a administração tributária que tem o ónus de demonstrar que efectuou a notificação de forma correcta, cumprindo os requisitos formalmente exigidos pelas normas procedimentais.

II. O recibo de aceitação e o recibo de entrega da carta registada pelos serviços postais, previstos nos n.ºs 2 e 4 do artigo 28.º do Regulamento do Serviço Público de Correios, são documentos idóneos para provar que a carta foi registada, remetida e colocada ao alcance do destinatário.

III. Trata-se, porém, de uma formalidade simplesmente probatória ou *ad probationem*, cuja falta pode ser substituída por outros meios de prova.

IV. O registo informático dos mesmos dados de facto existente em entidades diferentes – o emissor (Administração Tributária) e o distribuidor da carta (CTT) – é uma circunstância concreta que, num sistema de livre apreciação das provas, ainda que limitado pelo princípio da persuasão racional, justifica suficientemente que se dê como provado que o registo foi efectivamente realizado.

V. O registo da carta faz presumir que o seu destinatário provavelmente a receberá, ou terá condições de a receber, três dias após a data do registo, uma presunção legal que se destina a facilitar a prova de que a notificação foi introduzida na esfera de cognoscibilidade do notificando, presunção que, tendo por base o registo postal, só existe quando se prove que o registo foi efectuado”.

O n.º 6 do artigo 45.º da LGT estabelece uma presunção inilidível para as notificações de liquidações de tributos efectuadas no prazo geral de caducidade, o que significa que estas notificações se consideram validamente realizadas sempre que a carta registada seja enviada para o domicílio fiscal do contribuinte constante do cadastro da Administração Tributária.

As notificações efectuadas através de carta registada com aviso de recepção consideram-se efectuadas no dia em que for assinado o aviso de recepção e tem-se por efectuada na própria pessoa do notificando, mesmo quando o aviso de recepção haja sido assinado por terceiro presente no domicílio do contribuinte, presumindo-se, neste caso, que a carta foi oportunamente entregue ao destinatário.

Não podem considerar-se notificadas as liquidações oficiosas de tributos se as cartas registadas para notificação foram devolvidas com a menção de “não reclamada”, uma vez que a presunção de notificação só é válida nos casos em que a carta não é devolvida. Todavia, neste caso, a Administração Tributária nos quinze dias posteriores



à devolução da carta deve proceder ao envio de nova carta registada com aviso de recepção, presumindo-se a notificação se a carta não tiver sido recebida ou levantada, sem prejuízo de o notificando poder provar justo impedimento ou a impossibilidade de comunicação da mudança de residência no prazo legal. Se, entretanto, tiver ocorrido alteração do domicílio do contribuinte, esta nova carta será enviada para o novo domicílio e se esta vier de novo devolvida deve ser enviada uma segunda carta para este novo domicílio. Efectuado o envio destas novas cartas, caso em alguma das situações referidas, as cartas vierem devolvidas o contribuinte tem-se por notificado, por via da constituição da presunção prevista no n.º 6 do artigo 39.º do CPPT, no 3.º dia posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil, com referência ao registo da segunda carta enviada ao contribuinte.

As notificações efectuadas através de transmissão electrónica de dados consideram-se realizadas no dia em que o contribuinte aceder à caixa postal electrónica, sob pena de, em caso de não acesso à caixa postal electrónica, a notificação se considerar efectuada no 25.º dia posterior ao seu envio dos dados.

Todas as presunções previstas no artigo 39.º do CPPT podem ser ilididas pelo contribuinte, porém, a destruição da presunção, em regra, depende da circunstância do contribuinte demonstrar não lhe ser imputável o facto da notificação ocorrer em data posterior à presumida e nos casos em que se comprove que o contribuinte comunicou a alteração do domicílio nos termos do artigo 43.º do CPPT.

Nos termos do n.º 8 do artigo 38.º do CPPT, as notificações de liquidações de tributos, concretamente as referidas nos n.ºs 3 e 4 do artigo 38.º do CPPT, podem ser efectuadas por telefax quando a Administração Tributária tenha conhecimento do número de telefax do notificando e possa posteriormente confirmar o conteúdo da mensagem e o momento em que foi enviada. Esta modalidade de notificação apresenta muitas fragilidades, incerteza e insegurança, razão pela qual raramente é utilizada pela Administração Tributária.

A garantia específica que representa o direito à notificação consagrado no n.º 3 do artigo 268.º da CRP exige que na realização das notificações, em função da tipologia do acto ou decisão em matéria tributária, seja observado o acervo dos diversos requisitos prescritos na lei. Caso contrário, o contribuinte não estará validamente notificado e poderá lançar mão aos meios de defesa para impugnar a irregularidade ou a falta de notificação, uma vez que as deficiências ou irregularidades da notificação poderão afectar ou prejudicar a defesa dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos. Com efeito, o destinatário do acto tributário ou da decisão em matéria tributária poder-se-á ver impedido de compreender o sentido e alcance da decisão do órgão da Administração Tributária. Ora, a não apreensão do itinerário cognoscitivo



percorrido pelo órgão decisor, bem como do sentido material do acto, pode inquestionavelmente, afectar ou perturbar a opção do respectivo destinatário, quanto à interposição ou não do meio impugnatório idóneo e adequado à defesa dos seus direitos ou interesses legais.

Forma e perfeição das notificações			
Tipologia do acto ou decisão	Forma da notificação	Perfeição da notificação	
Acto que afecte a situação tributária do contribuinte, por exemplo, aplicação de métodos indirectos, liquidação oficiosa, indeferimento de procedimento tributário	Carta registada com aviso de recepção	Assinatura do aviso de recepção	Em caso de envio de 2. ^a carta, presunção igual à carta registada
Liquidação de tributos feita com base em declaração entregue pelo contribuinte ou liquidação feita na sequência de procedimento de inspecção tributária	Carta registada		No 3.º dia após o registo ou no 1.º dia útil seguinte a esse, quando aquele não seja dia útil
Qualquer tipo de acto ou decisão em matéria tributária	Transmissão electrónica de dados	Na data do acesso à caixa postal electrónica	Presunção 25.º dia posterior ao envio dos dados
Notificação para direito de audição	Carta registada		No 3.º dia após o registo ou no 1.º dia útil seguinte a esse, quando aquele não seja dia útil
Qualquer tipo de acto ou decisão em matéria tributária	Notificação Pessoal contacto directo do funcionário com o contribuinte	Assinatura da nota de notificação pelo contribuinte	



5.4 DIREITO À PARTICIPAÇÃO NA DECISÃO

Só com a entrada em vigor da Lei Geral Tributária em 1 de Janeiro de 1999, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, é que foi consagrado na legislação tributária o princípio da participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito no âmbito do procedimento tributário – artigo 60.º da LGT – não obstante a Constituição da República Portuguesa, no n.º 4 do artigo 267.º, na redacção de 1989, vigente à data da aprovação do CPT, a que corresponde o actual n.º 5 daquele artigo, já consagrar o direito de “participação dos cidadãos na formação das decisões e deliberações que lhes disserem respeito”.

A audiência dos contribuintes no procedimento tributário destina-se a permitir a sua participação nas decisões que lhes digam respeito, contribuindo para um cabal esclarecimento dos factos e uma mais adequada e justa decisão. A omissão dessa audiência constitui preterição de uma formalidade legal conducente à anulabilidade da decisão, a menos que seja inequívoco que esta só podia, em abstracto, ter o conteúdo que teve em concreto e que, por isso, a preterição da formalidade legal degradou-se em formalidade não essencial, não tendo, consequentemente, qualquer efeito sobre a validade da decisão da Administração Tributária.

A garantia dos contribuintes consagrada no artigo 60.º da LGT representa a concretização no ordenamento jurídico tributário do princípio da participação emergente do normativo do n.º 5 do artigo 267.º da CRP, aspecto que assume a maior relevância, porquanto, a participação do contribuinte na formação da decisão que se lhe dirige contribui para a legitimação da actividade tributária e, concomitantemente, para a sua eficácia e eficiência. Por outro lado, a participação do contribuinte na formação da decisão é essencial, na medida em que o contribuinte perante a análise dos fundamentos constantes da proposta de decisão apresentada pela Administração Tributária pode fazer o contraditório e evidenciar os aspectos com que discorda e argumentar com matéria de direito ou de facto, e juntar elementos probatórios adequados a alterar o sentido da decisão. A participação do contribuinte na formação da decisão contribui para que a decisão seja justa, equilibrada e adequada aos fins do procedimento, e desta forma permite a prossecução do interesse público e uma melhor realização da justiça tributária.

O artigo 45.º do CPPT estabelece que “[o] procedimento tributário segue o princípio do contraditório, participando o contribuinte, nos termos da lei, na formação da decisão”.



A lei que estabelece a participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito é o artigo 60.º da LGT, cujos normativos, salvo prescrição da lei em contrário, determinam as situações em que o contribuinte tem de ser notificado para exercer o direito de audição.

Tem de haver direito a audição nas situações seguintes:

- Direito de audição antes da liquidação;
- Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições;
- Direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal;
- Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos, quando não haja lugar a relatório de inspecção;
- Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária.

Existe ainda lugar a direito de audição no procedimento próprio para aplicação da cláusula geral antiabuso insito no n.º 2 do artigo 32.º da LGT, conforme previsto no n.º 4 do artigo 63.º do CPPT. Poder-se-á afirmar que em todas as situações em que a Administração Tributária se preparar para no procedimento tributário tomar uma decisão que não seja totalmente favorável ao contribuinte tem de previamente proceder à notificação do interessado para este exercer o direito de audição, salvo se o direito de audição estiver expressamente afastado por disposição legal, tal como acontece, por força do n.º 7 do artigo 95.º-C do CPPT, no procedimento de correcção de erros da Administração Tributária.

O n.º 2 do artigo 60.º da LGT define as situações em que o direito de audição pode ser dispensado, e que são as seguintes:

- No caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe seja favorável;
- No caso de a liquidação se efectuar oficiosamente, com base em valores objectivos previstos na lei, desde que o contribuinte tenha sido notificado para apresentação da declaração em falta, sem que o tenha feito.

Uma outra situação em que o direito de audição pode ser dispensado é quando a Administração Tributária estiver a praticar o acto tributário no exercício de poderes vinculados, isto é, quando o conteúdo da decisão resultar da própria lei, não podendo, em concreto, a decisão ser diferente daquela que foi notificada ao contribuinte. Nesta



situação a participação do contribuinte na formação da decisão, ainda que possa ser de observar, nada poderá contribuir para alterar a substância da decisão. Esta mesma conclusão resulta da alínea b) do n.º 3 da Circular n.º 13, de 8 de Julho de 1999, da Direcção de Serviços de Justiça Tributária da DGCI, actual AT.

Por fim, importa sublinhar que o direito de audição pode ser dispensado nos procedimentos de 2.º grau, de que é exemplo o recurso hierárquico, quando neste não tenham sido suscitados quaisquer elementos novos – fundamentos de direito ou factos – quer por parte do contribuinte, quer por parte a Administração Tributária. A este propósito, e a título de exemplo, veja-se o acórdão do STA, tirado no processo n.º 0223/14, datado de 06.05.2015, em que foi fixada jurisprudência no sentido de que “[é] dispensada a audição prévia nos termos do artigo 60.º da LGT quando no indeferimento de recurso hierárquico interposto de decisão de reclamação graciosa apenas se apreciou factualidade e fundamentos jurídicos já conhecidos do contribuinte”.

Sempre que o procedimento de liquidação seja precedido de um outro procedimento tributário no âmbito do qual o contribuinte tenha sido chamado a participar na formação da decisão, há lugar a dispensa do direito de audição antes da liquidação, conforme decorre do n.º 3 do artigo 60.º da LGT. Só assim não será se, não obstante a participação do contribuinte no procedimento tributário precedente à liquidação, entretanto tiverem sido invocados ou coligidos novos factos e estes devam ser considerados no procedimento de liquidação. Quando a liquidação resultar de um procedimento de inspecção tributária, independentemente de no âmbito da acção de inspecção tributária ter havido lugar a avaliação indirecta (aplicação de métodos indirectos) ou a avaliação directa (correções meramente aritméticas) da matéria tributável, em regra, não há lugar a direito de audição antes de liquidação, visto que o contribuinte tem de ser, obrigatoriamente, notificado para exercer o direito de audição no procedimento de inspecção tributária e aduaneira, conforme decorre as alíneas d) e e) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT e do artigo 60.º do RCPITA.

A circunstância do contribuinte ter ou não exercido o direito de audição no procedimento tributário é absolutamente irrelevante para as formalidades a observar nos procedimentos subsequentes. A Administração Tributária tem o dever, nos termos da lei, de notificar o interessado para exercer o direito de audição, o seu exercício ou não é uma faculdade do contribuinte. A não notificação do contribuinte por parte da AT, quando a lei a impuser, consubstancia uma preterição de formalidade essencial susceptível de motivar a anulabilidade do acto ou da decisão em matéria tributável. O



não exercício do direito de audição não produz qualquer efeito negativo para o contribuinte, visto que a não participação do interessado na formação da decisão não o impede de posteriormente accionar todos os meios impugnatórios para sindicar a legalidade da decisão da Administração Tributária.

Ainda que assim seja, em nossa opinião, o contribuinte não deve perder a oportunidade de participar na formação da decisão, declinando um direito fundamental dos administrados, cuja relevância o legislador caracterizou como direito estruturante no processamento da actividade administrativa, adequado a contribuir para o reforço da confiança entre os sujeitos da relação jurídica tributária, bem como para descongestionamento do sistema de justiça tributária, por via da diminuição da conflitualidade ente os contribuintes e a Administração Tributária.

O direito de audição no procedimento tributário, para além de visar a protecção dos interesses do contribuinte, e nesta medida poder ser considerado um direito fundamental, visa constituir um “filtro jurídico”, porquanto, a intenção do legislador é que a participação do contribuinte na formação da decisão de imediato evidencie a desadequação da totalidade ou de parte dos fundamentos de direito invocados pelo órgão decisor ou dos factos considerados relevantes para a decisão. O contribuinte tem a possibilidade de, através do direito de audição, carrear para o procedimento novos elementos, os quais têm de ser, obrigatoriamente, levados em conta na fundamentação da decisão. É frequente os contribuintes alegarem que não encontram qualquer benefício no exercício do direito de audição, na medida em que a Administração Tributária, em regra, desconsidera as razões invocados pelos interessados. No plano legal, isto é, conforme decorre do n.º 7 do artigo 60.º da LGT, os novos elementos, quer estes sejam matéria de facto, quer sejam fundamentos de direito, suscitados no direito de audição pelo contribuinte não podem ser ignorados pela Administração Tributária, sob pena de violação da lei e de tal comportamento consubstanciar a negação da prossecução do interesse público. Ainda que tal aconteça, e sem prejuízo da estratégia de defesa dos seus interesses legais, os contribuintes devem persistentemente exercer o direito de audição visando com isso contribuir para o aperfeiçoamento do exercício da actividade tributária, uma vez que o direito de audição previsto no artigo 60.º da LGT, além de constituir uma importante garantia de defesa dos direitos dos contribuintes constitui também uma manifestação do princípio do contraditório, na medida em que lhes possibilita a participação na formação da vontade da Administração Tributária, não só através do confronto dos seus pontos de vista mas também através da sugestão da produção de novas provas que invalidem ou, pelo menos, ponham em causa as certezas do órgão administrativo.



Desta forma, e como já sublinhámos, o direito de audição contribui para melhorar os resultados da actividade da Administração Tributária e, dessa forma, para o incremento do interesse público, uma vez que a observância de uma tal formalidade permite a reunião de novos e pertinentes elementos dos quais pode resultar a formação de uma mais correcta e adequada decisão final.

Há que sublinhar que nos termos do n.º 4 do artigo 23.º da LGT, os contribuintes têm direito a exercer o direito de audição no âmbito da reversão do processo de execução fiscal para efectivação da responsabilidade subsidiária.

Embora com uma caracterização diferente, visto que não se trata ainda de uma proposta de decisão, mas sim da imputação de factos integrantes de um comportamento ilícito, uma outra situação em que a lei consagra o direito de audiência é a que está prevista no n.º 10 do artigo 32.º da CRP, cujo normativo dispõe que “[n]os processos de contra-ordenação, bem como em quaisquer processos sancionatórios, são assegurados ao arguido os direitos de audiência e defesa”.

No procedimento tributário, a participação do contribuinte na formação da decisão verifica-se na sequência de notificação, através de carta registada, realizada para o efeito, com a qual é enviada a proposta de decisão e é fixado o prazo para o exercício do direito de audição. Com excepção da situação prevista no n.º 5 do artigo 63.º do CPPT, em que o prazo é de 30 dias, o prazo geral para o exercício do direito de audição é de 15 dias, podendo, no entanto, este prazo ser prorrogado até 25 dias, mediante requerimento do contribuinte devidamente fundamentado e em função da complexidade da situação, ficando na disponibilidade da Administração Tributária prorrogar ou não o prazo para o exercício do direito de audição.

Atento o disposto no n.º 2 do artigo 45.º da LGT e no n.º 1 do artigo 122.º do CPA, a Administração Tributária deve estabelecer na notificação a forma pela qual o contribuinte pode exercer o direito de audição, sendo que na ausência de qualquer menção expressa, em face do disposto no n.º 6 do artigo 60.º da LGT, o contribuinte pode optar entre a forma oral ou a forma escrita. Em regra, é fixada a forma escrita, mas se o contribuinte puder e quiser utilizar a forma oral, as suas declarações têm de ser reduzidas a termo escrito – n.º 3 do artigo 45.º do CPPT.

O direito de audição do contribuinte no âmbito do procedimento tributário ou no processo de execução fiscal, em sede de reversão – n.º 4 do artigo 23.º da LGT, para assegurar a participação do interessado na formação da decisão deve ser efectuado em função da regulamentação constante do artigo 60.º da LGT e do artigo 45.º do



CPPT, bem como da disciplina administrativa ínsita na Circular n.º 13/99, de 8 de Julho, da DSJT. Sem prejuízo do especificamente regulado na lei tributária, em face do disposto na alínea c) do artigo 2.º da LGT, quando se mostrar necessário para integrar algum aspecto não regulamentado na lei tributária podem ser aplicados subsidiariamente os artigos 121.º a 125.º do CPA, como é, por exemplo, o caso da parte final do n.º 2 do artigo 122.º do CPA que estabelece que na notificação devem ser indicadas as horas e o local onde o processo pode ser consultado pelo interessado a fim de exercer o direito de audição. Sublinha-se que o facto de, eventualmente, a notificação não fazer qualquer referência à consulta do processo administrativo, tal circunstância não é impeditiva da invocação do normativo do artigo 122.º do CPA, caso o contribuinte entenda que para o adequado e cabal exercício do direito de audição é indispensável a consulta do respectivo processo.



Exercício do Direito de Audição			
Notificação	Carta registada com envio de proposta de decisão		
Prazo para exercer o direito de audição	Geral 15 dias	Prorrogação até 25 dias	CGAA 30 dias
Procedimento Tributário em geral (Sempre que a decisão não seja totalmente favorável ao contribuinte)	15 dias	O contribuinte pode fundamentadamente pedir a prorrogação	
Procedimento de Inspeção Tributária Interno ou Externo (Em qualquer situação em que exista alteração ou fixação da matéria tributável)	15 dias	O contribuinte pode fundamentadamente pedir a prorrogação	
Forma do exercício do direito de audição	Escrita ou verbal (Só se a AT não fixar a forma é que o contribuinte pode optar)		O contribuinte fica vinculado à forma fixada na notificação da AT
Consulta do Processo	Se com a proposta de decisão não forem enviados todos os elementos que permitam exercer de forma adequada e suficiente o direito de audição, o contribuinte tem o direito de consultar o processo		
Audição oral	Tem de ser reduzida a termo escrito		
Falta de notificação do contribuinte	A preterição desta formalidade legal é susceptível de provocar a anulabilidade da decisão		
Dispensa de direito de audição	• Decisão totalmente favorável ao contribuinte • Liquidação de tributo feita com base em declaração entregue pelo contribuinte • Liquidação oficiosa • Exercício de poderes vinculados • Decisão em procedimento de 2.º grau sem elementos novos • Dispensa expressamente prevista na lei		



5.5 DIREITO À CADUCIDADE

A caducidade do direito à liquidação significa que a Administração Tributária não exerceu o direito de liquidar o tributo e notificar validamente o sujeito passivo da relação jurídica tributária no prazo que a lei estabelece.

Poder-se-á definir a caducidade como o instituto através do qual os direitos que, por força da lei, se devem exercer dentro de certo prazo, se extinguem pelo seu não exercício durante o mesmo período. O instituto da caducidade tem por fundamento vectores como a certeza, a segurança e a ordem pública, vistos no sentido de que é necessário que, ao fim de certo lapso de tempo, as situações jurídicas se tornem certas e inatacáveis.

No ordenamento jurídico tributário, o regime da caducidade do direito à liquidação de tributos encontra actualmente consagração genérica no artigo 45.º da Lei Geral Tributária. A norma do n.º 1 daquele artigo consagra um prazo de caducidade de quatro anos. Face à redacção daquele normativo, é claro que, quer o exercício do direito à liquidação, quer a notificação do seu conteúdo ao contribuinte, e não apenas aquele primeiro acto, têm que ocorrer dentro do mencionado prazo de quatro anos contados do facto tributário, sob pena de operar a caducidade de tal direito. O prazo de caducidade justifica-se por razões objectivas de segurança jurídica, tendo o propósito último de gerar a definição da situação do obrigado tributário num prazo razoável, cujo decurso conduz à preclusão do direito da AT promover a liquidação dos tributos que lhe sejam eventualmente devidos. Nesta medida, o prazo de caducidade consubstancia uma garantia para os contribuintes, visto que, com toda a certeza e segurança, se o tributo não for liquidado e validamente notificado ao contribuinte no prazo de caducidade, não só a liquidação posterior é ilegal como a dívida de imposto é inexigível.

O prazo geral de caducidade é de 4 anos, mas o artigo 45.º da LGT admite que a lei possa fixar outros prazos, como é, por exemplo, o prazo de oito anos, previsto no artigo 39.º do Código do Imposto do Selo (CIS) e aplicável nas situações seguintes:

- Aquisição de bens tributados pela verba 1.1 da Tabela Geral (Aquisição onerosa ou por doação do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito sobre imóveis, bem como a resolução, invalidade ou extinção, por mútuo consenso, dos respectivos contratos);
- Transmissões gratuitas de bens;
- Entrega de bens a ausente sem liquidação de imposto.



O artigo 35.º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis também estabelece um prazo especial de caducidade ao estipular que “[s]ó pode ser liquidado imposto nos oito anos seguintes à transmissão ou à data em que a isenção ficou sem efeito (...)”.

No próprio artigo 45.º da LGT encontramos a descrição de um conjunto diversificado de situações em que o prazo de caducidade assume a caracterização de prazo especial, e que se traduz no seguinte:

- Erro evidenciado na declaração, 3 anos;
- Direito à dedução ou crédito de imposto, prazo de caducidade igual ao do respectivo exercício do direito;
- Instauração de processo de inquérito criminal, prolongamento do prazo de caducidade até ao arquivamento ou trânsito em julgado do processo penal tributário, acrescido de um ano. Esta situação só ocorre se o acto tributário de liquidação e a investigação criminal se referirem aos mesmos factos.

O prazo do direito à liquidação do tributo pode ser de 12 anos sempre que esteja relacionado com factos conexos com as situações descritas nas alíneas a) e b) do n.º 7 do artigo 45.º da LGT. Ainda está em curso um prazo especial de caducidade, que, até entrada em vigor da reforma do IRC, aprovada pela Lei n.º 83-C/2014, de 31 de Dezembro, constou do n.º 3 do artigo 45.º da LGT e era referente ao direito à dedução de prejuízos. Este prazo de caducidade aplicar-se-á a situações referentes a todos os exercícios até ao ano de 2013, em que tenha havido dedução de prejuízos, sendo aplicável o prazo previsto, para cada exercício, no artigo 52.º do CIRC.

Para determinar a caducidade do direito à liquidação dos tributos é indispensável saber qual é o prazo aplicável, o momento inicial da contagem do prazo, bem como se existem ou não causas de suspensão do prazo de caducidade.

Quanto ao termo inicial do prazo de caducidade, sem prejuízo de alguma especificidade estabelecida no respectivo código de tributação, que a existir prevalece sobre a regra geral, é necessário distinguir os tributos entre impostos de obrigação periódica e de obrigação única. Com efeito, o n.º 4 do artigo 45.º da LGT determina que o início do prazo de caducidade se conta:

- Nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário;



- Nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu.

No entanto, esta regra é excepcionada se o tributo for referente a imposto sobre o valor acrescentado ou a impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que o prazo de caducidade se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.

Quanto às causas de suspensão do prazo de caducidade, é indispensável aplicar as disposições do artigo 46.º da LGT, as quais não esgotam as situações de suspensão, mas identificam as principais causas de suspensão. A suspensão do prazo tem por efeito uma paragem no decurso do prazo, a qual só será retomada quando terminarem os efeitos da suspensão. A causa de suspensão tem, portanto, um termo inicial e um termo final.

De acordo com o artigo 46.º da LGT, o prazo de caducidade suspende-se, nos termos seguintes:

- Com o início do procedimento de inspecção tributária de natureza externa, sendo a suspensão igual à duração efectiva do procedimento de inspecção, desde que esta não ultrapasse seis meses, caso em que a suspensão ficará sem efeito, contando-se o prazo de caducidade desde o seu início;
- Em caso de litígio judicial de cuja resolução dependa a liquidação do tributo, desde o seu início até ao trânsito em julgado da decisão;
- Em caso de benefícios fiscais de natureza contratual, desde o início até à resolução do contrato ou durante o decurso do prazo dos benefícios;
- Em caso de benefícios fiscais de natureza condicionada, desde a apresentação da declaração até ao termo do prazo legal do cumprimento da condição;
- Em caso de o direito à liquidação resultar de reclamação ou impugnação, a partir da sua apresentação até à decisão;
- Com a apresentação do pedido de revisão da matéria colectável, até à notificação da respectiva decisão;
- Em caso de aplicação de sanções da perda de benefícios fiscais de qualquer natureza, desde o início do respectivo procedimento criminal, fiscal ou contra-ordenacional até ao trânsito em julgado da decisão final.



O n.º 5 do artigo 92.º da LGT prevê, outrossim, uma causa de suspensão do prazo de caducidade, nas situações em que, em sede de avaliação indirecta, o procedimento de revisão da matéria tributável, previsto no artigo 91.º da LGT, for decidido por acordo e posteriormente o contribuinte vier a ser condenado, com trânsito em julgado, pela prática de crime de fraude fiscal, considerando-se o prazo de caducidade suspenso no período compreendido entre o acordo e a decisão judicial.

Em matéria de reembolsos de IVA, quando o valor deste, nos termos da norma ínsita no n.º 7 do artigo 22.º do CIVA, determinar a apresentação de garantia e esta não for apresentada nos serviços da AT, a lei prescreve que “[a] não apresentação da garantia, quando solicitada, determina a suspensão do prazo estabelecido no n.º 1 do artigo 45.º da lei geral tributária”. Isto é, suspende-se o prazo geral de caducidade, que actualmente é de 4 anos.

O procedimento de inspecção tributária e aduaneira de natureza interna não produz qualquer efeito sobre os prazos de caducidade.

Em face do descrito pode-se constatar que, quer em relação aos diversos prazos de caducidade aplicáveis em concreto a cada situação tributária, quer em relação às causas de suspensão, bem como ao início da contagem do prazo de caducidade, a lei regulamenta todos os aspectos de forma clara, expressa e objectiva, o que reputamos de essencial, na medida em que estão em causa direitos fundamentais do contribuinte.

Deste modo, com toda a certeza e segurança, quer a Administração Tributária, quer o contribuinte, dispõe de todos os elementos jurídicos necessários para determinar o termo do prazo de caducidade do direito à liquidação dos tributos. Porém, há que realçar que a caducidade não é de conhecimento oficioso, pelo que, perante a ocorrência da caducidade do direito à liquidação do tributo, o contribuinte é que tem o ónus de, através do meio procedimental ou processual idóneo e adequado, invocar o vício de ilegalidade do acto de liquidação ou a inexigibilidade da dívida exequenda.

Assim, sempre que a notificação da liquidação do tributo não for feita no prazo de caducidade ou for feita após o termo do prazo de caducidade, o contribuinte pode através de reclamação graciosa ou de impugnação judicial, invocar a ilegalidade do acto de liquidação, sem prejuízo de, outrossim, poder arguir a ineficácia do acto de liquidação.

Com efeito, se for instaurado o processo de execução fiscal, sem que tenha sido efectuada de forma válida a notificação do acto de liquidação, o sujeito passivo da relação jurídica tributária pode invocar a inexigibilidade da dívida exequenda da



interposição de oposição judicial, com fundamento na norma da alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, invocando a ineficácia do acto de liquidação, que impede que a dívida seja exigível, sendo indiferente, para este efeito, que o acto de liquidação enferme de qualquer vício, inclusivamente o de extemporaneidade da liquidação. Nas situações em que a notificação da liquidação for realizada fora do prazo de caducidade previsto no n.º 1 do artigo 45.º da LGT (ou outro prazo especial que for aplicável), o contribuinte pode opor-se à execução, invocando o fundamento da alínea e) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

Se a liquidação for efectuada fora do prazo de caducidade e, necessariamente, também a respectiva notificação for efectuada fora daquele prazo, mas não tiver ainda sido instaurada a execução fiscal, o contribuinte pode impugnar judicialmente a liquidação, invocando a ilegalidade por força da extemporaneidade daquele acto tributário. Porém, se o não fizer e não pagar a quantia liquidada, não ficará impedido de apresentar oposição judicial, ao abrigo da alínea e) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, em virtude de, além da ilegalidade da liquidação, ocorrer também a sua inexigibilidade por falta de tempestiva da notificação.

A notificação relevante para efeitos de obstar à caducidade do direito de liquidação (natureza receptícia do acto tributário) é a relativa ao contribuinte, o sujeito passivo originário do tributo, e não a dos outros responsáveis solidários ou subsidiários. No que concerne às notificações ou citações dos responsáveis solidários ou subsidiários, não lhes reconhecendo a lei qualquer relevo para efeitos de caducidade, é indiferente que ocorram após o termo desse prazo.

Importa ainda fazer mais uma referência ao n.º 1 do artigo 46.º da LGT, visto que o prazo de caducidade se suspende com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início do procedimento de inspecção externa, cessando esse efeito, com contagem do prazo desde o seu início, se a duração da inspecção ultrapassar o prazo de seis meses, sendo que a acção inspectiva só se pode considerar concluída com a notificação do relatório final, facto que marca o fim do procedimento de inspecção tributária, conforme previsto no n.º 2 do artigo 62.º do RCPITA. A este propósito, importa considerar a jurisprudência firmada no acórdão do STA, tirado no processo n.º 0112/10, datado de 20.10.2010, em que foi referido que “[s]e a acção inspectiva se concluir antes de decorridos aqueles seis meses, o efeito suspensivo do prazo de caducidade mantém-se até à notificação ao contribuinte da conclusão do procedimento inspectivo, pela elaboração do relatório final”.



Em relação às contribuições e quotizações da Segurança Social muito se tem discutido sobre a existência ou não de prazo de caducidade para liquidação destes tributos. A posição da Segurança Social, bem como de alguns autores, era no sentido de que a circunstância do legislador não ter consagrado no Código Contributivo normativos expressos e concretos a regulamentar o instituto da caducidade do direito à liquidação teria, inevitavelmente, de conduzir à conclusão de que às contribuições e quotizações da Segurança Social apenas é aplicável o prazo de prescrição previsto no artigo 187.º do Código Contributivo. A sindicabilidade destas situações levou a que os Tribunais Tributários Superiores (STA e TCA) firmassem jurisprudência sobre esta matéria, a qual decidiu que a liquidação das contribuições e quotizações estão sujeitas ao prazo de caducidade previsto no artigo 45.º da LGT. Neste sentido, veja-se o acórdão do STA, tirado no processo n.º 0220/14, datado de 28.05.2014, no qual se dispõe que “[c]onstitui um verdadeiro acto administrativo declarativo de liquidação de um tributo, sujeito ao regime de caducidade previsto no artigo 45.º da LGT, uma liquidação de contribuições fixada oficiosamente pelo Instituto de Solidariedade e Segurança Social, com base em declarações de remunerações também oficiosamente elaboradas por esta mesma entidade na sequência de acção de fiscalização”.

Embora num domínio diferente, mas que podemos considerar equiparável à caducidade do direito à liquidação dos tributos, é a situação referente à prescrição do procedimento criminal ou do procedimento contra-ordenacional, porquanto, a ocorrência da prescrição destes procedimentos impede a aplicação de qualquer sanção ao infractor. Sem prejuízo das causas de suspensão ou de interrupção, bem como de alguma especificidade prevista na lei, de acordo com a norma do n.º 1 do artigo 21.º ou do n.º 1 do artigo 33.º do RGIT, a prescrição do procedimento criminal ou por contra-ordenação ocorre logo que sobre a data da prática da infracção tributária tiverem decorrido cinco anos.



Prazos de caducidade do direito à liquidação dos tributos		
Tipologia	Prazo	Suspensão
Prazo geral	4 anos	sim
Prazos especiais	3 anos 4 anos 5 anos 8 anos 12 anos	sim
Processo de inquérito criminal	+ 1 ano após o arquivamento do processo penal ou trânsito em julgado da decisão	sim
Causas de suspensão	Art.º 46.º da LGT, n.º 5 do art.º 92.º da LGT e outras situações previstas na lei	
Efeitos do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira		
Acção de inspecção Interna	Não tem qualquer efeito suspensivo sobre o prazo de caducidade	
Acção de inspecção externa	Suspende o prazo de caducidade, desde que o procedimento de inspecção não tenha duração superior a 6 meses	
Procedimento de inspecção tributária com prorrogação nos termos do n.º 3 do art.º 36.º do RCPITA	Não tem qualquer efeito suspensivo do prazo de caducidade	

5.6 DIREITO À REGULARIZAÇÃO DA SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA

O sujeito passivo da relação jurídica tributária, e os demais obrigados tributários, têm o dever, isto é, a obrigação legal, de proceder ao pagamento da prestação tributária – prestação principal – e ao cumprimento das obrigações acessórias, consistindo estas na apresentação de declarações, na exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e na prestação de informações. As obrigações acessórias são as que visam possibilitar o apuramento da situação tributária do contribuinte, apuramento que, sem prejuízo das operações de autoliquidação, retenção na fonte ou pagamentos por conta, é feito pelos serviços da Administração Tributária.



O pagamento da prestação tributária e as obrigações acessórias têm de ser cumpridas nos prazos estabelecidos nos códigos e nas leis tributárias. Os contribuintes, ou as entidades que lhes prestem serviços de consultadoria ou de apoio técnico, têm um especial dever de, em função do seu enquadramento jurídico-tributário, cumprir de forma correcta, adequada e suficiente o acervo das obrigações tributárias a que estão adstritos. Porém, o número de obrigações a cumprir, a complexidade técnica e jurídica das operações, a qualificação dos factos ou a diversidade de situações e a frequência com que as leis tributárias são alteradas, contribuem, e muito, para a falta ou deficiente cumprimento das obrigações tributárias, já para não falar nas variáveis influenciadas pela distração ou mesmo pelo esquecimento. Importa também ter presente que alguns contribuintes ou obrigados tributários não cumprem as obrigações tributárias consciente e deliberadamente.

Independentemente das razões ou da motivação que conduziu ao incumprimento das obrigações tributárias, mesmo que os factos sejam susceptíveis de consubstanciar a prática de um ilícito muito grave, o contribuinte tem sempre o direito de proceder à regularização da situação tributária. Sublinha-se que esta conclusão resulta do normativo do n.º 1 do artigo 58.º do RCPITA que dispõe que “[a] entidade inspeccionada pode, no decurso do procedimento de inspecção, proceder à regularização da sua situação tributária, mesmo quando as infracções tenham sido apuradas no âmbito do mesmo procedimento”, bem como os normativos do artigo 22.º do RGIT, ou outros critérios de determinação da medida da pena, constituem incentivos à regularização da situação tributária.

A regularização da situação tributária, por parte do contribuinte, pode ocorrer como resultado do início do procedimento tributário de inspecção ou, então, por livre e espontânea iniciativa do contribuinte. O contribuinte sabendo ou apercebendo-se que cometeu uma infracção tributária, em virtude de não ter procedido à entrega da prestação tributária nos cofres do Estado ou por não ter cumprido alguma obrigação acessória, pode, a qualquer momento, proceder à regularização da situação tributária, tendo apenas de assumir a responsabilidade decorrente da situação de incumprimento. As situações de incumprimento motivam sempre que a regularização da situação tributária implique o pagamento dos tributos que se mostrem devidos, ainda que, nos termos do n.º 3 do artigo 58.º do RCPITA, a situação tributária se considere regularizada com o cumprimento das obrigações declarativas em falta.

É evidente que, caso a situação de incumprimento tenha subjacente o não pagamento da prestação tributária, o contribuinte vai ter de proceder ao pagamento dos tributos



em falta, embora, para o efeito possa beneficiar das modalidades de pagamento previstas na lei.

Os contribuintes têm o direito de proceder à regularização da situação tributária, não podendo os serviços da Administração Tributária recusar a recepção de qualquer declaração ou a percepção da prestação tributária ou o pagamento de qualquer dívida em fase de cobrança.

Em relação às declarações de rendimentos, a Administração Tributária só poderá recusar receber a declaração tributária caso falte menos de 60 dias para o termo do prazo de caducidade, e a situação for enquadrável no ponto III) da alínea b) do n.º 3 do artigo 59.º do CPPT. No que se refere ao pagamento das dívidas tributárias, importa ter presente que, nos termos do n.º 3 do artigo 40.º da LGT, os contribuintes têm o dever (mas que deverá ser considerado um direito) de indicar os tributos que pretendem pagar, embora, em cada situação concreta, fiquem sujeitos à regras de imputação previstas na lei, sempre que o pagamento não for de valor igual ao montante integral da dívida.

O direito dos contribuintes e dos demais obrigados tributários procederem à regularização da situação tributária reveste a natureza de direito fundamental, porque, caso a regularização da situação tributária não fosse permitida, poderiam estar em causa direitos fundamentais do contribuinte, não só a nível dos direitos tributários, mas, outrossim, a nível dos direitos e garantias no âmbito dos processos sancionatórios (processo de inquérito e processo de contra-ordenação).

Para demonstrar que o legislador considerou a regularização da situação tributária um direito dos contribuintes está a circunstância de, nos termos da alínea n) do n.º 3 do artigo 59.º da LGT, ter sido imposto à Administração Tributária, no âmbito do princípio da colaboração, o dever de efectuar “[a] interpelação ao contribuinte para proceder à regularização da situação tributária (...)”.

Em face do descrito podemos concluir que os contribuintes e demais obrigados tributários têm o direito de proceder à regularização da situação tributária, sempre que se encontrem em situação de incumprimento, por falta de pagamento da prestação tributária ou por falta de cumprimento de alguma obrigação acessória, seja esta declarativa ou de outra natureza, independentemente do momento que pretendam exercer esse direito, ou seja, podem, designadamente, regularizar a situação tributária em alguma das situações seguintes:



- Em qualquer momento posterior ao termo do prazo legal de cumprimento da obrigação tributária, sem prejuízo do prazo de caducidade e de prescrição;
- Antes do início de qualquer acção de controlo ou de inspecção tributária;
- Até ao termo do procedimento de inspecção tributária, devendo fazê-lo, de preferência, até ao termo do prazo para exercício do direito de audição;
- Na pendência de processo penal tributário.

Efectuado o apuramento da situação tributária e liquidados os tributos, incluindo a realização, nos termos da lei, da notificação do acto de liquidação, deve o contribuinte proceder ao pagamento das dívidas tributárias no prazo de pagamento voluntário. Se tal não se verificar, o contribuinte deixa de ter a situação tributária regularizada, importando agora, num outro plano, analisar o que a lei dispõe a este respeito no artigo 177.º-A do CPPT.

É considerado que o contribuinte tem a situação tributária regularizada quando se verificar uma das circunstâncias seguintes:

- Não ser devedor de quaisquer impostos ou outras prestações tributárias e respectivos juros;
- Estar autorizado a efectuar o pagamento da dívida em prestações, desde que exista garantia constituída, nos termos legais, ou tenha sido dispensado de a prestar;
- Tenha pendente meio de contencioso adequado à discussão da legalidade ou da inexigibilidade da dívida exequenda e o processo de execução fiscal tenha garantia constituída, nos termos legais, ou tenha sido isento de a prestar.

Em relação à Segurança Social a situação é análoga, visto que o artigo 208.º do Código Contributivo, sobre a regularização da situação contributiva dispõe que “[c]onsidera-se situação contributiva regularizada a inexistência de dívidas de contribuições, quotizações, juros de mora e de outros valores do contribuinte. Integram, ainda, o conceito de situação contributiva regularizada:

- As situações de dívida, cujo pagamento em prestações tenha sido autorizado e enquanto estiverem a ser cumpridas as condições desta autorização, designadamente o pagamento da primeira prestação e a constituição de garantias, quando aplicável, ainda que o pagamento prestacional tenha sido autorizado a terceiro ou a responsável subsidiário;
- As situações em que o contribuinte tenha reclamado, recorrido, deduzido oposição ou impugnado judicialmente a dívida, desde que tenha sido



prestada garantia idónea, ou dispensada a sua prestação, nos termos legalmente previstos”.

5.7 DIREITO À REDUÇÃO DA COIMA

Sempre que um contribuinte não proceda ao cumprimento de uma obrigação tributária pratica um ilícito fiscal, independentemente, da obrigação tributária consistir na entrega da prestação tributária, na entrega de uma declaração, na exibição de um documento, na prestação de esclarecimentos ou em qualquer outro dever acessório. O ilícito tributário, que, por definição, constitui todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior, pode resultar de uma acção omissiva ou de um comportamento activo que se tenha traduzido no deficiente ou insuficiente cumprimento da obrigação tributária.

As infracções tributárias podem ser detectadas pelos serviços da Administração Tributária no âmbito das suas funções de controlo ou de inspecção tributária, mas, outrossim, podem ser autodenunciadas pelos próprios agentes, ou seja, o contribuinte sabe ou foi informado que praticou um ilícito tributário e pode decidir proceder à regularização da sua situação tributária. A regularização voluntária e espontânea é bem acolhida pelos serviços da Administração Tributária e o contribuinte pode, inclusive, beneficiar do mecanismo do direito à redução da coima.

O direito à redução da coima pode ser caracterizado como uma garantia específica dos contribuintes, cuja regulamentação consta dos artigos 29.º a 31.º do RGIT, mas a sua origem e inspiração remonta aos anos oitenta do século passado quando o legislador, através do Decreto-Lei n.º 249/80, de 24 de Julho, decidiu introduzir no Código de Processo das Contribuições e Impostos um artigo a regulamentar o pagamento da multa, no prazo de 15 dias após o levantamento do auto de notícia, com redução de 25% da multa, era o chamado pagamento espontâneo da multa. Este instituto foi desenvolvido e aprofundado e nos artigos 25.º a 30.º do Código de Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, foi criado o mecanismo do direito à redução da coima, cuja norma da alínea e) do artigo 19.º do CPT identificava como uma garantia dos contribuintes, desde que o pagamento da coima fosse realizado antes da instauração do processo de contra-ordenação.

A configuração do mecanismo do direito à redução da coima integrada nos artigos 29.º a 31.º do RGIT é muito semelhante à que constava nos artigos 25.º a 30.º do CPT,



eventualmente, terá sido melhorada e dotada de maior efectividade, eficiência e praticabilidade, porém, os objectivos e efeitos são exactamente os mesmos.

Todavia, na LGT ou no CPPT não encontramos um dispositivo legal a identificar o direito à redução das coimas como uma garantia dos contribuintes, apenas a norma da alínea n) do n.º 3 do artigo 59.º da LGT impõe à AT o dever de interpelação. Nos termos desta norma a AT deve efectuar “[a] interpelação ao contribuinte para proceder à regularização da situação tributária e ao exercício do direito à redução da coima, quando a administração tributária detecte a prática de uma infracção de natureza não criminal”.

Daquele normativo resulta que, mesmo nas situações em que a AT já detectou a infracção tributária, e desde que os elementos constitutivos desta não sejam qualificados como indiciando a prática de um ilícito tributário de natureza criminal, o contribuinte continua a usufruir da possibilidade de beneficiar do direito à redução da coima. Mas mesmo a limitação atinente aos ilícitos de natureza criminal é algo restrita, porquanto, nos termos da alínea b) do n.º 4 do artigo 105.º do RGIT, ainda que a infracção tributária seja de natureza criminal, desde que o contribuinte tenha cumprido a obrigação de natureza declarativa, ficando em falta o pagamento da prestação tributária, tem o direito a ser notificado para proceder, no prazo de 30 dias, ao pagamento do imposto em falta, dos acréscimos legais e da coima que se mostrar devida. Existe, portanto, aqui uma predominância de fins conexos com a arrecadação das receitas tributárias e de reintegração comportamental, na medida em que, sem o deixar de sancionar, é dada ao contribuinte a possibilidade de regularizar na plenitude a sua situação tributária.

Sem prejuízo dos requisitos que têm de ser observados para funcionamento do mecanismo do direito à redução da coima, podemos afirmar que este mecanismo é, inquestionavelmente, uma garantia dos contribuintes.

Constituem condição de redução da coima, nos termos do artigo 29.º do RGIT, que o pagamento da coima seja solicitado ou requerido nas circunstâncias seguintes:

- Nos 30 dias posteriores ao da prática da infracção tributária e não tiver sido levantado auto de notícia, recebida participação ou denúncia ou iniciado procedimento de inspecção tributária. Neste caso, a coima é reduzida para 12,5 % do montante mínimo legal;



- Depois do prazo referido no ponto anterior, sem que tenha sido levantado auto de notícia, recebida participação ou iniciado procedimento de inspecção tributária. A coima é reduzida para 25 % do montante mínimo legal;
- Ser o pedido de pagamento apresentado até ao termo do procedimento de inspecção tributária e a infracção ter sido praticada por acção meramente negligente. Neste caso, a coima é reduzida para 75% do montante mínimo legal.

No âmbito deste quadro legal, não pode ser recusado ao contribuinte o direito de usufruir do mecanismo do direito à redução da coima, devendo, no entanto, para que este direito se torne efectivo e definitivo, de proceder ao pagamento da coima no prazo de 15 a contar da regularização da situação tributária ou da notificação feita pelos serviços da Administração Tributária, conforme previsto no n.º 1 do artigo 30.º do RGIT. A falta de pagamento da coima neste prazo implica a perda do direito à redução da coima e a imediata instauração do processo de contra-ordenação. No n.º 3 do artigo 30.º do RGIT, o legislador especifica que “[e]ntende-se por regularização da situação tributária, para efeitos deste artigo, o cumprimento das obrigações tributárias que deram origem à infracção”.

Para determinar o valor da coima a pagar, que, nos termos do n.º 3 do artigo 26.º do RGIT, em qualquer uma das situações não pode ser inferior a € 30, sempre que a infracção não consista em falta de pagamento ou entrega da prestação tributária, o mínimo legal a considerar é o cominado, em abstracto, na moldura sancionatória de cada tipo legal de contra-ordenação, sem prejuízo da aplicação do n.º 4 do artigo 26.º do RGIT quando o agente do ilícito tiver sido uma pessoa colectiva, sociedade ou outra entidade fiscalmente equiparada.

Quando a infracção tributária consistir na falta de pagamento ou entrega da prestação tributária, o mínimo legal para aplicação dos valores percentuais previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RGIT é determinado com base na norma do n.º 1 do artigo 31.º do RGIT, ou seja, o mínimo legal é apurado através da aplicação de 5% ou 10% ao valor da prestação em falta, consoante se trate de pessoa singular ou pessoa colectiva. Subsequentemente, a coima é quantificada através da aplicação de 12,5% ou 25% ao valor que tiver resultado da operação anterior (apuramento do mínimo legal). Na situação da alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RGIT, o mínimo legal para aplicação dos 75% é determinado com base no n.º 2 do artigo 114.º do RGIT.

Importa, ainda, referir que, em regra, para efeitos de pagamento da coima nos termos da alínea a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RGIT não é necessário apresentar qualquer



requerimento nos serviços da Administração Tributária, visto que a norma do n.º 4 do artigo 30.º do RGIT estabelece que “[s]empre que nos casos das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º a regularização da situação tributária do agente não dependa de tributo a liquidar pelos serviços, vale como pedido de redução a entrega da prestação tributária ou do documento ou declaração em falta”. Em relação ao pagamento da coima nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RGIT, isto é, nas situações em que já teve início uma acção de inspecção tributária, o contribuinte tem de apresentar um requerimento no serviço de finanças da área do seu domicílio fiscal e, nos termos do n.º 3 do artigo 29.º do RGIT, deve informar o inspector tributário, de preferência, até ao termo do prazo para o exercício do direito de audição que fez o pedido de redução da coima, para que aquele em vez de levantar o auto de notícia proceda à elaboração de um relatório sucinto dos factos constitutivos dos ilícitos tributários identificados na acção de inspecção tributária. Este relatório sucinto é enviado para o serviço de finanças a fim de ser quantificada a coima a pagar nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RGIT.

O funcionamento do direito à redução da coima é relativamente simples e reveste-se de grande importância para o contribuinte, na medida em que permite a regularização da situação tributária e sancionatória através do pagamento de uma coima com um valor mais acessível ou económico, mas este instituto também é relevante para a Administração Tributária, porquanto representa e encerra um forte incentivo à reposição da regularidade da situação tributária.

É, portanto, importante sublinhar que o mecanismo do direito á redução da coima é um direito dos contribuintes e que, desde que estejam verificados os requisitos legais, a sua aplicação não pode ser postergada por qualquer órgão da Administração Tributária.



Direito à Redução da Coima			
Tipologia	Pedido	Coima reduzida	Base legal
Falta de entrega de declaração de rendimentos ou outro tipo de declaração ou falta de entrega ou pagamento de prestação tributária	Nos 30 dias após a prática da infracção	12,5% do mínimo legal	al. a) do n.º 1 do art.º 29.º do RGIT
	Após 30 dias e até à prescrição do procedimento, desde que a AT não identifique a prática da infracção	25% do mínimo legal	al. b) do n.º 1 do art.º 29.º do RGIT
	Após o início da acção de inspecção, desde que o pedido seja feito até ao termo do prazo para o exercício do direito de audição	75% do mínimo legal	al. c) do n.º 1 do art.º 29.º do RGIT
Pagamento da coima	Aquando da regularização da situação tributária no prazo de 15 dias após notificação realizada pela AT. A falta de pagamento naquele prazo implica a perda do direito à redução da coima – n.º 2 do art.º 29.º do RGIT.		
Regularização tributária	Cumprimento das obrigações tributárias que deram origem à infracção – n.º 3 do art.º 30.º do RGIT.		
Formulação de requerimento pelo contribuinte	al. a) e b) do n.º 1 do art.º 29.º do RGIT	Não carece de requerimento	
	al. c) do n.º 1 do art.º 29.º do RGIT	Implica formulação de requerimento e comunicação ao inspector tributário	



5.8 DIREITO À SUSPENSÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

A relação jurídica tributária constitui-se com o facto tributário. Da constituição desta relação nasce a obrigação de imposto que uma vez liquidado tem de ser validamente notificado ao sujeito passivo da relação jurídica tributária no prazo de caducidade, para que este proceda ao pagamento do tributo. Terminado o prazo de pagamento voluntário – em regra, 30 dias, conforme decorre do n.º 2 do art.º 85.º do CPPT – sem que o pagamento se mostre realizado será extraída pelos serviços competentes da Administração Tributária certidão de dívida com base nos elementos que tiverem ao seu dispor. Sem prejuízo das adaptações específicas, em face da natureza de cada dívida, na certidão de dívida devem constar os elementos referidos no n.º 2 do artigo 88.º e no artigo 163.º do CPPT. Em abstracto, a certidão de dívida, que consubstancia o título executivo que permite instaurar o processo de execução fiscal, pode ser extraída no dia seguinte ao termo do prazo de pagamento voluntário da dívida tributária.

Tendo presente que os n.ºs 2 e 3 do artigo 36.º da LGT são peremptórios ao estabelecer que os elementos essenciais da relação jurídica tributária não podem ser alterados por vontade das partes e que a AT não pode conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias, salvo nos casos expressamente previstos na lei, requisitos que são reafirmados pelo n.º 3 do artigo 85.º do CPPT, e resultando dos n.ºs 2 e 3 do artigo 30.º da LGT a indisponibilidade dos créditos tributários, há que concluir que a suspensão do processo de execução fiscal só pode ocorrer nos casos expressamente previstos na lei. Porém, importa, desde já, sublinhar que, uma vez verificados os requisitos para o efeito, a suspensão do processo de execução fiscal é um direito dos contribuintes, fundamental para garantir a tutela plena e efectiva dos seus interesses legalmente protegidos.

Da articulação das normas do n.º 1 do artigo 52.º da LGT e do n.º 1 do artigo 169.º do CPPT resulta que “[a] execução fica suspensa até à decisão do pleito em caso de reclamação graciosa, impugnação judicial ou recurso judicial que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda, bem como durante os procedimentos de resolução de diferendos no quadro da Convenção de Arbitragem n.º 90/436/CEE, de 23 de Julho, desde que tenha sido constituída garantia nos termos do artigo 195.º ou prestada nos termos do artigo 199.º ou a penhora garantida a totalidade da quantia exequenda e do acrescido, o que será informado no processo pelo funcionário competente”. Ou seja, a suspensão da execução fiscal depende da prestação de garantia idónea. Sobre a idoneidade da garantia deve ser analisada a jurisprudência firmada no acórdão do STA, tirado no processo n.º 0693/15, datado de 01.07.2015, que afirmou que “[o] n.º 2



do artigo 199.º do CPPT confere à administração uma certa margem de discricionariedade para decidir, em função de cada caso concreto, se a garantia prestada é ou não «idónea» para assegurar a cobrança efectiva da dívida exequenda, sendo que, para efeito do disposto no dito normativo, bem como no artigo 169.º do CPPT, garantia idónea será aquela que é adequada para o fim em vista, ou seja, assegurar o pagamento da totalidade do crédito exequendo e dos acréscimos legais”. Nos termos do n.º 1 do artigo 199.º do CPPT, a garantia idónea poderá configurar a forma de garantia bancária, caução, seguro-caução ou qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente, o qual pode, de entre outros, ser a penhora de bens, o penhor ou a hipoteca.

A extensão da garantia a prestar pelo contribuinte, no caso executado no processo de execução fiscal, tem de abranger o valor da dívida exequenda, juros de mora contados até ao termo do prazo de pagamento voluntário ou até à data do pedido, quando posterior, com o limite de cinco anos, e custas na totalidade, acrescida de 25 % da soma daqueles valores. Se o contribuinte apresentar a garantia no prazo para a oposição judicial, o valor da garantia a prestar será igual ao valor indicado na citação feita ao executado.

Se o contribuinte não dispuser de meios económicos para prestar garantia pode requerer, nos termos do artigo 170.º do CPPT, a dispensa ou isenção de garantia, invocando e provando os pressupostos legais da respectiva isenção.

O n.º 4 do artigo 52.º da LGT estabelece que “[a] administração tributária pode, a requerimento do executado, isentá-lo da prestação de garantia nos casos de a sua prestação lhe causar prejuízo irreparável ou manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, desde que em qualquer dos casos a insuficiência ou inexistência de bens não seja da responsabilidade do executado”.

A competência para decidir sobre a isenção de prestação de garantia é do órgão da execução fiscal, excepto quando o valor da dívida exequenda for superior a 500 unidades de conta⁵, caso em que essa competência é do órgão periférico regional. Também, nesta matéria, a Administração Tributária beneficia de uma certa margem de discricionariedade para decidir, em função de cada caso concreto, se dispensa ou não o executado de prestar garantia. Todavia, as decisões de indeferimento da dispensa de garantia proferidas pelos órgãos da AT têm de ser devidamente fundamentadas, com as razões de facto e de direito, e notificadas ao requerente. As decisões de

⁵ O valor da unidade de conta (UC) é de € 102.



indeferimento podem ser sindicadas através da apresentação da reclamação prevista no artigo 276.º do CPPT, no prazo de 10 dias, a contar da notificação e com o fundamento previsto na alínea d) do n.º 3 do artigo 278.º do CPPT.

A tutela plena e efectiva dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, consagrada nos artigos 20.º e 268.º da CRP e no artigo 9.º da LGT, impõe que os contribuintes possam usufruir, de forma total e plena, dos prazos previstos na lei para accionar os meios impugnatórios para sindicar a legalidade dos actos ou decisões em matéria tributária ou a inexigibilidade da dívida exequenda. A actual celeridade de instauração e tramitação dos processos de execução fiscal é, de forma genérica e objectiva, incompatível com o regular e normal decurso dos prazos para reclamar ou impugnar o acto de liquidação que motivou a instauração do processo de execução fiscal. Por esta razão, o legislador, no sentido de assegurar os direitos e garantias dos contribuintes, consagrou no n.º 2 do artigo 169.º do CPPT um mecanismo fundamental para a tutela das garantias dos contribuintes, determinando que “[a] execução fica igualmente suspensa, desde que, após o termo do prazo de pagamento voluntário, seja prestada garantia antes da apresentação do meio gracioso ou judicial correspondente, acompanhada de requerimento em que conste a natureza da dívida, o período a que respeita e a entidade que praticou o acto, bem como a indicação da intenção de apresentar meio gracioso ou judicial para discussão da legalidade ou da exigibilidade da dívida exequenda”. Desta forma, são assegurados de forma equitativa e equilibrada os interesses do credor tributário e do devedor. Findo o prazo legal para apresentação do meio impugnatório sem que tal tenha acontecido o órgão da execução fiscal pode, então, proceder à execução da garantia.

Sempre que o contribuinte proceda à apresentação de reclamação graciosa, de impugnação judicial ou de oposição judicial, e desde que a garantia prestada seja idónea e suficiente, a execução fiscal tem de ser suspensa até à decisão do pleito, ou seja, até que a decisão seja definitiva ou transite em julgado. Situação idêntica ocorre nos casos em que seja autorizada a dispensa de prestação de garantia. Todavia, neste caso e visto que a isenção apenas é válida pelo período de um ano, o contribuinte deve observar o disposto nos n.ºs 4 e 5 do artigo 52.º da LGT e renovar o pedido de isenção, sob pena de ser levantada a suspensão da execução fiscal.

A execução fiscal ainda tem de ficar suspensa quando, a requerimento do executado, for autorizado, nos termos do artigo 196.º do CPPT, o pagamento da dívida exequenda em prestações mensais e o contribuinte tenha procedido à prestação de garantia idónea ou tenha logrado obter autorização de isenção de garantia. No



pagamento em prestações a dispensa de garantia não está sujeita a caducidade, ficando, no entanto, sem efeito, se o contribuinte entrar em situação de incumprimento do regime prestacional e o processo de execução fiscal, nos termos do n.º 6 do artigo 189.º do CPPT, tiver de prosseguir a sua normal tramitação.

Sublinha-se ainda que compete ao contribuinte informar o órgão da execução fiscal que estão criadas as condições para que o processo de execução fique suspenso, uma vez que a norma do n.º 9 do artigo 169.º do CPPT determina que “[o] executado que não der conhecimento da existência de processo que justifique a suspensão da execução responderá pelas custas relativas ao processado posterior à penhora”.

Independentemente do quadro legal ser rigoroso e exigente, e de alguns ónus de natureza formal e processual impenderem sobre o executado, é inquestionável que a suspensão do processo de execução fiscal pode ser configurada como um direito dos contribuintes legalmente consagrado no ordenamento jurídico tributário.

Suspensão do Processo de Execução Fiscal		
Motivação	Garantia Idónea	Validade
Reclamação graciosa Recurso Hierárquico Impugnação judicial Oposição judicial Pagamento em prestações	Garantia bancária Caução, Seguro-caução Penhor Hipoteca Penhora de bens	- Até à decisão do pleito com decisão definitiva ou com trânsito em julgado - Pagamento integral das prestações
Contencioso Tributário	Dispensa de garantia	Sujeita a prazo de caducidade. Carece de renovação do pedido
Pagamento em prestações		Sem caducidade

5.9 DIREITO À CADUCIDADE DA GARANTIA

O sujeito passivo da relação jurídica tributária, ou outro obrigado tributário a quem seja imputada a responsabilidade tributária, tem o direito de impugnar, por via judicial ou por via contenciosa, o acto de liquidação para sindicar a sua legalidade ou de interpor oposição judicial para questionar a exigibilidade da dívida exequenda.



Estes direitos processuais do contribuinte têm de ser accionados nos prazos previstos no CPPT, os quais não coincidem com o prazo de pagamento voluntário do tributo. Aliás, alguns dos prazos só têm o seu termo inicial após o termo do prazo de pagamento voluntário. Daqui decorre que, não obstante o contribuinte ter o direito de reclamar, de recorrer ou de impugnar, não sendo realizado o pagamento voluntário do tributo inicia-se a fase de cobrança coerciva, por via da instauração do processo de execução fiscal, cuja tramitação é rigorosa e apenas pode ser suspenso nos casos expressamente previstos na lei – n.º 3 do artigo 36.º da LGT e n.º 3 do artigo 85.º do CPPT.

Em consequência, a reclamação graciosa, a impugnação judicial ou a oposição judicial só têm efeito suspensivo da execução fiscal nas condições previstas no CPPT, e que obrigam o contribuinte a prestar garantia idónea ou a obter a dispensa de garantia. Se o contribuinte não reunir os requisitos legais, isto é, se a sua condição económica ou patrimonial não lhe permitirem invocar e provar os pressupostos estabelecidos no n.º 4 do artigo 52.º da LGT, para obter a suspensão do processo de execução fiscal tem, necessariamente, de proceder à constituição de garantia idónea, nos termos dos artigos 169.º e 199.º do CPPT.

No entanto, há que ter em consideração que o ordenamento jurídico tributário, no artigo 183.º-A do CPPT, integra o instituto da caducidade da garantia. Através deste instituto o legislador pretendeu criar uma situação de equilíbrio entre os direitos dos contribuintes e os deveres da Administração Tributária. Com, efeito, a reclamação graciosa é uma forma de procedimento tributário, pelo que, nos termos do n.º 1 do artigo 57.º da LGT, deve estar decidida no prazo de quatro meses a contar da entrada da respectiva petição no serviço competente da Administração Tributária. O contribuinte, nos termos da lei, tem direito a obter uma decisão expressa no prazo de quatro meses, sendo dever da Administração Tributária concluir o procedimento tributário nesse prazo. No entanto, sendo conhecedor da realidade, o legislador admitiu que, em muitas situações e por motivos diversos, aquele prazo (ou dever) não possa ser objectivamente cumprido, razão pela qual estipulou no artigo 183.º-A do CPPT que a caducidade apenas ocorre um ano a contar da interposição da reclamação graciosa. Pode-se, então, referir que com o instituto da caducidade da garantia foi intenção do legislador introduzir mecanismos catalisadores da celeridade e eficiência da Administração Tributária. Uma aproximação a esta linha de raciocínio podemos encontrá-la no acórdão do STA, tirado no processo n.º 0274/15, datado de 08.04.2015, no qual se refere que “[a] razão de ser da caducidade da garantia não se prende com qualquer circunstancialismo inerente à relação fundamental entre o



ordenante e o beneficiário, antes está intimamente ligada a razões de eficiência da Administração Tributária e de segurança jurídica, ocorrendo, por isso, *ope legis*".

O instituto da caducidade da garantia foi introduzido no nosso ordenamento jurídico tributário com o aditamento ao CPPT do artigo 183.º-A, através da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho. No início a caducidade da garantia era extensiva à reclamação graciosa e ao processo judicial tributário (impugnação, recurso e oposição judicial). As dificuldades que se registaram, designadamente, a dificuldade da Administração Tributária controlar ou influenciar os tempos de conclusão dos processos judiciais, conduziu a que o artigo 183.º-A do CPPT fosse revogado pela Lei n.º 53-A/2006, de 31 de Dezembro.

O instituto da caducidade foi reintroduzido no ordenamento jurídico tributário, através da Lei n.º 40/2008, de 11 de Agosto, com a repristinação do artigo 183.º-A do CPPT, mas com uma redacção substancialmente diferente da inicial, razão pela qual a caducidade da garantia agora é só aplicável à reclamação graciosa, ou seja, a garantia prestada para suspender o processo de execução fiscal caduca se a reclamação graciosa não estiver decidida no prazo de um ano a contar da data da sua interposição, salvo se o atraso na decisão for imputável ao contribuinte, por falta de colaboração na apresentação de documento ou prestação de esclarecimento.

Registado o decurso do tempo, cabe ao órgão com competência para decidir a reclamação graciosa, mediante requerimento do interessado, declarar a caducidade da garantia, devendo a decisão ser proferida no prazo de 30 dias, constituindo-se, no termo deste prazo, na ausência de decisão expressa, o deferimento tácito.

Em caso de deferimento expresso ou tácito, o órgão da execução fiscal tem de promover, no prazo de cinco dias, o cancelamento da garantia, determinando a efectivação das diligências necessárias, mantendo-se o processo de execução fiscal suspenso até à decisão do pleito. A caducidade da garantia, tem por consequência, que o credor tributário perde a garantia de cobrança dos seus créditos, mas o devedor (o contribuinte) continua a beneficiar da suspensão do processo de execução, ainda que, sendo-lhe desfavorável a decisão da reclamação graciosa, o contribuinte continue a suscitar a apreciação da legalidade do acto de liquidação através da apresentação de recurso hierárquico ou de impugnação judicial. Neste sentido, podemos analisar a jurisprudência do STA, firmada no acórdão do STA, extraído no processo n.º 01718/13, datado de 26.02.2014, no qual se refere que "[t]endo sido atribuído efeito suspensivo à reclamação graciosa, em razão da prestação de garantia, esse efeito mantém-se, ainda que tenha sido declarada a caducidade da garantia por



inobservância do prazo de decisão da reclamação graciosa, se for apresentada impugnação judicial na sequência do indeferimento daquela reclamação. É que, nos termos do disposto no artigo 169.º, n.º 1, do CPPT, a execução fiscal fica suspensa até à decisão do pleito, sendo que, em relação à reclamação graciosa, a decisão do pleito só ocorrerá quando se formar o caso decidido ou caso resolvido, quando a liquidação se puder considerar estabilizada na ordem jurídica, por a decisão da reclamação graciosa já não ser susceptível de impugnação administrativa (recurso hierárquico) ou contenciosa (impugnação judicial) com fundamento em vícios geradores de anulabilidade”.

Não obstante a caducidade da garantia, quando existir uma decisão definitiva do pleito, seja esta proferida na reclamação graciosa ou em processo apresentado subsequentemente (recurso hierárquico ou impugnação judicial) e for reconhecido que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo, o contribuinte tem direito à percepção da indemnização prevista no artigo 53.º da LGT, a qual deve invocar, mediante requerimento, nos termos previstos no artigo 171.º do CPPT, tendo esta indemnização por finalidade ressarcir o contribuinte dos encargos que teve de suportar com a prestação da garantia.

A caducidade da garantia ocorre em virtude da ineficácia dos serviços da Administração Tributária – ausência de decisão na reclamação no prazo de um ano – constituindo, assim, o instituto da caducidade da garantia uma penalização da inércia ou inoperância da Administração Tributária e, concomitantemente, uma garantia de observância dos direitos dos contribuintes, designadamente, em relação ao direito a obter uma decisão da Administração Tributária no procedimento tributário. A caducidade da garantia contribuiu para reforçar as garantias dos contribuintes, sendo a declaração de caducidade da garantia um direito objectivo dos contribuintes, visto que o decurso do prazo previsto no n.º 3 do artigo 183.º-A do CPPT – 30 dias – conduz à formação do acto tácito de deferimento.

5.10 DIREITO À EXECUÇÃO DAS DECISÕES

A tutela plena e efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, o acesso e a celeridade da justiça tributária implicam que o direito de impugnar ou de recorrer permita obter, em prazo razoável, uma decisão que aprecie, com força de decisão definitiva ou de caso julgado, a pretensão deduzida, nos termos da lei, perante os órgãos competentes e a possibilidade da sua execução. Este



postulado decorre do artigo 97.º da LGT e. encerra três dimensões que podemos enunciar dizendo que o acesso à justiça tributária implica o direito de:

- Accionar o meio processual adequado e idóneo para fazer valer o direito ou interesse legal;
- Obter em prazo razoável uma decisão;
- Obter a execução da decisão.

Os meios procedimentais e processuais estão elencados, respectivamente, no artigo 54.º e no artigo 101.º da LGT. Em relação ao procedimento tributário, o legislador fixou, de forma peremptória, no n.º 1 do artigo 57.º da LGT o prazo de quatro meses para a sua conclusão, determinando que, em caso de ausência de decisão, o contribuinte pode presumir o indeferimento tácito para efeitos de recurso hierárquico, acção administrativa ou impugnação judicial. A formação do acto de indeferimento tácito não implica a execução de qualquer decisão, uma vez que esta é de sentido negativo aos interesses do contribuinte, mas permite a este accionar os meios de defesa adequados à tutela dos seus direitos e interesses legalmente protegidos.

No que toca ao processo judicial tributário, o legislador não fixou na lei, de forma incisiva, um prazo para a conclusão do processo, apenas estabeleceu no n.º 2 do artigo 96.º do CPPT que, para cumprir em tempo útil a função que lhe é cometida, o processo judicial tributário não deve ter duração acumulada superior a dois anos contados entre a data da respectiva instauração e a da decisão proferida em 1.ª instância que lhe ponha termo.

Se é verdade que a maioria das decisões da Administração Tributária no procedimento tributário já são decididas dentro do prazo de quatro meses fixado no n.º 1 do artigo 57.º da LGT, em relação ao processo judicial tributário a maioria das decisões não são proferidas dentro dos dois anos enunciados no n.º 2 do artigo 96.º do CPPT, o que deixa antever o congestionamento e a gravidade da situação em que se encontram os tribunais tributários de 1.ª instância.

Quando a decisão for favorável ao sujeito passivo da relação jurídica tributária, seja esta em reclamações ou recursos administrativos ou em processo judicial, nos termos do artigo 100.º da LGT, a Administração Tributária está obrigada, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei. A execução das sentenças dos tribunais tributários segue o regime previsto para a execução das sentenças dos tribunais administrativos, ou seja, deve



ser observada a regulamentação inserta nos artigos 173.º a 179.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA)⁶.

A execução das sentenças deve ocorrer no prazo da sua execução espontânea, o qual é de três meses se a sentença apenas implicar a anulação do acto tributário e esta não implicar a restituição de tributo ou a extinção, total ou parcial, do processo de execução fiscal. Em regra, a anulação do acto tributário implica a restituição de tributo, ainda que o acto seja materializado através da anulação da dívida que está a ser exigida na execução fiscal, pelo que o prazo regra de execução das sentenças dos Tribunais Tributários é o que consta no n.º 3 do artigo 175.º do CPTA que estabelece que “[s]em prejuízo do disposto no artigo 177.º, quando a execução da sentença consista no pagamento de uma quantia pecuniária, não é invocável a existência de causa legítima de inexecução e o pagamento deve ser realizado no prazo procedimental de 30 dias”. Por sua vez, o n.º 2 do artigo 102.º da LGT determina que são devidos juros de mora a partir do termo do prazo da sua execução espontânea, se a sentença implicar a restituição de tributo já pago.

Nesta medida, transitada em julgado⁷ a sentença, a sua execução deve ocorrer no prazo de 30 dias a partir daquele momento, pelo que, caso o tributo já se encontrasse pago, a Administração Tributária deve, naquele prazo de 30 dias, promover a anulação da liquidação com a inerente restituição ao contribuinte do valor anulado e o pagamento de juros indemnizatórios, se for o caso. Se o prazo de execução espontânea não for observado, então, neste caso, a Administração Tributária terá de pagar ao contribuinte o tributo anulado, juros indemnizatórios até ao termo do prazo de execução espontânea, se estes forem devidos nos termos do artigo 43.º da LGT, e juros de mora a partir do termo do prazo de execução espontânea até ao processamento da nota de crédito, não podendo haver sobreposição de juros indemnizatórios e de juros de mora em relação ao mesmo segmento temporal.

A propósito da execução das sentenças dos Tribunais Tributários importa atentar no acórdão do STA, tirado no processo n.º 01015/11, datado de 09.05.2012. em que se refere que “[a] obrigação da Administração Tributária de executar os julgados surge imediatamente com o trânsito em julgado da decisão judicial e não com a remessa, a requerimento do contribuinte, do processo para o serviço competente para a execução, sem prejuízo de ao mesmo ser concedida, no prazo de oito dias, a faculdade de requerer a remessa dos autos ao serviço de finanças competente no

⁶ O CPTA foi alterado e republicado pelo Decreto-Lei n.º 214-G/2015, de 2 de Outubro.

⁷ Nos termos do artigo 628.º do CPC, a decisão considera-se transitada em julgado logo que não seja susceptível de recurso ou de reclamação.



prazo de oito dias após o trânsito da decisão (artigo 146.º, n.º 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário)”. Com efeito, a Administração Tributária, tendo por base os normativos do n.º 2 do artigo 33.º e do n.º 2 do artigo 146.º do CPPT, tem insistido no sentido de que o prazo de execução espontânea só se conta a partir do envio do processo ao órgão da AT competente para a execução da decisão. Porém, acontece que, na maioria dos casos, a execução da decisão não implica o envio de qualquer processo, mas sim e apenas a notificação da sentença/acórdão, razão pela qual a corrente maioritária da jurisprudência é a que pugna no sentido firmado no acórdão do STA, tirado no processo n.º 01528/13, datado de 12.02.2014, que estabelece que “[o] dever de cumprir espontaneamente o julgado tributário surge com o trânsito em julgado deste e não com a remessa do processo ao órgão competente para a execução. O interessado dispõe de mera faculdade, que não do dever, de requerer a remessa dos autos ao órgão da administração competente para a execução da decisão judicial tributária. Se o facto de não ter em seu poder o processo físico dificulta o cumprimento por parte da Administração Tributária do seu dever de cumprir o julgado, caberá ao Representante da Fazenda Pública procurar superar essa dificuldade (artigo 15.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2 do CPPT), designadamente requerendo ao Tribunal a devolução do processo ao órgão competente para a execução ou solicitando os elementos tidos como necessários para cabal cumprimento do julgado”.

Em face do explanado temos de concluir que é um direito dos contribuintes que as decisões judiciais sejam executadas no prazo de 30 dias a contar do trânsito em julgado da decisão e, em relação ao procedimento tributário, à luz do disposto no artigo 100.º da LGT, e seguindo de perto a vontade e o espírito do legislador expressos na alínea b) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT, é fundamental concluir que a execução das decisões dos órgãos da Administração Tributária também não deve ultrapassar o prazo de 30 dias.

Quando a execução das decisões não ocorrer nos prazos fixados na lei, os contribuintes não devem deixar de invocar os seus direitos e garantias consagradas, quer na lei, quer na CRP, e fazer observar e cumprir os seus direitos e interesses legalmente protegidos, designadamente, no tocante ao processo judicial, accionando a acção de execução de julgados prevista no n.º 1 do artigo 146.º do CPPT e nos artigos 173.º a 179.º do CPTA. Em relação às decisões proferidas no procedimento tributário, os contribuintes devem lançar mão à intimação para um comportamento prevista no artigo 147.º do CPPT.



5.11 DIREITO A JUROS INDEMNIZATÓRIOS E MORATÓRIOS

Os juros indemnizatórios são juros que a Administração Tributária tem de pagar ao contribuinte sempre que se demonstre que houve pagamento, total ou parcial, de tributo em excesso ou quando a Administração Tributária não proceda ao reembolso de tributo no prazo legalmente fixado.

Os artigo 43.º da LGT estabelece que “[s]ão devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”.

Em relação ao conceito de “erro imputável aos serviços”, o legislador esclareceu no n.º 2 do artigo 43.º da LGT que se deve considerar haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da Administração Tributária. Sublinha-se que orientações genéricas são as instruções de preenchimento das declarações de modelo oficial, bem como as instruções administrativas divulgadas através de circulares ou de ofícios-circulados publicados no Portal das Finanças. O artigo 68.º-A da LGT estabelece que a AT está vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza, independentemente da sua forma de comunicação, visando aquelas a uniformização da interpretação e da aplicação das normas tributárias pelos serviços da Administração Tributária. Não são invocáveis retroactivamente perante os contribuintes que tenham agido com base numa interpretação plausível e de boa-fé da lei as orientações genéricas que ainda não estavam em vigor no momento do facto tributário.

A propósito do conceito de “erro imputável aos serviços” é relevante atentar na jurisprudência firmada no acórdão do STA, tirado no processo n.º 0245/13, datado de 22.05.2013, no qual se estabeleceu que “[a] anulação de um acto de liquidação baseada na violação do princípio da participação, por a AT não ter levado em conta os elementos novos fornecidos pela contribuinte em sede do exercício do direito de audição, não implica a existência de qualquer erro sobre os pressupostos de facto ou de direito do acto de liquidação, pelo que não existe o direito de juros indemnizatórios a favor do contribuinte, previsto naquele n.º 1 do artigo 43.º da LGT. Isto, sem prejuízo de o contribuinte poder pedir a indemnização a que se julgue com direito, o que lhe é



assegurado, não só pela Constituição (artigo 22.º), como pela lei ordinária (Lei n.º 67/2007, de 31 de Dezembro), mas em processo próprio”.

Sobre a natureza do erro previsto no artigo 43.º da LGT, muito se tem questionado se apenas está em causa o erro sobre os pressupostos de facto ou se aquele também abrange a matéria de direito. A linha maioritária defendia a restrição daquele erro imputável aos serviços aos pressupostos de facto, porém, a jurisprudência mais recente não acolhe aquele entendimento e integra no conceito de “erro imputável aos serviços” ambos os erros. Vejamos neste sentido o acórdão do STA, extraído no processo n.º 0537/14, datado de 11.03.2015, em que se afirma que “[o] direito a juros indemnizatórios previsto no n.º 1 do artigo 43.º da Lei Geral Tributária pressupõe que no processo se determine que na liquidação “houve erro imputável aos serviços”, entendido este como o “erro sobre os pressupostos de facto ou de direito imputável à Administração Fiscal”. A anulação de um acto de liquidação com o fundamento de que a AT não demonstrou a verificação dos pressupostos para o recurso à tributação por métodos indirectos de que se socorreu (vício de violação de lei por erro nos pressupostos) é de considerar como erro imputável aos serviços, erro que, porque levou a uma ilegal definição da relação jurídica tributária do contribuinte e da qual terá resultado o pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido à luz das normas fiscais substantivas, justifica a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios”.

Outras situações que impõem o pagamento de juros indemnizatórios ao contribuinte são as seguintes:

- Não ser cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos;
- Em caso de anulação do acto tributário por iniciativa da Administração Tributária, a partir do 30.º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito;
- Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à Administração Tributária.

Em relação a esta última situação, que corresponde à previsão da alínea c) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT, importa sublinhar que ela abrange as situações em que o erro na liquidação do tributo não é imputável aos serviços, visto que este é regulado pelo normativo do n.º 1 do artigo 43.º da LGT. Portanto, aquela situação refere-se às situações em que, embora o erro na liquidação possa ser da responsabilidade do contribuinte, a AT demora mais de um ano a efectuar a revisão do acto tributário,



podendo esta ter lugar no pedido de revisão do artigo 78.º da LGT ou em sede de reclamação graciosa. Nesta medida, sendo inequívoco que a liquidação do imposto não é consequência de erro imputável aos serviços da AT, esta só se constitui na obrigação de pagar juros indemnizatórios decorrido que for um ano após a apresentação da reclamação graciosa sem que esta tiver sido decidida, a menos que o atraso na decisão não seja imputável à AT – artigo 43.º, n.º 1, alínea c), da LGT.

O atraso não será imputável à AT, por exemplo, sempre que o contribuinte tiver sido notificado pelos serviços da AT no sentido de proceder à apresentação de algum documento ou para prestar algum esclarecimento relevante para a instrução e decisão do procedimento tributário, e não tenha procedido em conformidade. Em situações deste tipo, em que se verifica o incumprimento dos deveres de cooperação por parte do contribuinte, desde que previamente o notifique dos efeitos da falta de cooperação, em face dos normativos do artigo 53.º do CPPT, a AT pode, se assim o entender, proceder ao arquivamento de procedimento da iniciativa do contribuinte se o procedimento por motivo a este imputável ficar parado por período superior a noventa dias.

Quanto à alínea b) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT, dever-se-ão considerar nela contempladas as situações em que a revisão do acto tributário é da iniciativa da AT e que, uma vez determinada pelo órgão competente a anulação do tributo, a restituição do imposto pago em excesso, através do processamento da nota de crédito, não for feita no prazo de 30 dias a contar da notificação da decisão que determinou a anulação, total ou parcial, do acto de liquidação do tributo. Neste caso, serão devidos juros indemnizatórios a favor do contribuinte a partir do termo daquele prazo de 30 dias.

A outra situação que implica pagamento de juros indemnizatórios a favor do contribuinte está prevista na alínea a) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT, a qual ocorrerá sempre que, por algum motivo não imputável ao contribuinte, a AT não proceder ao reembolso ou restituição de tributo nos prazos previstos nas leis tributárias, quer se trate de imposto sobre o rendimento ou de imposto sobre a despesa.

Quando nos termos da lei forem devidos juros indemnizatórios a favor do contribuinte, a taxa destes juros corresponde à taxa dos juros compensatórios, conforme prescreve o n.º 4 do artigo 43.º da LGT, taxa que actualmente é de 4% ao ano.

Quando o pagamento de juros indemnizatórios a favor do contribuinte resultar de decisão judicial e esta não for executada no prazo de execução espontânea – 30 dias



a contar do trânsito em julgado – são devidos juros de mora a uma taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas⁸, no período que decorrer entre a data do termo do prazo de execução espontânea da decisão judicial transitada em julgado e a data da emissão da nota de crédito. Há que sublinhar que em caso algum haverá sobreposição de juros de mora e de juros indemnizatórios em relação ao mesmo segmento temporal, tal como foi afirmado no acórdão do STA, tirado no processo n.º 01114/12, datado de 06.02.2013, em que se refere que “[d]estinando-se os juros indemnizatórios e moratórios a compensar o contribuinte pela mesma privação da disponibilidade da prestação tributária indevidamente liquidada, não são cumuláveis relativamente ao mesmo período de tempo. Os juros moratórios a favor do contribuinte não incidem sobre os juros indemnizatórios”.

O artigo 43.º da LGT estabelece o regime substantivo dos juros indemnizatórios, isto é, determina as situações em que são devidos juros indemnizatórios a favor do sujeito passivo da relação jurídica tributária. A regulamentação quanto ao reconhecimento do direito e forma de pagamento dos juros indemnizatórios consta do artigo 61.º do CPPT, sendo de sublinhar que o contribuinte não carece de invocar o direito a juros indemnizatórios para que este lhe seja reconhecido. Esta é uma questão que nem sempre foi assim, aliás, no passado a Administração Tributária só pagava juros indemnizatórios quando o contribuinte atempada e legalmente exigia o seu pagamento. Porém, na sequência de longa discussão e ponderação, inclusive com a intervenção da Provedoria de Justiça, a Administração Tributária acolheu o entendimento do reconhecimento do direito a juros indemnizatórios não depender de prévio pedido da iniciativa do contribuinte. É este mesmo entendimento que se encontra plasmado no Ofício-Circulado n.º 60 052, de 3 de Outubro de 2006, do Gabinete do Subdirector-Geral da área da Justiça Tributária da Direcção Geral dos Impostos, actual AT. Não obstante este enquadramento, caso a AT não proceda ao pagamento dos juros devidos, o contribuinte pode proceder ao pedido de pagamento de juros indemnizatórios, através de reclamação graciosa ou de impugnação judicial, a partir do efectivo conhecimento de que a AT não procedeu ao pagamento dos juros indemnizatórios devidos. Sublinha-se que em caso de reconhecimento ao direito de juros indemnizatórios em decisão judicial sem que a AT tenha procedido ao respectivo pagamento, o contribuinte deve reclamar do não pagamento dos juros no prazo de 30 dias a contar do termo do prazo de execução espontânea da decisão. Se a sentença

⁸ O regime dos juros de mora das dívidas ao Estado e a outras entidades públicas consta do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março.



não for cumprida neste prazo, o prazo para reclamar tem, necessariamente, de ser contado a partir da efectiva execução da decisão judicial.

Nos termos do artigo 61.º do CPPT, os juros indemnizatórios devem ser liquidados e pagos no prazo de 90 dias contados a partir da decisão que reconheceu o respectivo direito ou do dia seguinte ao termo do prazo legal de restituição oficiosa do tributo. Se a decisão que reconhecer o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea. Os juros são contados, dia a dia e à taxa de 4% ao ano, desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respectiva nota de crédito, para imediato pagamento ao contribuinte.

DIREITO A JUROS INDEMNIZATÓRIOS	
Reclamação Graciosa	Erro na liquidação imputável aos serviços da AT
Impugnação Judicial	Erro na liquidação imputável aos serviços da AT
Declaração preenchida com observância das orientações genéricas	Erro na liquidação imputável aos serviços da AT
Reembolso, restituição	Incumprimento pela AT do prazo previsto na Lei
Revisão da iniciativa da AT	Não emissão da Nota de Crédito no prazo de 30 dias a contar da notificação da decisão ao contribuinte
Revisão da iniciativa do contribuinte	Não decisão do procedimento no prazo de 1 ano (abrange erro imputável ao contribuinte)
Prazo de Pagamento	
Procedimento tributário	90 dias (a contar da decisão)
Processo Judicial	30 dias (prazo de execução da decisão)
Direito de reclamação ou de impugnação do não pagamento dos juros	
Procedimento Tributário	Reclamação graciosa – 120 dias
	Impugnação judicial – 3 meses
Processo Judicial	Reclamação – 30 dias



5.12 DIREITO À DEDUÇÃO, REEMBOLSOS E RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS

Nos termos do artigo 30.º da LGT integram o objecto da relação jurídica tributária o direito à dedução, ao reembolso ou à restituição do imposto. Estes direitos dos contribuintes são específicos de determinadas situações concretas em função da tipologia do contribuinte, do enquadramento legal e da actividade económica desenvolvida. O direito à dedução é específico do Imposto sobre o Valor Acrescentado, sem prejuízo de outras, designadamente, em sede de benefícios fiscais que operam através do mecanismo do direito à dedução, por exemplo a dedução à colecta, etc..

O direito à dedução pode ser exercido desde que se verifiquem os respectivos pressupostos subjectivos, formais e materiais. O direito à dedução está dependente da observância dos requisitos prescritos na lei, pelo que a verificação destes atribui ao contribuinte a prerrogativa do direito à dedução do tributo.

O direito ao reembolso é um corolário da figura da substituição tributária, que se materializa pelo mecanismo da retenção na fonte do imposto devido, bem como do pagamento antecipado do tributo, através da figura do pagamento por conta. O mecanismo da retenção na fonte, designadamente quando esta tem a natureza de pagamento por conta do imposto devido a final, também se integra na figura da substituição tributária. A retenção na fonte e os pagamentos por conta também têm o seu enquadramento legal, devendo a retenção ou os pagamentos antecipados ocorrer no tempo e nos termos prescritos na lei, ou seja, estes são tipos de pagamento de tributos em que o próprio contribuinte ou um terceiro se substitui à Administração Tributária nas tarefas administrativas de lançamento, liquidação e cobrança dos tributos. Quando a retenção na fonte ocorre a título definitivo não é susceptível de motivar a constituição de qualquer direito a reembolso, salvo se existir um erro e o imposto for entregue em excesso nos cofres do Estado, mas então, neste caso, não se estará perante um reembolso, mas sim perante o direito à restituição de tributo indevidamente pago. O direito à restituição verifica-se em consequência da revisão do acto tributário, quer esta ocorra em reclamação graciosa, recurso hierárquico, pedido de revisão oficiosa ou em processo judicial tributário. O direito à dedução e ao reembolso do tributo são mecanismos inerentes à estrutura do imposto. A dedução pode operar através dos métodos subtrativo indirecto, do reporte ou do reembolso. A dedução opera através do método subtrativo indirecto quando ao imposto liquidado, durante determinado período, se deduz o valor de imposto suportado no mesmo período, podendo haver lugar a reporte, isto é, o imposto em excesso ser reportado



para o período de tributação seguinte, ou determinar de imediato o direito ao reembolso. O direito à restituição ocorre por efeito da revisão do acto tributário e o direito à dedução e reembolso é intrínseco ao funcionamento do imposto. Estes direitos são garantias específicas dos contribuintes que não podem ser postergadas, desde que o direito se mostre constituído nos termos prescritos na lei e o contribuinte proceda ao seu exercício com total e estrita observância dos requisitos legais.

5.13 DIREITO DE PRESCRIÇÃO DA PRESTAÇÃO TRIBUTÁRIA

A Administração Tributária beneficia do prazo de oito anos para proceder à cobrança das dívidas tributárias. Este prazo denomina-se de prazo de prescrição, o qual consiste no lapso temporal em que a AT pode exercer o direito à cobrança. Findo este prazo a AT deixa de poder exigir o pagamento da dívida tributária e o contribuinte não está obrigado a cumprir a obrigação tributária, porém, se proceder voluntariamente ao pagamento da prestação tributária, ainda que não tenha conhecimento da prescrição, o valor pago não lhe é restituído, porquanto, nos termos do n.º 2 do artigo 304.º do Código Civil, aquela obrigação converteu-se em obrigação natural.

Em face do prescrito no n.º 1 do artigo 48.º da LGT, as dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.

No n.º 4 do artigo 48.º da LGT está previsto um prazo de prescrição de quinze anos para as dívidas tributárias em que o respectivo direito à liquidação esteja abrangido pelo disposto no n.º 7 do artigo 45.º da LGT. Nesta situação integram-se as dívidas cuja fonte sejam factos tributários derivados da seguinte factualidade:

- País, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, que devendo ser declarados à Administração Tributária o não sejam; ou
- Contas de depósito ou de títulos abertas em instituições financeiras não residentes em Estados membros da União Europeia, ou em sucursais



localizadas fora da União Europeia de instituições financeiras residentes, cuja existência e identificação não seja mencionada pelos sujeitos passivos do IRS na correspondente declaração de rendimentos do ano em que ocorram os factos tributários.

Para determinar a prescrição de uma dívida não é suficiente conhecer o prazo de prescrição e saber em que momento o mesmo se começa a contar, é ainda indispensável apurar da existência ou não de causas de suspensão e de interrupção do prazo de prescrição. O n.º 2 do artigo 48.º da LGT estabelece que as causas de suspensão ou de interrupção da prescrição aproveitam ao devedor principal e aos responsáveis solidários ou subsidiários.

A causa de suspensão traduz-se num acto ou acontecimento que determina a paragem da contagem do prazo de prescrição. A suspensão tem um termo inicial e um termo final, sendo o prazo de suspensão igual ao da existência ou vida do facto ou acontecimento que determinar a suspensão. O prazo de suspensão não é considerado para o cômputo do prazo de prescrição, isto é, para a sequência temporal necessária a perfazer o prazo de oito anos.

A interrupção é um acto ou um acontecimento que determina que o prazo de prescrição começa a contar de novo a partir da causa interruptiva. O artigo 326.º do Código Civil prescreve que “[a] interrupção inutiliza para a prescrição todo o tempo decorrido anteriormente, começando a correr novo prazo a partir do acto interruptivo”.

O prazo de prescrição das dívidas tributárias interrompe-se com a citação em processo de execução fiscal ou com a apresentação de reclamação, de recurso hierárquico, de impugnação ou de pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo.

Ao contrário do que acontece na Segurança Social, em que o prazo de prescrição é de cinco anos, mas está sujeito a várias causas de interrupção, no prazo de prescrição das dívidas tributárias, em face do prescrito no n.º 3 do artigo 49.º da LGT, a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar.

É causa de suspensão do prazo de prescrição o pagamento em prestações legalmente autorizado, bem como enquanto não houver decisão definitiva ou transitada em julgado, que ponha termo ao processo, nos casos de reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso ou oposição judicial, quando tiver sido prestada garantia ou o devedor tiver sido isento de a prestar e, consequentemente, seja determinada a suspensão do processo de execução fiscal. Nos termos do n.º 4 do artigo 49.º da LGT, o prazo de prescrição suspende-se ainda desde a instauração até



ao trânsito em julgado da acção de impugnação pauliana intentada pelo Ministério Público, com vista à defesa dos interesses do credor tributário sempre que, por iniciativa do devedor, se verificar a prática de actos que impliquem a diminuição da garantia patrimonial dos créditos tributários. A impugnação pauliana pode ser intentada no prazo de cinco anos a contar do acto impugnável e o seu regime jurídico encontra-se previsto nos artigos 610.º a 618.º do Código Civil.

O n.º 5 do artigo 49.º da LGT estabelece que o prazo de prescrição legal suspende-se, ainda, desde a instauração de inquérito criminal até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença. Este processo de inquérito é o processo instaurado nos serviços periféricos regionais da Administração Tributária – Direcções de Finanças – ou nos serviços Centrais da AT previstos na alínea b) do n.º 1 do artigo 41.º do RGIT (*Unidade dos Grandes Contribuintes ou na Direcção de Serviços de Investigação da Fraude e de Ações Especiais*), na sequência da identificação da prática de factos constitutivos de ilícitos tributários de natureza criminal.

É, portanto, necessário concluir que só é possível decidir sobre a prescrição da dívida tributária fazendo a ponderação de todas as regras supra descritas. Ou seja, para determinar a prescrição da dívida tributária é preciso conhecer:

- O prazo legal de prescrição;
- O início da contagem do prazo de prescrição;
- A existência de causas de suspensão;
- A determinação da causa de interrupção relevante.

A partir da confrontação entre a norma do n.º 1 do artigo 48.º da LGT com a norma do n.º 4 do artigo 45.º da LGT, verifica-se uma total coincidência entre o início do prazo de prescrição e do prazo de caducidade, uma vez que o facto determinante do início do prazo de prescrição é o facto tributário e não o cumprimento da obrigação declarativa ou a notificação da liquidação do tributo.

Em face da jurisprudência dos últimos três anos dos Tribunais Tributárias Superiores instalou-se a percepção de que as dívidas tributárias não prescrevem, opinião corroborada por muitas pessoas com elevados conhecimentos no domínio do direito fiscal e da fiscalidade. Esta circunstância resulta do facto da referida corrente jurisprudencial, por aplicação do artigo 327.º do Código Civil, defender que as causas de interrupção previstas no n.º 1 do artigo 49.º da LGT têm um efeito duradouro, só começando a correr o novo prazo após passar em julgado a decisão que puser termo ao processo, ou seja, após o termo do processo de execução fiscal, o que só por si,



para nós, é um absurdo. Esta posição jurisprudencial pode ser analisada no acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul (TCAS), tirado no processo n.º 06446/13, datado de 18.06.2015, em que no ponto III do sumário se afirma que “[i]nterrompido o prazo de prescrição pela citação fica inutilizado todo prazo decorrido anteriormente (artigo 326.º, n.º 1 do Código Civil) sendo que o novo prazo de prescrição de 8 anos previsto no n.º 1 do artigo 48.º da LGT não começa a correr enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo (artigo 327.º, n.º 1 do Código Civil)”.

Nós não acolhemos este entendimento, porque entendemos que ele coloca em causa direitos fundamentais do contribuinte, designadamente, o direito à certeza e segurança sobre o direito a exercer a cobrança dos tributos. Por outro lado, não compreendemos qual a utilidade do prazo de prescrição começar a correr de novo após a extinção do processo de execução fiscal e, por fim, entendemos que o artigo 327.º do Código Civil não se aplica ao processo de execução fiscal, pois, trata-se de uma aplicação subsidiária e no domínio da prescrição das dívidas a lei tributária é auto-suficiente, porquanto, no artigo 49.º da LGT o legislador estabeleceu causas específicas de suspensão e de interrupção não existindo qualquer fundamento legal para aplicação subsidiária do artigo 327.º do Código Civil.

Nesta perspectiva, para nós, continua a haver prescrição das dívidas tributárias e tal ocorre sempre que se completem oito anos sobre o início do prazo de prescrição, sendo que este se suspende com as causas de suspensão previstas nos n.ºs 4 e 5 do artigo 49.º da LGT. Quanto a causas de interrupção, sem prejuízo de poder ocorrer alguma das previstas no n.º 1 do artigo 49.º da LGT, em face da celeridade com que a Administração Tributária actualmente procede à instauração dos processos de execução fiscal, a causa prioritária de interrupção é a citação do executado em processo de execução fiscal. Assim, feita a citação o prazo de prescrição interrompe-se e começa a contar de novo o prazo de oito anos, prescrevendo a dívida no termo deste, salvo se vier a existir alguma causa de suspensão que tenha de ser levada a consideração no cômputo do prazo.

A prescrição é, assim, uma garantia específica dos contribuintes que se traduz no direito que a Administração Tributária tem de exigir o pagamento da prestação tributária e no dever de pagamento que incumbe ao contribuinte, mas que representa para os contribuintes o direito de não proceder ao pagamento da dívida tributária caso já tenha decorrido o tempo de exercício do direito à cobrança da dívida.

Nos termos do artigo 175.º do CPPT, a prescrição das dívidas tributárias é de conhecimento oficioso pelo juiz se o órgão da execução fiscal que anteriormente tenha



tido intervenção no processo não o tiver feito. Porém, sublinha-se que a prescrição, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, é fundamento de oposição judicial, pelo que o executado não deve deixar de invocar a prescrição da dívida sempre que, aquando da sua citação, a dívida já se encontre prescrita. A oposição judicial tem de ser interposta no prazo de 30 dias a contar da citação pessoal do executado. Se a prescrição vier a ocorrer ao longo da tramitação do processo de execução fiscal, o executado deve proceder à sua invocação perante o órgão da execução fiscal, mediante simples requerimento devidamente fundamentado, isto é, expondo as razões de facto e de direito, em que fundamenta a ocorrência da prescrição da dívida. Caso o órgão da execução fiscal não acolha a pretensão do executado e indefira o pedido de reconhecimento da prescrição, esta decisão tem de ser notificada ao requerente com a respectiva fundamentação e, em caso de discordância, o executado pode, nos termos dos artigos 276.º a 278.º do CPPT, reclamar para o juiz do Tribunal Tributário de 1.ª instância desta decisão do órgão da execução fiscal.

Sem ignorar que o pagamento das dívidas tributárias deve ser perspectivado como um dever do sujeito passivo da relação jurídica tributária, é preciso, outrossim, ter presente que o direito à prescrição das dívidas tributárias é um direito de conhecimento oficioso e que beneficia de tutela plena e efectiva no sentido de assegurar a defesa dos interesses legalmente protegidos dos contribuintes.

5.14 DIREITO À CONFIDENCIALIDADE

Os dirigentes, funcionários e agentes da Administração Tributária estão obrigados a guardar sigilo sobre os dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes e os elementos de natureza pessoal que obtenham no procedimento tributário, nomeadamente os decorrentes do sigilo profissional ou qualquer outro dever de segredo legalmente regulado. Este dever tem como contrapartida o direito à confidencialidade que assiste aos contribuintes, designadamente em relação aos dados ou elementos de natureza pessoal e susceptíveis de revelar a sua capacidade contributiva. O direito à confidencialidade visa assegurar o direito de reserva à vida privada, consagrada no artigo 26.º da CRP, algo que, de certa forma, é prosseguido pelo artigo 64.º da LGT, em relação aos dados relativos à situação tributária do contribuinte.



O direito à confidencialidade dos contribuintes só pode ser quebrado nos termos da lei, designadamente nas situações seguintes:

- Se o contribuinte autorizar a revelação da sua situação tributária;
- Em caso de cooperação legal entre a Administração Tributária com outras entidades públicas, na medida dos seus poderes;
- Em pedido de assistência mútua e cooperação da Administração Tributária com as administrações tributárias de outros países resultante de convenções internacionais a que o Estado Português esteja vinculado;
- Em caso de colaboração da Administração Tributária com a justiça nos termos do Código de Processo Civil e Código de Processo Penal;
- Para efeitos de confirmação do número de identificação fiscal e domicílio fiscal às entidades legalmente competentes para a realização do registo comercial, predial ou automóvel.

O direito à confidencialidade não é susceptível de impedir que outros contribuintes tenham acesso a dados sobre a situação tributária de outros sujeitos passivos que sejam comprovadamente necessários à fundamentação de reclamação, recurso ou impugnação judicial, desde que expurgados de quaisquer elementos susceptíveis de identificar a pessoa ou pessoas a que dizem respeito.

Se o contribuinte tiver a sua situação tributária regularizada, nos termos definidos no artigo 177.º-A do CPPT, não existem outras situações que permitam que cesse o direito à confidencialidade sobre os elementos ou dados da sua situação tributária. Todavia, se tal não se verificar, isto é, se o contribuinte for devedor à Administração Tributária e não existir qualquer fundamento que justifique a suspensão do processo de cobrança, nos termos do n.º 5 do artigo 64.º da LGT, a Administração Tributária pode publicitar informação conexa com a situação tributária do contribuinte, situação que ocorrerá no âmbito de:

- Divulgação de listas de contribuintes cuja situação tributária não se encontre regularizada, designadamente listas hierarquizadas em função do montante em dívida, desde que já tenha decorrido qualquer dos prazos legalmente previstos para a prestação de garantia ou tenha sido decidida a sua dispensa;
- A publicação de rendimentos declarados ou apurados por categorias de rendimentos, contribuintes, sectores de actividades ou outras, de acordo com listas que a Administração Tributária deve organizar anualmente a fim de assegurar a transparência e publicidade.



Importa sublinhar que esta divulgação não poderá ocorrer enquanto se encontrar pendente de decisão qualquer pedido de apreciação de idoneidade de garantia ou de dispensa de garantia. Na eventualidade da Administração Tributária se ter pronunciado negativamente e o contribuinte tiver accionado o respectivo meio impugnatório, a AT para divulgar os dados relativos a esse contribuinte tem de aguardar a decisão judicial e só o poderá fazer caso esta lhe seja favorável. Constatamos que o direito à confidencialidade dos dados e elementos sobre a situação tributária dos contribuintes beneficia de tutela específica, visto que estamos em sede de direitos fundamentais das pessoas, sejam estas físicas ou apenas jurídicas, sendo neste domínio relevantes os artigos 18.º e 26.º da CRP.

A Segurança Social também pode proceder à divulgação de listas de devedores, possibilidade prevista no artigo 214.º do Código Contributivo, e que ocorrerá sempre que a situação contributiva não se encontre regularizada nos termos consagrados no artigo 208.º do Código Contributivo. Nos últimos anos, razões de ordem operacional motivaram a não publicação das listas de devedores por parte da Segurança Social. Todavia, reconhecendo a relevância desta prática, o legislador através do artigo 72.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março (Orçamento do Estado para 2016), no âmbito de medidas de transparência contributiva determinou que é aplicável aos contribuintes devedores à segurança social a divulgação de listas previstas na alínea a) do n.º 5 do artigo 64.º da Lei Geral Tributária, pelo que se espera que este procedimento seja de novo executado pelos serviços da Segurança Social.

A violação do direito à confidencialidade dos contribuintes é susceptível de sancionamento, consoante o comportamento do agente do ilícito seja executado por acção negligente ou por acção dolosa. Se alguém a título negligente se aproveitar de informação abrangida pelo segredo fiscal pode estar a praticar a infracção prevista no artigo 115.º do RGIT, mas se a conduta for dolosa é susceptível de indiciar a prática do crime tributário previsto no artigo 91.º do RGIT. Há que sublinhar que este ilícito tributário pode ser praticado por qualquer pessoa que no exercício das suas funções ou por causa delas se aproveitar indevidamente de informação tributária ou contributiva com intenção de provocar um prejuízo ao interesse público ou a terceiro. Há que concluir que o sigilo fiscal versos direito à confidencialidade, presente no artigo 64.º da LGT, enquanto restrição, constitucionalmente legítima e legitimada, ao direito à informação, em particular, ao princípio da administração aberta, destina-se, no âmbito privativo das relações jurídico-tributárias, a proteger, não só, elementos pessoais, como também, dados referentes à situação tributária de todos os contribuintes, sem excepção, devendo ter-se por incluídos, entre estes últimos, aspectos relativos a

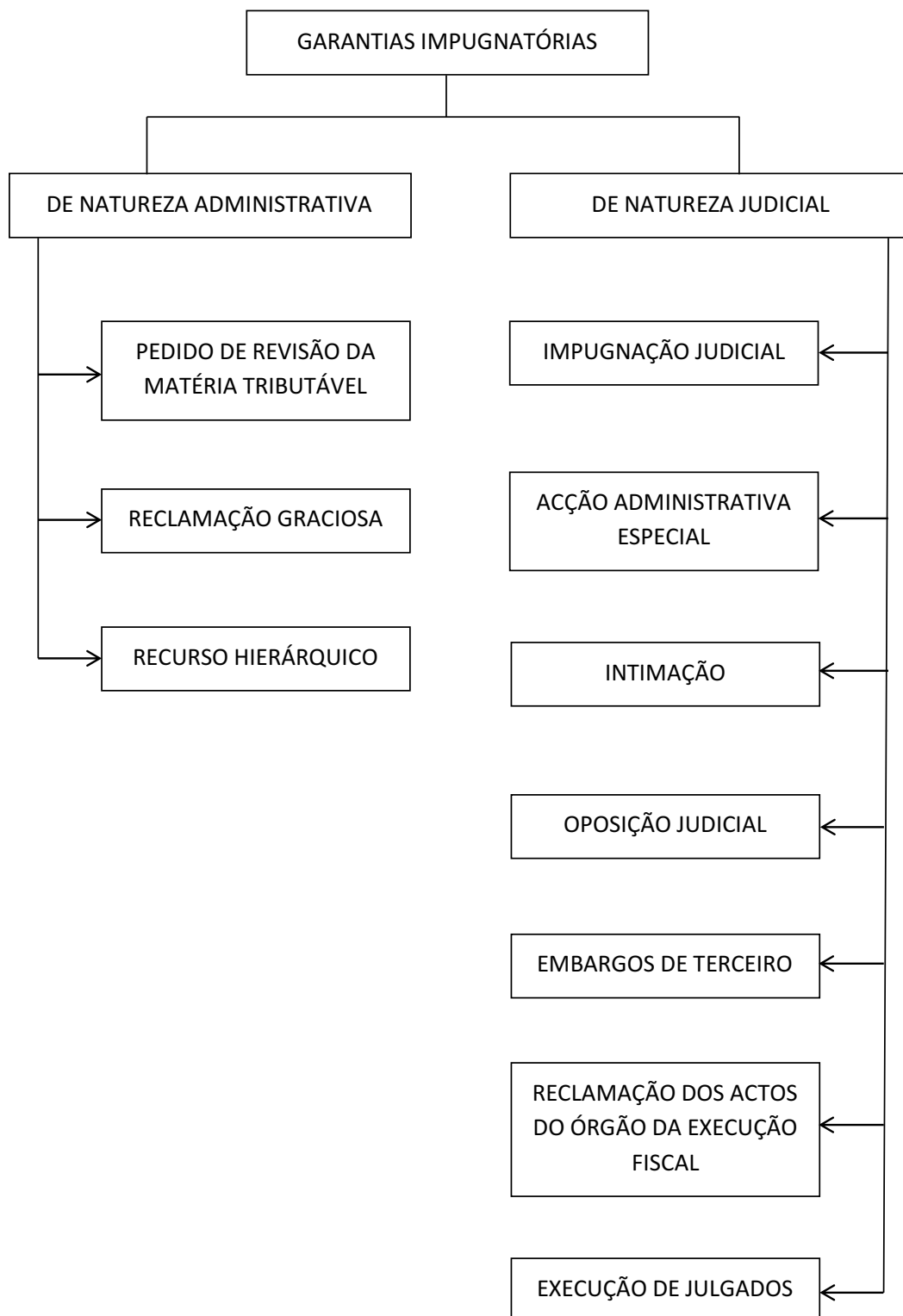


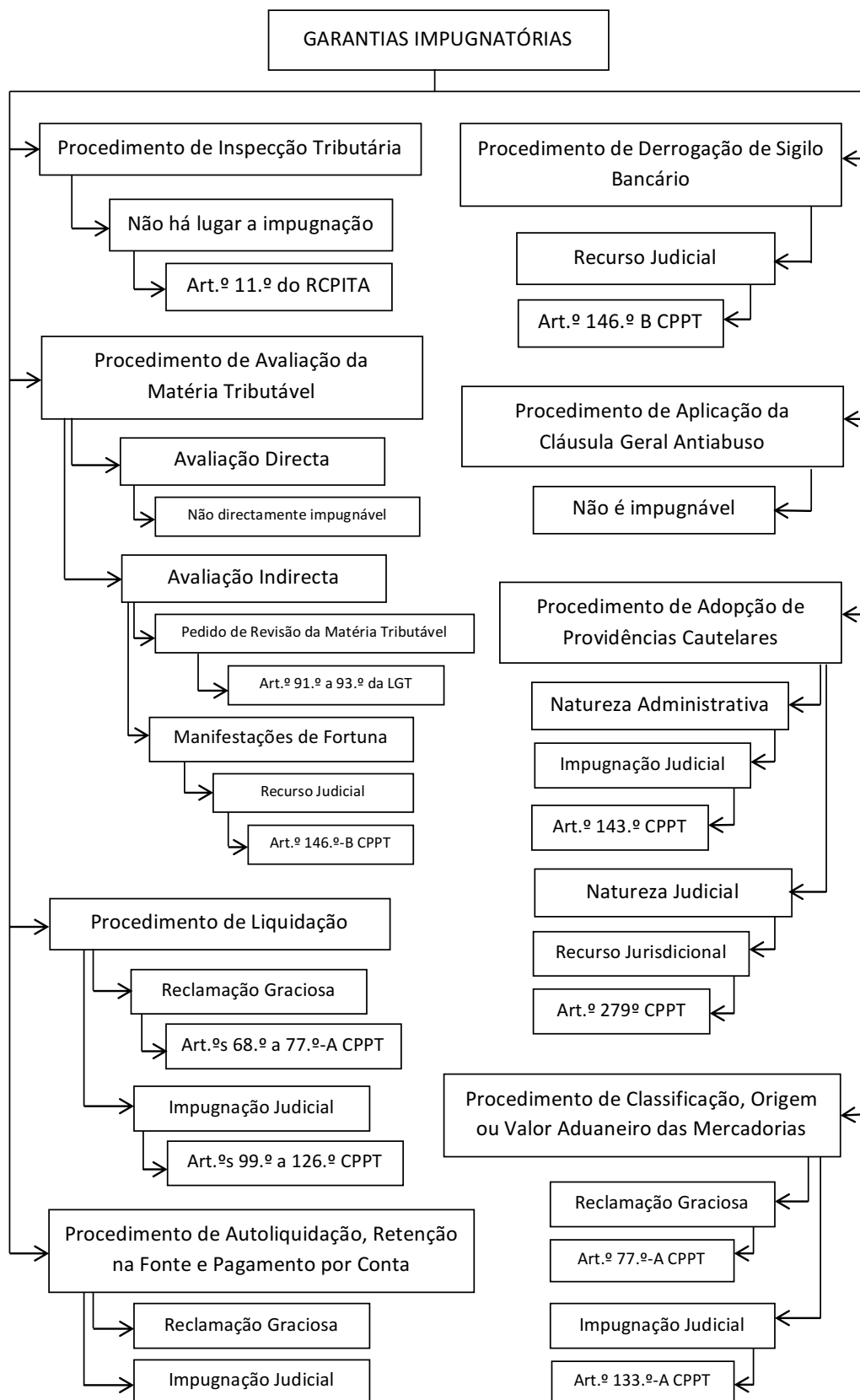
valores de natureza patrimonial, independentemente da sua espécie. Também neste domínio os contribuintes têm os seus direitos devidamente protegidos e tutelados mediante protecção legal e constitucional.

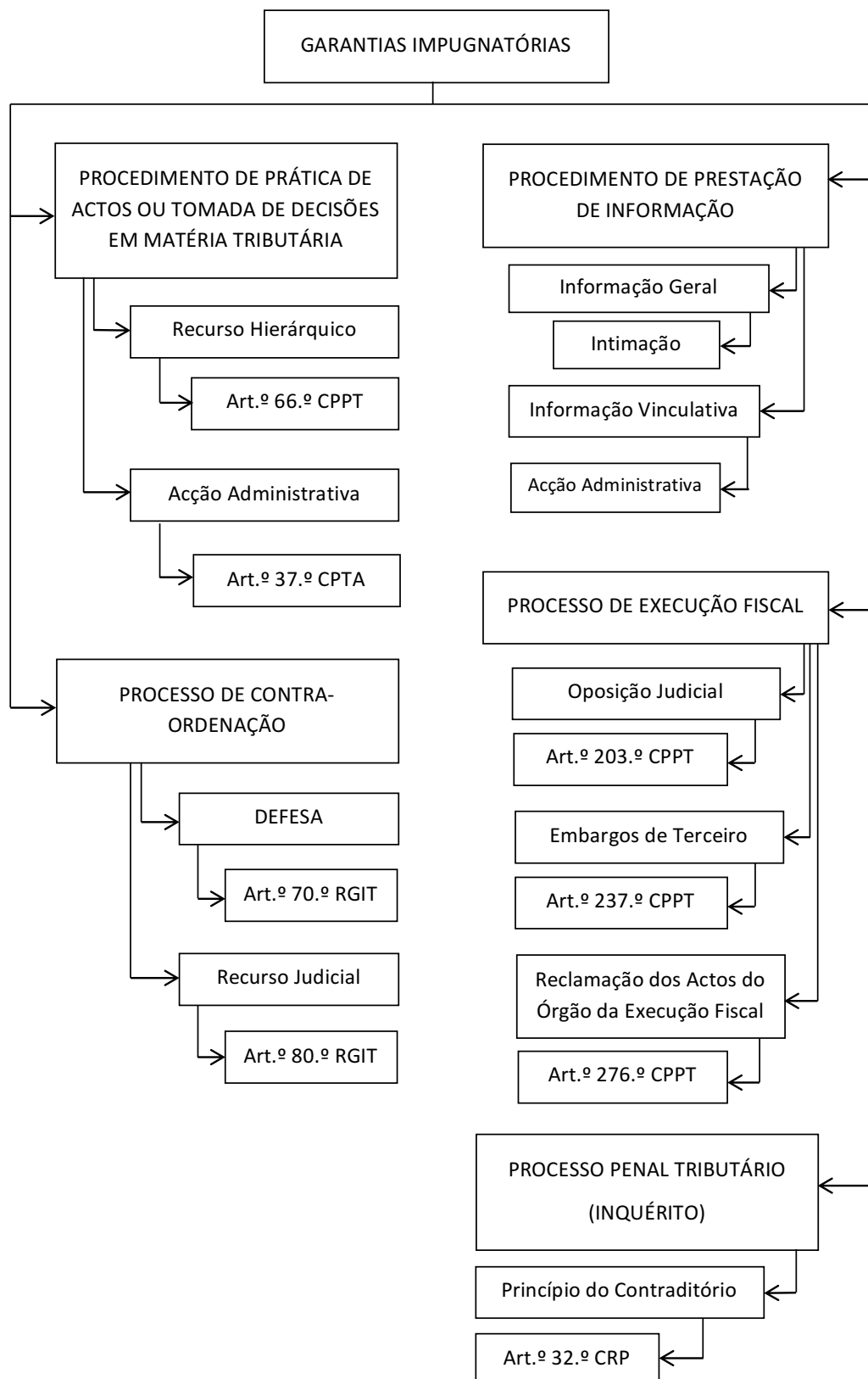
A propósito do direito à confidencialidade veja-se a jurisprudência firmada no acórdão do STA, tirado no processo n.º 0838/11, datado de 16.11.2011, em que se estabelece que “(i) O direito à informação encontra expressão normativa na Constituição da República Portuguesa e foi transposto para a lei ordinária através do Código de Procedimento Administrativo. Todavia, face ao reconhecimento, também constitucional, do direito à privacidade, o legislador foi obrigado a estabelecer restrições ao direito à informação e a criar instrumentos jurídicos que funcionem como garantias do direito à privacidade. (ii) A consagração da regra do sigilo fiscal, constante do artigo 64.º da Lei Geral Tributária, corresponde, precisamente, à extensão e reconhecimento do direito à privacidade no âmbito da actividade tributária, estando por ele abrangidos os dados de natureza pessoal dos contribuintes (pessoa singular ou colectiva) e os dados expressivos da sua situação tributária, os quais só podem ser revelados a terceiros - outros sectores da Administração ou particulares - nos casos expressamente previstos na lei, para responder a um motivo social imperioso, e só na medida estritamente necessária para satisfazer o equilíbrio entre os interesses em jogo. (iii) Podem, contudo, ser revelados os dados pessoais livremente cognoscíveis (dados públicos ou dados pessoais constantes de documento público oficial, como acontece, por exemplo, com o número de identificação fiscal, com a identificação dos bens inscritos na matriz predial ou no registo predial e comercial) bem como os dados fiscais que não reflectam nem denunciem a situação tributária dos contribuintes. (iv) À luz da Lei das Finanças Locais, os Municípios têm direito de obter informação relativa à liquidação e cobrança de impostos municipais e informação sobre a transferência dessas receitas. (v) A identificação em bloco das pessoas colectivas a quem foram efectuadas essas liquidações e cobranças, pelo nome e/ou número de identificação fiscal, sem individualização ou particularização do montante liquidado e cobrado a cada uma delas, encontra-se fora da esfera da confidencialidade fiscal”.



6. GARANTIAS IMPUGNATÓRIAS









6.1 NO PROCEDIMENTO DE INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA

O acervo de atribuições da AT - Autoridade Tributária e Aduaneira integra a função inspectiva através da qual os serviços da Administração Tributária desenvolvem a inspecção das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações e a prevenção das infracções tributárias. Qualquer contribuinte, independentemente de ter ou não procedido ao cumprimento das suas obrigações tributárias, pode ser alvo de um procedimento de inspecção no sentido de apurar a situação tributária e, outrossim, de verificar se o pagamento da prestação tributária e o cumprimento das obrigações acessórias foi efectuado nos termos prescritos na lei ou se se regista alguma insuficiência ou irregularidade.

O procedimento de inspecção tributária pode ser interno ou externo, sendo o interno, basicamente, direccionado para a análise formal e de coerência das declarações e dos documentos apresentados pelos contribuintes. O procedimento de inspecção externo é aquele que é realizado total ou parcialmente nas instalações do sujeito passivo e que tem por finalidade uma análise mais profunda e material das realidades tributárias.

O desenvolvimento do procedimento de inspecção tributária processa-se em diversas fases, sendo a fase dos actos inspectivos aquela em que são analisados os documentos e auditadas as operações económicas, no sentido de decidir quanto ao seu correcto ou incorrecto enquadramento jurídico-tributário. É, outrossim, nesta fase que a Administração Tributária solicita documentos e esclarecimentos ao contribuinte, bem como são recolhidos pelo inspector tributário elementos com vista à fundamentação das correcções à matéria tributável, se for o caso. Durante todo o procedimento de inspecção tributária deve existir uma mútua cooperação entre os intervenientes, mas é particularmente relevante na fase dos actos inspectivos a colaboração do contribuinte no sentido de contribuir para o célere e correcto apuramento da sua situação tributária. O artigo 11.º do RCPITA estabelece que “[o] procedimento de inspecção tributária tem um carácter meramente preparatório ou acessório dos actos tributários ou em matéria tributária, sem prejuízo do direito de impugnação das medidas cautelares adoptadas ou de quaisquer outros actos, nos termos da lei”. Daqui resulta que os actos de inspecção não são directamente impugnáveis, bem como a decisão final que determinar a realização de alterações à matéria tributável, designadamente quando estas consubstanciarem correcções meramente aritméticas. Porém, a Administração Tributária pode no curso do procedimento de inspecção, e designadamente na fase dos actos inspectivos,



correspondendo estes ao segmento temporal compreendido entre a assinatura da ordem de serviço e a assinatura da nota de diligência, adoptar as providências cautelares de natureza administrativa previstas no artigo 30.º do RCPITA ou, então, as providências cautelares de natureza judicial previstas no artigo 31.º do RCPITA. Estas medidas cautelares são actos instrumentais do procedimento de inspecção tributária, não sendo actos típicos e intrínsecos do procedimento, embora possam ser indispensáveis para o objecto do procedimento de inspecção, que consiste no apuramento da situação tributária. Uma vez que estas medidas podem afectar direitos e interesses legalmente protegidos do contribuinte, o legislador consagrou a possibilidade do lesado de imediato reagir contra a ilegalidade das providências cautelares. As de natureza administrativa são impugnáveis através do artigo 143.º do CPPT e as de natureza judicial, em função do argumento impugnatório, admitem o recurso jurisdicional previsto no artigo 279.º do CPPT ou oposição nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 372.º do CPC. Os actos especificamente de natureza inspectiva não admitem qualquer tipo de impugnação, apenas estão expostos ao princípio do contraditório, quer no âmbito do diálogo que pode ser estabelecido entre o inspector tributário e o contribuinte, quer aquando do exercício do direito de audição na sequência da notificação do projecto de relatório ao sujeito passivo. O procedimento de inspecção tributária visa prosseguir fins específicos, aplicando-se, genericamente, os princípios do procedimento tributário e, especificamente os princípios, da verdade material, da proporcionalidade, do contraditório e da cooperação. Os actos inspectivos não são directamente impugnáveis, apenas o são o acto resultante da acção inspectiva, o qual se consubstancia numa decisão de fixação da matéria tributável, quando o sistema de avaliação da matéria tributável for a avaliação indirecta ou num acto de liquidação se o sistema de avaliação utilizado tiver sido a avaliação directa.

Todavia, não obstante o contribuinte estar vinculado ao dever de cooperação, designadamente nas situações previstas no n.º 1 do artigo 63.º da LGT, pode, no entanto, opor-se à execução dos actos de inspecção, nos termos do artigo 47.º do RCPITA, quando o inspector tributário não fizer prova suficiente da sua credenciação, bem como, nos termos do artigo 32.º do RCPITA, se entender que os actos são ilegais e violam direitos fundamentais como é, por exemplo, o caso das situações previstas no n.º 5 do artigo 63.º da LGT. Em caso de oposição do contribuinte com fundamento em falta de credenciação a diligência inspectiva só poderá ser realizada mediante a exibição da ordem de serviço ou do despacho que tiver determinado a efectivação do procedimento de inspecção. No tocante à falta de cooperação do contribuinte,



designadamente, quando estiverem em causa as circunstâncias elencadas no n.º 5 do artigo 63.º da LGT, os actos inspectivos só poderão ser executados mediante a prévia autorização do juiz do Tribunal de Comarca competente, obtida com base em pedido fundamentado da Administração Tributária.

Impõe-se concluir que no âmbito do procedimento de inspecção tributária existem requisitos formais e materiais a observar por ambas as partes – Administração Tributária e sujeito passivo – e que a grande arma de defesa do contribuinte nesta sede é a cooperação no apuramento da situação tributária e o pleno exercício do princípio do contraditório, na vertente do pronto esclarecimento das questões colocadas pela AT, bem como no exercício do direito de audição, adquirindo assim direito a que a Administração Tributária aprecie o direito de audição nos termos prescritos no n.º 7 do artigo 60.º da LGT e que, consequentemente, apure a verdade sobre a situação tributária do contribuinte.

6.2 NO PROCEDIMENTO DE AVALIAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL

A estrutura normativa sobre os sistemas de avaliação da matéria tributável consta dos artigos 81.º a 90.º da LGT, sem prejuízo, evidentemente, das regras específicas de cada tributo. A matéria tributável é, em regra, avaliada com base nos procedimentos e critérios do sistema de avaliação directa que tem por fim a determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação. Este sistema tem subjacente o princípio da declaração emergente do artigo 75.º da LGT, visto que se presumem verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal. Portanto, sempre que o contribuinte cumprir as suas obrigações tributárias, quer a de natureza acessória, quer a obrigação principal, na conceptualização ínsita no artigo 31.º da LGT, a matéria tributária do sujeito passivo da relação jurídica tributária será sempre apurada com base nas regras do sistema de avaliação directa. A avaliação indirecta visa a determinação do valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a Administração Tributária disponha. Para que a Administração Tributária proceda à sua aplicação não é suficiente a falta de colaboração ou cooperação do contribuinte, é, outrossim, necessário que se verifique algum dos pressupostos legais previstos no n.º 1 do artigo 87.º da LGT, recaindo sobre a AT o ónus da prova quanto à sua verificação. Partindo do pressuposto de que



a maioria dos contribuintes cumpre as obrigações tributárias, aliás, este pressuposto é corroborado pelas estatísticas oficiais conhecidas, o sistema de avaliação regra é o sistema de avaliação directa, sendo a avaliação indirecta uma excepção. A avaliação indirecta da matéria tributável está sujeita a regras muito específicas e a um enquadramento autónomo, no que concerne ao exercício de garantias impugnatórias.

Os actos procedimentais inerentes à utilização dos critérios do sistema de avaliação directa, seja em sede de procedimento de inspecção tributária, seja no âmbito do procedimento de liquidação, não são autonomamente impugnáveis, só o seu corolário, isto é, o acto de liquidação é que é impugnável. No domínio da avaliação indirecta da matéria tributável, visto que está em causa a determinação de um rendimento normal e não um rendimento real, bem como a natureza dos critérios e das fontes de informação assentarem em bases presuntivas, carecendo, portanto, de objectividade, o legislador consagrou na lei meios de impugnação específicos.

Se a avaliação indirecta tiver por base os pressupostos previstos nas alíneas b) e e) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT, o sujeito passivo da relação jurídica tributária pode, no prazo de 30 dias a contar da decisão de fixação da matéria tributável, impugnar administrativamente esta decisão através da apresentação de pedido de revisão da matéria tributável, nos termos prescritos nos artigos 91.º a 93.º da LGT. Este procedimento de revisão é uma espécie de “comissão paritária autónoma”, podendo nele intervir um perito independente, desde que tal seja solicitado por uma das partes interessadas. Este procedimento de revisão visa uma reunião de vontades no sentido de encontrar um acordo quanto ao valor da matéria tributável, o que, em regra, não acontece, não tanto pela dificuldade de provar o excesso da quantificação da matéria tributável, cujo ónus pertence ao contribuinte, mas, designadamente pela dificuldade ou impossibilidade que os contribuintes registam na prova documental dos gastos a assimilar ao incremento da matéria tributável resultante da decisão de aplicação de métodos indirectos. A frustração quanto á possibilidade de acordo conduz a que a decisão do procedimento de revisão passe para a esfera de competência do Director de Finanças. Todavia, o contribuinte tem a possibilidade de continuar a defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, podendo, já não da decisão de fixação da matéria tributável, mas sim do acto de liquidação, impugnar judicialmente com fundamento em erro na quantificação da matéria tributável ou nos pressupostos de aplicação de métodos indirectos, nos termos previstos no artigo 117.º do CPPT. Esta impugnação judicial tem esta finalidade específica, razão pela qual a sua interposição depende da prévia apresentação do pedido de revisão da matéria tributável previsto no artigo 91.º da LGT. Todavia, quer em relação ao prazo, que é de



3 meses conforme previsto no n.º 1 do artigo 102.º do CPPT, quer em relação aos demais aspectos formais e processuais, esta impugnação segue as regras da impugnação geral regulada nos artigos 99.º a 126.º do CPPT.

Se as razões que determinam a avaliação indirecta assentarem nos pressupostos estabelecidos nas alíneas d) e f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT, ou seja, tributação em sede de manifestações de fortuna ou de acréscimos patrimoniais ou de despesa efectuada, a decisão de fixação da matéria tributável não pode ser sindicada através do pedido de revisão da matéria tributável previsto no artigo 91.º da LGT – n.º 7, *in fine*, do artigo 89.º-A da LGT. Neste caso, a decisão de fixação da matéria tributável apenas é impugnável através do recurso judicial previsto no artigo 146.º-B do CPPT. Este recurso tem de ser interposto, no prazo de 10 dias a contar da notificação da decisão de fixação da matéria tributável, directamente no Tribunal Tributário de 1.ª instância, sendo admissíveis todos os meios de prova. Este recurso judicial é decidido no prazo de 90 dias visto que tramita como processo urgente – n.º 2 do artigo 146.º-D do CPPT. Se a decisão for negativa aos interesses do contribuinte este ainda poderá lançar a mão ao recurso jurisdicional previsto no artigo 279.º e seguintes do CPPT, a interpor, no prazo de 10 dias, para o Tribunal Central Administrativo ou, quando o fundamento do recuso for exclusivamente matéria de direito para o Supremo Tribunal Administrativo – artigo 280.º do CPPT.

Os regimes simplificados de tributação são uma forma de avaliação indirecta – alínea a) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT – mas sujeitos a uma matriz de tributação totalmente regulada e pré-estabelecida nos códigos de tributação, pelo que a sua aplicação não está sujeita a qualquer incerteza ou dependente de decisão discricionária de um órgão da Administração Tributária, razão pela qual, na eventualidade do contribuinte não concordar com o valor do tributo liquidado, apenas poderá reclamar ou impugnar o acto de liquidação, nos termos gerais previstos no CPPT.

A descrição realizada demonstra, de modo inquestionável, que também neste domínio os contribuintes vêm consagrados de forma minuciosa e plena a tutela dos seus direitos e interesses legalmente protegidos.



Procedimento de Revisão da Matéria Tributável		
Tipologia	Base legal	Meio de defesa
Regime Simplificado	alínea a) do n.º 1 do art.º 87.º da LGT	Reclamação graciosa
		Impugnação judicial
Métodos Indirectos	alíneas b) e e) do n.º 1 do art.º 87.º da LGT	Pedido de Revisão da Matéria Tributável – art.º 91.º da LGT
Manifestações de Fortuna	alínea d) do n.º 1 do art.º 87.º e art.º 89.º-A da LGT	Recurso judicial – art.º 146.º-B do CPPT
Acréscimos Patrimoniais ou despesas > € 100 000	alínea f) do n.º 1 do art.º 87.º e art.º 89.º-A da LGT	Recurso judicial - art.º 146.º-B do CPPT

6.3 NO PROCEDIMENTO DE DERROGAÇÃO DE SIGILO BANCÁRIO

A Administração Tributária pode, nos termos dos artigos 63.º-A a 63.º-C da LGT, aceder a informação bancária, desde que este tipo de informação se mostre necessária para o apuramento da situação tributária do contribuinte.

No âmbito do artigo 63.º-A da LGT, a Administração Tributária tem acesso a informação bancária referente a operações financeiras, visto que as instituições de crédito, as sociedades financeiras e as demais entidades que prestem serviços de pagamento, estão obrigadas a prestar à AT informação através de modelo oficial referente às situações tipificadas naquela disposição legal. Independentemente do acesso a esta informação massificada e sistematizada, fornecida à AT com cadência anual, o Director-Geral da AT ou os seus substitutos legais, nos termos do n.º 4 do artigo 63.º-A da LGT, pode através de despacho fundamentado solicitar àquelas instituições informação respeitante aos fluxos de pagamentos com cartões de crédito e de débito, efectuados por seu intermédio aos sujeitos passivos que auferam rendimentos da categoria B de IRS e de IRC, sem por qualquer forma identificar os titulares dos referidos cartões. Esta informação pode ser referente a conjunto de contribuintes que, nos termos dos n.ºs 5 e 6 do artigo 64.º da LGT, não tenham a situação tributária regularizada ou se encontrem inseridos em sectores de risco, bem como a contribuintes integrados em determinados sectores de actividade. Através



desta informação, e no âmbito das suas atribuições e funções inspectivas, designadamente, através de acções de inspecção ou de controlo, a AT pode fazer cruzamentos que conduzam à realização de correcções à matéria tributável, em virtude de identificar situações de omissão ou ocultação de declaração de rendimentos ou valores.

Em face dos normativos do artigo 63.º-B da LGT, através de despacho do Director-Geral da AT ou dos seus substitutos legais, devidamente fundamentado com expressa menção dos motivos concretos que justificam a derrogação do sigilo bancário, a AT pode aceder a todas as informações ou documentos bancários, bem como a informações ou documentos de outras entidades financeiras previstas no artigo 3.º da Lei n.º 25/2008, de 5 de Junho, alterado pelos Decretos-Leis n.ºs 317/2009, de 30 de Outubro, e 242/2012, de 7 de Novembro, sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos e, ainda, de familiares ou terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte, desde que estes tenham recusado a sua exibição ou a dar autorização para a sua consulta. As entidades que se encontrem numa relação de domínio com o contribuinte ficam sujeitas ao regime de derrogação de sigilo bancário, sempre que se verifiquem as situações estabelecidas nos n.ºs 1 e 2 do artigo 63.º-B da LGT, normativos que estabelecem os pressupostos legais que permitem a derrogação do sigilo bancário por acto administrativo do Director-Geral da AT. Em relação aos sujeitos passivos que, nos termos do artigo 63.º-C da LGT, estão obrigados a possuir, pelo menos, uma conta bancária, através da qual devem ser, exclusivamente, movimentados os pagamentos e recebimentos respeitantes à actividade empresarial desenvolvida, a AT também pode ter acesso à informação bancária referente a estes contribuintes, que, em concreto, são os sujeitos passivos de IRC, bem como os sujeitos passivos de IRS que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada. O acesso à informação bancária destes contribuintes, de acordo com o normativo do n.º 5 do artigo 63.º-C é feito nos termos e circunstâncias prescritas no artigo 63.º-B da LGT.

A informação bancária obtida pela AT, com fundamento nos pressupostos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 63.º-B da LGT, é uma informação concreta, na medida em que se refere a contribuintes previamente identificados no âmbito de um procedimento de inspecção tributária. Importa ainda sublinhar que, embora o contribuinte esteja sujeito a um dever geral de cooperação com a AT, na concretização das diligências legalmente previstas, esse dever cessa nas circunstâncias previstas no n.º 5 do artigo 63.º da LGT, podendo aquele opor-se legitimamente à realização da inspecção e só por via judicial pode ser afastada tal oposição. Daí que, nos casos em que por via do



acesso a documentação coberta pelo sigilo bancário, venha a ser invocado também o sigilo profissional, a AT deve requerer, mediante pedido devidamente fundamentado, autorização judicial ao Tribunal de Comarca territorialmente competente, nos termos do n.º 6 do artigo 63.º da LGT, visto que se utilizar apenas a via da autorização administrativa para derrogar tal sigilo, pode ver essa derrogação sindicada judicialmente. Nas situações em que a pessoa ou entidade alvo da intervenção inspectiva da AT puder invocar segredo profissional, o acesso à informação bancária não deve acontecer através de acto administrativo do Director-Geral da AT, mas sim apenas através de decisão judicial. A utilização da via administrativa, nestes casos, revelar-se-á prejudicial para a AT, salvo se o contribuinte não sindicá-la judicialmente a decisão do Director-Geral que determinar a derrogação do sigilo bancário.

Os procedimentos administrativos conducentes à derrogação do sigilo bancário, por acto administrativo do Director-Geral da AT, estão especificados no artigo 63.º-B da LGT, sendo de sublinhar que a decisão de derrogação do sigilo bancário apenas exige prévia notificação para exercício do direito de audição em relação aos familiares ou terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte alvo da acção de inspecção tributária, sendo o acesso directo em relação ao próprio contribuinte. Isto é, quando a informação bancária for apenas referente ao sujeito passivo da relação jurídica tributária objecto do procedimento de inspecção tributária, não há lugar a direito de audição.

A decisão do Director-Geral da AT, devidamente fundamentada com a invocação expressa das razões que justificam o acesso à informação bancária, tem de ser notificada, no prazo de 30 dias, ao contribuinte abrangido pela decisão administrativa de derrogação do sigilo bancário.

Na sequência da notificação, o contribuinte pode, nos termos do n.º 5 do artigo 63.º-B da LGT e do artigo 146.º-B do CPPT, no prazo de 10 dias a contar da notificação, interpor recurso judicial para o juiz do Tribunal Tributário de 1.ª instância, sendo que este recurso judicial tem os seguintes efeitos:

- Efeito devolutivo, quando interposto pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária, contribuinte alvo do procedimento de inspecção tributária;
- Efeito suspensivo, quando interposto pelo familiar ou terceiro que se encontre numa relação especial com o contribuinte.

A circunstância do recurso judicial, em relação ao contribuinte alvo da acção de inspecção tributária, apenas ter efeito devolutivo permite à AT solicitar de imediato a



informação bancária e financeira e iniciar a sua análise e exame. Todavia, se o contribuinte obtiver vencimento no recurso judicial, nos termos do n.º 6 do artigo 63.º-B da LGT, os elementos e dados de prova, entretanto, obtidos não poderão ser utilizados para qualquer efeito em desfavor do contribuinte. Em relação aos familiares e terceiros, se estes interpuserem recurso judicial da decisão que determinar a derrogação do sigilo bancário das contas bancárias de que são titulares, a AT só poderá solicitar aos bancos e instituições de crédito a informação se o recurso judicial for considerado improcedente, isto é, quando o recurso for decidido em sentido desfavorável ao recorrente.

Este recurso judicial não obedece a formalidades especiais, não tem de ser subscrito por advogado e deve ser acompanhado dos respectivos elementos de prova, que devem revestir qualquer uma das formas admitidas por lei, designadamente, a prova documental e testemunhal. Com efeito, independentemente dos valores em causa, a petição de recurso pode ser subscrita pelo próprio contribuinte, porquanto, nos termos do n.º 3 do artigo 146.º-B do CPPT, que assume a natureza de norma especial em relação à norma geral do n.º 1 do artigo 6.º do mesmo código, não é obrigatório que a petição inicial do recurso judicial contra a decisão administrativa que determinar o acesso directo à informação bancária do contribuinte seja subscrita por advogado. Há que sublinhar que a petição de recurso tem de ser directamente entregue no Tribunal Tributário ou enviada para este por via postal, sob registo. Este recurso tramita como processo urgente, pelo que conforme prescrito no n.º 2 do artigo 146.º-D do CPPT, a decisão judicial deve ser proferida no prazo de 90 dias a contar da data de apresentação do requerimento inicial. Se a decisão for em sentido desfavorável ao contribuinte, este pode no prazo de 10 dias, apresentar recurso jurisdicional, o qual nos termos do artigo 280.º do CPPT, será para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando o seu fundamento assentar exclusivamente em matéria de direito, caso em que o recurso jurisdicional, dentro do mesmo prazo, deve ser interposto para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo. O recurso jurisdicional tem de ser obrigatoriamente subscrito por advogado.

A derrogação de sigilo bancário é um procedimento enxertado no procedimento de inspecção tributária, mas a decisão do Director-Geral da AT ou do seu substituto legal que determinar o acesso à informação bancária, logo que notificada ao interessado, é de imediato e autonomamente impugnável através do recurso judicial previsto no artigo 146.º-B do CPPT, sendo este, neste domínio, o único meio processual que permite ao contribuinte sindicar a decisão administrativa da AT e obter a tutela plena e efectiva para os seus direitos e interesses legalmente protegidos. Se o contribuinte, no



prazo de 10 dias posteriores à notificação da decisão de derrogação do sigilo bancário, não accionar este recurso judicial perde de forma irremediável a possibilidade de colocar em crise a legalidade da decisão do Director-Geral da AT, ficando, consequentemente, sujeito às correcções que vierem a ser feitas à matéria tributável com fundamento nos elementos probatórios recolhidos através da análise à informação bancária e/ou financeira. É evidente que esta circunstância não impede o contribuinte de impugnar o acto de liquidação, mas, nesta sede, já não poderá invocar ilegalidades no procedimento de derrogação do sigilo bancário.

Derrogação do Sigilo Bancário		
Tipologia	Base legal	Recurso Judicial
Informação referente a operações financeiras	Art.º 63.º-A da LGT	Efeito devolutivo
Sujeito passivo da RJT alvo do procedimento de inspecção tributária	n.º 1 do art.º 63.º-B da LGT	Efeito devolutivo
Familiar ou terceiro	n.º 2 do art.º 63.º-B da LGT	Efeito suspensivo
Entidade em relação de domínio	n.º 7 do art.º 63.º-B da LGT	Efeito devolutivo
Prazo do recurso judicial	10 dias a contar da notificação da decisão do Director-Geral	
Invocação de sigilo profissional	A derrogação do sigilo bancário não pode ser efectuada por acto administrativo, carece de autorização do Tribunal da Comarca competente – n.º 6 do art.º 63.º da LGT.	
Recurso judicial: decisão desfavorável ao contribuinte	Recurso jurisdicional no prazo de 10 dias – art.º 279.º e seguintes do CPPT	Para o TCA
		Para o STA, quando a matéria controvertida for exclusivamente de direito

6.4 NO PROCEDIMENTO DE APLICAÇÃO DE CLÁUSULA GERAL ANTIABUSO

As normas antiabuso encontram a sua razão de ser no comportamento evasivo e fraudulento dos sujeitos passivos em matéria fiscal e na necessidade de estabelecer meios de reacção adequados por forma a garantir o cumprimento do princípio da igualdade na repartição da carga tributária e na prossecução da satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas – n.º 1 do artigo



103.º da CRP. É inerente à racionalidade económica a minimização dos impostos a suportar, podendo utilizar-se várias vias para atingir tal desiderato, embora a fronteira de distinção entre elas nem sempre seja fácil de vislumbrar e nesse sentido são seguidas normalmente as vias da gestão ou planeamento fiscal da evasão ou elisão fiscal e da fraude fiscal.

A evasão ou elisão fiscal dá-se pela prática de actos ou negócios lícitos mas que a lei fiscal qualifica como não sendo conformes com a substância da realidade económica que lhe está subjacente, assim devendo qualificar-se como anómalos, anormais ou abusivos, sendo também caracterizados como comportamentos "extra legem", em contraposição com a via da fraude fiscal, caracterizada como "contra legem". Os comportamentos tributários evasivos produzem um sério entrave à concorrência empresarial, uma notória erosão das receitas fiscais, a distorção do princípio da equidade e um claro menosprezo do cumprimento das regras de cidadania, situações que se fundam em causas de carácter político, económico, psicológico e técnico. E as formas utilizadas giram em torno de actos e contratos atípicos ou anormais visando torneá-la lei, por exemplo,

- utilizando o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, através da produção de menos-valias,
- utilização de benefícios fiscais ou da transmissão de prejuízos ou,
- interpretando-a com fins diversos daqueles que o legislador tinha em mente.

Muitas vezes, este aproveitamento traduz-se na existência ou utilização de jurisdições fiscais diferentes para escolher, apenas por motivações de diminuição do imposto a pagar, a localização mais favorável para a residência de pessoas singulares ou colectivas ou para nelas instalar "estruturas" que não desempenham outra função que não seja permitir essa diminuição.

A fraude fiscal consiste na realização de actos ou negócios ilícitos frontalmente contrários à lei fiscal, por isso mesmo também designados como "contra legem", sendo deles exemplo a não entrega ao Estado dos tributos cobrados a terceiros, a obtenção de reembolsos de tributos indevidos, a alteração ou ocultação de factos ou valores que devam constar de livros de contabilidade ou de declarações fiscais, ou a existência de negócios simulados, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza. É em vista de tais situações que os Estados se preocupam com a tomada de medidas visando combater os comportamentos evasivos e fraudulentos dos sujeitos passivos através da cláusula geral antiabuso, prevista no artigo 38.º da LGT, ou das designadas



cláusulas específicas antiabuso, de que é exemplo as normas contidas no artigo 63.º do Código do IRC relativas a preços de transferência.

O artigo 38.º, n.º 2, da LGT estabelece que "são ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas".

O ordenamento jurídico fornece duas metodologias alternativas ao método declarativo, e que consistem em fazer correcções técnicas ou presunções. O recurso a qualquer delas não depende de um critério discricionário da AT, sendo que a AT encontra-se vinculada ao recurso às correcções técnicas, quando, apesar da violação dos deveres de cooperação do contribuinte, se encontrar, sem embargo, em condições de apurar com efectividade os rendimentos a tributar. Daí que o recurso à aplicação da cláusula geral antiabuso esteja sujeita a procedimentos específicos, razão pela qual se determina no artigo 63.º do CPPT que a aplicação da cláusula geral antiabuso referida no n.º 2 do artigo 38.º da LGT segue o procedimento próprio regulado naquele artigo do CPPT.

Nesta conformidade, a aplicação da cláusula geral antiabuso é prévia e obrigatoriamente autorizada, após a audição do contribuinte, nos termos do artigo 60.º da LGT e no prazo de 30 dias, pelo Director-Geral da AT ou pelo funcionário em quem ele tiver delegado essa competência, com base em projecto de decisão cuja fundamentação deve, necessariamente, conter:

- A descrição do negócio jurídico celebrado ou do acto jurídico realizado e dos negócios ou actos de idêntico fim económico, bem como a indicação das normas de incidência que se lhes aplicam;
- A demonstração de que a celebração do negócio jurídico ou prática do acto jurídico foi essencial ou principalmente dirigida à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em caso de negócio ou acto com idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais.

A aplicação da cláusula geral antiabuso exige um procedimento próprio, enxertado no procedimento de inspecção tributária, e que, substantivamente, tem como vectores



orientadores os quatro pressupostos ínsitos no n.º 2 do artigo 38.º da LGT, os quais são:

- O elemento meio - o qual tem a ver com a forma utilizada, portanto, com a prática de certos actos ou negócios dirigidos, essencial ou principalmente, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos;
- O elemento resultado - o qual visa a vantagem fiscal como fim da actividade do contribuinte, portanto, a redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos;
- O elemento intelectual - o qual tem a ver com a motivação fiscal do contribuinte, portanto, com o facto dos actos ou negócios pelo mesmo praticados serem essencial ou principalmente dirigidos ao resultado que é a vantagem fiscal;
- Elemento normativo - o qual tem a ver com a reprovação normativa - sistemática da vantagem obtida, portanto, o contribuinte actua com manifesto abuso das formas jurídicas.

As cláusulas específicas antiabuso inseridas nos diversos códigos fiscais não estão sujeitas ao procedimento próprio previsto no artigo 63.º da LGT, pelo que a sua aplicação é feita directamente no âmbito da execução dos actos inspectivos no desenvolvimento do procedimento de inspecção tributária, provocando, quando for o caso, as inerentes correcções à matéria tributável.

Importa, portanto, evidenciar que meios de defesa é que o contribuinte, enquanto sujeito passivo da relação jurídica tributária, cuja estabilidade é afectada pela aplicação de cláusulas antiabuso, poderá utilizar para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos e se, em relação aos meios de defesa, existe alguma diferença, consoante a cláusula aplicável seja geral ou específica. Vejamos, então. Antes da revogação do n.º 10 do artigo 63.º do CPPT através do artigo 153.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, com entrada em vigor em 1 de Janeiro de 2012, a decisão do Director-Geral que determinasse a aplicação da cláusula geral antiabuso – n.º 2 do artigo 38.º da LGT – era sindicável autonomamente através de acção administrativa especial, no prazo de três meses a contar da decisão. A partir de 1 de Janeiro de 2012, aquela decisão deixou de ser impugnável autonomamente e se o contribuinte pretender invocar alguma ilegalidade no procedimento ou nas razões que fundamentam a autorização de aplicação da cláusula geral antiabuso só o pode fazer através da impugnação judicial a interpor contra o acto de liquidação do tributo, o qual reflecte as correcções motivadas pela aplicação da norma anti abuso. A revogação do



n.º 10 do artigo 63.º do CPPT representa, inquestionavelmente, uma redução das garantias dos contribuintes, mas, embora o procedimento para aplicação da cláusula geral antiabuso não possa ser entendido como um acto interlocutório, a lógica que o legislador procurou introduzir no ordenamento jurídico tributário pode, todavia, ser compreendida à luz do princípio da impugnação unitária, consagrado no artigo 54.º do CPPT, que determina que “[s]alvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou disposição expressa em sentido diferente, não são susceptíveis de impugnação contenciosa os actos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida”. Deste modo, a aplicação da cláusula geral antiabuso ou das cláusulas específicas, quando o contribuinte não concordar com as razões que determinaram a sua aplicação ou pretender invocar qualquer outro tipo de ilegalidade, só o pode fazer através de interposição de impugnação judicial contra o acto de liquidação do tributo, no prazo de três meses a contar do termo do prazo de pagamento voluntário, conforme decorre da alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT. Sublinhamos a circunstância de se estar a referir que o contribuinte só pode sindicá-la a liquidação através de impugnação judicial, na medida em que, embora o contribuinte possa apresentar, nos termos do artigo 68.º e seguintes do CPPT, reclamação graciosa contra o acto de liquidação, dificilmente logrará obter uma decisão favorável às suas pretensões em sede de procedimento tributário, em virtude da matéria em causa ser de elevada tecnicidade e complexidade. Não obstante poder ser utilizada a via administrativa, é nossa convicção que a tutela dos direitos e interesses legalmente protegidos do contribuinte só poderá ser assegurada através de impugnação judicial ou, em alternativa, por via do pedido de constituição de tribunal arbitral, nos termos previstos no regime da arbitragem tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

6.5 NO PROCEDIMENTO DE ADOÇÃO DE PROVIDÊNCIAS CAUTELARES

As providências cautelares existem para assegurar a utilidade das sentenças a proferir nos processos judiciais, nomeadamente para prevenir a inutilidade, total ou parcial, das sentenças, seja por infrutuosidade, seja por retardamento. Outro traço característico da tutela cautelar, se não o seu traço principal, é a sua instrumentalidade, porquanto, as providências cautelares existem em função dos processos em que se discute o fundo das causas, em ordem a assegurar a utilidade



das sentenças a proferir no âmbito desses processos, que, por isso, são qualificados como processos principais, por contraponto aos processos cautelares.

As providências cautelares conservatórias desempenham a função de evitar a deterioração do equilíbrio de interesses existente naquele momento, procurando que ele se mantenha, a título provisório, até que a questão de fundo seja dirimida no processo principal, ou seja, a respectiva adopção está ao serviço de pretensões dirigidas à obtenção, no processo principal, de uma sentença que, anulando o acto impugnado, assegure a manutenção do “*statu quo ante*”. No domínio fiscal as providências cautelares assumem características específicas, porquanto elas visam garantir a cobrança dos créditos tributários ou o apuramento da situação tributária, devendo, todavia, ser proporcionais ao dano a evitar e não causar dano de impossível ou difícil reparação.

A Administração Tributária pode accionar providências cautelares para garantia dos créditos tributários em caso de fundado receio de frustração da sua cobrança ou de destruição ou extravio de documentos ou outros elementos necessários ao apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários. Estas providências cautelares podem consistir:

- Na apreensão de bens, direitos ou documentos, ou
- Na retenção, até à satisfação dos créditos tributários, de prestações tributárias a que o contribuinte tenha direito.

As providências cautelares a tomar pela Administração Tributária podem ser de natureza administrativa ou de natureza judicial. Ambas dependem da iniciativa da Administração Tributária, porém, só as de natureza administrativa podem ser tomadas livremente pela AT, na medida em que as providências cautelares de natureza judicial carecem de autorização judicial. Têm natureza judicial o arresto de bens – artigo 136.º do CPPT – e o arrolamento de bens ou documentos – artigo 140.º do CPPT. As providências de natureza administrativa são aquelas que os funcionários da Administração Tributária incumbidos da realização de um procedimento de inspecção tributária podem adoptar, atendendo ao princípio da proporcionalidade, com vista à aquisição e conservação da prova, por forma a efectuar o ónus probatório inerente às alterações ou correcções à matéria tributável que se proponham efectuar em face da realidade factual que tenham observado na acção de inspecção. Estas medidas cautelares de natureza administrativa, adoptadas na acção de inspecção, consistem, designadamente, em:



- Apreender os elementos de escrituração ou quaisquer outros elementos, incluindo suportes informáticos, comprovativos da situação tributária do sujeito passivo ou de terceiros;
- Selar quaisquer instalações, apreender bens, valores ou mercadorias, sempre que se mostre necessário à demonstração da existência de um ilícito tributário;
- Visar, quando conveniente, os livros e demais documentos.

Para que a AT possa adoptar medidas cautelares de natureza judicial torna-se necessário que o Representante da Fazenda Pública – artigos 136.º e 138.º do CPPT – apresente uma petição no Tribunal Tributário de 1.ª instância, devidamente fundamentada, por forma a provar a existência dos pressupostos que justificam a adopção de tais medidas. São requisitos do arresto o fundado receio da diminuição de garantia de cobrança de créditos tributáveis e o tributo estar liquidado ou em fase de liquidação. O arrolamento depende da existência de haver fundado receio de extravio ou de dissipação de bens ou de documentos conexos com obrigações tributárias. Em face do requerimento do Representante da Fazenda Pública e do ónus probatório produzido pela AT, o juiz do Tribunal Tributário aprecia o pedido e pode decretar o arresto ou arrolamento, sem prévia audição do contribuinte. Esta é uma característica das providências cautelares de natureza judicial, que se traduz na circunstância da pessoa visada pela medida só ser notificada depois da efectiva concretização da providência cautelar.

Em face da adopção de medidas cautelares, as quais visam assegurar interesses da Fazenda Pública, e que têm o escopo de garantir a prossecução do interesse público, importa evidenciar que meios de defesa pode o contribuinte accionar para reagir contra a adopção destas medidas. Vejamos, então.

Decretado o arresto sem audiência da parte contrária e notificada esta, dessa decisão pode, se com a mesma se não conformar, optar por interpor recurso jurisdicional da decisão, nos termos do artigo 279.º e seguintes do CPPT, quando entenda que a decisão de arrestar os bens não devia ter sido proferida por não estarem verificados os pressupostos previstos para a sua concessão ou, em alternativa, deduzir oposição, invocando factos ou juntando aos autos prova capaz de afastar aqueles fundamentos ou a extensão com que foi decretado o arresto, sendo que, nesta última hipótese de reacção processual, ao juiz incumbirá decidir da manutenção, redução ou revogação da providência anteriormente decretada, cabendo recurso desta decisão, que constitui



complemento e parte integrante da inicialmente proferida – artigos 372.º, n.º 1, alíneas a) e b) e n.º 3 e 376.º, n.º 2, ambos do CPC.

Com efeito, cabe à Administração Tributária o ónus de alegar factos bastantes no sentido de provar que existe na situação concreta um fundado receio de diminuição de garantia de cobrança de créditos tributários. O decretamento da providência na ausência de tal prova só é juridicamente sustentável nas especiais circunstâncias de facto e de direito previstas no artigo 136.º, n.º 5 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quando estão em causa créditos tributários emergentes de impostos retidos na fonte ou repercutidos a terceiros, visto que o “fundado receio” presume-se verificado.

Independentemente da decisão de decretamento do arresto de bens ter assentado na prova de factos capazes de preencher as alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 136.º do CPPT ou na prova presumida do fundado receio, se o arrestado, em oposição ao arresto, alegar e provar factos suficientes para afastar a força probatório que anteriormente havia sido recolhida ou para afastar a presunção mencionada deve a oposição ser julgada procedente e ordenado o levantamento do arresto provisoriamente decretado, bem como o cancelamento de todos os registos que entretanto hajam sido efectuados.

No arrolamento os procedimentos são idênticos, apenas existe a diferença, aliás, de grande relevância, que se traduz no facto de em relação a esta medida a AT não usufruir de qualquer presunção e ter de provar, através de alegações e factos, o fundado receio de extravio ou de dissipação de bens ou de documentos conexos com obrigações tributárias, o que a verificar-se impediria o apuramento da situação tributária do sujeito passivo da relação jurídica tributária ou de outro obrigado tributário.

As providências cautelares de natureza administrativa apenas dependem da iniciativa da AT e podem ser tomadas no desenvolvimento do procedimento tributário, designadamente no procedimento de inspecção tributária. Se o contribuinte não se conformar com a adopção da medida cautelar, considerando esta ilegal ou lesiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, pode impugnar a providência cautelar através da impugnação judicial prevista no artigo 144.º do CPPT, a interpor no Tribunal Tributário de 1.ª instância, no prazo de 15 dias, a partir da notificação da decisão que tiver determinado a tomada da medida ou, na falta de notificação, do conhecimento efectivo da medida cautelar. Se a medida cautelar consistir na apreensão de bens, a acção a interpor deve ser a impugnação prevista no artigo 143.º



do CPPT, cujo prazo é de 15 dias a contar do levantamento do auto de apreensão. Na petição de impugnação deve o contribuinte invocar as razões de facto e de direito que justificam a anulação total ou parcial da providência cautelar. Em termos formais, esta impugnação está sujeita às regras aplicáveis a qualquer outra impugnação judicial, apenas se caracteriza por tramitar como processo urgente o que garante, conforme previsto no n.º 3 do artigo 96.º do CPPT, uma decisão em primeira instância (Tribunal Tributário) no prazo de 90 dias.

No n.º 6 do artigo 147.º do CPPT está prevista a adopção de providências cautelares a favor do contribuinte ou demais obrigados tributários, devendo o requerente invocar e provar o fundado receio de uma lesão irreparável a causar pela actuação da Administração Tributária. A lei tributária não integra qualquer regulamentação sobre as providências cautelares a favor do contribuinte, pelo que, nos termos da alínea c) do artigo 2.º da LGT e da alínea d) do artigo 2.º do CPPT, torna-se necessária a aplicação subsidiária do artigo 112.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA). De entre as providências cautelares previstas no CPTA aquela que se poderá configurar mais relevante no âmbito do exercício da actividade tributária é a relativa à “suspensão da eficácia de um acto administrativo” – alínea a) do n.º 2 do artigo 112.º do CPTA. Todavia, os Tribunais Administrativos e Fiscais não têm sido muito receptivos a acolher os pedidos dos contribuintes, designadamente quando a lei tributária estabelecer e prever meio de defesa idóneo para reagir contra o acto ou decisão da Administração Tributária e adequado a assegurar a tutela dos interesses dos contribuintes.

Neste sentido, sublinha-se que, como expressamente resulta do n.º 4 do artigo 268.º da CRP, a tutela jurisdicional efectiva perante a Administração Tributária inclui a eventual adopção de medidas cautelares adequadas a cada caso, as quais visam dar uma regulação provisória aos interesses envolvidos no litígio. As providências cautelares visam combater o “*periculum in mora*” (o prejuízo da demora inevitável do processo principal), ou evitar a lesão de determinado bem jurídico, por forma a que o fim de uma sentença se não torne numa mera decisão platónica ou uma decisão possa provocar um dano inaceitável. É em virtude dessa função própria de prevenção contra a demora ou contra o dano que as providências cautelares têm características típicas. No contencioso tributário, a possibilidade de dedução de providências cautelares a favor do contribuinte tem consagração específica na lei, mais exactamente no n.º 6 do artigo 147.º do CPPT. Os termos em que estas providências são admitidas pelo legislador revelam-se manifestamente exíguos, pois abrangem apenas os casos em que se esteja perante situação de fundado receio de uma lesão



irreparável para o requerente, o qual tem o ónus de invocar e provar tal condição, sendo que o prejuízo irreparável se deve reportar ao requerente da adopção das medidas.

A título de exemplo, numa situação em que um contribuinte requereu a adopção da providência cautelar de “suspensão de eficácia da decisão do órgão da execução fiscal” veja-se o sentido da jurisprudência firmada no acórdão do STA, tirado no processo n.º 0392/13, datado de 03.04.2013, em que se refere que “[e]m sede de execução fiscal estando prevista a possibilidade de reclamação judicial de todos os actos lesivos e a subida imediata da reclamação a juízo quando tenha por fundamento prejuízo irreparável – art.ºs 276.º e 278.º, nº 3, do CPPT – com o consequente efeito suspensivo da execução, não pode considerar-se que a tutela judicial efectiva exija a admissibilidade de providência cautelar em ordem à suspensão da venda, quando a recorrente podia ter reclamado precisamente do acto que determinou a venda”.

É correntemente entendido pelos Tribunais Administrativos e Fiscais que as decisões proferidas em matéria de providências cautelares não incidem sobre a legalidade do acto, mas apenas sobre a verificação ou não dos requisitos previstos no artigo 120.º do CPTA. Pelo que na sua perspectiva, a procedência da acção cautelar só se deve verificar em casos excepcionais de ilegalidades patentes ou manifestas, susceptíveis de excluir outras indagações de facto ou de direito. Deste modo, ainda que se verifiquem os requisitos nucleares da adopção da providência cautelar, em face da ponderação relativa de interesses, designadamente se os danos que resultariam da concessão da providência se mostrarem superiores àqueles que poderiam resultar da sua não concessão, caso se venha a verificar a prevalência do interesse público, a providência cautelar a favor do contribuinte não deve ser decretada. Em face desta contingência, os contribuintes devem ter presente que no âmbito da actividade tributária, sempre que os seus direitos e interesses legalmente protegidos sejam lesados ou corram risco de lesão, devem identificar e accionar, no âmbito do contencioso tributário, o meio processual idóneo e adequado a assegurar a tutela plena e efectiva dos seus direitos, sob pena dos seus interesses pessoais ou patrimoniais poderem ficar irremediavelmente prejudicados.



PROVIDÊNCIAS CAUTELARES	
A FAVOR DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA	
DE NATUREZA ADMINISTRATIVA	DE NATUREZA JUDICIAL
Art.º 51.º da LGT e art.ºs 30.º e 31.º do RCPITA • Apreensão de bens, direitos ou documentos • Retenção da prestação tributária	• ARRESTO – art.º 136.º do CCPT • ARROLAMENTO – art.º 140.º do CCPT
MEIOS DE REACÇÃO	
• Impugnação judicial – art.º 144.º do CPPT	• Recurso jurisdicional – art.º 279.º do CPPT • Oposição – art.º 372.º CPC
A FAVOR DO CONTRIBUINTE	
n.º 6 do art.º 147.º do CPPT	Art.º 112.º do CPTA

6.6 NO PROCEDIMENTO DE LIQUIDAÇÃO

O procedimento de liquidação é instaurado com base nas declarações dos contribuintes ou, na falta ou vício destas, com base em todos os elementos de que a Administração Tributária disponha ou venha a obter em resultado de alguma acção de controlo ou de natureza inspectiva.

Sempre que os contribuintes procedam à entrega das declarações de rendimentos o apuramento da matéria tributável é feito com base nessas declarações, desde que os contribuintes as apresentem nos termos previstos na lei e forneçam à Administração Tributária os elementos indispensáveis à verificação da sua situação tributária.

As declarações dos contribuintes, apresentadas nos termos previstos na lei, presumem-se verdadeiras e de boa-fé, bem como os dados e apuramentos inscritos na contabilidade ou na escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos.



Esta presunção de verdade cessa quando:

- As declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados de que não reflectem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo;
- O contribuinte não cumprir os deveres que lhe couberem de esclarecimento da sua situação tributária, salvo quando, nos termos da lei, for legítima a recusa da prestação de informações;
- Os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificativa, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89.º-A da LGT.

Quando os contribuintes não procedam à entrega das declarações, a Administração Tributária, nos termos previstos em cada código de tributação, procede à realização de liquidação oficiosa – alínea b) do n.º 1 e n.º 3 do artigo 75.º do CIRS, alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do CIRC e artigo 88.º do CIVA.

De igual modo procede à realização de liquidação adicional sempre que as declarações apresentadas pelos contribuintes evidenciem erros, inexactidões, omissões e irregularidades que, no entanto, não coloquem em crise a credibilidade da contabilidade ou escrita dos contribuintes, permitindo, assim, que a determinação da matéria tributável real seja efectuada através de avaliação directa.

O procedimento de liquidação pode ainda ter origem em procedimento de inspecção tributária, independentemente deste ter natureza interna ou externa. Qualquer contribuinte, em função da actividade profissional ou comercial exercida, tem um determinado enquadramento jurídico tributário, do qual decorre um acervo de obrigações tributárias a cumprir nos termos e prazos previstos nos códigos e leis tributárias. É de crer que a Administração Tributária fiscaliza prioritariamente os contribuintes faltosos, contudo, há que ter presente que, nos termos da lei, os contribuintes que tenham procedido ao cumprimento das obrigações tributárias, quer estas se traduzam no pagamento da prestação tributária ou em obrigações acessórias – artigo 31.º da LGT – nada exonera aqueles contribuintes da eventualidade de poderem ser alvo de uma acção de inspecção tributária.

No âmbito do procedimento de inspecção tributária, consoante a contabilidade e escrita do contribuinte permita ou não efectuar a comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável



do respectivo imposto; assim será a metodologia de avaliação da matéria tributável a adoptar pela AT. Isto é, a avaliação directa ou a avaliação indirecta. A avaliação directa é o método de avaliação regra, porquanto, é aquele que permite determinar o rendimento real sujeito a tributação. A avaliação indirecta só pode ser efectuada mediante os pressupostos expressamente previstos na lei – artigo 87.º da LGT – cujo ónus probatório compete à Administração Tributária. Deste modo, no âmbito do procedimento de inspecção tributária, a AT procede à determinação da matéria tributável real através de correcções meramente aritméticas ou, em alternativa, mas somente nos casos previstos na lei, à fixação do rendimento normal através da aplicação de métodos indirectos.

Em face da antecedente descrição verificamos que são diversas as origens e configurações do acto de liquidação. Não obstante esta diversidade, o acto de liquidação – originário, adicional ou oficioso – tem de ser efectuado e notificado no prazo de caducidade sob pena de ser inválido ou ineficaz.

Quando houver lugar a avaliação indirecta da matéria tributável, previamente à realização do acto de liquidação, o contribuinte tem a possibilidade de discutir a quantificação da matéria tributável, cujo meio processual depende do pressuposto justificativo da avaliação indirecta, ou seja, quando os pressupostos forem os previstos nas alíneas b) ou e) do n.º 2 do artigo 87.º da LGT, o contribuinte tem de lançar mão ao pedido de revisão previsto no artigo 91.º da LGT, porém, se os pressupostos forem os das alíneas d) ou f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT, o meio de reacção é o recuso judicial previsto no artigo 146.º-B do CPPT.

Se o método de avaliação da matéria tributável for a avaliação directa e a AT, no âmbito do procedimento de inspecção tributária, efectuar correcções técnicas, caso o contribuinte não concorde com as mesmas não pode, após a notificação do relatório final da acção de inspecção, reagir de imediato para questionar a legalidade das referidas correcções à matéria tributável. Neste caso, o contribuinte tem de aguardar pela liquidação, visto que a ilegalidade das correcções à matéria tributável só pode ser invocada na impugnação do acto de liquidação.

O acto de liquidação, sempre que seja efectuado pela Administração Tributária, é impugnável por via administrativa ou por via judicial. Em sede administrativa, o meio procedimental idóneo e adequado para sindicar a legalidade do acto de liquidação é a reclamação graciosa, prevista no artigo 68.º e seguintes do CPPT. Sempre que a liquidação tenha origem numa acção de inspecção tributária, a reclamação graciosa tem de ser apresentada no prazo de 120 dias a contar do termo do prazo de



pagamento voluntário, não estando sujeita a formalidades essenciais, não obriga à constituição de mandatário e, em regra, aplica-se-lhe o princípio da gratuidade previsto no artigo 15.º do CPA. Porém, em caso de instauração de processo de execução fiscal para cobrança da liquidação controvertida, a reclamação graciosa só suspende a execução fiscal se o contribuinte apresentar ou constituir garantia idónea ou se, em alternativa, obtiver autorização de dispensa de prestação de garantia – artigo 52.º da LGT e artigo 169.º do CPPT. Se a reclamação graciosa não for decidida no prazo de quatro meses a contar da entrada do requerimento no serviço competente da AT, o contribuinte pode presumir o seu indeferimento e impugnar a decisão de indeferimento tácito, através da apresentação de impugnação judicial no prazo de três meses, a contar da constituição do indeferimento tácito – artigo 57.º, n.ºs 1 e 5, da LGT, artigo 106.º, e alínea d) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT.

Quando a reclamação graciosa for decidida por acto expresso de órgão competente da Administração Tributária e a decisão for de indeferimento ou, então, não atenda em pleno a pretensão do contribuinte, este pode prosseguir a defesa dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos através de recurso hierárquico, a apresentar no prazo de trinta dias ou, em alternativa, através de impugnação judicial, a apresentar no prazo de três meses, ambos a contar da notificação da decisão proferida na reclamação graciosa.

Se o contribuinte optar por sindicar a legalidade do acto de liquidação através da via contenciosa, deve, então, apresentar impugnação judicial dirigida ao juiz do Tribunal Tributário de 1.ª instância, no prazo de três meses a contar do termo do prazo de pagamento voluntário do tributo – artigo 99.º e alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT. A impugnação está sujeita a requisitos formais, se o valor da liquidação for superior a € 10 000 exige a constituição de mandatário judicial – artigo 6.º do CPPT, e implica o pagamento de custas judiciais.

Importa sublinhar que com a publicação do Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados (EOCC), através da Lei n.º 139/2015, de 7 de Setembro, foram atribuídas novas competências aos contabilistas certificados, podendo estes, nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 10.º do EOCC, intervir no processo judicial em representação dos sujeitos passivos por cujas contabilidades sejam responsáveis. Esta intervenção pode verificar-se em todo o tipo de processo judicial tributário, desde que o valor da acção não seja superior a € 10 000, valor que, nos termos do artigo 6.º do CPPT, não exige a constituição de advogado. Para determinar o valor da acção ou processo deve atender-se às normas do artigo 97.º-A do CPPT.



Esta capacidade de intervenção dos contabilistas certificados é, outrossim, extensível ao procedimento tributário. Deste modo, importa concluir que, em relação ao acto de liquidação, quando o seu valor não for superior a € 10 000, a reclamação graciosa ou a impugnação judicial a interpor para sindicar a legalidade do acto tributário pode ser subscrita pelo contabilista certificado que for responsável pela elaboração da contabilidade do sujeito passivo da relação jurídica tributária.

Se o contribuinte optar por lançar mão à impugnação judicial e a sentença do Tribunal Tributário de 1.^a instância for total ou parcialmente desfavorável ao impugnante, este pode, no prazo de 10 dias a contar da notificação da decisão judicial, interpor recurso jurisdicional para o Tribunal Central Administrativo ou, caso o fundamento do recurso assente exclusivamente em matéria de direito, para o Supremo Tribunal de Justiça – artigos 279.º e seguintes do CPPT. O recurso jurisdicional não pode ser subscrito por contabilista certificado, o recurso jurisdicional, independentemente do valor da acção, implica sempre a constituição de advogado.

Há que sublinhar que, em caso de erro na declaração de rendimentos modelo 3 - IRS, a impugnação judicial é obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa a apresentar no prazo de dois anos a contar do termo do prazo legal para a entrega da declaração de rendimentos. Esta especificidade resulta do n.º 2 do artigo 140.º do CIRS, não sendo aplicável quando a liquidação do imposto tiver origem numa acção de inspecção tributária. De igual modo, torna-se necessário atender às especialidades constantes do artigo 97.º do CIVA, porquanto, os sujeitos passivos da relação jurídica tributária e as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis pelo pagamento do imposto podem reclamar contra a respectiva liquidação ou impugná-la, com os fundamentos e nos termos estabelecidos no CPPT: No entanto, em relação às situações que possam ser objecto de regularização nos termos dos n.ºs 3 e 6 do artigo 78.º do CIVA, os prazos para apresentar a reclamação graciosa ou a impugnação judicial contam-se a partir do dia imediato ao final do período de dois anos referido nos n.ºs 3 e 6 do artigo 78.º do CIVA. Para o sucesso destes meios de defesa é indispensável observar estas especificidades, as quais se sobrepõem às regras gerais constantes do CPPT.

Em alternativa aos tribunais judiciais, os contribuintes para sindicar a legalidade dos actos de liquidação através do pedido de constituição de tribunal arbitral, nos termos do regime da arbitragem tributária (RJAT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro. O pedido de constituição de tribunal arbitral é feito mediante requerimento enviado por via electrónica ao presidente do Centro de Arbitragem



Administrativa (CAAD), no prazo de 90 dias, a contar do termo do prazo de pagamento voluntário – alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT. A vantagem da arbitragem tributária em relação à decisão do tribunal judicial resulta da celeridade na decisão arbitral que pode ser obtida, visto que a decisão arbitral deve ser emitida e notificada às partes no prazo de seis meses a contar da data do início do processo arbitral, considerando-se este constituído no termo do prazo referido na notificação que comunica às partes a constituição do tribunal arbitral, decorridos 10 dias a contar da notificação da designação dos árbitros, se a tal designação as partes não se opuserem, designadamente nos termos do artigo 8.º e do Código Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa. Todavia, a decisão arbitral pode ter desvantagens, comparativamente à decisão do tribunal judicial, porquanto a decisão arbitral está sujeita a um regime de recurso muito condicionado e limitado, conforme previsto nos artigos 25.º e 27.º do RJAT. A arbitragem tributária à semelhança do que acontece com a via contenciosa está sujeita ao pagamento de custas processuais.

Os contribuintes para questionar a legalidade dos actos de liquidação de tributos, independente do erro na liquidação ser imputável à Administração Tributária ou ao próprio contribuinte, têm ao seu dispor diversos meios e vias procedimentais ou processuais para tutela dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, competindo-lhes, em função das características de cada caso concreto, optar por uma estratégia de defesa e identificar o meio de defesa idóneo e mais adequado para lograr obter o reconhecimento da sua pretensão, podendo, inclusive, quer na via administrativa, quer na via judicial, por força do duplo grau de decisão e do duplo grau de jurisdição, provocar a reapreciação da sua pretensão por um órgão ou instância superior. Temos de concluir que é vasto e significativo o catálogo de meios processuais ao dispor do contribuinte para sindicar a legalidade do acto de liquidação dos tributos, impondo-se apenas conhecer os requisitos formais e materiais aplicáveis a cada um dos meios de reacção e saber determinar os prazos legais para os accionar, aspectos que são fundamentais para obter êxito na defesa das pretensões legitimamente invocadas.

Nesta conformidade, podemos concluir que os contribuintes para reagir contra a ilegalidade do acto de liquidação podem accionar, no domínio do procedimento tributário, a reclamação graciosa, e no âmbito do processo tributário judicial, a impugnação judicial. Em alternativa, podem ainda accionar o pedido de constituição de tribunal arbitral. Estes são os meios procedimentais e processuais, que constituem as garantias dos contribuintes para reagir contra a ilegalidade do acto de liquidação.



Há, porém, que referir que o legislador consagrou ainda um outro meio procedimental a que o contribuinte pode lançar mão para produzir a defesa dos seus interesses legalmente protegidos e que consiste no pedido de revisão dos actos tributários previsto no artigo 78.º da LGT. Todavia, em nossa opinião, este meio procedimental não constitui uma verdadeira garantia dos contribuintes, porquanto, a revisão dos actos tributários encerra uma função meramente complementar aos fins da reclamação graciosa e da impugnação judicial. Daí que, quando o erro na liquidação for imputável ao contribuinte, o pedido de revisão do acto tributário, nos termos do n.º 1, primeira parte, do artigo 78.º da LGT, tenha de ser apresentado no prazo da reclamação graciosa. Só quando o erro na liquidação for imputável aos serviços da AT é que a revisão do acto tributário, nos termos do n.º 1, segunda parte, do artigo 78.º da LGT, pode ser feita no prazo de quatro anos após a notificação da liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços. Este tipo de revisão configura o que tecnicamente se pode apelidar de revisão oficiosa do acto tributário, isto é, a revisão deve ser da iniciativa dos serviços da AT. Uma vez que a AT se confronta com actos tributários em massa e com um universo de muitos milhares de actos tributários, sendo real a probabilidade de decorrer o prazo para a revisão do acto tributário e os serviços da AT nem sequer identificarem o erro na liquidação. De modo a evitar a preclusão do direito à revisão do acto tributário, o legislador consagrou na LGT a figura do pedido de revisão oficiosa do acto tributário, ou seja, admitiu que, ainda que o erro na liquidação seja imputável aos serviços da AT, o impulso processual para motivar a sua revisão possa ser da iniciativa do contribuinte, atribuindo, inclusive, à iniciativa do interessado efeito interruptivo, conforme previsto no n.º 7 do artigo 78.º da LGT, visto que este normativo prescreve que “[i]nterrompe o prazo da revisão oficiosa do acto tributário ou da matéria tributável o pedido do contribuinte dirigido ao órgão competente da administração tributária para a sua realização”.

A jurisprudência dos Tribunais Tributários superiores têm, no entanto, uma visão assaz bondosa do artigo 78.º da LGT e, em regra, admitem a revisão do acto tributário desde que o contribuinte logre demonstrar a ilegalidade do acto sindicado. A este propósito importa atentar na jurisprudência firmada no acórdão do STA, tirado no processo n.º 0653/05, datado de 06.10.2005, em que se refere que “ (i) Mesmo depois do decurso dos prazos de reclamação graciosa e de impugnação judicial, a Administração Tributária tem o dever de revogar actos de liquidação de tributos que sejam ilegais, nas condições e com os limites temporais referidos no art.º 78.º da LGT. (ii) O dever de a Administração efectuar a revisão de actos tributários, quando detectar uma situação de cobrança ilegal de tributos, existe em relação a todos os tributos, pois os



princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, que a administração tributária tem de observar na globalidade da sua actividade (art.º 266.º, n.º 2, da CRP. e 55.º da LGT), impõem que sejam oficiosamente corrigidos, dentro dos limites temporais fixados no art.º 78.º da LGT, os erros das liquidações que tenham conduzido à arrecadação de quantias de tributos que não são devidas à face da lei. (iii) A revisão do acto tributário com fundamento em erro imputável aos serviços deve ser efectuada pela Administração tributária por sua própria iniciativa, mas, como se conclui do n.º 7 (anterior n.º 6) do art.º 78.º da LGT, o contribuinte pode pedir que seja cumprido esse dever, dentro dos limites temporais em que Administração tributária o pode exercer. (iv) O indeferimento, expresso ou tácito, do pedido de revisão, mesmo nos casos em não é formulado dentro do prazo da reclamação administrativa mas dentro dos limites temporais em que a Administração tributária pode rever o acto com fundamento em erro imputável aos serviços, pode ser impugnado contenciosamente pelo contribuinte [art.º 95.º, n.ºs 1 e 2, alínea d), da LGT]”:

A ideia essencial que preside a esta jurisprudência do STA consiste na circunstância do tribunal entender que caso o acto tributário seja ilegal, a AT deve proceder à sua revisão, desde que se verifiquem os limites temporais estabelecidos no artigo 78.º da LGT, caminhando, assim, em direcção a uma justiça tributária material e efectiva.



SINDICABILIDADE DO ACTO DE LIQUIDAÇÃO		
Via Administrativa	Via Judicial	Via Arbitral
Reclamação graciosa	Impugnação judicial	Pedido de constituição de tribunal arbitral
Prazo: 120 dias	Prazo: 3 meses	Prazo 90 dias
Isenção de custas	Sujeição a custas	Sujeição a custas
Prazo legal de decisão: 4 meses – n.º 1 do art.º 57.º da LGT	Prazo legal de decisão: 2 anos – n.º 2 do art.º 96.º do CPPT	Prazo legal de decisão: 6 meses – n.º 1 do art.º 21.º do RJAT
Requerimento não sujeito a formalidades essenciais	Petição articulada, em triplicado	Requerimento enviado por via electrónica
Não obriga a constituição de mandatário judicial	Obriga a constituição de mandatário judicial se o valor for superior a € 10 000	Indicação de árbitro ou nomeação de árbitro pelo CAAD
Carece de garantia ou de autorização de dispensa de garantia para ter efeito suspensivo do processo de cobrança coerciva	Carece de garantia ou de autorização de dispensa de garantia para ter efeito suspensivo do processo de cobrança coerciva	Carece de garantia ou de autorização de dispensa de garantia para ter efeito suspensivo do processo de cobrança coerciva

6.7 NO PROCEDIMENTO DE AUTOLIQIDAÇÃO, RETENÇÃO NA FONTE E PAGAMENTO POR CONTA

Autoliquidação é um procedimento de liquidação de um tributo cuja operação de liquidação não é feita pela Administração Tributária, mas pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária, seja ele o contribuinte directo, o substituto legal ou o responsável legal – art.ºs 18.º, n.º 3, 82.º, n.º 1 e 84.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária.

A autoliquidação é um instituto jurídico que integra actos juridicamente diferenciáveis com conteúdo e efeitos diversos como sejam o da quantificação do montante da prestação tributária e bem assim a entrega à Administração Tributária da quantia calculada pelo contribuinte. O procedimento de autoliquidação pressupõe a interpretação e a aplicação do ordenamento jurídico tributário, bem como a



qualificação dos factos pelo contribuinte, situação que se verifica, por exemplo, no Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas e no imposto sobre o valor acrescentado. Nesta medida, a autoliquidação é um acto do administrado imposto por lei, por força do preceituado na alínea a) do artigo 89.º do CIRC e no artigo 27.º do CIVA, pelo que se trata de um acto de colaboração procedimental e gestionária. Porquanto, para todos os efeitos, se trata de uma verdadeira liquidação tributária, visto que o contribuinte é utilizado em funções que lhe não são próprias, sendo, sim, próprias de um funcionário da Administração Tributária. Daí que, ao identificar e mencionar os factos ou na sua subsunção ao direito, o particular incorrer em erro, este não pode deixar de ser considerado como um erro da própria Administração Tributária – n.º 2 do artigo 78.º da LGT.

A autoliquidação é da competência do contribuinte, mas tal circunstância resulta da circunstância de terem sido transferidas para o sujeito passivo da relação jurídica tributária as tarefas administrativas relativas ao lançamento e liquidação do tributo. Esta opção teve na sua origem introduzir simplificação, celeridade e desonerar a administração tributária dos custos inerentes a tais procedimentos, bem como racionalizar os mecanismos colectores do sistema fiscal de modo a incrementar a eficácia e eficiência da rede de cobrança das receitas tributárias. Daí que se entenda que, embora a autoliquidação seja da competência do contribuinte, a Administração Tributária ao ficar na posse da informação referente à situação tributária do contribuinte, visto que recebe e valida a declaração tributária apresentada pelo interessado, concretiza, consequentemente, a legitimação e a validação da autoliquidação. São razões desta índole é que levaram o legislador a estabelecer, no n.º 2 do artigo 45.º da LGT, um prazo de caducidade de três anos em caso de erro evidenciado na declaração do sujeito passivo e, outrossim, no n.º 2 do artigo 78.º da LGT, a determinar que se considera imputável aos serviços o erro na autoliquidação.

Estas asserções do legislador são equilibradas, justas e adequadas a fomentar uma filosofia de confiança e de boa-fé entre os sujeitos da relação jurídica tributária, bem como proporcionam que a relação jurídica tributária esteja imbuída dos princípios inerentes a um Estado de direito democrático, nos termos consagrados na CRP, de modo a que a tributação dos rendimentos e dos bens patrimoniais vise de forma equilibrada, igualitária e imparcial a obtenção dos recursos financeiros necessários às atribuições do Estado e que os serviços da Administração Tributária prossigam de forma integrada a prossecução do interesse público. Afigura-se-nos que a revogação do n.º 2 do 78.º da LGT, efectuada através da alínea h) do n.º 1 do artigo 215.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, (Orçamento do Estado para 2016) é susceptível de



colocar em crise esta contextualização axiomática e, designadamente, vai potenciar desequilíbrios, desigualdade e ferir o princípio da igualdade de armas que deve presidir a uma sã convivência e colaboração entre os sujeitos da relação jurídica tributária, vector fundamental num sistema fiscal moderno, eficaz e eficiente.

Noutro domínio das figuras tributárias há que referir que as entregas pecuniárias efectuadas por dedução nos rendimentos pagos ou postos à disposição do titular pelo substituto tributário constituem retenção na fonte do imposto devido, quer esta seja a título de pagamento por conta ou a título definitivo, é o único mecanismo pelo qual se efectiva a substituição tributária prevista na lei – n.º 2 do artigo 20.º e artigo 34.º da LGT.

A retenção na fonte não é um imposto, mas um mecanismo de cobrança, instituído pelo sistema fiscal português com o objectivo de aumentar a eficácia na cobrança do imposto. Não obstante a retenção na fonte ser extensível a outras categorias de rendimentos, sublinha-se que pela utilização de tal mecanismo, o Estado recebe, mensalmente, por conta do imposto devido no final de cada ano pelos trabalhadores por conta de outrem ou trabalhadores que prestem serviços e que não estejam abrangidos por regime de isenção, uma parte do imposto sobre o rendimento de pessoas singulares que a estes compete pagar. A retenção na fonte consubstancia um pagamento antecipado do imposto que é devido no final de cada ano. Para a entidade que procede à sua retenção trata-se de uma dívida tributária e não do pagamento de imposto sobre o rendimento. No que concerne ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, a entidade que procede ao pagamento dos rendimentos apenas procede ao desconto no vencimento do trabalhador da quantia que o Estado tem a receber em sede de tributação desse trabalhador, incumbindo-lhe a entrega do respectivo valor ao Estado. Esta dívida tributária constitui-se e apura-se no momento em que é disponibilizado o rendimento e deve ser entregue nos cofres do Estado até ao dia 20 do mês seguinte. Ainda que todos os meses possa ser entregue a mesma quantia nos cofres do Estado, tal repetição, bem como a sua ausência, não produz qualquer influência no facto tributário. A repetição das retenções não lhes retira o cariz de factos tributários instantâneos na medida em que incide sobre rendimentos distintos devidos por diversas prestações de trabalho ou de serviço.

As entregas pecuniárias antecipadas que sejam efectuadas pelos sujeitos passivos no período de formação do facto tributário constituem pagamento por conta do imposto devido a final. Os pagamentos por conta são calculados, atentas as regras contantes do respectivo código – artigo 102.º do CIRS e artigo 105.º do CIRC – e devem ser



repartidos em três montantes iguais com vencimento no 7.º mês, no 9.º mês e no 12.º mês do respectivo período de tributação.

A autoliquidação, a retenção na fonte e o pagamento por conta são três procedimentos específicos através dos quais o legislador transferiu para o contribuinte a responsabilidade da qualificação jurídico tributária dos factos, a quantificação e a liquidação do imposto a entregar nos cofres do Estado. Estas operações podem, nalguns casos assumir elevada complexidade jurídica ou técnica, pelo que, não sendo de excluir a eventualidade de poder ocorrer erros, o legislador consagrou na lei um regime especial de impugnação destes erros, impondo, como regra, a necessidade da impugnação contenciosa ser obrigatoriamente precedida de impugnação administrativa – artigos 131.º, 132.º e 133.º do CPPT.

Na autoliquidação e na retenção na fonte, se estas tiverem sido efectuadas de acordo com orientações genéricas emitidas pela Administração Tributária, a petição de impugnação judicial pode ser apresentada no prazo de três meses, desde que o seu fundamento seja exclusivamente matéria de direito – n.º 3 do artigo 131.º e n.º 6 do artigo 132.º do CPPT. Sempre que a controvérsia integre matéria factual, a impugnação judicial tem, obrigatoriamente, de ser precedida de reclamação graciosa a apresentar no prazo de dois anos, sob pena do itinerário processual da impugnação ficar prejudicado por ausência de requisitos formais.

Há ainda que sublinhar que na retenção na fonte, a reclamação graciosa só é admissível se já não for possível ao substituto efectuar a correcção dos erros nas entregas seguintes da mesma natureza a efectuar no ano do pagamento indevido – n.ºs 2 e 3 do artigo 132.º do CPPT.

Em relação à autoliquidação, importa referir que o facto do n.º 2 do artigo 78.º da LGT ter sido revogado, o contribuinte deixou de poder usufruir do prazo de quatro anos previsto no n.º 1, segunda parte, do artigo 78.º da LGT, para invocar a existência de erros na autoliquidação. Deste modo, para motivar a revisão da liquidação decorrente da autoliquidação, os contribuintes têm de accionar os meios procedimentais e processuais estabelecidos no artigo 131.º do CPPT, nos termos e prazos prescritos nos normativos deste artigo. A inobservância destas regras determina a preclusão do direito à correcção dos erros produzidos na autoliquidação, verificando-se, assim, uma redução dos direitos e garantias dos contribuintes.

Em caso de erro nos pagamentos por conta o contribuinte para poder impugnar judicialmente tem de apresentar prévia e obrigatoriamente reclamação graciosa, no



prazo de 30 dias após o pagamento indevido – artigo 133.º do CPPT. O prazo para reclamar é assaz reduzido, porém, esta limitação temporal tem por contrapartida a circunstância do legislador ter estabelecido que a reclamação graciosa tem de ser decidida no prazo de 90 dias a contar da sua apresentação, sob pena de se constituir acto tácito de deferimento, o que constitui uma excepção à regra consagrada no procedimento tributário, que consiste na constituição de presunção de indeferimento tácito – n.º 5 do artigo 57.º da LGT.

Constata-se, assim, que a correcção de erros na autoliquidação, retenção na fonte e pagamentos por conta são alvo de regulamentação específica, na medida em que, nestas situações, o acesso à impugnação contenciosa depende da prévia apresentação de reclamação graciosa, assumindo esta carácter obrigatório quando, em termos gerais, a regra do procedimento tributário é a reclamação graciosa ser facultativa, visto que, em relação ao acto tributário de liquidação, o contribuinte pode optar entre apresentar reclamação graciosa ou, em alternativa, impugnação judicial.

Não obstante as especificidades referidas, há que concluir que também neste capítulo, dedicado aos actos em que o legislador transferiu da Administração Tributária para o contribuinte o ónus de realizar as operações de qualificação dos factos, de quantificar e liquidar os tributos a entregar nos cofres do Estado, os direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes beneficiam de tutela plena e efectiva, porquanto os contribuintes, pese embora a imposição prévia da via do procedimento tributário, continuam a usufruir do acesso ao poder judicial.



Erros em actos realizados pelos contribuintes – AL, RF e PC				
Tipologia	Fundamentos	Meios de defesa	Prazos	Base legal
Erro na autoliquidação	Matéria de facto ou matéria de facto e de direito	Reclamação graciosa	2 anos a contar da apresentação da declaração	n.º 1 do art.º 131.º do CPPT
	Matéria de direito e observância das orientações genéricas da AT	Impugnação judicial	3 meses a contar da apresentação da declaração	n.º 3 do art.º 131.º do CPPT
Erro na retenção na fonte	Correcção nas entregas seguintes		Até 20 de Janeiro do ano seguinte	n.º 2 do art.º 132.º do CPPT
	Matéria de facto ou matéria de facto e de direito	Reclamação graciosa	2 anos a contar do prazo legal da última entrega	n.º 3 do art.º 132.º do CPPT
	Matéria de direito e observância das orientações da AT	Impugnação judicial	3 meses a contar do prazo legal da última entrega	n.ºs 1 e 6 do art.º 132.º do CPPT
Erro no Pagamento por conta	Matéria de facto ou matéria de facto e de direito	Reclamação graciosa	30 dias a contar do pagamento indevido	n.º 2 do art.º 133.º do CPPT
		Impugnação judicial	3 meses a contar da notificação da decisão da RG	n.º 1 do art.º 133.º do CPPT

6.8 NO PROCEDIMENTO DE CLASSIFICAÇÃO PAUTAL, ORIGEM E OU VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA

A matéria relativa à classificação pautal, origem ou valor aduaneiro da mercadoria até à extinção do Conselho Técnico Aduaneiro era tratada através de processo próprio no âmbito do contencioso aduaneiro. O artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 82/2007, de 29 de Março, estabelecia que ao Conselho Técnico-Aduaneiro competia decidir sobre as contestações de carácter técnico suscitadas no acto de verificação das mercadorias



ou posteriormente ao seu desalfandegamento, relacionadas com a classificação pautal, origem ou valor das mercadorias. A constituição e o funcionamento do Conselho Técnico-Aduaneiro, bem como a tramitação dos processos de contestação sobre classificação pautal, origem e valor das mercadorias, é o que constava do Decreto-Lei n.º 281/91, de 9 de Agosto. As deliberações do Conselho Técnico Aduaneiro constituíam verdadeiros actos administrativos, que se, eventualmente, fossem lesivos eram contenciosamente recorríveis. Este Conselho Técnico Aduaneiro estava na dependência do Director-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, mas com a fusão desta Direcção-Geral com a DGCI e a DGITA e a criação da AT- Autoridade Tributária e Aduaneira, este órgão foi preterido, uma vez que foi extinto pelo n.º 1 do artigo 221.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro. As matérias e os processos que lhe estavam atribuídos só com o Orçamento do Estado para 2014 viram ser definida uma solução para a sua apreciação e decisão, visto que o n.º 2 do artigo 221.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, prescreve que “[o]s procedimentos de contestação técnica que se encontrem pendentes à data de entrada em vigor da presente lei (1 de Janeiro de 2014) são automaticamente convolados em recursos hierárquicos em matéria tributária que não comportam apreciação da legalidade do ato de liquidação ou em reclamações graciosas, consoante respeitem, respectivamente, a divergências suscitadas no ato de desalfandegamento de mercadorias ou na sequência de um controlo ou fiscalização posterior àquele, mantendo-se todos os efeitos já produzidos pela aplicação do Decreto-Lei n.º 281/91, de 9 de agosto”.

Em face desta evolução legislativa foram aditados ao CPPT os artigos 77.º-A e 133.º-A, o primeiro relativo à reclamação graciosa e o segundo referente à impugnação judicial de actos de liquidação que tenha por fundamento a classificação pautal, a origem ou o valor aduaneiro das mercadorias, a qual depende de prévia reclamação graciosa, a interpor, no prazo de 120 dias, perante o órgão periférico local que tenha praticado o ato de liquidação. O processo de reclamação depois de instruído é remetido ao serviço central competente em matéria de classificação pautal, origem ou valor aduaneiro, que procede à instrução complementar, sempre que se mostre necessária, à análise dos factos e à elaboração de proposta fundamentada, para posterior decisão do dirigente máximo do serviço. Se esta decisão não atender na totalidade a pretensão do interessado, pode este, no prazo de 3 meses, apresentar impugnação judicial dirigida ao juiz do Tribunal Tributário de 1.ª instância. Esta impugnação judicial apenas tem a especificidade de obrigar à prévia interposição de reclamação graciosa, quanto aos demais requisitos formais e materiais, segue o



regime da impugnação judicial dos actos de liquidação, que consta dos artigos 99.º a 126.º do CPPT.

Matéria de classificação pautal, origem ou valor aduaneiro das mercadorias			
Meio processual	Prazo	Regime	Base legal
Reclamação graciosa	120 dias	Obrigatória	Art.º 77.º-A do CPPT
Impugnação judicial	3 meses	Depende de prévia RG	Art.º 133.º-A do CPPT

6.9 NO PROCEDIMENTO DE PRÁTICA DE ACTOS OU TOMADA DE DECISÕES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

O exercício da actividade tributária pressupõe a prática de actos de natureza diversa com o propósito de prosseguir o interesse público e a concretização das atribuições legais cometidas à Administração Tributária. O acto tributário de maior relevância é o acto de liquidação. Porém, os órgãos da Administração Tributária no exercício das suas competências praticam e executam um conjunto diverso de actos em matéria tributária que, ainda que conexos, não consubstanciam qualquer acto de liquidação de tributos, como é por exemplo a decisão de reconhecimento de benefícios fiscais ou de enquadramento nos regimes simplificado de tributação ou em regimes de isenção.

A utilização do processo de impugnação judicial ou da acção administrativa depende do conteúdo do acto impugnado: se este comporta a apreciação da legalidade de um acto de liquidação será aplicável o processo de impugnação judicial, se não comporta uma apreciação desse tipo é aplicável a acção administrativa. Esta conclusão resulta dos normativos do artigo 97.º do CPPT. Quando o objecto do processo não consistir na apreciação da legalidade do acto de liquidação e a lei não estabelecer a impugnação judicial como o meio processual idóneo para assegurar os direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, o processo a interpor tem de ser a acção administrativa. Em face da alínea p) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT, quando um órgão da Administração Tributária indeferir, total ou parcialmente, um pedido de reconhecimento de benefícios fiscais ou de isenção ou praticar outros actos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem apreciação da legalidade do acto de liquidação, o meio processual judicial que o contribuinte deve



accionar para pugnar pela defesa dos seus interesses é a acção administrativa. De igual modo, o n.º 2 do artigo 97.º do CPPT estabelece que a impugnação dos actos administrativos em matéria tributária, que não comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação, da autoria da Administração Tributária, compreendendo o governo central, os governos regionais e os seus membros, mesmo quando praticados por delegação, é regulada pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos. Outrossim, o n.º 2 do artigo 68.º da LGT determina que são passíveis de recurso contencioso autónomo as decisões da Administração Tributária relativas:

- À inexistência dos pressupostos para a prestação de uma informação vinculativa ou a recusa de prestação de informação vinculativa urgente; ou
- À existência de uma especial complexidade técnica que impossibilite a prestação da informação vinculativa; ou
- Ao enquadramento jurídico-tributário dos factos constantes da resposta ao pedido de informação vinculativa.

Importa sublinhar que, à semelhança do que se verifica no n.º 20 do artigo 68.º da LGT, a norma ínsita no n.º 3 do artigo 67.º, no n.º 2 do artigo 76.º, na alínea p) do n.º 1 e no n.º 2 do artigo 97.º todos do CPPT, estabelecem como meio processual idóneo o recurso contencioso. Em Janeiro de 2004, em consequência da entrada em vigor da reforma do contencioso administrativo, o recurso contencioso foi extinto e foi substituído pela acção administrativa. Quanto à forma processual importa atentar no artigo 37.º do CPTA que prescreve que “[s]eque[m] a forma da acção administrativa, com a tramitação regulada no capítulo III do presente título, os processos que tenham por objecto litígios cuja apreciação se inscreva no âmbito da competência dos tribunais administrativos e que nem neste Código, nem em legislação avulsa sejam objecto de regulação especial, designadamente: a) Impugnação de actos administrativos; (...)”.

No sentido de perceber a interconexão dos meios processuais do contencioso administrativo com o contencioso tributário é necessário visualizar o normativo do artigo 191.º do CPTA, aprovado pela Lei n.º 15/2002, de 22 de Fevereiro, alterada pela Lei n.º 4-A/2003, de 19 de Fevereiro), e com entrada em vigor em 1 de Janeiro de 2004, porquanto aquela norma transitória estabeleceu que “[a] partir da data da entrada em vigor deste Código, as remissões que, em lei especial, são feitas para o regime do recurso contencioso de anulação de actos administrativos consideram-se feitas para o regime da acção administrativa especial”, sendo agora necessário integrar este normativo no contexto da revisão efectuada ao CPTA através do Decreto-Lei n.º 214-G/2015, de 2 de Outubro, no âmbito do qual a acção administrativa



especial se passou a designar por acção administrativa. Ora, a lei tributária em relação ao ordenamento do contencioso administrativo assume a caracterização de lei especial, pelo que, sempre que os normativos do CPPT refiram o recurso contencioso como meio processual idóneo à tutela dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, é-lhe aplicável a acção administrativa regulada no artigo 37.º e seguintes do CPTA.

Nesta medida, vamos enunciar algumas situações, em que não estando em causa a apreciação da legalidade do acto de liquidação, como é que os contribuintes podem reagir contra uma decisão dos órgãos da Administração Tributária que lhe seja desfavorável. Por exemplo, uma decisão de indeferimento de pedido de isenção ou de reconhecimento de benefícios fiscais, o contribuinte, caso opte pela via do procedimento tributário, pode, nos termos do n.º 4 do artigo 65.º do CPPT, interpor recurso hierárquico, no prazo de 30 dias a contar da notificação da decisão, conforme se prescreve no n.º 2 do artigo 66.º do CPPT. No entanto, se optar pela via contenciosa terá de apresentar uma acção administrativa no prazo de 3 meses a contar da notificação do acto sindicado.

Atente-se na jurisprudência firmada no acórdão do STA, tirado no processo n.º 01752/13, datado de 18.06.2014, em que se determina que “[a] acção administrativa especial é o meio processual adequado a impugnar contenciosamente o acto lesivo praticado pela Direcção Geral de Impostos (actual AT) que determina a correcção da declaração de IRS submetida via internet, substituindo o anexo B pelo anexo C”. Veja-se, outrossim, um excerto do sumário do acórdão do STA, extraído no processo n.º 0830/12, datado de 05.12.2012, em que o tribunal refere que “[e]stando em causa a impugnação judicial do despacho do órgão da administração fiscal, que indeferiu a inscrição de duas parcelas de terreno na matriz predial rústica, por considerar tratar-se de prédios urbanos, a situação não se enquadra em nenhuma daquelas para as quais o artigo 97.º, n.º 1, do CPPT prevê a impugnação judicial, e, porque não está em causa a apreciação da legalidade do acto de liquidação, o meio processual adequado é a acção administrativa especial, regulada no artigo 46.º e seguintes do CPTA”.

Tendo o contribuinte apresentado contra aquela decisão uma impugnação judicial o tribunal considerou que “[é] de convolar a Impugnação Judicial em acção administrativa especial, desde que a petição tenha sido tempestivamente apresentada para efeitos da nova forma processual e o pedido formulado e a causa de pedir sejam compagináveis com aquele meio processual, não impedindo a convolação o facto de o Tribunal não ser o territorialmente competente, atenta a regra do disposto no artigo



16.º do CPTA”. Uma outra situação a que importa dar relevo é referente aos pedidos de inscrição na matriz predial, visto que o STA, no acórdão proferido no processo n.º 0933/13, datado de 20.05.2015, sublinha que “[a]s eventuais ilegalidades decorrentes do acto prévio de inscrição oficiosa de prédio na matriz como prédio urbano da espécie “outros”, podem ser objecto de impugnação autónoma, através de acção administrativa especial”.

A acção administrativa está regulada nos artigos 37.º a 71.º do CPTA, tem de ser

- Dirigida ao juiz do Tribunal Tributário de 1.ª instância;
- Apresentada no prazo de 3 meses a contar da notificação ou do termo do prazo para decidir,

e pode ter por objecto, como pedido principal, a anulação de um acto administrativo ou declaração da sua nulidade ou inexistência jurídica, bem como a condenação à prática de um acto administrativo legalmente devido. A marcha processual da acção administrativa está regulada nos artigos 78.º a 96.º do CPTA. Esta acção está sujeita a taxa de justiça e, ao contrário da impugnação judicial em que, nos termos do artigo 6.º do CPPT, a constituição de mandatário judicial só é obrigatória quando o valor da acção for superior ao dobro da alçada do Tribunal Tributário de 1.ª instância, ou seja, superior a € 10 000, na acção administrativa, nos termos do artigo 11.º do CPTA, é sempre obrigatória a constituição de advogado. Deste modo, importa concluir que no âmbito do contencioso administrativo não tem aplicação o normativo ínsito na alínea b) do n.º 2 do artigo 10.º do EOCC, pelo que a petição da acção administrativa não pode ser subscrita por um contabilista certificado.

Da descrição desenvolvida emerge um aspecto assaz positivo que consiste na circunstância do prazo para interpor a acção administrativa ser igual ao da impugnação judicial – 3 meses – embora, quanto ao momento do termo inicial para contagem do prazo possa, em função de cada situação em concreto, existir alguma diferenciação. Na impugnação judicial os momentos que determinam o início do prazo constam do artigo 102.º do CPPT e na acção administrativa constam do artigo 58.º do CPTA. Atenta a diversidade de actos tributários ou em matéria tributária que pode consubstanciar lesividade ou não satisfazer a pretensão dos interessados, torna-se fundamental que, em cada caso ou situação concreta, os contribuintes saibam determinar qual o meio processual idóneo e adequado à defesa e tutela dos seus direitos e interesses legalmente protegidos.



Actos tributários ou em matéria tributária				
Tipologia	Via de opção	Meio processual	Prazo	Base legal
Apreciação da legalidade do acto de liquidação	Administrativa	Reclamação graciosa	120 dias	Art.º 68.º do CPPT
	Judicial	Impugnação judicial	3 meses	Art.º 99.º do CPPT
Indeferimento total ou parcial ou revogação de isenções ou outros benefícios fiscais	Administrativa	Recurso hierárquico	30 dias	Art.º 66.º do CPPT
	Judicial	Acção Administrativa	3 meses	Art.º 37.º e segs.do CPTA
Outros actos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem apreciação da legalidade do acto de liquidação	Administrativa	Recurso hierárquico	30 dias	Art.º 66.º do CPPT
	Judicial	Acção Administrativa	3 meses	Art.º 37.º e segs.do CPTA

6.10 NO PROCEDIMENTO DE INFORMAÇÃO

A Constituição da República Portuguesa consagra o princípio da liberdade de informação e o direito de os cidadãos serem esclarecidos sobre os actos das entidades públicas, como é o caso dos actos em matéria tributária, prevendo no n.º 1 do artigo 268.º da CRP o direito de serem informados pela Administração sempre que o requeiram sobre o andamento de processos em que sejam directamente interessados, de conhecer as resoluções definitivas que sobre eles forem tomadas e o direito de acesso aos arquivos e registos administrativos, sem prejuízo do disposto na lei em matérias referentes à segurança interna e externa, à intimidade das pessoas e à investigação criminal – n.º 2 do artigo 268.º da CRP.

Em sede do direito à informação não cabe à Administração criar quaisquer restrições, mas antes o dever de pautar a sua conduta por uma mais ampla colaboração com os contribuintes. Não pode a Administração adoptar uma postura passiva, remetendo para o contribuinte a obrigação de conhecer os documentos. A Administração



Tributária a pretexto de uma imprecisão do requerimento do interessado ou do seu não suprimento, pura e simplesmente, não pode pretender não prestar a informação, criando na prática uma restrição injustificada e não admitida ou consentida deste direito. A Administração Tributária apenas pode solicitar ao particular que «precise ou concretize melhor» o seu pedido, desde logo porque se aquele visa obter uma informação precisa não deve formular o respectivo pedido de forma imprecisa. Contudo, a actuação da Administração Tributária deve desenvolver-se à luz dos princípios da colaboração, da boa-fé, da proporcionalidade e da adequação e por forma a não restringir os direitos constitucionais dos contribuintes. As exigências de identificação e precisão do requerimento do contribuinte têm de ser ponderadas pela Administração Tributária face ao enquadramento concreto da situação e calibrada com a natureza dos direitos em questão.

O direito à informação pode ser de natureza geral ou específica. Podemos considerar que o primeiro se encontra consagrado no artigo 67.º da LGT e o segundo no artigo 68.º da LGT, cuja caracterização substantiva e processual desenvolvemos no ponto 5.1 do presente manual.

Quando o contribuinte formular um pedido de informação e esta não for prestada, por efeito da inércia ou omissão do dever jurídico de prestar a informação requerida ou pelo pedido ser indeferido, não sendo, assim, dada integral satisfação aos pedidos formulados no exercício do direito à informação procedimental ou do direito de acesso aos arquivos e registos administrativos, os contribuintes podem requerer a intimação da entidade ou órgão da Administração Tributária competente.

Com efeito, nos termos do artigo 67.º da LGT, os contribuintes têm o direito de ser informados pela Administração Tributária, sempre que o requeiram, sobre o andamento dos procedimentos em que sejam directamente interessados, bem como o direito de conhecer as resoluções definitivas que sobre eles forem tomadas. Por outro lado, nos termos do artigo 30.º do CPPT, os contribuintes, directamente ou através de representantes, têm o direito de consultar os processos pendentes ou arquivados que não contenham documentos sigilosos e a obter as certidões ou reproduções autenticadas dos documentos que o integram, eventualmente, mediante o pagamento do emolumento que se mostre devido.

O CPPT, na alínea j) do n.º 1 do artigo 97.º, determina que o processo judicial tributário compreende [...] “[o]s meios acessórios de intimação para consulta de processos ou documentos administrativos e passagem de certidões”, norma reforçada pelo n.º 1 do artigo 146.º do CPPT, que prevê que “[p]ara além do meio previsto no



artigo seguinte, são admitidos no processo judicial tributário os meios processuais acessórios de intimação para a consulta de documentos e passagem de certidões, de produção antecipada de prova e de execução dos julgados, os quais serão regulados pelo disposto nas normas sobre o processo nos tribunais administrativos”.

A falta de resposta à pretensão dos contribuintes, sem a enunciação de qualquer objecção pela entidade requerida, permite a formulação de pedido de intimação para a passagem da pretendida certidão ou para permitir o acesso aos documentos e processos, em conformidade com o disposto nos artigos 104.º a 108.º do CPTA, aplicável *ex vi* do disposto no artigo 146.º, n.º 1, do CPPT.

Com efeito, nos termos do disposto nos artigos 146.º, n.º 1, do CPPT e 104.º, n.º 1, do CPTA, quando não seja dada integral satisfação aos pedidos formulados no exercício do direito à informação ou do direito de acesso aos arquivos e registos administrativos, o contribuinte pode requerer a intimação da entidade administrativa competente. Tal constitui pressuposto da intimação para a prestação de informações, consulta de processos ou passagem de certidões.

A intimação processual prevista no artigo 104.º do CPTA destina-se a assegurar o direito à informação procedimental e não procedimental, em todas as suas modalidades, permitindo aos interessados a obtenção de prestações materializadas em informações, consulta de processos, passagem de certidões ou acesso a documentos.

Importa sublinhar que constituem requisitos do processo de intimação para prestação de informações, consulta de documentos e passagem de certidões previsto no artigo 104.º do CPTA:

- A recusa da Administração Tributária em facultar a consulta de documentos, prestar informações ou processos ou em passar certidões, dentro de um prazo de 10 dias, se outro não estiver fixado na lei;
- A instauração da intimação dentro do prazo de 20 dias subsequente:
 - ✓ Ao prazo que a lei faculta à autoridade requerida para permitir a consulta de documentos, prestação de informações ou a passagem de certidão;
 - ✓ Ao indeferimento do pedido;
 - ✓ À satisfação parcial do pedido.
- O carácter não sigiloso ou confidencial das matérias objecto da requerida consulta de documentos, prestação de informação, ou passagem de certidão,



nos termos do artigo 64.º da LGT, porquanto, o princípio da confidencialidade visa assegurar o direito de reserva à vida privada, consagrada no artigo 26.º da CRP, que se encontra salvaguardado no n.º 2 do artigo 268.º da CRP, e refere-se, como resulta do n.º 1 do artigo 64.º da LGT, aos dados relativos à situação tributária dos contribuintes.

A propósito do direito à confidencialidade, e não obstante a consagração do direito à informação transposto para a lei tributária através do artigo 67.º da LGT, há que considerar que, de igual modo, foi também consagrado constitucionalmente o direito à privacidade, tendo sido o legislador obrigado a estabelecer restrições ao direito à informação e a criar instrumentos jurídicos que funcionam como garantias do direito à privacidade.

A institucionalização da regra do sigilo fiscal, constante do artigo 64.º da Lei Geral Tributária, corresponde, precisamente, à extensão e reconhecimento do direito à privacidade no âmbito da actividade tributária, estando por ele abrangidos os dados de natureza pessoal dos contribuintes (pessoa singular ou colectiva) e os dados expressivos da sua situação tributária, os quais só podem ser revelados a terceiros - outros sectores da Administração ou particulares - nos casos expressamente previstos na lei, para responder a um motivo social imperioso, e só na medida estritamente necessária para satisfazer o equilíbrio entre os interesses em confronto.

Porém, podem ser revelados os dados pessoais livremente cognoscíveis (dados públicos ou dados pessoais constantes de documento público oficial, como acontece, por exemplo, com o número de identificação fiscal, com a identificação dos bens inscritos na matriz predial ou no registo predial e comercial) bem como os dados fiscais que não reflectam nem denunciem a situação tributária dos contribuintes.

Observadas estas regras a Administração Tributária não pode eximir-se do dever de prestação de informações, de permitir a consulta de processos ou passagem de certidões, sob pena do contribuinte accionar os meios processuais de intimação.

O processo de intimação para a prestação de informações, consulta de processos ou passagem de certidões, configura um procedimento judicial urgente, contudo, tal não constitui requisito de admissibilidade ou procedência do mesmo que, designadamente, a informação a prestar integre um quadro de especial urgência carecida de tutela imediata.

O CPTA instituiu a tramitação urgente do processo de intimação por se entender que os administrados, no domínio da actividade tributária, os contribuintes, para defesa



dos seus legítimos interesses, devem no mais curto prazo dispor de todos os elementos quer procedimentais quer não procedimentais para poderem deitar mão aos meios contenciosos que entenderem por convenientes.

Neste meio processual urgente de intimação para prestação de informações, consulta de processos ou passagem de certidões, a legitimidade activa é do contribuinte e a legitimidade passiva assiste, por princípio, à entidade administrativa a quem foi endereçado o requerimento na fase pré-judicial, isto é, ao órgão da Administração Tributária a quem foi formulado o respectivo pedido.

Diferente da intimação para prestação de informações, consulta de processos ou passagem de certidões, é a intimação para um comportamento prevista no artigo 147.º do CPPT. A intimação para um comportamento não visa substituir o procedimento administrativo instituído pelo legislador, tem, sim, por desiderato reagir contra omissões ilegais do dever de prestações jurídicas lesivas de direitos ou interesses legítimos em matéria tributária, o que pressupõe necessariamente, em face da inexistência de fase declarativa deste meio processual, a “evidência do direito” que se invoca como tendo sido lesado pela conduta omitida pela Administração Tributária.

A intimação para um comportamento é um meio processual acessório de natureza simplificada, a que o CPPT quis imprimir alguma celeridade, e que consagra declaradamente o direito à determinação da prática de actos administrativos legalmente devidos.

São requisitos cumulativos deste meio processual, previsto no artigo 147.º do CPPT:

- A omissão de um dever jurídico por parte da Administração Tributária susceptível de lesar direito ou interesse legítimo em matéria tributária, e
- Que essa intimação seja o meio mais adequado para assegurar a tutela plena desse direito ou interesse, pressupondo aquela omissão a prévia definição da existência desse dever.

Importa sublinhar que o processo de intimação para um comportamento não é meio processual adequado para pedir a condenação da Administração Tributária a que se abstenha de praticar qualquer acto nos processos de execução fiscal, mas é, por exemplo, de acordo com a jurisprudência firmada no acórdão do STA, tirado no processo n.º 0214/14, datado de 28.05.2014, em que se decidiu que “[o] meio processual de Intimação para um comportamento é meio idóneo a compelir a



Administração Tributária a emitir uma decisão expressa (positiva ou negativa) sobre a prestação de garantia no âmbito de processo de execução fiscal”.

De igual modo, o STA, em acórdão proferido no processo n.º 06/07, datado de 07.03.2007, considerou que, uma vez requerido à Administração Tributária o reembolso de imposto retido na fonte, na falta de decisão no prazo do n.º 1 do artigo 57.º da Lei Geral Tributária, pode o interessado requerer em juízo a intimação para a conclusão do procedimento em prazo a fixar pelo juiz, porquanto, nem a impugnação do indeferimento presumido, nem a acção para reconhecimento de um direito, constituem meio mais adequado para assegurar a tutela plena, eficaz e efectiva dos direitos ou interesses em causa.

Não obstante a regulamentação constante do artigo 147.º do CPPT, à intimação para um comportamento aplica-se subsidiariamente o previsto no CPTA para este tipo de processos, devendo o contribuinte, sempre que se verifique omissão, por parte da Administração Tributária, do dever de qualquer prestação jurídica susceptível de lesar direito ou interesse legítimo em matéria tributária, requerer a sua intimação para o cumprimento desse dever junto do Tribunal Tributário de 1.ª instância competente.

No requerimento deve o contribuinte identificar a omissão, o direito ou interesse legítimo violado ou lesado ou susceptível de violação ou lesão e o procedimento ou procedimentos a praticar pela Administração Tributária, devendo o interessado ter presente que este meio processual só pode ser utilizado quando, vistos os restantes meios contenciosos previstos no CPPT, ele for o meio mais adequado para assegurar a tutela plena, eficaz e efectiva dos direitos ou interesses em presença.

Em face da descrição desenvolvida, há que concluir que, quando no âmbito do procedimento tributário, do processo de execução fiscal ou mesmo do processo judicial, a Administração Tributária omitir o dever de prestar qualquer prestação jurídica, cujo reconhecimento seja evidente, ou decida indeferir pedido formulado pelos contribuintes, podem estes, em função da caracterização de cada situação concreta, lançar mãos aos meios processuais de intimação previstos nos artigos 146.º e 147.º do CPPT, com vista à tutela plena e efectiva dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, sem olvidar que têm de estar esgotadas as possibilidades de existir, no âmbito do CPPT, qualquer outro meio processual idóneo para assegurar a tutela plena, eficaz e efectiva dos direitos ou interesses em causa.



Meios processuais de intimação			
Tipologia	CPPT	CPTA	Prazo
Prestação de informações, consulta de processos ou passagem de certidões	Art.º 146.º	Art.ºs 104.º a 108.º	20 dias, a contar de: a) Decurso do prazo legalmente estabelecido, sem que a entidade requerida satisfaça o pedido que lhe foi dirigido ou cumpra a prestação devida; b) Indeferimento do pedido; c) Satisfação parcial do pedido.
Comportamento devido, já reconhecido ou evidente, no âmbito do procedimento tributário, execução fiscal ou processo judicial	Art.º 147.º	Art.ºs 104.º a 108.º	

6.11 NO ÂMBITO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

O processo de execução fiscal tem por finalidade a cobrança coerciva das dívidas ao Estado e a outras pessoas colectivas de direito público. A lei define quais são as dívidas que podem ser cobradas no âmbito da tramitação do processo de execução fiscal, bem como determina as entidades que beneficiam da prerrogativa da cobrança dos seus créditos poder ser efectuada através da execução fiscal.

Não obstante o processo de execução ser instaurado nos serviços da Administração Pública – Administração Tributária, Administração da Segurança Social e Câmaras Municipais – e a sua tramitação se desenvolver nestes serviços a execução fiscal tem natureza judicial. O legislador optou por fixar na lei a natureza judicial da execução fiscal – artigo 103.º da LGT – tendo, no entanto, admitido a participação dos órgãos da Administração Tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional. No processo de execução é praticado um acervo muito vasto e diversificado de actos que visam proporcionar a cobrança coerciva dos créditos exequendos sempre que o devedor não proceda voluntariamente ao pagamento das dívidas. A coercividade inerente à tramitação e fins da execução fiscal é susceptível de motivar a prática de actos lesivos dos direitos e interesses do executado ou de outros intervenientes processuais. Sempre que no processo de execução fiscal for praticado um acto lesivo ou ilegal, o executado e demais interessados podem accionar o direito de reclamação para o juiz do Tribunal Tributário de 1.ª instância contra os actos materialmente



administrativos praticados por órgãos da Administração Tributária – n.º 2 do artigo 103.º da LGT, direito que é exercido nos termos dos artigos 276.º a 278.º do CPPT.

A regulamentação do processo de execução fiscal consta dos artigos 148.º a 278.º do CPPT. Pese embora a vasta regulamentação que estes normativos encerram, a que acresce, no caso da Segurança Social e das Câmaras Municipais, a aplicação de algumas normas específicas, nalgumas situações torna-se necessário aplicar subsidiariamente o Código de Processo Civil, conforme previsto na alínea e) do artigo 2.º do CPPT. A execução fiscal é por natureza e atentos os seus fins, um processo que se reveste de alguma complexidade podendo ao longo da sua tramitação configurar-se a prática de actos assaz agressivos para os interesses patrimoniais do devedor, mas de grande relevância para garantir a efectiva recuperação dos créditos da entidade credora. A natureza judicial da execução fiscal é acentuada pela circunstância do executado ter sempre o direito de reclamar para o juiz da execução fiscal, podendo mesmo afirmar-se que o titular do processo de execução fiscal é o juiz do Tribunal Tributário de 1.ª instância.

O documento base de instauração da execução é um título executivo, cujos requisitos essenciais estão estabelecidos no artigo 163.º do CPPT. Em termos genéricos, findo o prazo de pagamento voluntário ou de entrega dos tributos retidos na fonte ou que devam ser quantificados e liquidados pelos contribuintes, sem que a obrigação se mostre cumprida, os serviços competentes da Administração Pública procedem à extracção de certidão de dívida, a qual serve de instauração à execução fiscal – n.º 5 do artigo 88.º do CPPT. Não obstante a natureza e proveniência da dívida exequenda poder ter fontes diversificadas, a certidão da dívida extraída após o termo do prazo de pagamento ou de entrega voluntária nos cofres do Estado é que constitui o título executivo, que legitima a coercitividade da execução fiscal.

Actualmente, os procedimentos e a execução de alguns actos processuais estão informatizados e desmaterializados o que possibilita a introdução de enorme celeridade na instauração dos processos de execução fiscal e na subsequente evolução processual com vista à realização dos fins da execução fiscal.

Uma vez instaurado o processo de execução fiscal, de imediato o devedor é chamado à execução através da sua citação, tomando com ela conhecimento da natureza, proveniência e montante da dívida, bem como do tipo de reacções que pode adoptar, por forma a realizar o pagamento da dívida exequenda e acrescido ou, então, se for essa a opção, a questionar a exigibilidade da dívida exequenda.



Na sequência da citação, a qualquer momento, o executado pode proceder ao pagamento da dívida exequenda e acrescido, requerer, até à marcação da venda dos bens penhorados, o pagamento em prestações da dívida exequenda ou requerer, no prazo de 30 dias, a dação de bens, móveis ou imóveis, em pagamento. Dentro do prazo de 30 dias posteriores à citação o executado pode ainda deduzir oposição judicial, sempre que entenda que a dívida não pode estar a ser-lhe exigida. Os fundamentos da oposição à execução fiscal são apenas os que taxativamente estão elencados no n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, e que consistem no seguinte:

- Inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação;
- Ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor ou, sendo o que nele figura, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, ou por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida;
- Falsidade do título executivo, quando possa influir nos termos da execução;
- Prescrição da dívida exequenda;
- Falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade;
- Pagamento ou anulação da dívida exequenda;
- Duplicação de colecta;
- Ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação;
- Quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação.

A oposição judicial só pode ser utilizada para invocar a ilegalidade da liquidação quando a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação. O que não acontece em relação à liquidação de tributos, visto que a lei assegura sempre meios impugnatórios de natureza administrativa e de natureza judicial. Assim sendo, a oposição judicial tem, essencialmente, por fim questionar a exigibilidade da dívida exequenda, como acontece, por exemplo, em caso de prescrição da dívida ou em caso de efectividade da responsabilidade subsidiária através da reversão do processo de execução fiscal. A oposição judicial é dirigida ao juiz do Tribunal Tributário, está sujeita a alguns formalismos, visto que tem de ser



elaborada em articulado, implica o pagamento de taxa de justiça e quando o valor da acção for superior a € 10 000 é obrigatória a constituição de advogado – artigo 6.º do CPPT. À semelhança do que acontece com a impugnação judicial também a oposição judicial pode ser subscrita por contabilista certificado, nos termos previstos na alínea b) do n.º 2 do artigo 10.º do EOCC.

A oposição judicial tem de ser apresentada no órgão da execução fiscal.

Outro meio processual que pode ser utilizado no âmbito da tramitação da execução fiscal é os embargos de terceiro, regulados nos artigos 167.º e 237.º do CPPT. Porém, este meio processual só pode ser utilizado por alguém que processualmente detenha a posição de terceiro, visando garantir a tutela jurisdicional dos interesses daquele cuja posse, direitos ou interesses foram ofendidos ou agredidos através de arresto, penhora de bens ou outro acto judicialmente ordenado de apreensão ou entrega de bens, mostrando-se, assim, os seus direitos incompatíveis com a realização ou o âmbito da diligência. Esta situação ocorre, por exemplo, quando o órgão da execução fiscal realize a penhora de bens na convicção de que o seu titular é o executado e, posteriormente, vir a constatar-se que os bens são de terceiro. É exemplo paradigmático desta situação a aquisição de bens em regime de leasing. O executado não é o titular dos bens, estes são propriedade da empresa locadora. Os embargos de terceiro apenas têm este objecto específico e não podem ser utilizados com qualquer outra finalidade. Os requisitos formais e materiais dos embargos de terceiro são idênticos aos da oposição judicial, daí que o legislador tenha determinado, no artigo 167.º do CPPT, que, quando não forem liminarmente indeferidos, na parte que não estiver especificamente regulada no CPPT, os embargos de terceiro regem-se pelas disposições aplicáveis à oposição à execução.

Todavia, a espécie ou categoria de actos praticados no âmbito da tramitação da execução fiscal é múltipla e assaz diversificada. Atendendo a que os embargos de terceiro têm uma função específica – a defesa da posse ou interesses legalmente protegidos de terceiro – e que a utilização da oposição judicial está limitada aos fundamentos previstos no n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, assume especial relevância a reclamação dos actos da execução fiscal ou de outras autoridades da Administração Tributária. A reclamação para o juiz do Tribunal Tributário de 1.ª instância tem um objecto ou função residual, visto que só pode ser accionada quando o acto ou decisão lesiva ou ilegal não for fundamento de oposição judicial ou de embargos de terceiro.



Pese embora a utilização residual desta reclamação do artigo 276.º do CPPT, ainda assim, ela tem um âmbito de aplicação muito vasto, visto que é o meio de reacção com vocação para reagir a actos e decisões lesivas ou ilegais do tipo seguinte:

- Discordância quanto ao valor da garantia exigida pelo órgão da execução fiscal;
- Discordância da decisão proferida pelo órgão da execução fiscal quanto à verificação e graduação dos créditos reclamados;
- Indeferimento de pedido de pagamento em prestações;
- Indeferimento de pedido de isenção de prestação de garantia;
- Indeferimento de pedido de dação de bens em pagamento;
- Indeferimento tácito ou expresso do pedido de anulação da venda dos bens;
- Indeferimento do requerimento apresentado a invocar nulidade insanável por falta de citação;
- Indeferimento do requerimento apresentado pelo executado para suscitar o reconhecimento oficioso da prescrição da dívida;
- Penhora indevida de bens;
- Penhora de bens sem observância do princípio da proporcionalidade.

A reclamação tem de ser dirigida ao juiz do Tribunal Tributário de 1.ª instância territorialmente competente, tem de ser apresentada no órgão de execução fiscal, no prazo de 10 dias após a notificação da decisão ou do conhecimento efectivo do acto lesivo, e deve indicar expressamente os fundamentos e as conclusões. A reclamação está sujeita ao pagamento de taxa de justiça e obriga à constituição de advogado, nos mesmos termos que a oposição judicial. Daí que, desde que o valor da causa não seja superior a € 10 000, a petição da reclamação do artigo 276.º do CPPT possa ser subscrita por contabilista certificado que seja responsável pela contabilidade da pessoa ou entidade que detenha legitimidade para intervir no processo de execução fiscal em que tiver sido praticado o acto executivo lesivo ou ilegal.

Atento o caso ou situação em causa, a reclamação pode ser apresentada pelo executado, pelo cônjuge do executado, se este for pessoa física, pelo responsável subsidiário, pelos credores com garantia real ou por qualquer outra pessoa interessada que tenha legitimidade para intervir no processo de execução fiscal.

O regime jurídico desta reclamação dos actos do órgão da execução fiscal consta do artigo 278.º do CPPT, a qual, em regra, só subirá a tribunal depois de realizadas a penhora e a venda dos bens. O tribunal só conhecerá do processo quando este lhe for



remetido a final, salvo se o órgão da execução fiscal proceder ou promover a revogação do acto fundamento da reclamação – artigo 277.º do CPPT – situação que determinará o arquivamento da reclamação.

A reclamação do artigo 276.º do CPPT só subirá de imediato ao Tribunal Tributário de 1.º instância se o executado ou o interessado reclamante invocar prejuízo irreparável ou o órgão da execução fiscal considerar que a subida diferida da reclamação contribui para a perda do efeito útil da decisão judicial. As situações que consubstanciam prejuízo irreparável são as descritas no n.º 3 do artigo 278.º do CPPT, as quais se traduzem no seguinte:

- Inadmissibilidade da penhora dos bens concretamente apreendidos ou da extensão com que foi realizada;
- Imediata penhora dos bens que só subsidiariamente respondam pela dívida exequenda;
- Incidência sobre bens que, não respondendo, nos termos de direito substantivo, pela dívida exequenda, não deviam ter sido abrangidos pela diligência;
- Determinação da prestação de garantia indevida ou superior à devida;
- Erro na verificação ou graduação de créditos.

A reclamação dos actos do órgão da execução fiscal caracteriza-se ainda por seguir as regras dos processos urgentes, tendo a sua apreciação prioridade sobre quaisquer processos que devam ser apreciados no tribunal que não tenham esse carácter. Este aspecto concorre para que, nos termos do n.º 3 do artigo 96.º do CPPT, a reclamação deva ser objecto de decisão no prazo de 90 dias a contar da sua entrada no Tribunal Tributário de 1.ª instância.

Em face da presente descrição verificamos que a execução fiscal beneficia de meios de reacção específicos no sentido de garantir a tutela plena e efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos do executado e dos demais interessados que tenham legitimidade para intervir no processo de execução fiscal.

Por fim, importa sublinhar que, atenta a natureza judicial da execução fiscal, em caso algum, a reclamação graciosa ou o recurso hierárquico podem ser utilizados para reagir contra qualquer acto ou decisão do órgão da execução fiscal ou de outro órgão da Administração Tributária praticado no âmbito da tramitação do processo de execução fiscal. A reclamação graciosa e a impugnação judicial têm por objecto a



ilegalidade do acto de liquidação, não sendo meio processual idóneo para questionar a lesividade ou a ilegalidade de actos praticados no processo de execução fiscal.

Processo de execução fiscal			
Tipologia	Meio de reacção	Prazo	Base legal
Discussão da exigibilidade da dívida exequenda	Oposição judicial	30 dias após a citação	Art.º 204.º do CPPT
Penhora ou outro acto determinado por decisão judicial incidente sobre bens de terceiro	Embargos de terceiro	30 dias após o conhecimento do acto lesivo	Art.ºs 167.º e 237.º do CPPT
Todos os outros actos lesivos ou ilegais que não sejam fundamento de oposição judicial ou de embargos de terceiro	Reclamação dos actos do órgão da execução fiscal	10 dias a contar da notificação ou do conhecimento do acto lesivo	Art.ºs 276.º a 278.º do CPPT
Discussão da ilegalidade do acto de liquidação do tributo constitutivo da dívida exequenda	Reclamação graciosa	120 dias a contar do termo do prazo de pagamento voluntário	Art.º 68.º e segs. do CPPT
	Impugnação judicial	3 meses a contar do termo do prazo de pagamento voluntário	Art.º 99.º e segs. do CPPT
	Pedido de constituição de Tribunal Arbitral	90 dias a contar do termo do prazo de pagamento voluntário	Art.º 10.º, n.º 1, al. a) do RJAT
	No caso do executado ser responsável subsidiário os prazos acima indicados contam-se a partir da citação		



6.12 NO ÂMBITO DO PROCESSO DE CONTRA-ORDENAÇÃO

Os sujeitos passivos da relação jurídica tributária, em função da actividade profissional ou económica que exerçam, bem como da sua dimensão e volume de actividade ou de negócios, têm um determinado enquadramento jurídico tributário. Este enquadramento determina um acervo de obrigações tributárias a cumprir nos termos e prazos previstos nos códigos e leis tributárias. As obrigações tributárias podem consistir no pagamento da prestação tributária – prestação principal – ou num conjunto muito diversificado de obrigações acessórias, designadamente, obrigações que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto, a apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, bem como a organização da contabilidade ou escrita e a prestação de informações – artigo 31.º da LGT.

Quando o contribuinte, pessoa singular ou colectiva, não proceder oportuna e atempadamente ao cumprimento das obrigações tributárias está a concorrer para a prática de ilícitos fiscais, cujos factos constitutivos podem consubstanciar a prática de infracções tributárias de natureza contra-ordenacional ou de natureza criminal.

Se os factos constitutivos das infracções integrarem os elementos do tipo de alguma contra-ordenação, quando a Administração Tributária tiver conhecimento da prática do ilícito tributário procede à instauração de um processo de contra-ordenação. Porém, antes de ser levantado auto de notícia, recebida participação ou denúncia ou iniciado procedimento de inspecção tributária, o contribuinte pode proceder voluntária e espontaneamente à regularização da situação tributária através do cumprimento das obrigações tributárias que deram origem à infracção, independentemente desta consistir na falta da entrega de prestação tributária ou de declaração ou documentos fiscalmente relevantes. Se a conduta do agente da infracção tributária revestir a natureza de comportamento negligente, não obstante a Administração Tributária ter dado início a procedimento de inspecção tributária, o contribuinte ainda pode, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RGIT, requerer o pagamento da coima no âmbito do mecanismo do direito à redução das coimas. Este requerimento é feito no serviço de finanças da área do domicílio fiscal do contribuinte e este tem de dar conhecimento ao inspector tributário para este elaborar relatório sucinto das faltas verificadas, com a qualificação dos respectivos factos constitutivos, que será enviado à entidade competente para a instrução do pedido e determinação da coima a pagar pelo agente da(s) infracção(ões).



Nas situações das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RGIT, sempre que a regularização da situação tributária do agente não dependa de tributo a liquidar pelos serviços, o contribuinte para beneficiar do direito à redução da coima não carece de formular qualquer requerimento, sendo suficiente proceder à entrega da prestação tributária ou do documento ou declaração em falta. Em todas as situações de redução de coima previstas no n.º 1 do artigo 29.º do RGIT, para que não se verifique a perda do direito à redução de coima, o contribuinte tem de proceder ao pagamento da coima no prazo de 15 dias a contar da notificação efectuada pela Administração Tributária para o efeito, sob pena de ser de imediato instaurado o processo de contra-ordenação – n.º 2 do artigo 30.º do RGIT.

O processo de contra-ordenação pode ser instaurado com fundamento em:

- Auto de notícia levantado por funcionário competente;
- A participação de entidade oficial;
- A denúncia feita por qualquer pessoa;
- A declaração do contribuinte ou obrigado tributário a pedir a regularização da situação tributária antes de instaurado o processo de contra-ordenação, caso não seja exercido o direito à redução da coima.

O processo de contra-ordenação é instaurado no serviço tributário da área onde tiver sido cometida a contra-ordenação. Atenta a estrutura de tramitação do processo de contra-ordenação, nos termos do artigo 70.º do RGIT, a evolução processual subsequente implica a notificação do arguido para efeitos de apresentação de defesa. Nesta medida é dada a oportunidade ao agente da(s) infracção(ões) de apresentar, por escrito ou verbalmente, defesa no sentido de demonstrar que não praticou qualquer infracção tributária ou que, na eventualidade de ter praticado alguma infracção, o ilícito possa ter ocorrido em termos diferentes dos relatados no auto de notícia e evidenciado na notificação para audição e defesa do arguido. Com a defesa o arguido pode apresentar todos os documentos que reputar relevantes e arrolar testemunhas, no máximo três por cada infracção praticada. Se o arguido apresentar defesa, esta tem de ser apreciada pelo chefe do serviço de finanças e, caso através dos argumentos invocados e das provas arroladas, o dirigente do serviço tributário competente para a tramitação ficar convencido das razões alegadas pelo arguido, deve, nos termos do artigo 77.º do RGIT, determinar o arquivamento do processo. Se, não obstante a defesa produzida, o arguido não conseguir demonstrar e convencer o dirigente da Administração Tributária de que não praticou qualquer infracção tributária ou de que se verifica causa extintiva do procedimento contra-ordenacional, o processo



de contra-ordenação evolui no sentido da fixação da coima, nos termos do artigo 76.º e 79.º do RGIT, pela autoridade administrativa competente.

O acto de fixação da coima consubstancia um acto administrativo em matéria sancionatória de natureza tributária, cuja configuração implica uma elevada ponderação em torno da moldura penal cominada nos tipos legais de contra-ordenação e exige o acolhimento dos requisitos legais estabelecidos no n.º 1 do artigo 79.º do RGIT, sob pena de existir nulidade insuprível susceptível de comprometer a legalidade e a validade da tramitação processual.

A decisão de fixação da coima tem de ser notificada, nos termos do n.º 2 do artigo 79.º do RGIT, ficando o arguido a conhecer os termos da decisão, o valor das custas processuais, bem como o prazo de pagamento da coima e de interposição de recurso judicial.

Se na perspectiva ou entendimento do arguido a decisão de aplicação da coima estiver eivada de algum vício de ilegalidade ou se for pertinente invocar alguma causa extintiva do procedimento por contra-ordenação, nos termos do artigo 80.º do RGIT, o arguido pode apresentar recurso judicial contra a decisão de fixação da coima.

O recurso judicial é dirigido ao juiz do tribunal tributário de 1.ª instância, devendo o pedido conter as alegações e a indicação dos meios de prova a produzir no Tribunal Tributário. A petição de recurso tem de ser apresentada no serviço tributário onde tiver sido instaurado o processo de contra-ordenação, porquanto o recurso não constitui um processo autónomo, mas sim um recurso no próprio processo de contra-ordenação, razão pela qual o arguido não necessita de apresentar qualquer tipo de garantia. As razões invocadas pelo arguido têm de ser analisadas e ponderadas pelo dirigente do serviço tributário, podendo a autoridade administrativa que tiver aplicado a coima proceder à revogação da decisão até ao envio dos autos ao Tribunal Tributário – n.º 3 do artigo 80.º do RGIT. É evidente que em caso de revogação da decisão os autos de recurso integrados no processo de contra-ordenação já não sobem ao tribunal tributário, podendo, todavia, salvo prescrição do procedimento por contra-ordenação, a autoridade administrativa competente proceder à renovação da decisão e proceder a nova notificação do arguido. Se tal acontecer e forem removidas as ilegais viciantes da decisão, o arguido pode optar por pagar a coima ou, em alternativa, voltar a utilizar, nos termos e prazo previsto no artigo 80.º do RGIT, o direito de recurso judicial contra a nova decisão de fixação da coima.



A notificação feita nos termos do n.º 2 do artigo 79.º do RGIT indica que, no prazo de 20 dias, o arguido pode proceder ao pagamento da coima ou, em alternativa, interpor recurso judicial da decisão, sob pena de findo aquele prazo a coima evoluir para cobrança coerciva – n.º 1 do artigo 65.º e n.º 2 do artigo 79.º do RGIT.

Se não for interposto recurso judicial e o arguido não efectuar o pagamento da coima, esta considera-se aplicada em termos definitivos, e, mediante a falta de pagamento, o dirigente do serviço tributário determina a extracção de certidão de dívida para instauração do processo de execução fiscal, cuja tramitação é realizada de acordo com a regulamentação ínsita nos artigos 148.º a 278.º do CPPT. Em caso de cobrança coerciva da coima o processo de contra-ordenação é arquivado e a tramitação da execução fiscal processa-se de forma autónoma e independente.

Em face da descrição desenvolvida, importa realçar que em sede de infracções tributárias de natureza não criminal, isto é, no âmbito do processo de contra-ordenação, o agente da infracção apenas beneficia de dois meios de defesa, ou seja, pode, nos termos do artigo 71.º do RGIT, apresentar defesa antes da fixação da coima e, posteriormente, após a notificação da decisão, e no prazo de 20 dias, proceder à apresentação de recurso judicial nos termos previstos no artigo 80.º do RGIT.

Se o arguido perder o recurso, em virtude da decisão judicial lhe ser desfavorável, o arguido pode, no prazo de 10 dias interpor, nos termos do artigo 83.º do RGIT, recurso jurisdicional para o Tribunal Central Administrativo, excepto se o valor da coima aplicada não ultrapassar um quarto da alçada fixada para os tribunais judiciais de 1.ª instância (€ 1250) e não for aplicada sanção acessória. Se o fundamento do recurso jurisdicional assentar exclusivamente em matéria de direito é directamente interposto para a o Supremo Tribunal Administrativo. O efeito suspensivo do recurso jurisdicional depende da apresentação de garantia idónea ou da obtenção da sua dispensa, nos termos previstos no artigo 52.º da LGT e dos artigos 169.º e 199.º do CPPT.

Há que sublinhar que a matéria atinente a infracções tributárias, quer esta seja equacionada no âmbito do direito à redução das coimas – artigos 29.º a 31.º do RGIT – quer seja fonte de instauração de processo de contra-ordenação, não permite a interposição de reclamação graciosa ou à apresentação de recurso hierárquico, porquanto, estes são meios de defesa a utilizar no procedimento tributário e os ilícitos tributários não se integram no âmbito deste procedimento, estão sim integrados no domínio do direito sancionatório tributário, o qual tem regras específicas e meios processuais próprios.



Nesta conformidade, o agente de infracções tributárias para defesa dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos apenas pode lançar mão à defesa prevista no artigo 71.º do RGIT e ao recurso judicial regulado nos artigos 80.º a 84.º do RGIT.

Quanto aos meios de defesa em processo de contra-ordenação, veja-se a jurisprudência constante do acórdão do STA, tirado no processo n.º 0312/11, datado de 01.06.2011, em que se refere que "(i) [p]ara além dos casos previstos no artigo 83.º do RGIT, é admissível em casos justificados o recurso em processo de contra-ordenação tributário com base em fundamentos previstos no artigo 73.º Lei-Quadro das Contra-Ordenações, aplicável ex vi da alínea b) do artigo 3.º do RGIT, sendo um dos casos em que tal manifestamente se justifica - pois que em causa está a garantia constitucional de tutela jurisdicional efectiva (artigos 20.º, n.º 1 e 268.º n.º 4 da Constituição da República) e a vertente judicial do direito de defesa do arguido no processo de contra-ordenação (artigo 32.º, n.º 10 da Constituição da República) - aquele em que a impugnação judicial da decisão administrativa de aplicação da coima foi rejeitada. (ii) Assim, nos termos do artigo 63.º daquela lei, também subsidiariamente aplicável ex vi da alínea b) do artigo 3.º do RGIT, do despacho do juiz que rejeite o recurso por extemporâneo há recurso, independentemente do valor da coima aplicada. (iii) Se em face de uma notificação pouco clara se suscitam dúvidas quanto ao termo inicial do prazo indicado para a interposição do recurso, tem o mandatário judicial do arguido o ónus de as procurar esclarecer, tanto mais que para tal bastaria consultar o preceito legal expressamente indicado na notificação e do qual resulta de modo inequívoco tanto o prazo como o termo inicial da sua contagem, não lhe sendo lícito pretender, com fundamento na pretensa obscuridade da notificação, ter direito a mais prazo para recorrer do que aquele que a lei confere a todos. (iv) Não é nula a notificação efectuada, por erro na indicação do prazo de defesa, quando este dela consta expressamente, por referência ao artigo 80.º, n.º 1 do RGIT. (v) É de 20 dias contados da notificação o prazo de que o arguido dispõe para interpor recurso da decisão administrativa de aplicação da coima (artigo 80.º n.º 1 do RGIT), havendo que contar este prazo nos termos do artigo 60.º da Lei-Quadro das Contra-ordenações (ex vi da alínea b) do artigo 3.º do RGIT), donde resulta que o prazo se suspende aos sábados, domingos e feriados".



Infracções tributárias de natureza contra-ordenacional			
Direito à redução das coimas			
Situações previstas no n.º 1 do artigo 29.º do RGIT	Alíneas a) e b)	Não carece de requerimento	Pagamento no prazo de 15 dias após notificação
	Alínea c)	Carece de requerimento e informação ao inspector tributário	Pagamento no prazo de 15 dias após notificação

Infracções tributárias de natureza contra-ordenacional			
Processo de contra-ordenação tributário			
Tipologia	Meio de defesa	Prazo	Base legal
Infracções tributárias de natureza contra-ordenacional	Defesa escrita ou verbal	10 dias	Art.º 71.º do RGIT
	Recurso judicial	20 dias	Art.º 80.º do RGIT

6.13 NO ÂMBITO DO PROCESSO PENAL TRIBUTÁRIO

Quando os factos constitutivos dos ilícitos indiciarem a prática de tipos legais de natureza criminal, após a notícia deste é instaurado no serviço tributário legalmente competente um processo de inquérito, o qual é dirigido sob a coordenação e direcção do Ministério Público, órgão a quem, nos termos do artigo 219.º da CRP, está cometido exercício da acção penal. Os serviços da Administração Tributária competentes para o inquérito estão elencados no artigo 41.º do RGIT e aos órgãos da Administração Tributária, durante o inquérito, cabem os poderes e funções que o Código de Processo Penal atribui aos órgãos e às autoridades de polícia criminal, presumindo-se-lhes delegada a prática de actos que o Ministério Público pode atribuir



àquelas entidades. Os órgãos da Administração Tributária, a quem forem atribuídos os actos de investigação, fazem-na na qualidade de órgãos de polícia criminal, cuja actuação se desenvolve sob a directa orientação do Ministério Público e na sua dependência funcional.

O inquérito compreende o conjunto de diligências que visam investigar a existência de um crime, determinar os seus agentes e a responsabilidade destes e descobrir e recolher as provas, em ordem à decisão sobre acusação – artigo 262.º do CPP.

Nesta medida, após a instauração do inquérito iniciam-se as diligências e a execução de actos de investigação para recolha de elementos de prova de modo a determinar a responsabilidade dos agentes do ilícito tributário criminal e da identificação do tipo legal de crime praticado.

O órgão da Administração Tributária competente para o inquérito, após a identificação dos indiciados, procede, nos termos do artigo 58.º do CPP, à constituição de arguido do agente ou dos agentes dos ilícitos tributários, sendo de sublinhar que a constituição de arguido implica a entrega, sempre que possível no próprio acto, de documento de que devem constar a identificação do processo e do defensor, se este tiver sido nomeado, e os direitos e deveres processuais referidos no artigo 61.º do CPP.

Aos órgãos de polícia criminal compete coadjuvar as autoridades judiciais com vista à realização das finalidades do processo, podendo aqueles, mesmo por iniciativa própria, colher notícia dos crimes e impedir tanto quanto possível as suas consequências, descobrir os seus agentes e levar a cabo os actos necessários e urgentes destinados a assegurar os meios de prova.

Nesta medida, os actos de inquéritos ou de investigação implicam, para além da audição dos arguidos, a inquirição de testemunhas identificadas aquando do levantamento do auto de notícia ou em momento posterior, as quais serão inquiridas pelo órgão de polícia criminal a quem tenha sido cometida a responsabilidade de desenvolver os actos de investigação. As testemunhas no processo de inquérito não são ajuramentadas, devendo a inquirição incidir, primeiramente, sobre os elementos necessários à identificação da testemunha, sobre as suas relações de parentesco e de interesse com o arguido, o ofendido e com outras testemunhas, bem como sobre quaisquer circunstâncias relevantes para avaliação da credibilidade do depoimento. Às testemunhas não devem ser feitas perguntas sugestivas ou impertinentes, nem quaisquer outras que possam prejudicar a espontaneidade e a sinceridade das respostas.



Aos agentes dos ilícitos, após a sua constituição como arguido, é-lhes assegurado o exercício de direitos e de deveres processuais, sem prejuízo da aplicação de medidas de coacção e de garantia patrimonial e da efectivação de diligências probatórias, nos termos especificados na lei. Os direitos e deveres do arguido estão estabelecidos no artigo 61.º do CPP, de entre os quais se destaca o direito de ser informado dos factos que lhe são imputados antes de prestar declarações perante qualquer entidade e de não responder a perguntas feitas sobre aqueles factos e sobre o conteúdo das declarações que acerca deles prestar. O arguido tem ainda o direito de constituir e de ser assistido por advogado em todos os actos processuais em que participar. Importa sublinhar que são nulas as provas obtidas mediante tortura, coacção, ofensa da integridade física ou moral da pessoa, abusiva intromissão na vida privada, no domicílio, na correspondência ou nas telecomunicações.

O processo criminal assegura todas as garantias de defesa, incluindo o recurso, presumindo-se inocente todo o arguido até ao trânsito em julgado da sentença de condenação.

O processo criminal tem estrutura acusatória, porém, ao longo da evolução processual, isto é, da prática dos actos de investigação e instrutórios, bem como na audiência de julgamento, nos termos que a lei determinar, estão subordinados ao princípio do contraditório.

O órgão da Administração Tributária competente, concluídas as investigações relativas ao inquérito, emite parecer fundamentado que remete ao Ministério Público juntamente com os autos de inquérito.

O Ministério Público pratica os actos que considerar necessários à realização das finalidades do inquérito, pelo que recebido o auto de inquérito e respectivo parecer, aquele procede, nos termos dos artigos 277.º a 283.º do Código de Processo Penal, ao arquivamento do inquérito, determina a prática de outros actos de investigação ou deduz acusação. O arquivamento só se verifica quando não forem recolhidos elementos probatórios suficientes da verificação da prática de ilícito criminal de natureza tributária.

Em caso de dedução de acusação, o arguido pode, nos termos do artigo 287.º do CPP, no prazo de 20 dias a contar da notificação da acusação, requerer a abertura de instrução relativamente a factos pelos quais o Ministério Público tiver deduzido acusação. A instrução visa a comprovação judicial da decisão de deduzir acusação ou de arquivar o inquérito em ordem a submeter ou não a causa a julgamento e



compreende o conjunto de actos de instrução que o juiz entenda dever levar a cabo e, obrigatoriamente, um debate instrutório, oral e contraditório, no qual podem participar o Ministério Público, o arguido e o seu defensor. Os actos de instrução efectuem-se pela ordem que o juiz reputar mais conveniente para o apuramento da verdade. Encerrado o debate instrutório, o juiz profere despacho de pronúncia ou de não pronúncia, que é logo ditado para a acta, considerando-se notificado aos presentes, podendo fundamentar por remissão para as razões de facto e de direito enunciadas na acusação ou no requerimento de abertura da instrução.

Se a decisão for de não pronúncia o processo penal tributário é arquivado e se for de pronúncia o processo entra em fase de julgamento, no âmbito do qual, em face da prova produzida, será proferida uma sentença de condenação ou de absolvição do arguido.

Importa sublinhar que, nos termos dos n.ºs 1 e 3 do artigo 7.º do RGIT, a responsabilidade criminal caracteriza-se pela dupla responsabilização quando os ilícitos forem cometidos por pessoas colectivas, sociedades ou outras entidades fiscalmente equiparadas, sendo esta imputada à pessoa colectiva e à pessoa singular que tiver agido voluntariamente como titular de um órgão, membro ou representante daquelas entidades.

Outrossim, no âmbito do processo penal tributário os contribuintes têm asseguradas todas as garantias de defesa, incluindo o de recurso para os tribunais superiores (Tribunal da Relação e Supremo Tribunal de Justiça).

É fundamental realçar que, não obstante se estar num domínio em que os factos indiciam a prática de ilícitos de natureza criminal, os contribuintes têm, quer durante o inquérito, quer depois da remessa deste ao Ministério Público, a possibilidade de accionar o direito de reclamação e de impugnação judicial para questionar a legalidade da liquidação ou de oposição judicial para sindicar a exigibilidade da dívida exequenda. Se tal direito de acção, gracioso ou judicial, for accionado os actos de investigação não serão concluídos enquanto não for apurada a situação tributária da qual dependa a qualificação criminal dos factos constitutivos dos ilícitos tributários indicados – n.º 4 do artigo 42.º do RGIT. Se o direito de impugnação ou de oposição judicial ocorrer após o encerramento do inquérito, e no âmbito daquelas acções se estiver a discutir a situação tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos imputados aos respectivos agentes, o processo penal tributário suspende-se até que transitem em julgado as sentenças – artigo 47.º do RGIT.



Os contribuintes, não obstante poderem ter sido agentes de comportamentos dolosos indiciadores da prática de ilícitos tributários de natureza criminal, beneficiam das garantias de defesa estabelecidas na lei penal para demonstrar a sua inocência ou ausência de responsabilidade criminal, bem como não perdem quaisquer direitos ou garantias previstas na lei tributária com vista à discussão dos factos que lhe são imputados e que podem influenciar ou determinar o apuramento da sua situação tributária.

7. CONCLUSÕES

O texto que antecede dá-nos uma visão geral do acervo de direitos e garantias que estão consagrados na lei e que os contribuintes podem invocar e utilizar para fazer vingar os seus direitos e interesses legalmente protegidos.

Em cada tipo de procedimento tributário, atento o seu objecto e fins, o contribuinte pode lançar mão a meios procedimentais no sentido de exigir a observância de direitos ou aproveitar as garantias prescritas na lei, e dessa forma limitar ou conformar o exercício da actividade tributária à estrita observância dos princípios do procedimento tributário, tal como os princípios da legalidade, da igualdade, da imparcialidade, da proporcionalidade, da justiça, da cooperação e da boa-fé, de modo a garantir certeza e segurança nas relações jurídicas tributárias.

No domínio do processo judicial tributário, os contribuintes têm ao seu dispor diversos meios processuais, direccionados para a impugnação de actos ilegais ou de vícios invalidantes das decisões dos órgãos da Administração Tributária e, outrossim, para a exigibilidade da conformação e observância de direitos.

De igual modo, no processo de execução fiscal ou no capítulo das infracções tributárias, os contribuintes dispõem de meios processuais específicos no sentido de produzir a defesa dos seus direitos e legítimos interesses. O catálogo dos direitos e garantias é bem diversificado e completo, porquanto, todas as áreas da actividade tributária podem ser sindicadas em relação aos actos e decisões que sejam susceptíveis de afectar a situação tributária dos contribuintes ou que se dirijam à declaração de direitos tributários.

Aos contribuintes compete determinar a caracterização dos actos ou decisões lesivas dos seus interesses legalmente protegidos e identificar o meio procedimental ou



processual idóneo e adequado a produzir a defesa dos seus direitos ou a formalizar o pedido de anulação do acto ou decisão ilegal. De igual modo, e por forma a assegurar a oportunidade e legitimidade processual, os contribuintes têm de accionar ou interpor os meios procedimentais ou processuais nos prazos estabelecidos na lei, sob pena de indeferimento liminar ou descaimento do pedido, bem como é necessário observar as regras de legitimidade de intervenção no procedimento tributário, no processo judicial tributário ou noutros processos relevantes no âmbito da actividade tributária e, outrossim, as normas reguladoras de representação legal das pessoas que, por alguma razão ou motivo, pretendam intervir em procedimentos ou processos tributários.

Os contribuintes devem ainda ter consciência que no procedimento tributário vigora o princípio do duplo grau de decisão, podendo a sua pretensão ser apreciada por dois órgãos integrados na mesma Administração Tributária, e assim, em muitas situações, poderão lançar mão ao recurso hierárquico – artigo 47.º e 66.º do CPPT. Devem ainda ter presente que o procedimento tributário se caracteriza pela aplicação do princípio da gratuidade e que o processo judicial tributário, não só está sujeito a formalidades precisas e dotadas de alguma solenidade, bem como exige o pagamento de custas processuais e, em função do valor da acção, implica a constituição de mandatário judicial. Porém, salvo situações muito específicas e que são de reduzido número, a utilização da via do procedimento tributário ou da via contenciosa depende sempre de opção do contribuinte, pelo que é possível, num primeiro momento accionar os meios procedimentais e, posteriormente, lançar mão aos meios impugnatórios de natureza judicial.

Por fim, importa sublinhar que caso a pretensão do contribuinte não lograr obter êxito no Tribunal Tributário de 1.ª instância, e a decisão ou sentença lhe for, total ou parcialmente, desfavorável, o contribuinte, sempre que o valor da acção seja superior à alçada daquele tribunal – artigo 105.º da LGT – e se for essa a sua opção, pode recorrer para a instância superior, numa perspectiva de duplo grau de jurisdição, através da interposição de recurso jurisdicional.

Há que sublinhar que nesta temática referente aos direitos e garantias dos contribuintes a participação dos Contabilistas Certificados (CC) pode ser assaz relevante, porquanto, nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 10.º do EOCC, o contabilista certificado pode intervir em representação dos sujeitos passivos por cujas contabilidades sejam responsáveis. Esta intervenção pode verificar-se, desde que conexa com questões relacionadas com as competências específicas do contabilista



certificado, no procedimento tributário (artigo 54.º da LGT) e no processo tributário judicial (artigo 101.º da LGT), até ao limite a partir do qual, nos termos do artigo 6.º do CPPT, é obrigatória a constituição de advogado.

O texto estruturado e desenvolvido no presente manual pretende, através de uma linguagem, simples, clara e concisa, mas com elevado rigor técnico, contribuir para uma melhor percepção do acervo de direitos e garantias consagrados na lei tributária e que estão ao dispor dos contribuintes com o objectivo de que estes exijam a observância dos seus direitos e defendam, de forma profícua e com relevância substantiva e processual, a tutela plena e efectiva dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, dando assim oportunidade ao apuramento da verdade material sobre os factos controvertidos. A realização efectiva deste desiderato está ao alcance dos contribuintes e apenas depende do rigor da escolha dos meios procedimentais ou processuais, da força das provas produzidas, e da acção substantiva e responsabilizadora de todos os agentes processuais, vectores indispensáveis para permitir a real e efectiva realização da justiça tributária.



FORMANDO

QUESTIONÁRIO DE AVALIAÇÃO

Caro (a) colega, agradecemos que nos dispense alguns minutos do seu tempo, respondendo ao nosso questionário. A sua opinião tem muita importância para nós. Após preenchido, é favor entregar ao formador.

Curso:

Data: / / Local:

Formador(a):

1. EXPETATIVAS

Muito Bom Bom Razoável Fraco Mau

1.1 A sua expetativa em relação a este curso era: ☐ ☐ ☐ ☐ ☐

1.2 O nível de conhecimentos com que iniciou o curso era: ☐ ☐ ☐ ☐ ☐

2. ORGANIZAÇÃO

No que se refere ao apoio logístico disponibilizado (instalações, equipamentos, apoio técnico-administrativo) considerou-o: ☐ ☐ ☐ ☐ ☐

3. MONITORIA

3.1 O método utilizado pelo formador foi: ☐ ☐ ☐ ☐ ☐

3.2 O formador demonstrou possuir um nível de conhecimentos: ☐ ☐ ☐ ☐ ☐

3.3 O formador motivou o grupo de forma: ☐ ☐ ☐ ☐ ☐

3.4 A qualidade do material pedagógico-didático utilizado (manual e/ou outros documentos) foi: ☐ ☐ ☐ ☐ ☐

3.5 Os conteúdos programáticos foram abordados de forma: ☐ ☐ ☐ ☐ ☐

3.6 A duração do curso foi em sua opinião: ☐ ☐ ☐ ☐ ☐

3.7 A utilidade e a pertinência dos exercícios e trabalhos realizados, face aos objetivos propostos, foi, em sua opinião: ☐ ☐ ☐ ☐ ☐

4. APRECIACÃO GLOBAL DO CURSO

4.1 No final do curso, a sua expetativa foi: ☐ ☐ ☐ ☐ ☐

4.2 Para o exercício da profissão, os conhecimentos adquiridos são: ☐ ☐ ☐ ☐ ☐

4.3 Globalmente considerou o curso: ☐ ☐ ☐ ☐ ☐

4.4 Que curso/s sugere para sua realização profissional?

5. SUGESTÕES

