

GARANTIAS DOS CONTRIBUINTES

“São o conjunto de meios, instrumentos ou mecanismos criados pela ordem jurídica com o objectivo ou finalidade directa ou imediata de evitar ou sancionar a violação dos direitos ou interesses legalmente protegidos dos particulares face à administração tributária.”



“Que” garantias dos contribuintes?

ABREVIATURAS E SIGLAS

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CP – Código Penal

CPA – Código do Procedimento Administrativo

CPC – Código de Processo Civil

CPT – Código de Processo Tributário

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CPTA – Código de Processo nos Tribunais Administrativos

CRP – Constituição da República Portuguesa

ETAF – Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais

LGT – Lei Geral Tributária

LOMF – Lei Orgânica do Ministério das Finanças (DL n.º158/96, de 3/9)

LPTA – Lei de Processo nos Tribunais Administrativos e Fiscais

RGIT – Regime Geral das Infracções Tributárias

RJIT – Regime Jurídico das Infracções Tributárias

BREVE NOÇÃO

DISTINÇÃO ENTRE IMPOSTOS E TAXAS

O que distingue imposto de taxa é o carácter unilateral do primeiro e o carácter bilateral ou sinalagmático da segunda. A taxa traduz-se em à prestação do particular corresponder uma contra-prestação específica, uma actividade do Estado ou de outros entes públicos especialmente dirigida ao respectivo obrigado, actividade que poderá traduzir-se na prestação de um serviço público, no acesso à utilização de bens do domínio público ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares.

O Imposto pode ser definido com base em 3 elementos: um elemento objectivo, um elemento subjectivo e um elemento teleológico ou finalista.

Do ponto de vista do elemento objectivo, o imposto é uma prestação (objecto mediato de uma obrigação) pecuniária, unilateral (a que não corresponde nenhuma contraprestação específica a favor do contribuinte), definitiva (que não dá lugar a qualquer reembolso, restituição ou indemnização) e coactiva (estabelecida por lei). Do ponto de vista subjectivo, o imposto é uma prestação exigida a detentores, individuais ou colectivos, de capacidade contributiva a favor de entidades que exerçam funções públicas. Finalmente, do ponto de vista teleológico, os impostos podem ter por finalidade não apenas a finalidade fiscal ou financeira, mas outras funções – os impostos podem ser fiscais se tiverem por objectivo principal a obtenção de receitas, ou extra-fiscais se a sua função predominante for qualquer outra excluída a sancionatória.

Em suma, o imposto é uma prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coactiva, exigida a detentores de capacidade contributiva a favor de entidades que exerçam funções públicas com vista à realização de fins públicos não sancionatórios (como principal função), mas possivelmente sancionatórios se se aplicar como função acessória).

Introdução

O direito fiscal é o conjunto de normas que regulam as relações fiscais, sejam, as relações relativas à obrigação do imposto – direito fiscal material, sejam as relações relativas à actividade administrativa de aplicação das leis do imposto, à fiscalização dos deveres fiscais e ao estabelecimento e aplicação graciosa ou contenciosa das correspondentes sanções, aos meios graciosos e contenciosos de garantia dos direitos emergentes da percepção do imposto – direito fiscal formal.

Pode também definir-se o direito fiscal, como o conjunto de normas que definem a incidência e regulam o lançamento, a liquidação e a cobrança dos impostos, disciplinam a fiscalização dos diversos deveres fiscais e as correspondentes sanções e processos e os meios graciosos e contenciosos de garantia dos direitos emergentes da relação jurídico - fiscal.

O princípio da justiça do sistema visa a consideração da interacção do sistema fiscal com o meio jurídico em que se integra, implicando também a congruência dos outros ramos de direito com o direito fiscal, nomeadamente, o jurídico-constitucional no âmbito dos direitos fundamentais.

De seguida abordarei alguns dos princípios basilares da justiça fiscal, passando aos meios não impugnatórios e finalizarei com os meios impugnatórios.

Princípios de Justiça Fiscal

O estado fiscal tem como suporte financeiro os impostos, assentando na primazia da liberdade dos indivíduos, constituindo justamente os impostos o preço a pagar por essa liberdade. Alguns dos princípios de justiça fiscal que fundamentam uma tributação justa, são o princípio da capacidade tributária (igualdade no domínio dos impostos), o princípio da não retroactividade dos impostos (reconduzido ao princípio da protecção da confiança ínsito na ideia de Estado de direito democrático, ou mesmo ao princípio da capacidade contributiva), o princípio do respeito pelos princípios fundamentais, o princípio da progressividade, da consideração e favorecimento fiscal da família, da beneficiação fiscal das cooperativas, entre outros.

O princípio da legalidade fiscal

Este princípio significa que os impostos apenas podem ser criados e disciplinados nos seus elementos essenciais através de intervenção do Parlamento – seja esta, uma intervenção material fixando a sua disciplina, seja uma intervenção formal a autorizar o Governo – a estabelecê-la. O princípio da legalidade fiscal exprime-se assim numa reserva material da lei formal que se analisa em 2 princípios:

- 1) No princípio da reserva da lei formal, que implica a reserva à lei ou ao decreto-lei (parlamentarmente) autorizado da matéria fiscal referenciada; e
- 2) No princípio da reserva material, alicerçada pelo princípio da tipicidade que impõe que a lei ou o decreto-lei autorizado contenha a disciplina completa da matéria reservada. Exemplos disso mesmo, são o artº 168º, nº1, al. i), e o artº 106, nº 2 da nossa Constituição.

Da reserva da lei fiscal fazem parte as garantias dos contribuintes, objecto actualmente de uma completa e desenvolvida disciplina na nossa legislação, em que se incluem:

1 – as garantias gerais relativas ao procedimento e acto tributário como o direito à informação (que abarca o esclarecimento sobre a interpretação das leis tributárias, a informação prévia vinculante, a comunicação da autoria e teor das denúncias dolosas não confirmadas e o acesso ao processo individual), à fundamentação das decisões em matéria tributária que afectem os direitos ou interesses legítimos dos contribuintes e a respectiva notificação, o direito a juros indemnizatórios de montante igual aos devidos ao Estado e a redução das coimas no caso do seu pagamento voluntário;

2 – As garantias graciosas (de carácter impugnatório) que integram a reclamação dos actos de fixação da matéria tributável e defesa na fase administrativa do processo de contra-ordenação fiscal;

3 – As garantias contenciosas que englobam a impugnação dos actos tributários e dos actos de fixação de valores patrimoniais, o recurso das decisões proferidas na fase administrativa do processo de contra-ordenação fiscal e o direito de audição e defesa na sua fase judicial, o recurso dos actos da Administração fiscal no processo de execução fiscal que afectem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes e a oposição em processo de execução fiscal.

É de referir ainda que estas garantias só estão abrangidas pelo princípio da reserva material da lei fiscal quando não integram garantias fundamentais, pois nesse caso, caem na reserva do art. 168º, nº 1, al. b), da C.R.P.

Por outro lado, a reserva material diz respeito às normas que diminuam ou limitem tais garantias e já não as que as aumentem ou reforcem.

O princípio da capacidade contributiva

Segundo este princípio, sobre todos os cidadãos (os que revelem capacidade contributiva em conexão determinante com o ordenamento jurídico-fiscal português) impende o dever fundamental de pagar impostos (princípio da generalidade) de acordo com um único critério (princípio da uniformidade), que é o da capacidade contributiva. Este princípio não é mais do que a expressão do critério da igualdade, entendida em sentido material, no domínio dos impostos, ou seja, igualdade no imposto. A igualdade no imposto exige que cada indivíduo pague os impostos na proporção ou proporcionalidade da sua capacidade contributiva, revelada pelo seu rendimento e pelo património enquanto utilizados em consumo e na aquisição de bens.

O princípio da não retroactividade dos impostos

Este princípio deve retirar-se da concretização dos limites imanescentes dos direitos, liberdades e garantias fundamentais decorrentes quer do dever fundamental de pagar impostos, quer do princípio da legalidade fiscal. É um princípio ínsito no princípio da protecção da confiança e na ideia de Estado de direito democrático.

O princípio da progressividade

No nosso sistema fiscal, o princípio da progressividade está assente em 3 pilares constitucionais:

- 1) O princípio do Estado social ou de democracia económica, social e cultural;
- 2) O objectivo do sistema fiscal que não visa apenas a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas (finalidade

principal), mas também a repartição justa dos rendimentos e da riqueza (finalidade secundária) – art. 103º e 104º, da C.R.P.; e

3) A imposição constitucional da progressividade da tributação do rendimento pessoal e das sucessões e doações.

O princípio da consideração fiscal da família

A Constituição prescreve que a família deve ser fiscalmente considerada ao estabelecer que incumbe ao Estado para protecção da família regular os impostos de harmonia com os encargos da família e que o imposto sobre o rendimento pessoal terá em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar – art. 67º da C.R.P.

- **O princípio da proibição do arbítrio geral**, o que determina a inconstitucionalidade de normas que institucionalizem o arbítrio fiscal.
- **O princípio da igualdade jurídica** (com as consequentes generalidade, impessoalidade e proibição de discriminação arbitrárias), consagrado no artº 13 da Constituição.
- **O princípio da igualdade** tem especial relevo no direito tributário material, positivo e negativo, opondo-se, quer a criação de impostos injustamente discriminatórios, quer à concessão de benefícios fiscais sem fundamento de interesse público.
- **O princípio da proporcionalidade**, com a consequente proibição do excesso e a consequente inconstitucionalidade dos impostos, confiscatórios e expiatórios e das medidas fiscais coactivas excessivas.
- **Os princípios da protecção da confiança e da segurança jurídica** em relação às manifestações de força do Estado que têm especial relevo no direito tributário com a consequente inconstitucionalidade dos impostos intoleravelmente retroactivos e das sanções fiscais, e da supressão de benefícios fiscais que sejam direitos adquiridos por terem natureza bilateral ou contratual.
- **Os direitos e Garantias dos Administrados**, previstos na Constituição da República Portuguesa no seu artigo 268º, como que a base de todos os princípios de garantia e defesa dos cidadãos perante o Administração.



“Os meios não impugnatórios”

“São meios de tipo petitório através dos quais o contribuinte procura, por via de regra, **evitar ou prevenir a violação** dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos”.

1. O DIREITO À INFORMAÇÃO

Nos dias que correm, os contribuintes estão cada vez mais informados e conscientes de que têm à sua disposição inúmeros meios, para, querendo, saber se a Administração aplica correctamente as normas e os regulamentos legais que os afectam ou possam afectar directa ou indirectamente, fazendo com isto, que a Administração nos actos que toma, se vincule para o futuro.

Numa perspectiva constitucional, a C.R.P., no seu artigo 268º, garante o direito aos cidadãos de serem informados pela Administração, sempre que o requeiram, do andamento dos processos em que sejam directamente interessados, atribuindo-lhes o direito de acesso aos arquivos e registos administrativos, sem prejuízo das normas que prevêm dever de sigilo.

Artigo 268.º - CRP
(Direitos e garantias dos administrados)

1. 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.
2. Os cidadãos têm também 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 das pessoas.
3. Os 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.
4. 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 administrativos legalmente devidos e a adopção de medidas cautelares adequadas.
5. Os cidadãos têm igualmente direito de impugnar as normas administrativas com eficácia externa lesivas dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos.
6. Para efeitos dos n.ºs 1 e 2, a lei fixará um prazo máximo de resposta por parte da Administração

O direito à informação compreende o direito de o contribuinte ser informado por escrito, no prazo de 10 dias, sobre a fase em que se encontra o procedimento e a data previsível da sua conclusão, a sua concreta situação tributária e da existência, teor e autoria das denúncias dolosas não confirmadas sobre a sua situação tributária, conforme os arts.º 67º e 70º, nº 3 da LGT.

Artigo 67.º LGT
Direito à informação

- 1 - O contribuinte tem 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.

- 2 - As informações referidas no número anterior, quando requeridas por escrito, são prestadas no prazo de 10 dias.

Artigo 70.º LGT

Denúncia

- 1 - A denúncia de infracção tributária pode dar origem ao procedimento, caso o denunciante se identifique e não seja manifesta a falta de fundamento da denúncia.
- 2 - O denunciante não é considerado parte do procedimento, nem tem legitimidade para reclamar, recorrer ou impugnar a decisão.
- 3 - **O contribuinte tem direito a conhecer o teor e autoria das denúncias dolosas não confirmadas sobre a sua situação tributária.**

O direito à informação compreende também o direito dos sujeitos passivos e outros interessados ou seus representantes legais, advogados e consultores fiscais, de solicitarem e obterem informações vinculativas. Essa solicitação deve ser requerida ao dirigente máximo do respectivo serviço, devendo o pedido fazer-se acompanhar da identificação dos factos cuja qualificação jurídico - tributária se pretenda, conforme o disposto no art. 68º da LGT.

Artigo 68.º LGT

Informações vinculativas

- 1 - As informações vinculativas sobre a situação tributária dos sujeitos passivos e os pressupostos ainda não concretizados dos benefícios fiscais são requeridas ao dirigente máximo do serviço, sendo o pedido acompanhado da identificação dos factos cuja qualificação jurídico-tributária se pretenda.
- 2 - O pedido pode ser apresentado pelos sujeitos passivos e outros interessados ou seus representantes legais, não podendo a administração tributária proceder posteriormente no caso concreto em sentido diverso da informação prestada.
- 3 - As informações previstas no número anterior podem ser prestadas a advogados ou outras entidades legalmente habilitadas ao exercício da consultoria fiscal acerca da situação tributária dos seus clientes devidamente identificados, mas serão obrigatoriamente comunicadas a estes.
- 4 - A administração tributária está ainda vinculada:
 - a) Às informações escritas prestadas aos contribuintes sobre o cumprimento dos seus deveres acessórios;
 - b) Às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza emitidas sobre a interpretação das normas tributárias que estiverem em vigor no momento do facto tributário.
- 5 - Não são invocáveis retroactivamente perante os contribuintes que tenham agido com base numa interpretação plausível e de boa fé da lei os actos administrativos decorrentes de orientações genéricas emitidas pela administração tributária.
- 6 - Presume-se a boa fé para efeitos do número anterior quando o contribuinte solicitar à administração tributária esclarecimento sobre a interpretação e aplicação das normas em causa.
- 7 - A sujeição da administração tributária às informações vinculativas previstas no presente artigo não abrange os casos em que actue em cumprimento da decisão judicial.

Mas muita dessa informação pode ser apenas genérica e não vinculativa, informação pública e sistemática sobre os direitos e obrigações dos contribuintes (art. 59º da LGT).

Artigo 59.º LGT

Princípio da colaboração

- 1 - Os órgãos da administração tributária e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração recíproco.
- 2 - Presume-se a boa fé da actuação dos contribuintes e da administração tributária.
- 3 - 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 seis meses, das orientações genéricas seguidas sobre a interpretação 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 informação vinculativa sobre as situações tributárias ou os pressupostos ainda não concretizados dos benefícios fiscais;
 - 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.
4 - A colaboração dos contribuintes com a administração tributária compreende o cumprimento das obrigações acessórias previstas na lei e a prestação dos esclarecimentos que esta lhes solicitar sobre a sua situação tributária, bem como sobre as relações económicas que mantenham com terceiros.
5 - A publicação dos elementos referidos nas alíneas e), f) e i) do n.º 3 far-se-á no jornal oficial ou nos termos a definir por despacho do Ministro das Finanças.
6 - A administração tributária publica integralmente, até 31 de Março de cada ano, os códigos tributários devidamente actualizados.

Como exemplos básicos deste tipo de informação genérica, temos:

- a) O esclarecimento regular e atempado das dúvidas sobre a interpretação e aplicação das normas tributárias;
- b) A publicação no prazo de 6 meses das orientações genéricas seguidas sobre a interpretação das normas tributárias;
- c) A publicação dos benefícios ou outras vantagens fiscais para os contribuintes;
- d) etc....

2. O DIREITO À FUNDAMENTAÇÃO E NOTIFICAÇÃO

Este direito consagra o princípio segundo o qual toda a decisão de procedimento tributário é sempre fundamentada, através de uma sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, dependendo a sua eficácia da notificação. (art. 77º da LGT)

Decisão
Artigo 77.º LGT
Fundamentação e eficácia

1 - A decisão de 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.
2 - A fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.
3 - 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 deve observar os seguintes requisitos:

- a) Descrição das relações especiais;

- b) Indicação das obrigações incumpridas pelo sujeito passivo;
 - c) Aplicação dos métodos previstos na lei, podendo a Direcção-Geral dos Impostos utilizar quaisquer elementos de que disponha e considerando-se o seu dever de fundamentação dos elementos de comparação adequadamente observado ainda que de tais elementos sejam expurgados os dados susceptíveis de identificar as entidades a quem dizem respeito;
 - d) Quantificação dos respectivos efeitos.
- 4 - A decisão da tributação pelos métodos indirectos nos casos e com os fundamentos previstos na presente lei especificará os motivos da impossibilidade da comprovação e quantificação directas e exacta da matéria tributável, ou descreverá o afastamento da matéria tributável do sujeito passivo dos indicadores objectivos da actividade de base científica, ou fará a descrição dos bens cuja propriedade ou fruição a lei considerar manifestações de fortuna relevantes, ou indicará a sequência de prejuízos fiscais relevantes, e indicará os critérios utilizados na avaliação da matéria tributável.
- 5 - Em caso de aplicação de métodos indirectos por afastamento dos indicadores objectivos de actividade de base científica a fundamentação deverá também incluir as razões da não aceitação das justificações apresentadas pelo contribuinte nos termos da presente lei.
- 6 - A eficácia da decisão depende da notificação.

A fundamentação da avaliação da matéria colectável por métodos indirectos, especificamente contemplada nos n.ºs 4 e 5 do art.º 77º da LGT, requer por parte da Administração tributária um elevado grau de exigência e de rigor. Assim, e por remissão do art.º 84º, n.º 3: é exigido um cuidado

Artigo 84.º LGT
Critérios técnicos

- 1 - A avaliação dos rendimentos ou valores sujeitos a tributação baseia-se em critérios objectivos.
- 2 - O sujeito passivo que proceda à autoliquidação deve esclarecer, quando solicitado pela administração tributária, os critérios utilizados e a sua aplicação na determinação dos valores que declarou.
- 3 - **A fundamentação da avaliação contém obrigatoriamente a indicação dos critérios utilizados e a ponderação dos factores que influenciaram a determinação do seu resultado**

redobrado na fundamentação da avaliação da matéria colectável por métodos indirectos, casos em que a fundamentação deve especificar os motivos da impossibilidade da comprovação e quantificação exacta da matéria tributável ou descrever o afastamento da matéria tributária do sujeito passivo dos indicadores objectivos de base técnico-científica e indicar os critérios utilizados na sua determinação. Ao que pode acrescer, no caso de afastamento da matéria tributária dos indicadores objectivos de base técnico-científica, o dever de a fundamentação incluir as razões da não aceitação das justificações apresentadas pelo contribuinte.

Desta situação, surgiu uma questão controversa, em que alguns autores, tendem a considera-la como enquadrada nas consequências previstas no art.º 37º do CPPT, nos termos do qual, se a notificação não contiver todos os requisitos previstos na lei, pode o interessado requerer, dentro de 30 dias ou

dentro do prazo para a reclamação, recurso ou impugnação judicial, a notificação dos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenham. Conta-se o prazo da reclamação, recurso ou impugnação judicial apenas a partir da notificação dos fundamentos omitidos ou da passagem da certidão.

Artigo 37.º CPPT
Comunicação ou notificação insuficiente

1 - Se a comunicação da decisão em matéria tributária não contiver a fundamentação legalmente exigida, 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.
2 - Se o interessado usar da faculdade concedida no número anterior, o prazo para a reclamação, recurso, impugnação ou outro meio judicial conta-se a partir da notificação ou da entrega da certidão que tenha sido requerida.
3 - A apresentação do requerimento previsto no n.º 1 pode ser provada por duplicado do mesmo, com o registo de entrada no serviço que promoveu a comunicação ou notificação ou por outro documento autêntico.
4 - No caso de o tribunal vir a reconhecer como estando errado o meio de reacção contra o acto notificado indicado na notificação, poderá o meio de reacção adequado ser ainda exercido no prazo de 30 dias a contar do trânsito em julgado da decisão judicial.

Mas, em sentido diferente, há outros autores que defendem que na situação de falta de notificação de justificação, estaremos perante uma inconstitucionalidade clara, por violação da garantia constitucional (art. 268º, nº3 da CRP). Estes argumentam que é uma situação incompatível com a obrigatoriedade constitucional da inclusão na notificação do acto da respectiva fundamentação. Nesta perspectiva, o artº.37º do CPPT, é considerado como uma faculdade que o sujeito passivo tem, e não um ónus cujo incumprimento tenha como consequência a sanção da falta de notificação da justificação.

3. O DIREITO À AUDIÇÃO PRÉVIA

Consagrado nos artigos 60º, 63º-B e 23º da LGT, o direito à audiência prévia verifica-se, entre outras situações, quando:

- a) Quando estamos perante, um acto tributário e uma decisão que ponham termo a procedimentos de 1º grau (artº 60 , 1 a) e b) LGT);
- b) Em relação a actos que decidem procedimentos de 2º grau (artº 60 , 1 b) e c) LGT);

- c) Em relação a decisões instrumentais relativamente à definição da obrigação principal do contribuinte (artº 60 , 1 d) e e) LGT);
- e) Em relação à decisão de derrogação do dever do sigilo bancário (artº 63-B, 3 LGT); e
- d) Em relação à decisão de reversão da execução fiscal contra terceiros (artº 23, 4 LGT).

Artigo 23.º LGT

Responsabilidade tributária subsidiária

- 1 - A responsabilidade subsidiária efectiva-se por reversão do processo de execução fiscal.
- 2 - A reversão contra o responsável subsidiário depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão.
- 3 - Caso, no momento da reversão, não seja possível determinar a suficiência dos bens penhorados por não estar definido com precisão o montante a pagar pelo responsável subsidiário, o processo de execução fiscal fica suspenso desde o termo do prazo de oposição até à completa excussão do património do executado, sem prejuízo da possibilidade de adopção das medidas cautelares adequadas nos termos da lei.
- 4 - A reversão, mesmo nos casos de presunção legal de culpa, é precedida de audição do responsável subsidiário nos termos da presente lei e da declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão, a incluir na citação.
- 5 - O responsável subsidiário fica isento de juros de mora e de custas se, citado para cumprir a dívida tributária principal, efectuar o respectivo pagamento no prazo de oposição.
- 6 - O disposto no número anterior não prejudica a manutenção da obrigação do devedor principal ou do responsável solidário de pagarem os juros de mora e as custas, no caso de lhe virem a ser encontrados bens.

Artigo 60.º LGT

Princípio da participação

- 1 - A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas:
- a) Direito de audição antes da liquidação;
- b) Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições;
- c) Direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal;
- d) Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos, quando não haja lugar a relatório de inspecção; *(Redacção dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30.12: OE 2005)*^{1 2}
- e) Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária.
- 2 - É dispensada a audição no caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe for favorável.
- 3 - Tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do n.º 1, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais ainda se não tenha pronunciado.
- 4 - O direito de audição deve ser exercido no prazo a fixar pela administração tributária em carta registada a enviar para esse efeito para o domicílio fiscal do contribuinte.
- 5 - Em qualquer das circunstâncias referidas no n.º 1, para efeitos do exercício do direito de audição, deve a administração tributária comunicar ao sujeito passivo o projecto da decisão e sua fundamentação.
- 6 - O prazo do exercício oralmente ou por escrito do direito de audição não pode ser inferior a 8 nem superior a 15 dias.
- 7 - Os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão.

Artigo 63.º-B LGT

Acesso a informações e documentos bancários

- 1 - A administração tributária tem o poder de aceder a todas as informações ou documentos bancários sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos:
- a) Quando existam indícios da prática de crime em matéria tributária;
- b) Quando existam factos concretamente identificados indiciadores da falta de veracidade do declarado.
- 2 - A administração tributária tem, ainda, o poder de aceder directamente aos documentos bancários, nas situações de recusa da sua exibição ou de autorização para a sua consulta:
- a) Quando se trate de documentos de suporte de registos contabilísticos dos sujeitos passivos de IRS e IRC que se encontrem sujeitos a contabilidade organizada;

¹ **Redacção anterior:**

d) Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos;

² A nova redacção da alínea d) do n.º 1 do artigo 60.º da lei geral tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, tem natureza interpretativa (art. 40.º, n.º 2 da Lei n.º 55-B/2004, de 30.12: OE 2005).

b) Quando o contribuinte usufrua de benefícios fiscais ou de regimes fiscais privilegiados, havendo necessidade de controlar os respectivos pressupostos e apenas para esse efeito.

3 - A administração tributária tem, ainda, o poder de aceder a todos os documentos bancários, excepto às informações prestadas para justificar o recurso ao crédito, nas situações de recusa de exibição daqueles documentos ou de autorização para a sua consulta:

a) Quando se verificar a impossibilidade de comprovação e qualificação directa e exacta da matéria tributável, nos termos do artigo 88.º, e, em geral, quando estejam verificados os pressupostos para o recurso a uma avaliação indirecta;

b) Quando se verificar a situação prevista na alínea f) do artigo 87.º ou os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente, para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de riqueza evidenciadas pelo sujeito passivo, nos termos do artigo 89.º-A;

c) Quando seja necessário, para fins fiscais, comprovar a aplicação de subsídios públicos de qualquer natureza.

4 - As decisões da administração tributária referidas nos números anteriores devem ser fundamentadas com expressa menção dos motivos concretos que as justificam e são da competência do director-geral dos Impostos ou do director-geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, ou seus substitutos legais, sem possibilidade de delegação.

5 - Os actos praticados ao abrigo da competência definida no número anterior dependem da audição prévia do contribuinte nos casos previstos nos n.os 2 e 3 e são susceptíveis de recurso judicial com efeito meramente devolutivo, excepto nas situações previstas no n.º 3, em que o recurso possui efeito suspensivo.

6 - Nos casos de deferimento do recurso previsto no número anterior, os elementos de prova entretanto obtidos não podem ser utilizados para qualquer efeito em desfavor do contribuinte.

7 - As entidades que se encontrem numa relação de domínio com o contribuinte ficam sujeitas aos regimes de acesso à informação bancária referidos nos n.os 1, 2 e 3.

8 - O acesso da administração tributária a informação bancária relevante relativa a familiares ou terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte depende de autorização judicial expressa, após audição do visado, obedecendo aos requisitos previstos no n.º 4.

9 - O regime previsto nos números anteriores não prejudica a legislação aplicável aos casos de investigação por infracção penal e só pode ter por objecto operações e movimentos bancários realizados após a sua entrada em vigor, sem prejuízo do regime vigente para as situações anteriores.

10 - Para os efeitos desta lei, considera-se documento bancário qualquer documento ou registo, independentemente do respectivo suporte, em que se titulem, comprovem ou registem operações praticadas por instituições de crédito ou sociedades financeiras no âmbito da respectiva actividade, incluindo os referentes a operações realizadas mediante utilização de cartões de crédito.

(Redacção dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30.12: OE 2005) ³

³ **Redacção anterior:**

1 - A administração tributária tem o poder de aceder directamente aos documentos bancários, nas situações de recusa da sua exibição ou de autorização para a sua consulta:

a) Quando se trate de documentos de suporte de registos contabilísticos dos sujeitos passivos de IRS e IRC que se encontrem sujeitos a contabilidade organizada;

b) Quando o contribuinte usufrua de benefícios fiscais ou de regimes fiscais privilegiados, havendo necessidade de controlar os respectivos pressupostos e apenas para esse efeito.

2 - A administração tributária tem o poder de aceder a todos os documentos bancários, excepto as informações prestadas para justificar o recurso ao crédito, nas situações de recusa de exibição daqueles documentos ou de autorização para a sua consulta:

a) Quando se verificar a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, nos termos do artigo 88.º, e, em geral, quando estejam verificados os pressupostos para o recurso a uma avaliação indirecta;

b) Quando os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente, para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de riqueza evidenciadas pelo sujeito passivo, nos termos do artigo 89.º-A;

c) Quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente nos casos de utilização de facturas falsas, e, em geral, nas situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado;

d) Quando seja necessário, para fins fiscais, comprovar a aplicação de subsídios públicos de qualquer natureza.

3 - As decisões da administração tributária referidas nos números anteriores devem ser fundamentadas com expressa menção dos motivos concretos que as justificam, pressupõem a audição prévia do contribuinte e são da competência do director-geral dos Impostos ou do director-geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo ou seus substitutos legais, sem possibilidade de delegação.

4 - Os actos praticados ao abrigo da competência definida no número anterior são susceptíveis de recurso judicial, o qual terá efeito suspensivo nas situações previstas no n.º 2.

5 - Nos casos de deferimento do recurso previsto no número anterior, os elementos de prova entretanto obtidos não podem ser utilizados para qualquer efeito em desfavor do contribuinte.

6 - As entidades que se encontrem numa relação de domínio com o contribuinte ficam sujeitas aos regimes de acesso à informação bancária referidos nos n.os 1 e 2.

7 - O acesso da administração tributária a informação bancária relevante relativa a familiares ou terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte depende de autorização judicial expressa, após audição do visado, obedecendo aos requisitos previstos no n.º 3.

8 - O regime previsto nos números anteriores não prejudica a legislação aplicável aos casos de investigação por infracção penal e só pode ter por objecto operações e movimentos bancários realizados após a sua entrada em vigor, sem prejuízo do regime vigente para as situações anteriores.

9 - (Revogado pelo Decreto-Lei n.º 320-A/2002, de 30 de Dezembro)

10 - Para os efeitos desta lei, considera-se documento bancário qualquer documento ou registo, independentemente do respectivo suporte, em que se titulem, comprovem ou registem operações praticadas por instituições de crédito ou

Nos termos do art. 60º, n.ºs 4º, 5º e 6º da LGT, o direito de audição deve ser exercido no prazo a fixar pela administração tributária em carta registada a enviar para esse efeito para o domicílio fiscal do contribuinte, nunca o exercício deste prazo, oralmente ou por escrito do direito de audição, pode ser inferior a 8 dias nem superior a 15 dias. Relativamente aos elementos novos suscitados na audição dos contribuintes, estes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão.

Artigo 60.º LGT
Princípio da participação

...

4 - O direito de audição deve ser exercido no prazo a fixar pela administração tributária em carta registada a enviar para esse efeito para o domicílio fiscal do contribuinte.

5 - Em qualquer das circunstâncias referidas no n.º 1, para efeitos do exercício do direito de audição, deve a administração tributária comunicar ao sujeito passivo o projecto da decisão e sua fundamentação.

6 - O prazo do exercício oralmente ou por escrito do direito de audição não pode ser inferior a 8 nem superior a 15 dias.

4. O DIREITO À DEDUÇÃO, REEMBOLSO OU RESTITUIÇÃO DE IMPOSTOS

Este é um dos direitos dos contribuintes directamente concretizada no C.I.R.S., no C.I.R.C. e no C.I.V.A.

Artigo 30.º LGT
Objecto da relação jurídica tributária

1 - Integram a relação jurídica tributária:

a) O crédito e a dívida tributários;

b) O direito a prestações acessórias de qualquer natureza e o correspondente dever ou sujeição;

c) O direito à dedução, reembolso ou restituição do imposto;

d) O direito a juros compensatórios;

e) O direito a juros indemnizatórios.

2 - O crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária.

No Código do I.R.S., estabelece o art. 96º, que deve haver restituição oficiosa acompanhada de uma remuneração compensatória, da diferença entre o imposto devido a final e o que tiver sido entregue nos cofres do Estado em resultado da retenção na fonte ou de pagamento por conta, até ao fim do terceiro mês seguinte ao termo do prazo para pagamento (art. 97º, n.º1 do

CIRS). A remuneração compensatória é líquida e não tem a natureza de rendimento de capitais.

Artigo 96.º CIRS
Restituição oficiosa do imposto

1 - A diferença entre o imposto devido a final e o que tiver sido entregue nos cofres do Estado em resultado de retenção na fonte ou de pagamentos por conta, favorável ao sujeito passivo, deve ser restituída até ao fim do terceiro mês seguinte ao termo do prazo previsto no n.º 1 do artigo 97.º

2 - Sobre a diferença favorável ao sujeito passivo entre o imposto devido a final liquidado com base em declaração apresentada dentro do prazo legal e o que tiver sido retido ou pago por conta é devida uma remuneração compensatória.

3 - A remuneração referida no número anterior é líquida e não tem a natureza de rendimento de capitais.

Artigo 97.º CIRS
Pagamento do imposto

1 - O IRS deve ser pago até ao dia 31 de Maio do ano seguinte àquele a que respeitam os rendimentos, excepto nos seguintes casos:

a) Quando a liquidação seja efectuada no prazo previsto na primeira parte da alínea b) do artigo 77.º, caso em que o imposto devido deve ser pago até 30 de Junho;

b) Quando a liquidação seja efectuada nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 76.º, caso em que o imposto liquidado deve ser pago até 31 de Agosto.

2 - Nos casos previstos na alínea b) do n.º 1 do artigo 76.º, ao imposto são acrescidos os juros compensatórios que se mostrarem devidos.

3 - As importâncias efectivamente retidas ou pagas nos termos dos artigos 98.º a 102.º são deduzidas ao valor do imposto respeitante ao ano em que ocorreu a retenção ou pagamento.

No plano do IRC, o art. 96º, nº2 do C.I.R.C., consagra duas situações em que haverá reembolso, sendo que, este reembolso do montante correspondente à diferença positiva entre o imposto por conta e o apurado na declaração – liquidação, será efectuado até ao fim do terceiro mês imediato ao da apresentação ou envio da declaração.

Artigo 96.º
Regras de pagamento

1 - As entidades que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português, devem proceder ao pagamento do imposto nos termos seguintes:

a) Em três pagamentos por conta, com vencimento nos meses de Julho, Setembro e Dezembro do próprio ano a que respeita o lucro tributável ou, nos casos dos n.ºs 2 e 3 do artigo 8.º, no 7.º, 9.º e 12.º meses do respectivo período de tributação;

b) Até ao último dia útil do prazo fixado para o envio ou apresentação da declaração periódica de rendimentos, pela diferença que existir entre o imposto total aí calculado e as importâncias entregues por conta;

c) Até ao dia da apresentação da declaração de substituição a que se refere o artigo 114.º, pela diferença que existir entre o imposto total aí calculado e as importâncias já pagas.

2 - Há lugar a reembolso ao contribuinte quando:

a) O valor apurado na declaração, líquido das deduções a que se referem os n.ºs 2 e 4 do artigo 83.º, for negativo, pela importância resultante da soma do correspondente valor absoluto com o montante dos pagamentos por conta;

b) O valor apurado na declaração, líquido das deduções a que se referem os n.ºs 2 e 4 do artigo 83.º, não sendo negativo, for inferior ao valor dos pagamentos por conta, pela respectiva diferença.

3 - O reembolso é efectuado, quando a declaração periódica de rendimentos for enviada ou apresentada no prazo legal e desde que a mesma não contenha erros de preenchimento, até ao fim do 3.º mês imediato ao da sua apresentação ou envio.

4 - Os contribuintes são dispensados de efectuar pagamentos por conta quando o imposto do exercício de referência para o respectivo cálculo for inferior a 40 000\$00 ((euro) 199,52).

5 - Se o pagamento a que se refere a alínea a) do n.º 1 não for efectuado nos prazos aí mencionados, começam a correr imediatamente juros compensatórios, que são contados até ao termo do prazo para apresentação da declaração ou até à data do pagamento da autoliquidação, se anterior, ou, em caso de mero atraso, até à data da entrega por conta, devendo, neste caso, ser pagos simultaneamente.

6 - Não sendo efectuado o reembolso no prazo referido no n.º 3, acrescem à quantia a restituir juros indemnizatórios a taxa idêntica à aplicável aos juros compensatórios a favor do Estado.

7 - Não há lugar ao pagamento a que se referem as alíneas b) e c) do n.º 1 nem ao reembolso a que se refere o n.º 2 quando o seu montante for inferior a 5000\$00 ((euro) 24,94).

No plano do I.V.A., o direito à dedução tem especial relevância dado ser sua característica fundamental não constituir o imposto custo ou proveito de exercício da actividade económica do contribuinte, assim refere o C.I.V.A., no nº4 do seu art. 22º: “ Sempre que a dedução de imposto a que haja lugar supere o montante devido pelas operações tributáveis, no período correspondente, o excesso será deduzido nos períodos seguintes”, remetendo para o seu nº5: “ Se, passados 12 meses relativos ao período em que se iniciou o excesso, persistir crédito a favor do contribuinte superior a 249,40€, este poderá solicitar o seu reembolso.

Artigo 22.º CIVA

- 1 - O direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, de acordo com o estabelecido pelos artigos 7.º e 8.º, efectuando-se mediante subtracção ao montante global do imposto devido pelas operações tributáveis do sujeito passivo, durante um período de declaração, do montante do imposto dedutível, exigível durante o mesmo período.
- 2 - Sem prejuízo do disposto no artigo 71.º, a dedução deverá ser efectuada na declaração do período ou de período posterior àquele em que se tiver verificado a recepção das facturas, documentos equivalentes ou recibo de pagamento de IVA que fizer parte das declarações de importação.
- 3 - Se a recepção dos documentos referidos no número anterior tiver lugar em período de declaração diferente do da respectiva emissão, poderá a dedução efectuar-se, se ainda for possível, no período de declaração em que aquela emissão teve lugar.
- 4 - Sempre que a dedução de imposto a que haja lugar supere o montante devido pelas operações tributáveis, no período correspondente, o excesso será deduzido nos períodos de imposto seguintes.**
- 5 - Se, passados 12 meses relativos ao período em que se iniciou o excesso, persistir crédito a favor do contribuinte superior a 50 000\$00, este poderá solicitar o seu reembolso.**
- 6 - Não obstante o disposto no número anterior, o sujeito passivo poderá solicitar o reembolso antes do fim do período de 12 meses quando se verifique a cessação de actividade ou passe a enquadrar-se no disposto nos n.ºs 3 e 4 do artigo 28.º, no n.º 1 do artigo 54.º ou no n.º 1 do artigo 61.º, desde que o valor do reembolso seja igual ou superior a (euro) 25, bem como quando o crédito a seu favor exceder 25 vezes o salário mínimo nacional mais elevado, arredondado para a centena de euros imediatamente inferior, sendo este valor reduzido para metade nas situações a seguir indicadas:
 - a) Nos seis primeiros meses após o início da actividade;
 - b) Em situações de investimento com recurso ao crédito devidamente comprovadas.
- 7 - Em qualquer caso, a Direcção-Geral dos Impostos poderá exigir, quando a quantia a reembolsar exceder (euro) 1000, caução, fiança bancária ou outra garantia adequada, que determinará a suspensão do prazo de contagem dos juros indemnizatórios referidos no número seguinte, até à prestação da mesma, a qual deverá ser mantida pelo prazo de um ano.
- 8 - Os reembolsos de imposto, quando devidos, deverão ser efectuados pela Direcção-Geral dos Impostos até ao fim do 3.º mês seguinte ao da apresentação do pedido, findo o qual poderão os sujeitos passivos solicitar a liquidação de juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da lei geral tributária.
- 9 - O Ministro das Finanças e do Plano poderá autorizar a administração fiscal a efectuar reembolsos em condições diferentes das estabelecidas nos números anteriores, relativamente a sectores de actividade cujo volume de negócios seja constituído essencialmente por operações isentas com direito à dedução do imposto pago nas aquisições.
- 10 - O Ministro das Finanças poderá estabelecer, por despacho, de acordo com os critérios previstos no artigo 77.º, a obrigatoriedade de os sujeitos passivos apresentarem, juntamente com o pedido de reembolso, documentos ou informações relativos às operações que determinaram aquele pedido, sob pena de o reembolso não se considerar devido para efeitos do n.º 8.
- 11 - Os pedidos de reembolso serão indeferidos quando não forem facultados pelo sujeito passivo elementos que permitam aferir da legitimidade do reembolso, bem como quando o imposto dedutível for referente a um sujeito passivo com número de identificação fiscal inexistente ou inválido ou que tenha suspenso ou cessado a sua actividade no período a que se refere o reembolso.
- 12 - 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.
- 13 - Das decisões referidas no n.º 11 cabe recurso hierárquico, reclamação ou impugnação judicial, nos termos previstos no artigo 87.º-A.

5. O DIREITO A JUROS INDEMNIZATÓRIOS OU MORATÓRIOS

Quando os contribuintes pagam impostos em excesso têm direito a receberem juros indemnizatórios, de montante igual aos juros compensatórios

devidos ao Estado, quando, em reclamação graciosa ou em processo judicial, se determine que houve erro imputável aos serviços tributários ou quando, por motivo imputável à administração fiscal, não seja cumprido o prazo legal da restituição oficiosa dos impostos indevidamente auto-liquidados ou pagos.

Artigo 43.º LGT Pagamento indevido da prestação tributária 1 - São 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. 2 - Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar de a liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas. 3 - São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias: a) Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos; b) 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; c) 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. 4 - A taxa dos juros indemnizatórios é igual à taxa dos juros compensatórios.
--

Em relação à taxa a aplicar numa situação de pagamento de juros indemnizatórios ao contribuinte, refere o art. 35º, no seu nº 10 da LGT, que a taxa dos juros legais é fixada nos termos do nº 1 do art. 559º do Código Civil

Artigo 35.º LGT Juros compensatórios 1 - São devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária. 2 - São também devidos juros compensatórios quando o sujeito passivo, por facto a si imputável, tenha recebido reembolso superior ao devido. 3 - Os juros compensatórios contam-se dia a dia desde o termo do prazo de apresentação da declaração, do termo do prazo de entrega do imposto a pagar antecipadamente ou retido ou a reter, até ao suprimento, correcção ou detecção da falta que motivou o retardamento da liquidação. 4 - Para efeitos do número anterior, em caso de inspecção, a falta considera-se suprida ou corrigida a partir do auto de notícia. 5 - Se a causa dos juros compensatórios for o recebimento de reembolso indevido, estes contam-se a partir deste até à data do suprimento ou correcção da falta que o motivou. 6 - Para efeitos do presente artigo, considera-se haver sempre retardamento da liquidação quando as declarações de imposto forem apresentadas fora dos prazos legais. 7 - Os juros compensatórios só são devidos pelo prazo máximo de 180 dias no caso de erro do sujeito passivo evidenciado na declaração ou, em caso de falta apurada em acção de fiscalização, até aos 90 dias posteriores à sua conclusão. 8 - Os juros compensatórios integram-se na própria dívida do imposto, com a qual são conjuntamente liquidados. 9 - A liquidação deve sempre evidenciar claramente o montante principal da prestação e os juros compensatórios, explicando com clareza o respectivo cálculo e distinguindo os de outras prestações devidas. 10 - A taxa dos juros compensatórios é equivalente à taxa dos juros legais fixados nos termos do n.º 1 do artigo 559.º do Código Civil.
--

ARTIGO 559º C. CIVIL (Taxa de juro) 1. Os juros legais e os estipulados sem determinação de taxa ou quantitativo são os fixados em portaria conjunta dos Ministros da Justiça e das Finanças e do Plano. 2. A estipulação de juros a taxa superior à fixada nos termos do número anterior deve ser feita por escrito, sob pena de serem apenas devidos na medida dos juros legais.

Taxas de Juros Cíveis Desde 01.05.2003	4%	Portaria n.º 291/03, de 08.04
---	-----------	--------------------------------------

Para os casos de restituição do imposto derivada de uma decisão judicial de anulação do correspondente acto tributário, prevê o n.º 2 do art. 102.º da LGT, a pedido do contribuinte, o pagamento de juros de mora a favor do sujeito passivo, a partir do termo do prazo da execução espontânea da decisão.

Artigo 102.º LGT
Execução da sentença

- 1 - A execução das sentenças dos tribunais tributários e aduaneiros segue o regime previsto para a execução das sentenças dos tribunais administrativos.
2 - **Em caso de a sentença implicar a restituição de tributo já pago, serão devidos juros de mora, a pedido do contribuinte, a partir do termo do prazo da sua execução espontânea.**

O que faz com que este prazo se consubstancie no prazo de 30 dias, a contar da data em que o processo tiver sido remetido ao órgão da Administração tributária competente para a execução (n.º 2 do art. 146.º do CPPT), tomando em consideração o art. 102.º da LGT, que manda aplicar à execução das

Artigo 146.º CPPT
Meios processuais acessórios

- 1 - Para 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.
2 - **O prazo de execução espontânea das sentenças e acórdãos dos tribunais tributários conta-se a partir da data em que o processo tiver sido remetido ao órgão da administração tributária competente para a execução, podendo o interessado requerer a remessa no prazo de oito dias após o trânsito em julgado da decisão.**

sentenças dos tribunais tributários o regime previsto para a execução das sentenças dos tribunais administrativos (art. 158 do CPTA). Numa situação de anulação de acto tributário por iniciativa da Administração tributária, a Lei Geral Tributária, nos termos do seu art. 43.º prevê o pagamento de juros indemnizatórios e não de juros moratórios.

Artigo 43.º LGT
Pagamento indevido da prestação tributária

- 1 - São 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.
2 - Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar de a liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.
3 - São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:
a) Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos;
b) 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;
c) 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.
4 - A taxa dos juros indemnizatórios é igual à taxa dos juros compensatórios.

6. O DIREITO À REDUÇÃO DAS COIMAS

Nos casos de contra-ordenação fiscal, o infractor tem direito à redução da respectiva coima, se reconhecer a sua responsabilidade e regularizar a sua situação tributária dentro de certos prazos, apresentando no competente serviço da administração tributária o pedido para o seu pagamento antes da instauração do respectivo processo contra-ordenacional. Aqui, o factor determinante é o momento da apresentação do pedido de pagamento da coima, porque é em função desse momento, que a medida da redução da coima é aplicada.

Este direito à redução das coimas está previsto no Regime Geral das Infrações Tributárias, nos termos dos arts.º 29º e 30º RGIT.

7. O DIREITO À CADUCIDADE DA LIQUIDAÇÃO E DA GARANTIA PRESTADA E À PRESCRIÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Quando o valor da determinação do montante dos impostos e das outras prestações tributárias não for notificado ao contribuinte, pela Administração fiscal, no **prazo de quatro anos** contados, **nos impostos periódicos**, a partir do termo daquele em que ocorreu o facto tributário ou, **nos impostos de obrigação única**, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, à excepção do I.V.A., em que o prazo da caducidade se conta a partir do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do impostos, **verifica-se a garantia dos contribuintes à caducidade do direito da Administração.**

A caducidade do direito à liquidação está prevista no art. 45 da LGT.

Artigo 45.º
Caducidade do direito à liquidação

1 - 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.

2 - Nos casos de erro evidenciado na declaração do sujeito passivo ou de utilização de métodos indirectos por motivo da aplicação à situação tributária do sujeito passivo dos indicadores objectivos da actividade previstos na presente lei, o prazo de caducidade referido no número anterior é de três anos.

3 - Em caso de ter sido efectuado reporte de prejuízos, bem como de qualquer outra dedução ou crédito de imposto, o prazo de caducidade é o do exercício desse direito.

(Redacção dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30.12: OE 2005)⁴

4 - O prazo de caducidade conta-se, 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.

(Redacção dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30.12: OE 2005)⁵

5 - (Eliminado pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro).

Também a prescrição das dívidas tributárias no **prazo de oito anos** contados, **nos impostos periódicos**, a partir do termo daquele em que ocorreu o facto tributário ou, **nos impostos de obrigação única**, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, constitui uma garantia dos contribuintes, conforme o dispõe o art. 48º da LGT.

Artigo 48.º LGT

Prescrição da prestação tributária

1 - 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.

(Redacção dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30.12: OE 2005)⁶

2 - As causas de suspensão ou interrupção da prescrição aproveitam igualmente ao devedor principal e aos responsáveis solidários ou subsidiários.

3 - A interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efectuada após o 5.º ano posterior ao da liquidação.

O mesmo se diga da caducidade da garantia prestada para suspender a execução fiscal. Dispõe o art. 183º-A, do C.P.P.T., que a garantia prestada para suspender a execução em caso de reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição, caduca se a reclamação graciosa, não estiver decidida no **prazo de um ano** a contar da data da sua interposição ou se na impugnação judicial ou oposição não tiver sido proferida decisão em 1ª instância no **prazo de três anos** a contar da data da sua apresentação.

⁴ **Redacção anterior:**

3 - Em caso de ter sido efectuado reporte de prejuízos, o prazo de caducidade é o do exercício desse direito.

⁵ **Redacção anterior:**

4 - O prazo de caducidade conta-se, 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, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto.

⁶ **Redacção anterior:**

1 - 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.

Artigo 183.º-A
Caducidade da garantia

- 1 - A garantia prestada para suspender a execução em caso de reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição caduca se a reclamação graciosa não estiver decidida no prazo de um ano a contar da data da sua interposição ou se na impugnação judicial ou na oposição não tiver sido proferida decisão em 1.ª instância no prazo de três anos a contar da data da sua apresentação.
- 2 - Os prazos referidos no número anterior são acrescidos em seis meses quando houver recurso a prova pericial.
- 3 - O regime do n.º 1 não se aplica quando o atraso resulta de motivo imputável ao reclamante, impugnante, recorrente ou executado.
- 4 - A verificação da caducidade cabe ao tribunal tributário de 1ª instância onde estiver pendente a impugnação, recurso ou oposição ou, nas situações de reclamação graciosa, ao órgão com competência para decidir a reclamação, devendo a decisão ser tomada no prazo de 30 dias após requerimento do interessado.
- 5 - Não sendo proferida a decisão referida no número anterior no prazo aí previsto, considera-se tacitamente deferido o requerido.
- 6 - Em caso de caducidade da garantia, o interessado será indemnizado pelos encargos suportados com a sua prestação, nos termos e com os limites previstos nos n.ºs 3 e 4 do artigo 53.º da lei geral tributária.

A estes prazos serão acrescidos seis meses quando houver recurso a prova pericial. Esse acréscimo de prazo será afastado se o atraso for imputável ao reclamante, impugnante, recorrente ou executado.

*8. O DIREITO À PRESCRIÇÃO DOS PROCEDIMENTOS E DAS PENAS
CRIMINAIS E CONTRA-ORDENACIONAIS*

Segundo o disposto no art. 21º do RGIT, o procedimento criminal extingue-se por prescrição logo que sobre a sua prática haja decorrido um período **de cinco anos**. Esta disposição não vem prejudicar, por um lado, os prazos de prescrição estabelecidos no Código Penal quando o limite máximo da pena de prisão for igual ou superior a cinco anos, e por outro, a redução daquele prazo ao prazo de caducidade do direito à liquidação do tributo quando a infracção depender da referida liquidação.

Também prescrevem no prazo de 5 anos:

- a) a contar da prática do facto, o procedimento por contra-ordenação, a menos que a infracção dependa da liquidação do tributo, casos em que esse prazo é reduzido ao prazo de caducidade do direito à mencionada liquidação;
- b) a contar da data da sua aplicação, as sanções por contra-ordenação.
(arts. 33º e 34º da RGIT)

Quanto à prescrição das penas por crimes tributários, e porque não há disposição específica no RGIT, aplicam-se as normas constantes dos arts. 122º, 123º, 124º, 125º e 126º do Código Penal.

Prescrição das penas e das medidas de segurança Artigo 122º C. PENAL Prazos de prescrição das penas 1 - As penas prescrevem nos prazos seguintes: a) 20 anos, se forem superiores a 10 anos de prisão; b) 15 anos, se forem iguais ou superiores a 5 anos de prisão; c) 10 anos, se forem iguais ou superiores a 2 anos de prisão; d) 4 anos, nos casos restantes. 2 - O prazo de prescrição começa a correr no dia em que transitar em julgado a decisão que tiver aplicado a pena. Artigo 123º C. PENAL Efeitos da prescrição da pena principal A prescrição da pena principal envolve a prescrição da pena acessória que não tiver sido executada bem como dos efeitos da pena que ainda se não tiverem verificado. Artigo 124º C. PENAL Prazos de prescrição das medidas de segurança 1 - As medidas de segurança prescrevem no prazo de 15 ou de 10 anos, consoante se trate de medidas de segurança privativas ou não privativas da liberdade. 2 - A medida de segurança de cassação da licença de condução prescreve no prazo de 5 anos. Artigo 125º C. PENAL Suspensão da prescrição 1 - A prescrição da pena e da medida de segurança suspende-se, para além dos casos especialmente previstos na lei, durante o tempo em que: a) Por força da lei, a execução não puder ter começado ou continuar a ter lugar; b) Vigorar a declaração de contumácia; c) O condenado estiver a cumprir outra pena ou medida de segurança privativas da liberdade; ou d) Perdurar a dilação do pagamento da multa. 2 - A prescrição volta a correr a partir do dia em que cessar a causa da suspensão. Artigo 126º C. PENAL Interrupção da prescrição 1 - A prescrição da pena e da medida de segurança interrompe-se: a) Com a sua execução; ou b) Com a declaração de contumácia. 2 - Depois de cada interrupção começa a correr novo prazo de prescrição. 3 - A prescrição da pena e da medida de segurança tem sempre lugar quando, desde o seu início e ressalvado o tempo de suspensão, tiver decorrido o prazo normal da prescrição acrescido de metade.

9. O DIREITO À CONFIDENCIALIDADE FISCAL

Previsto nos termos do art. 64º e 64º - A da L.G.T., este princípio aplica-se aos dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária. Estes estão obrigados a guardar segredo sobre a situação tributária dos contribuintes e sobre os elementos de natureza pessoal que obtenham nos procedimentos tributários, nomeadamente os decorrentes do sigilo profissional ou qualquer outro dever legal de segredo.

Artigo 64.º LGT
Confidencialidade

1 - 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, nomeadamente os decorrentes do sigilo profissional ou qualquer outro dever de segredo legalmente regulado.

2 - O dever de sigilo cessa em caso de:

- a) Autorização do contribuinte para a revelação da sua situação tributária;
- b) Cooperação legal da administração tributária com outras entidades públicas, na medida dos seus poderes;
- c) 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, sempre que estiver prevista reciprocidade;
- d) Colaboração com a justiça nos termos do Código de Processo Civil e do Código de Processo Penal.

3 - O dever de confidencialidade comunica-se a quem quer que, ao abrigo do número anterior, obtenha elementos protegidos pelo segredo fiscal, nos mesmos termos do sigilo da administração tributária.

4 - O dever de confidencialidade não prejudica o acesso do sujeito passivo aos dados sobre a situação tributária de outros sujeitos passivos que sejam comprovadamente necessários à fundamentação da reclamação, recurso ou impugnação judicial, desde que expurgados de quaisquer elementos susceptíveis de identificar a pessoa ou pessoas a que dizem respeito.

5 - Não contende com o dever de confidencialidade 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 deverá organizar anualmente a fim de assegurar a transparência e publicidade.

Artigo 64.º-A LGT
Garantias especiais de confidencialidade

Compete ao Ministro das Finanças definir regras especiais de reserva da informação a observar pelos serviços da administração tributária no âmbito dos processos de derrogação do dever de sigilo bancário.

Segundo o nº 3 do art. 64 da LGT, o dever de segredo comunicar-se-á a quem quer que, no quadro dos deveres de colaboração com a administração tributária ou com a justiça, obtenha elementos protegidos pelo segredo fiscal, nos mesmos termos do sigilo da administração tributária. O desrespeito do segredo fiscal constitui um crime tributário comum, p. e p. no art. 91º do RGIT.

10. O PROVIDOR DE JUSTIÇA

O Provedor de Justiça não é um órgão político, mas antes um órgão independente. É normalmente incluído nas “garantias políticas” dos contribuintes, uma vez que proporciona aos cidadãos uma eficácia meramente política no que respeita às suas decisões.

Artigo 23.º CRP
(Provedor de Justiça)

- 1. Os cidadãos podem apresentar queixas por acções ou omissões dos poderes públicos ao Provedor de Justiça, que as apreciará sem poder decisório, dirigindo aos órgãos competentes as recomendações necessárias para prevenir e reparar injustiças.
- 2. A actividade do Provedor de Justiça é independente dos meios gratuitos e contenciosos previstos na Constituição e nas leis.
- 3. O Provedor de Justiça é um órgão independente, sendo o seu titular designado pela Assembleia da República, pelo tempo que a lei determinar.
- 4. Os órgãos e agentes da Administração Pública cooperam com o Provedor de Justiça na realização da sua missão.



“Os meios impugnatórios administrativos e judiciais”

“São mecanismos de carácter sucessivo ou repressivo, através dos quais os contribuintes atacam actos da administração tributária, ou mais especificamente, os actos tributários em sentido amplo que lesem os seus direitos ou interesses legalmente protegidos.”

Em sede dos meios impugnatórios, temos a impugnação de actos tributários, que são os actos de liquidação de tributos, a impugnação de actos em matéria tributária, que corresponde aos actos preparatórios de actos tributários, em que sobressaem os de determinação da matéria colectável ou tributável, e a impugnação de actos administrativos relativos a questões tributárias que integram os actos em que desembocam os procedimentos tributários especiais, procedimentos diversos portanto do procedimento comum ou de liquidação de tributos.

Por meios impugnatórios entende-se tanto os meios administrativos como os meios judiciais. Enquanto nos primeiros teremos as reclamações e os recursos hierárquicos, em que a resolução da questão é pedida à própria administração fiscal; nos segundos teremos a impugnação judicial de actos ou normas nos tribunais fiscais.

1. A IMPUGNAÇÃO DE ACTOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Podemos considerar actos em matéria tributária, os actos preparatórios e prévios dos actos tributários (ou de actos de liquidação), destacáveis e autonomizáveis de respectivo procedimento ou do processo tributário, ou seja, para efeitos da sua impugnação administrativa ou judicial autónoma. Neste sentido, os actos em matéria tributária integram, nomeadamente, as decisões de determinação administrativa da matéria tributável e as correcções administrativas das declarações dos contribuintes em sede de IRS e IRC.

No caso da determinação da matéria tributável através da avaliação directa, dispõe o art. 86º, nº 1 da L.G.T., que pode a mesma ser objecto de impugnação contenciosa directa.

Artigo 86.º LGT
Impugnação judicial

- 1 - A avaliação directa é susceptível, nos termos da lei, de impugnação contenciosa directa.
- 2 - A impugnação da avaliação directa depende do esgotamento dos meios administrativos previstos para a sua revisão.
- 3 - A avaliação indirecta não é susceptível de impugnação contenciosa directa, salvo quando não dê origem a qualquer liquidação.

4 - Na impugnação do acto tributário de liquidação em que a matéria tributável tenha sido determinada com base em avaliação indirecta, pode ser invocada qualquer ilegalidade desta, salvo quando a liquidação tiver por base o acordo obtido no processo de revisão da matéria tributável regulado no presente capítulo.
5 - Em caso de erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação indirecta da matéria tributável, a impugnação judicial da liquidação ou, se esta não tiver lugar, da avaliação indirecta depende da prévia reclamação nos termos da presente lei.

A Lei Geral Tributária concebe as determinações da matéria tributável por avaliação directa como actos susceptíveis de impugnação judicial directa. Este entendimento parece pôr em causa o princípio da impugnação unitária vigente no contencioso tributário, segundo o qual só há impugnação judicial do acto final do procedimento, do acto que, por fixar a posição final da administração tributária, afecta imediatamente a esfera patrimonial do contribuinte, definindo os seus direitos e deveres, embora as ilegalidades que afectem os actos preparatórios do acto tributário sejam impugnáveis em sede de impugnação deste.

Há também que ter em conta que aquela impugnação se efectua nos termos da lei, a qual é constituída sobretudo pelo Código do Procedimento e Processo Tributário, em que o princípio da impugnação unitária se encontra expressamente consagrado nos termos do seu art. 54º, assim: “ salvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou disposição expressa em sentido diferente, não são susceptíveis de impugnação contenciosa autónoma os actos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida”.

Artigo 54.º CPPT
Impugnação unitária

Salvo 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.

Este princípio parece não estar em consonância com a lista de actos considerados lesivos dos direitos ou interesses protegidos constantes no nº 2 do art. 95º da L.G.T., na qual não figuram os actos de determinação da matéria tributável por avaliação directa.

Artigo 95.º LGT

Direito de impugnação ou recurso

1 - O interessado tem o direito de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, segundo as formas de processo prescritas na lei.

2 - Podem ser lesivos, nomeadamente:

- a) A liquidação de tributos, considerando-se também como tal para efeitos da presente lei os actos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta;
- b) A fixação de valores patrimoniais;
- c) A determinação da matéria tributável por métodos indirectos quando não dê lugar a liquidação do tributo;
- d) O indeferimento, expresso ou tácito e total ou parcial, de reclamações, recursos ou pedidos de revisão ou reforma da liquidação;
- e) O agravamento à colecta resultante do indeferimento de reclamação;
- f) O indeferimento de pedidos de isenção ou de benefícios fiscais sempre que a sua concessão esteja dependente de procedimento autónomo;
- g) A fixação de contrapartidas ou compensações autoritariamente impostas em quaisquer procedimentos de licenciamento ou autorização;
- h) Outros actos administrativos em matéria tributária;
- i) A aplicação de coimas e sanções acessórias;
- j) Os actos praticados na execução fiscal;
- l) A apreensão de bens ou outras providências cautelares da competência da administração tributária

A determinação directa da matéria tributável, a menos que a mesma não dê origem a liquidação, como acto preparatório que é da liquidação, não é susceptível de impugnação judicial directa ou autónoma, sendo impugnável apenas em sede da impugnação da correspondente liquidação.

Artigo 97.º LGT
Celeridade da justiça tributária

1 - 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.

2 - A todo o direito de impugnar corresponde o meio processual mais adequado de o fazer valer em juízo.

3 - Ordenar-se-á a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei.

No caso da determinação da matéria tributável através da avaliação indirecta, ou seja, quando a avaliação da matéria tributável é realizada através de indícios, presunções e outros elementos que a administração tributária dispõe para a sua determinação, a mesma não é susceptível de impugnação judicial directa, a menos que a mesma não dê origem a liquidação. Todavia, na impugnação do acto tributário pode discutir-se qualquer ilegalidade da avaliação indirecta (arts.º 82º, nº 2 e 86º, nº 3 e 4, da LGT), muito embora essa discussão esteja dependente, nos termos do art. 91º e 92º, do mesmo diploma, de prévia reclamação necessária para o órgão, que decidindo à maneira arbitral, tem natureza pericial.

Artigo 82.º LGT

Competência

- 1 - A competência para a avaliação directa é da administração tributária e, nos casos de autoliquidação, do sujeito passivo.
- 2 - **A competência para a avaliação indirecta é da administração tributária.**
- 3 - O sujeito passivo participa na avaliação indirecta nos termos da presente lei.
- 4 - O sujeito passivo pode ainda participar, nos termos da lei, na revisão da avaliação indirecta efectuada pela administração tributária.

Artigo 86.º LGT

Impugnação judicial

- 1 - A avaliação directa é susceptível, nos termos da lei, de impugnação contenciosa directa.
- 2 - A impugnação da avaliação directa depende do esgotamento dos meios administrativos previstos para a sua revisão.
- 3 - **A avaliação indirecta não é susceptível de impugnação contenciosa directa, salvo quando não dê origem a qualquer liquidação.**
- 4 - **Na impugnação do acto tributário de liquidação em que a matéria tributável tenha sido determinada com base em avaliação indirecta, pode ser invocada qualquer ilegalidade desta, salvo quando a liquidação tiver por base o acordo obtido no processo de revisão da matéria tributável regulado no presente capítulo.**
- 5 - Em caso de erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação indirecta da matéria tributável, a impugnação judicial da liquidação ou, se esta não tiver lugar, da avaliação indirecta depende da prévia reclamação nos termos da presente lei.

No mesmo sentido, refere o art. 95º, nº2, c), da L.G.T., que considera lesivos dos direitos ou interesses legalmente protegidos dos interessados para efeitos da sua impugnação ou recurso judicial, “a determinação da matéria tributável por métodos indirectos quando não dê lugar a liquidação do tributo” e susceptível de impugnação autónoma.

Artigo 95.º LGT

1-...

2 - Podem ser lesivos, nomeadamente:

- a) A liquidação de tributos, considerando-se também como tal para efeitos da presente lei os actos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta;
- b) A fixação de valores patrimoniais;
- c) A determinação da matéria tributável por métodos indirectos quando não dê lugar a liquidação do tributo;
- d) O indeferimento, expresso ou tácito e total ou parcial, de reclamações, recursos ou pedidos de revisão ou reforma da liquidação;
- e) O agravamento à colecta resultante do indeferimento de reclamação;
- f) O indeferimento de pedidos de isenção ou de benefícios fiscais sempre que a sua concessão esteja dependente de procedimento autónomo;
- g) A fixação de contrapartidas ou compensações autoritariamente impostas em quaisquer procedimentos de licenciamento ou autorização;
- h) Outros actos administrativos em matéria tributária;
- i) A aplicação de coimas e sanções acessórias;
- j) Os actos praticados na execução fiscal;
- l) A apreensão de bens ou outras providências cautelares da competência da administração tributária

Significa isto que da determinação por avaliação indirecta da matéria tributável há, nos termos dos arts.º 91º e 92º da L.G.T., uma reclamação, traduzida no pedido de revisão necessária para um órgão, de natureza preferencialmente arbitral e pericial.

FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DO PORTO
PEDRO DA FONSECA BEJA MADEIRA – TRABALHO FINAL
I CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO DE DIREITO FISCAL

Procedimentos

Artigo 91.º LGT

Pedido de revisão da matéria colectável

- 1 - O sujeito passivo pode, salvo nos casos de aplicação do regime simplificado de tributação em que não sejam efectuadas correcções com base noutro método indirecto, solicitar a revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos em requerimento fundamentado dirigido ao órgão da administração tributária da área do seu domicílio fiscal, a apresentar no prazo de 30 dias contados a partir da data da notificação da decisão e contendo a indicação do perito que o representa.
- 2 - O pedido referido no número anterior tem efeito suspensivo da liquidação do tributo.
- 3 - Recebido o pedido de revisão e se estiverem reunidos os requisitos legais da sua admissão, o órgão da administração tributária referido no n.º 1 designará no prazo de oito dias um perito da administração tributária que preferencialmente não deve ter tido qualquer intervenção anterior no processo e marcará uma reunião entre este e o perito indicado pelo contribuinte a realizar no prazo máximo de 15 dias.
- 4 - No requerimento referido no n.º 1, pode o sujeito passivo requerer a nomeação de perito independente, igual faculdade cabendo ao órgão da administração tributária até à marcação da reunião referida no n.º 3.
- 5 - A convocação é efectuada com antecedência não inferior a oito dias por carta registada e vale como desistência do pedido a não comparência injustificada do perito designado pelo contribuinte.
- 6 - Em caso de falta do perito do contribuinte, o órgão da administração tributária marcará nova reunião para o 5.º dia subsequente, advertindo simultaneamente o perito do contribuinte que deverá justificar a falta à primeira reunião e que a não justificação da falta ou a não comparência à segunda reunião valem como desistência da reclamação.
- 7 - A falta do perito independente não obsta à realização das reuniões sem prejuízo de este poder apresentar por escrito as suas observações no prazo de cinco dias a seguir à reunião em que devia ter comparecido.
- 8 - O sujeito passivo que apresente pedido de revisão da matéria tributável não está sujeito a qualquer encargo em caso de indeferimento do pedido, sem prejuízo do disposto no número seguinte.
- 9 - Poderá ser aplicado ao sujeito passivo um agravamento até 5% da colecta reclamada quando se verificarem cumulativamente as seguintes circunstâncias:
 - a) Provar-se que lhe é imputável a aplicação de métodos indirectos;
 - b) A reclamação ser destituída de qualquer fundamento;
 - c) Tendo sido deduzida impugnação judicial, esta ser considerada improcedente.
- 10 - O agravamento referido no número anterior será aplicado pelo órgão da administração tributária referido no n.º 1 e exigido adicionalmente ao tributo a título de custas.
- 11 - Os peritos da Fazenda Pública constarão da lista de âmbito distrital a aprovar anualmente pelo Ministro das Finanças até 31 de Março.
- 12 - As listas poderão estar organizadas, por sectores de actividade económica, de acordo com a qualificação dos peritos.
- 13 - Os processos de revisão serão distribuídos pelos peritos de acordo com a data de entrada e a ordem das listas referidas no n.º 11, salvo impedimento ou outra circunstância devidamente fundamentada pela entidade referida no n.º 1.
- 14 - As correcções meramente aritméticas da matéria tributável resultantes de imposição legal e as questões de direito, salvo quando referidas aos pressupostos de determinação indirecta da matéria tributável, não estão abrangidas pelo disposto neste artigo.
- 15 - É autuado um único procedimento de revisão em caso de reclamação de matéria tributável apurada na mesma acção de inspecção, ainda que respeitante a mais de um exercício ou tributo.

Artigo 92.º LGT

Procedimento de revisão

- 1 - O procedimento de revisão da matéria colectável assenta num debate contraditório entre o perito indicado pelo contribuinte e o perito da administração tributária, com a participação do perito independente, quando houver, e visa o estabelecimento de um acordo, nos termos da lei, quanto ao valor da matéria tributável a considerar para efeitos de liquidação.
- 2 - O procedimento é conduzido pelo perito da administração tributária e deve ser concluído no prazo de 30 dias contados do seu início, dispondo o perito do contribuinte de direito de acesso a todos os elementos que tenham fundamentado o pedido de revisão.
- 3 - Havendo acordo entre os peritos nos termos da presente subsecção, o tributo será liquidado com base na matéria tributável acordada.
- 4 - O acordo deverá, em caso de alteração da matéria inicialmente fixada, fundamentar a nova matéria tributável encontrada.
- 5 - Em caso de acordo, a administração tributária não pode alterar a matéria tributável acordada, salvo em caso de trânsito em julgado de crime de fraude fiscal envolvendo os elementos que serviram de base à sua quantificação, considerando-se então suspenso o prazo de caducidade no período entre o acordo e a decisão judicial.
- 6 - Na falta de acordo no prazo estabelecido no n.º 2, o órgão competente para a fixação da matéria tributável resolverá, de acordo com o seu prudente juízo, tendo em conta as posições de ambos os peritos.
- 7 - Se intervier perito independente, a decisão deve obrigatoriamente fundamentar a adesão ou rejeição, total ou parcial, do seu parecer.
- 8 - No caso de o parecer do perito independente ser conforme ao do perito do contribuinte e a administração tributária resolver em sentido diferente, a reclamação graciosa ou impugnação judicial têm efeito suspensivo, independentemente da prestação de garantia quanto à parte da liquidação controvertida em que aqueles peritos estiveram de acordo.

Este órgão, ao qual é solicitada a revisão, deve ser um órgão arbitral e pericial, nomeadamente, pelas razões que se expõem:

1. É constituído por um perito designado pela administração tributária (que conduzirá o procedimento) e por um perito indicado pelo

contribuinte (a que, a requerimento do contribuinte ou da administração tributária, pode ainda juntar-se um perito independente), conforme art. 91º, nº 1º e 3º, da L.G.T.;

2. Este órgão decide com base num procedimento assente num debate contraditório com vista a estabelecer um acordo quanto ao valor da matéria tributável a considerar para efeitos de liquidação do imposto (art. 92º, nº 1º a 5º, da L.G.T.);
3. Em caso de falta de acordo, no prazo de 30 dias a contar do início do procedimento, cabe ao órgão competente para a fixação da matéria tributável resolver de acordo com o seu prudente juízo e tendo em conta as posições de ambos os peritos, segundo o art. 92º, nº 6, da L.G.T.;
4. A intervenção de um perito independente, a requerimento do contribuinte ou a pedido da administração tributária, não tem outra consequência senão a de a decisão de revisão ter de fundamentar a sua adesão ou rejeição do parecer elaborado por esse perito (art. 92º, nº 7º, da L.G.T.).

Preferencialmente por um órgão pericial, porque é constituído exclusivamente por peritos e a sua função é proceder a uma revisão que visa a correcção da aplicação dos critérios de base técnico-científica (art. 90º, nº 1º da L.G.T.), suportes da avaliação indirecta da matéria tributável.

Critérios

Artigo 90.º

Determinação da matéria tributável por métodos indirectos

1 - Em caso de impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, a determinação da matéria tributável por métodos indirectos poderá ter em conta os seguintes elementos:

- a) As margens médias do lucro líquido sobre as vendas e prestações de serviços ou compras e fornecimentos de serviços de terceiros;
- b) As taxas médias de rentabilidade de capital investido;
- c) O coeficiente técnico de consumos ou utilização de matérias-primas e outros custos directos;
- d) Os elementos e informações declaradas à administração tributária, incluindo os relativos a outros impostos e, bem assim, os relativos a empresas ou entidades que tenham relações económicas com o contribuinte;
- e) A localização e dimensão da actividade exercida;
- f) Os custos presumidos em função das condições concretas do exercício da actividade;
- g) A matéria tributável do ano ou anos mais próximos que se encontre determinada pela administração tributária;
- h) O valor de mercado dos bens ou serviços tributados;
- i) Uma relação congruente e justificada entre os factos apurados e a situação concreta do contribuinte.

2 - No caso de a matéria tributável se afastar significativamente para menos, sem razão justificada, dos indicadores objectivos de actividade de base técnico-científica, a sua determinação efectua-se de acordo com esses indicadores.

No caso de erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação indirecta da matéria tributável, dispõem os artigos 86º, nº 5, da L.G.T. e 117º, do C.P.P.T. que, sempre que efectuadas correcções de natureza quantitativa, que não sejam meramente aritméticas, nos valores da matéria tributável, determinada por métodos indirectos pela administração tributária, deve o contribuinte, para poder impugnar as referidas correcções, requerendo a revisão dessas correcções através do procedimento de revisão da matéria tributável fixada pelos métodos indirectos já referidos. Isto é, a impugnação judicial da liquidação por erros de quantificação ou nos pressupostos da determinação indirecta da matéria tributável, tem como pressuposto processual a sua reclamação (na terminologia da LGT) ou a apresentação do pedido de revisão (na terminologia do CPPT) da sua matéria tributável para o referido órgão de natureza arbitral.

Artigo 86.º LGT
Impugnação judicial

- 1 - A avaliação directa é susceptível, nos termos da lei, de impugnação contenciosa directa.
- 2 - A impugnação da avaliação directa depende do esgotamento dos meios administrativos previstos para a sua revisão.
- 3 - A avaliação indirecta não é susceptível de impugnação contenciosa directa, salvo quando não dê origem a qualquer liquidação.
- 4 - Na impugnação do acto tributário de liquidação em que a matéria tributável tenha sido determinada com base em avaliação indirecta, pode ser invocada qualquer ilegalidade desta, salvo quando a liquidação tiver por base o acordo obtido no processo de revisão da matéria tributável regulado no presente capítulo.**
- 5 - Em caso de erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação indirecta da matéria tributável, a impugnação judicial da liquidação ou, se esta não tiver lugar, da avaliação indirecta depende da prévia reclamação nos termos da presente lei.

Artigo 117.º CPPT
Impugnação com base em mero erro na quantificação da matéria tributável ou nos pressupostos de aplicação de métodos indirectos

- 1 - Salvo em caso de regime simplificado de tributação ou quando da decisão seja interposto, nos termos da lei, recurso hierárquico com efeitos suspensivos da liquidação, a impugnação dos actos tributários com base em erro na quantificação da matéria tributável ou nos pressupostos de aplicação de métodos indirectos depende de prévia apresentação do pedido de revisão da matéria tributável.
- 2 - Na petição inicial identificará o impugnante o erro ou outra ilegalidade que serve de fundamento à impugnação, apresentará os pareceres periciais que entender necessários e solicitará diligências.
- 3 - Na introdução em juízo, o representante da Fazenda Pública oferecerá, por sua vez, os pareceres periciais que considerar indispensáveis à apreciação do acto impugnado e solicitará, se for caso disso, outras diligências.
- 4 - O juiz pode, se o entender, oficiosamente ou a requerimento dos interessados, ordenar a audição dos peritos que tenham subscrito os pareceres técnicos referidos nos números anteriores, determinar ao impugnante e ao representante da Fazenda Pública o esclarecimento das suas posições e ordenar novas diligências de prova.

Procedimentos

Artigo 91.º LGT
Pedido de revisão da matéria colectável

1 - O sujeito passivo pode, salvo nos casos de aplicação do regime simplificado de tributação em que não sejam efectuadas correcções com base noutro método indirecto, solicitar a revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos em requerimento fundamentado dirigido ao órgão da administração tributária da área do seu domicílio fiscal, a apresentar no prazo de 30 dias contados a partir da data da notificação da decisão e contendo a indicação do perito que o representa.

2 - O pedido referido no número anterior tem efeito suspensivo da liquidação do tributo.

...

14 - As correcções meramente aritméticas da matéria tributável resultantes de imposição legal e as questões de direito, salvo quando referidas aos pressupostos de determinação indirecta da matéria tributável, não estão abrangidas pelo disposto neste artigo

Temos então de distinguir entre as seguintes decisões:

- a) Correcções quantitativas (ou correcções quantitativas em sentidos estrito);
- b) Correcções técnicas; e
- c) Correcções aritméticas (ou correcções meramente aritméticas).

As **correcções quantitativas** têm lugar quando a administração tributária procede à correcção da matéria tributável determinada com base em métodos indirectos, correcção cujo a impugnação judicial está dependente de prévia impugnação administrativa através do procedimento de revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos.

Quando a correcção das declarações tiver tido por base métodos indirectos e a impugnação visar a quantificação da matéria tributável, há aqui lugar a uma impugnação necessária, que será o recurso hierárquico para o Ministro das Finanças, caso seja esta a via escolhida pelo contribuinte, ou o procedimento de revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos, na outra hipótese. É a solução tida no Acórdão do STA (2ª secção), de 23 de Abril de 1997, que deriva do art. 54º, nº 2 do C.P.P.T. e, sobretudo, do regime legal da impugnação da determinação da matéria tributável por métodos indirectos.

Em contrapartida, se o contribuinte não escolher a via do recurso hierárquico e a correcção em causa não assentar em métodos indirectos, então a garantia dos contribuintes face à correcção das declarações passa pela

reclamação graciosa ou a impugnação judicial da liquidação adicional, nos termos do art. 128º C.I.R.C.

As **correções técnica**, são as correções feitas pela Administração tributária à matéria tributável determinada no âmbito da avaliação directa, concretizada, por exemplo, na não consideração de determinadas verbas como custos fiscais. Estas correções são da competência do Director de Finanças da área da sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável do sujeito passivo ou por funcionário em que o director delegue. Correções que, por constituírem actos em matéria tributária em sentido estrito, apenas podem ser impugnadas judicialmente em sede da impugnação da consequente liquidação, embora sem se exigir qualquer impugnação administrativa necessária.

As **correções aritméticas ou correções meramente aritméticas** têm lugar quando a administração tributária se limita a corrigir erros de cálculo das declarações – liquidações. Da mesma forma, estas correções porque configuram actos em matéria tributária em sentido estrito, apenas podem ser judicialmente impugnadas em sede da impugnação da consequente liquidação.

Assim, face à correção quantitativa dos valores constantes das declarações de rendimento do contribuinte efectuada pela administração tributária, que não seja meramente aritmética e que tenha reflexos na determinação do lucro tributável, nos termos dos artigos 129º do C.I.R.C. e do 141º do C.I.R.S., o sujeito passivo tem duas vias de impugnação:

a) Ou interpõe, no prazo de 30 dias a contar da respectiva notificação, recurso hierárquico directo e com efeito suspensivo, para o Ministro da Finanças e, eventualmente, da decisão deste recurso contencioso para os tribunais (1ª Instancia), nos termos do art. 129º do C.I.R.C.;

b) Ou espera pela liquidação adicional a que a correção quantitativa vai dar origem, contra a qual poderá então utilizar os meios impugnatórios adequados, sejam de natureza administrativa como o procedimento de revisão

da matéria tributável fixada por métodos indirectos e a reclamação, sejam de natureza judicial como a impugnação judicial.

2. *A IMPUGNAÇÃO DE ACTOS TRIBUTÁRIOS*

Quanto à impugnação de actos tributários, estes por via de regra são actos verticalmente definitivos, como o prescreve o art. 60 do CPPT.

Artigo 60.º CPPT
Definitividade dos actos tributários

Os actos tributários praticados por autoridade fiscal competente em razão da matéria são definitivos quanto à fixação dos direitos dos contribuintes, sem prejuízo da sua eventual revisão ou impugnação nos termos da lei.

Estamos a falar de actos de liquidação administrativa de imposto, ou seja, actos praticados pela administração tributária e não actos de autoliquidação ou de liquidação por terceiro.

Em sentido amplo, englobam o conjunto de operações destinadas, por um lado, à identificação do contribuinte ou do devedor do imposto (caso não coincidam), o que constitui o lançamento subjectivo e por outro lado, à determinação do imposto, ou seja, o lançamento objectivo. Esta actividade desdobra-se ainda na determinação da matéria colectável, na liquidação em sentido estrito, concretizada na aplicação da taxa ou alíquota à matéria tributável (ou colectável) obtendo-se a colecta, e nas deduções à colecta (caso as haja como acontece abundantemente no IRS e em menor medida no IRC). Quando aqui falamos em actos tributários ou de liquidações, estamos a pensar na fase constitutiva do procedimento tributário em que se apura quem é o devedor do imposto e se determina qual é o seu montante.

Os actos de liquidação dos impostos, ou mais em geral dos tributos, sempre foram considerados verdadeiros actos administrativos, susceptíveis portanto de impugnação contenciosa directa para os tribunais tributários, tendo por conseguinte a sua impugnação administrativa, através de reclamação ou de recurso hierárquico ou de reclamação seguida de recurso hierárquico, natureza facultativa.

Nestes termos, o art. 60º do CPPT prescreve: “os actos tributários praticados por autoridade fiscal competente em razão da matéria são definitivos quanto à fixação dos direitos dos contribuintes, sem prejuízo da sua eventual revisão ou impugnação nos termos da lei”.

No mesmo sentido vão os arts. 99º e segs. do C.P.P.T., a impugnação tem por base qualquer ilegalidade.

Artigo 99.º CPPT
Fundamentos da impugnação

Constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade, designadamente:

- a) Errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários;
- b) Incompetência;
- c) Ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida;
- d) Preterição de outras formalidades legais.

Esta é uma lista de fundamentos meramente indicativa e não taxativa.

Os actos tributários, do mesmo modo que quaisquer outros actos em matéria tributária em sentido amplo, podem ser objecto de impugnação administrativa, seja na modalidade de reclamação graciosa, seja na modalidade de recurso hierárquico, nos termos dos arts. 68º e seguintes e 66º e 67º do C.P.P.T.

Artigo 67.º CPPT
Recurso hierárquico. Relações com o recurso contencioso

- 1 - Os recursos hierárquicos, salvo disposição em contrário das leis tributárias, têm natureza meramente facultativa e efeito devolutivo.
- 2 - Em caso de a lei atribuir ao recurso hierárquico efeito suspensivo, este limita-se à parte da decisão contestada.

CAPÍTULO VI
Do procedimento de reclamação graciosa

Artigo 68.º CPPT
Procedimento de reclamação graciosa

- 1 - O procedimento de reclamação graciosa visa a anulação total ou parcial dos actos tributários por iniciativa do contribuinte, incluindo, nos termos da lei, os substitutos e responsáveis.
- 2 - Não pode ser deduzida reclamação graciosa quando tiver sido apresentada impugnação judicial com o mesmo fundamento.

Artigo 69.º CPPT
Regras fundamentais

São regras fundamentais do procedimento de reclamação graciosa:

- a) Simplicidade de termos e brevidade das resoluções;
- b) Dispensa de formalidades essenciais;
- c) Inexistência do caso decidido ou resolvido;
- d) Isenção de custas;
- e) Limitação dos meios probatórios à forma documental e aos elementos oficiais de que os serviços dispõem, sem prejuízo do direito de o órgão instrutor ordenar outras diligências complementares manifestamente indispensáveis à descoberta da verdade material;
- f) Inexistência do efeito suspensivo, salvo, quando for prestada garantia adequada nos termos do presente Código, a requerimento do contribuinte a apresentar, com a petição, no prazo de 10 dias após a notificação para o efeito pelo órgão periférico local competente.

3. A IMPUGNAÇÃO DE ACTOS ADMINISTRATIVOS RELATIVOS A QUESTÕES TRIBUTÁRIAS

A impugnação administrativa é um meio impugnatório, concretizado num mecanismo de carácter sucessivo ou repressivo, através do qual o particular ataca um acto da Administração ou, mais especificamente, um acto administrativo, que lese os seus direitos ou interesses legalmente protegidos.

Segundo a jurisprudência do Supremo Tribunal administrativo, “questões tributárias” abarcam todas as questões cuja solução implique a convocação da interpretação e aplicação de normas de direito fiscal ou do regime legal dos tributos, sejam estes impostos ou taxas. Numa outra versão do mesmo Tribunal, “questões tributárias”, são todas as questões que emergem das resoluções autoritárias que impunham aos cidadãos o pagamento de quaisquer prestações pecuniárias, com vista à satisfação de encargos públicos dos respectivos entes impositivos ou que isentem ou beneficiem os contribuintes dessas prestações.

Quando falamos em “questões tributárias”, estamos perante actos administrativos proferidos em procedimentos especiais, como por exemplo:

- a) Actos de concessão de benefícios fiscais;
- b) Admissão do pagamento dos impostos em prestações;
- c) Solicitação de compensação de impostos;
- d) Inspecção tributária;
- e) Derrogação administrativa do dever do sigilo bancário;
- f) Informação vinculativa;
- g) Avaliação prévia;
- h) Aplicação de normas anti-abuso;
- i) Ilisão de presunções;
- j) entre outros...

Os quais são directamente impugnáveis, por via de regra, nos tribunais tributários, excepto, se forem actos administrativos dos membros do governo, que são impugnados na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo.

Terá lugar a impugnação judicial, especialmente, quando tais actos se apresentem como actos negativos, expressos ou tácitos, ou seja, actos de indeferimento, da pretensão dos contribuintes ou outros sujeitos passivos das relações jurídico-tributários.

O processo a seguir a impugnação de tais actos é o processo administrativo, regulado pelo C.P.T.A. (processo este de acção administrativa especial de condenação à prática de acto administrativo legalmente devido e regulado nos arts. 66º e segs.), pois que para ele remete o art. 97º, nº 2, do C.P.P.T.

Artigo 97.º CPPT
Processo judicial tributário

1 - O processo judicial tributário compreende:

- a) A impugnação da liquidação dos tributos, incluindo os parafiscais e os actos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta;
- b) A impugnação da fixação da matéria tributável, quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo;
- c) A impugnação do indeferimento total ou parcial das reclamações gratuitas dos actos tributários;
- d) A impugnação dos actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação;
- e) A impugnação do agravamento à colecta aplicado, nos casos previstos na lei, em virtude da apresentação de reclamação ou recurso sem qualquer fundamento razoável;
- f) A impugnação dos actos de fixação de valores patrimoniais;
- g) A impugnação das providências cautelares adoptadas pela administração tributária;
- h) As acções para o reconhecimento de um direito ou interesse em matéria tributária;
- i) As providências cautelares de natureza judicial;
- j) Os meios acessórios de intimação para consulta de processos ou documentos administrativos e passagem de certidões;
- l) A produção antecipada de prova;
- m) A intimação para um comportamento;
- n) O recurso, no próprio processo, dos actos praticados na execução fiscal;
- o) A oposição, os embargos de terceiros e outros incidentes e a verificação e graduação de créditos;
- p) O recurso contencioso do indeferimento total ou parcial ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da administração tributária, bem como de outros actos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem apreciação da legalidade do acto de liquidação;
- q) Outros meios processuais previstos na lei.

2 - O recurso contencioso 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 regulado pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos.

3 - São também regulados pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos os conflitos de competências entre tribunais tributários e tribunais administrativos e entre órgãos da administração tributária do governo central, dos governos regionais e das autarquias locais.

É de referir que este constitui uma excepção às mencionadas regras de repartição de competência jurisdicional, em sede de impugnação em 1ª Instancia dos actos administrativos, relativos a questões tributárias pelos três

níveis da jurisdição tributária, a impugnação dos actos administrativos praticados pelas autoridades fiscais no processo de execução fiscal.

Segundo o art. 276º do CPPT, esses actos administrativos, em que temos, por exemplo, os que se traduzem na recusa do pagamento em prestações, requerimento esse feito pelo executado, ou repute de insuficientes as garantias oferecidas pelo mesmo, são sempre situações impugnadas nos tribunais tributários, sejam actos praticados pelos chefes das finanças, directores de finanças, Director Geral dos Impostos, Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais ou Ministro das Finanças.

Das reclamações e recursos das decisões do órgão da execução fiscal

Artigo 276.º CPPT

Reclamações das decisões do órgão da execução fiscal

As decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal e outras autoridades da administração tributária que no processo afectem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro são susceptíveis de reclamação para o tribunal tributário de 1ª instância.

Artigo 277.º CPPT

Prazo e apresentação da reclamação

- 1 - A reclamação será apresentada no prazo de 10 dias após a notificação da decisão e indicará expressamente os fundamentos e conclusões.
- 2 - A reclamação é apresentada no órgão da execução fiscal, que, no prazo de 10 dias, poderá ou não revogar o acto reclamado.
- 3 - Caso o acto reclamado tenha sido proferido por entidade diversa do órgão da execução fiscal, o prazo referido no número anterior é de 30 dias.

Em todos os casos supra referidos, estamos perante actos directamente impugnáveis nos tribunais tributários, sendo por conseguinte a sua impugnação administrativa meramente facultativa e sem efeitos suspensivos e a decisão desta insusceptível de recurso contencioso, conforme o disposto nos art. 80º da L.G.T. e arts. 66º e segs. do C.P.P.T.

Artigo 80.º LGT
Recurso hierárquico

A decisão do procedimento é susceptível de recurso hierárquico para o mais elevado superior hierárquico do autor do acto, mas, salvo disposição legal em sentido contrário, este é sempre facultativo.

Dos recursos hierárquicos

Artigo 66.º CPPT

Interposição do recurso hierárquico

- 1 - Sem prejuízo do princípio do duplo grau de decisão, as decisões dos órgãos da administração tributária são susceptíveis de recurso hierárquico.
- 2 - Os recursos hierárquicos são dirigidos ao mais elevado superior hierárquico do autor do acto e interpostos, no prazo de 30 dias a contar da notificação do acto respectivo, perante o autor do acto recorrido.
- 3 - Os recursos hierárquicos devem, salvo no caso de revogação total do acto previsto no número seguinte, subir no prazo de 15 dias, acompanhados do processo a que respeite o acto ou, quando tiverem efeitos meramente devolutivos, com um seu extracto.
- 4 - No prazo referido no número anterior pode o autor do acto recorrido revogá-lo total ou parcialmente.
- 5 - Os recursos hierárquicos serão decididos no prazo máximo de 60 dias.

Artigo 67.º CPPT

Recurso hierárquico. Relações com o recurso contencioso

- 1 - Os recursos hierárquicos, salvo disposição em contrário das leis tributárias, têm natureza meramente facultativa e efeito devolutivo.
- 2 - Em caso de a lei atribuir ao recurso hierárquico efeito suspensivo, este limita-se à parte da decisão contestada.

CAPÍTULO VI

Do procedimento de reclamação graciosa

Artigo 68.º CPPT

Procedimento de reclamação graciosa

- 1 - O procedimento de reclamação graciosa visa a anulação total ou parcial dos actos tributários por iniciativa do contribuinte, incluindo, nos termos da lei, os substitutos e responsáveis.
- 2 - Não pode ser deduzida reclamação graciosa quando tiver sido apresentada impugnação judicial com o mesmo fundamento.

Artigo 69.º CPPT

Regras fundamentais

São regras fundamentais do procedimento de reclamação graciosa:

- a) Simplicidade de termos e brevidade das resoluções;
- b) Dispensa de formalidades essenciais;
- c) Inexistência do caso decidido ou resolvido;
- d) Isenção de custas;
- e) Limitação dos meios probatórios à forma documental e aos elementos oficiais de que os serviços disponham, sem prejuízo do direito de o órgão instrutor ordenar outras diligências complementares manifestamente indispensáveis à descoberta da verdade material;
- f) Inexistência do efeito suspensivo, salvo, quando for prestada garantia adequada nos termos do presente Código, a requerimento do contribuinte a apresentar, com a petição, no prazo de 10 dias após a notificação para o efeito pelo órgão periférico local competente.

Artigo 70.º CPPT

Fundamentos e prazo da reclamação graciosa

- 1 - A reclamação graciosa pode ser deduzida com os mesmos fundamentos previstos para a impugnação judicial e será apresentada no prazo fixado no n.º 1 do artigo 102.º
- 2 - O prazo de reclamação graciosa será de um ano se o fundamento consistir em preterição de formalidades essenciais ou na inexistência, total ou parcial, do facto tributário.
- 3 - Considera-se que se verifica o fundamento da inexistência, total ou parcial, do facto tributário em caso de violação das normas de incidência tributária ou sobre o conteúdo de benefícios fiscais.
- 4 - Em caso de documento ou sentença superveniente, bem como de qualquer outro facto que não tivesse sido possível invocar nos prazos previstos nos números anteriores, estes contar-se-ão a partir da data em que se tornou possível ao reclamante obter o documento ou conhecer o facto.
- 5 - Se os fundamentos da reclamação graciosa constarem de documento público ou sentença, o prazo referido no número anterior suspende-se entre a solicitação e a emissão do documento e a instauração e a decisão da acção judicial.
- 6 - A reclamação graciosa é apresentada por escrito, podendo sê-lo oralmente, em caso de manifesta simplicidade, caso em que será reduzida a termo nos serviços locais ou periféricos da administração tributária.

Também as incorrecções nas inscrições matriciais dos valores patrimoniais podem ser objecto de impugnação judicial, no prazo de 30 dias (art. 134º, nº 3 a 6º, do C.P.P.T.), bastando para tal que o contribuinte tenha solicitado previamente a correcção da inscrição junto da entidade competente e esta se recuse ou não se pronuncie no prazo de 90 dias a contar a partir do pedido, sendo que o pedido de correcções das inscrições matriciais pode ser apresentado a todo o tempo.

Artigo 134.º CPPT
Objecto da impugnação

- 1 - Os actos de fixação dos valores patrimoniais podem ser impugnados, no prazo de 90 dias após a sua notificação ao contribuinte, com fundamento em qualquer ilegalidade.
- 2 - Constitui motivo de ilegalidade, além da preterição de formalidades legais, o erro de facto ou de direito na fixação.
- 3 - As incorrecções nas inscrições matriciais dos valores patrimoniais podem ser objecto de impugnação judicial, no prazo de 30 dias, desde que o contribuinte tenha solicitado previamente a correcção da inscrição junto da entidade competente e esta a recuse ou não se pronuncie no prazo de 90 dias a partir do pedido.
- 4 - À impugnação referida no número anterior aplica-se o disposto no n.º 3 do artigo 111.º
- 5 - O pedido de correcção da inscrição nos termos do número anterior pode ser apresentado a todo o tempo.
- 6 - O prazo da impugnação referida no n.º 3 conta-se a partir da notificação da recusa ou do termo do prazo para apreciação do pedido.
- 7 - A impugnação referida neste artigo não tem efeito suspensivo e só poderá ter lugar depois de esgotados os meios gratuitos previstos no procedimento de avaliação.

4. A RECLAMAÇÃO GRACIOSA E O RECURSO HIERÁRQUICO CONTRA ACTOS DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Os actos em matéria tributária em sentido estrito, os actos tributários e os actos administrativos relativos a questões tributárias, podem em geral ser objecto de impugnação administrativa, traduzindo-se esta em reclamação graciosa ou em recurso hierárquico – arts. 68º e ss. e 66º e 67º, respectivamente do C.P.P.T.

Dos recursos hierárquicos
Artigo 66.º CPPT
Interposição do recurso hierárquico

- 1 - Sem prejuízo do princípio do duplo grau de decisão, as decisões dos órgãos da administração tributária são susceptíveis de recurso hierárquico.
- 2 - Os recursos hierárquicos são dirigidos ao mais elevado superior hierárquico do autor do acto e interpostos, no prazo de 30 dias a contar da notificação do acto respectivo, perante o autor do acto recorrido.
- 3 - Os recursos hierárquicos devem, salvo no caso de revogação total do acto previsto no número seguinte, subir no prazo de 15 dias, acompanhados do processo a que respeite o acto ou, quando tiverem efeitos meramente devolutivos, com um seu extracto.
- 4 - No prazo referido no número anterior pode o autor do acto recorrido revogá-lo total ou parcialmente.
- 5 - Os recursos hierárquicos serão decididos no prazo máximo de 60 dias.

Artigo 67.º CPPT
Recurso hierárquico. Relações com o recurso contencioso

- 1 - Os recursos hierárquicos, salvo disposição em contrário das leis tributárias, têm natureza meramente facultativa e efeito devolutivo.
- 2 - Em caso de a lei atribuir ao recurso hierárquico efeito suspensivo, este limita-se à parte da decisão contestada.

CAPÍTULO VI
Do procedimento de reclamação graciosa
Artigo 68.º CPPT
Procedimento de reclamação graciosa

- 1 - O procedimento de reclamação graciosa visa a anulação total ou parcial dos actos tributários por iniciativa do contribuinte, incluindo, nos termos da lei, os substitutos e responsáveis.
- 2 - Não pode ser deduzida reclamação graciosa quando tiver sido apresentada impugnação judicial com o mesmo fundamento

Iniciando pela reclamação graciosa, esta por iniciativa do contribuinte, substitutos ou responsáveis legais, visa anular total ou parcialmente, os actos tributários.

A reclamação graciosa dispensa formalidades essenciais e não tem efeito suspensivo, salvo quando o contribuinte, depois de prestada a garantia adequada nos termos do art. 69º, al. f) do Código do Procedimento e Processo Tributário, apresentar uma petição, no prazo de 10 dias após a notificação para o efeito, ao competente órgão periférico local, a requerer essa suspensão.

Artigo 69.º CPPT
Regras fundamentais

São regras fundamentais do procedimento de reclamação graciosa:

- a) Simplicidade de termos e brevidade das resoluções;
- b) Dispensa de formalidades essenciais;
- c) Inexistência do caso decidido ou resolvido;
- d) Isenção de custas;
- e) Limitação dos meios probatórios à forma documental e aos elementos oficiais de que os serviços disponham, sem prejuízo do direito de o órgão instrutor ordenar outras diligências complementares manifestamente indispensáveis à descoberta da verdade material;
- f) Inexistência do efeito suspensivo, salvo, quando for prestada garantia adequada nos termos do presente Código, a requerimento do contribuinte a apresentar, com a petição, no prazo de 10 dias após a notificação para o efeito pelo órgão periférico local competente.

A reclamação deve ser deduzida no mesmo prazo e com os mesmos fundamentos previstos para a impugnação judicial, ou seja, com base nos fundamentos previstos no art. 99º do C.P.P.T., e no prazo de 90 dias a contar nomeadamente do termo do prazo para o pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ou da notificação dos restantes actos tributários (art. 102º CPPT).

Artigo 99.º CPPT
Fundamentos da impugnação

Constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade, designadamente:

- a) Errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários;
- b) Incompetência;
- c) Ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida;
- d) Preterição de outras formalidades legais.

Da petição

Artigo 102.º CPPT
Impugnação judicial. Prazo de apresentação

1 - A impugnação será apresentada no prazo de 90 dias contados a partir dos factos seguintes:

- a) Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte;
- b) Notificação dos restantes actos tributários, mesmo quando não dêem origem a qualquer liquidação;
- c) Citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal;

- d) Formação da presunção de indeferimento tácito;
 - e) Notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código;
 - f) Conhecimento dos actos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores.
- 2 - Em caso de indeferimento de reclamação graciosa, o prazo de impugnação será de 15 dias após a notificação.
- 3 - Se o fundamento for a nulidade, a impugnação pode ser deduzida a todo o tempo.
- 4 - O disposto neste artigo não prejudica outros prazos especiais fixados neste Código ou noutras leis tributárias.

Este prazo será de um ano se o fundamento consistir na preterição de formalidades essenciais ou na inexistência, total ou parcial, do facto tributário, verificando-se esta no caso de violação das normas de incidência tributária ou sobre o conteúdo de benefícios fiscais (art. 70º, nº2 do CPPT).

Artigo 70.º CPPT
Fundamentos e prazo da reclamação graciosa

- 1 - A reclamação graciosa pode ser deduzida com os mesmos fundamentos previstos para a impugnação judicial e será apresentada no prazo fixado no n.º 1 do artigo 102.º
- 2 - **O prazo de reclamação graciosa será de um ano se o fundamento consistir em preterição de formalidades essenciais ou na inexistência, total ou parcial, do facto tributário.**
- 3 - Considera-se que se verifica o fundamento da inexistência, total ou parcial, do facto tributário em caso de violação das normas de incidência tributária ou sobre o conteúdo de benefícios fiscais.
- 4 - Em caso de documento ou sentença superveniente, bem como de qualquer outro facto que não tivesse sido possível invocar nos prazos previstos nos números anteriores, estes contar-se-ão a partir da data em que se tornou possível ao reclamante obter o documento ou conhecer o facto.
- 5 - Se os fundamentos da reclamação graciosa constarem de documento público ou sentença, o prazo referido no número anterior suspende-se entre a solicitação e a emissão do documento e a instauração e a decisão da acção judicial.
- 6 - A reclamação graciosa é apresentada por escrito, podendo sê-lo oralmente, em caso de manifesta simplicidade, caso em que será reduzida a termo nos serviços locais ou periféricos da administração tributária.

O referido prazo de um ano para a reclamação graciosa aplica-se a um número muito significativo de casos e situações, em virtude, desde logo, do amplo domínio abrangido pelas situações de preterição de formalidades essenciais, entendendo-se por formalidades essenciais, no direito administrativo geral, formalidades que conduzem à invalidade do acto e não apenas à sua irregularidade.

Para decidir a reclamação, é competente o dirigente do órgão periférico regional da área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação. Caso não haja órgão periférico regional, é competente o dirigente máximo do serviço (Director de finanças).

No caso de decisão de indeferimento da reclamação, esta apesar de não ter efeito suspensivo, vai interromper o prazo para a impugnação judicial. Pois admite-se que a reclamação seja apresentada no prazo de 15 dias a contar do

indeferimento expresse, ou no prazo de 90 dias a contar do indeferimento silente, da reclamação (art. 102, n.º 1 al. d) e n.º 2, do CPPT).

Artigo 102.º CPPT
Impugnação judicial. Prazo de apresentação

- 1 - A impugnação será apresentada no prazo de 90 dias contados a partir dos factos seguintes:
- a) Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte;
 - b) Notificação dos restantes actos tributários, mesmo quando não dêem origem a qualquer liquidação;
 - c) Citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal;
 - d) Formação da presunção de indeferimento tácito;**
 - e) Notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código;
 - f) Conhecimento dos actos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores.
- 2 - Em caso de indeferimento de reclamação graciosa, o prazo de impugnação será de 15 dias após a notificação.**
- 3 - Se o fundamento for a nulidade, a impugnação pode ser deduzida a todo o tempo.
- 4 - O disposto neste artigo não prejudica outros prazos especiais fixados neste Código ou noutras leis tributárias.

No caso de indeferimento total ou parcial da reclamação, cabe recurso hierárquico no prazo de 30 dias a contar da notificação, que segundo o princípio do duplo grau de decisão – segundo o qual não pode a mesma pretensão do contribuinte ser apreciada sucessivamente por mais de dois órgãos integrando a mesma Administração tributária, art. 47º do CPPT – deve ser dirigido ao Ministro da Finanças, salvo se a competência estiver delegada no Director Geral de Impostos, caso em que deverá ser dirigido ao delegado.

Artigo 47.º CPPT
Duplo grau de decisão

- 1 - No procedimento tributário vigora o princípio do duplo grau de decisão, não podendo a mesma pretensão do contribuinte ser apreciada sucessivamente por mais de dois órgãos integrando a mesma administração tributária.
- 2 - Considera-se que a pretensão é a mesma, para efeitos do número anterior, em caso de identidade do autor e dos fundamentos de facto e de direito invocados.
- 3 - O pedido de reapreciação da decisão deve, salvo lei especial, ser dirigido ao dirigente máximo do serviço ou a quem ele tiver delegado essa competência.

Trata-se naturalmente de um recurso hierárquico facultativo e sem efeitos suspensivos, muito embora aconteça que da decisão que sobre ele recaia caiba recurso contencioso, a não ser que já esteja pendente impugnação judicial da liquidação, o que pode ocorrer em virtude de a reclamação e o recurso hierárquico serem independentes da impugnação judicial (arts. 76º, n.º1, 66º, n.º2 e 67º, n.º1 e 102, n.º 2, do CPPT)

Artigo 76.º CPPT
Recurso hierárquico. Relações com o recurso contencioso

- 1 - Do indeferimento total ou parcial da reclamação graciosa cabe recurso hierárquico no prazo previsto no artigo 66.º, n.º 2, com os efeitos previstos no artigo 67.º, n.º 1.**
- 2 - A decisão sobre o recurso hierárquico é passível de recurso contencioso, salvo se de tal decisão já tiver sido deduzida impugnação judicial com o mesmo objecto.

Artigo 66.º CPPT
Interposição do recurso hierárquico

- 1 - Sem prejuízo do princípio do duplo grau de decisão, as decisões dos órgãos da administração tributária são susceptíveis de recurso hierárquico.
- 2 - Os recursos hierárquicos são dirigidos ao mais elevado superior hierárquico do autor do acto e interpostos, no prazo de 30 dias a contar da notificação do acto respectivo, perante o autor do acto recorrido.
- 3 - Os recursos hierárquicos devem, salvo no caso de revogação total do acto previsto no número seguinte, subir no prazo de 15 dias, acompanhados do processo a que respeite o acto ou, quando tiverem efeitos meramente devolutivos, com um seu extracto.
- 4 - No prazo referido no número anterior pode o autor do acto recorrido revogá-lo total ou parcialmente.
- 5 - Os recursos hierárquicos serão decididos no prazo máximo de 60 dias.

Artigo 67.º CPPT
Recurso hierárquico. Relações com o recurso contencioso

- 1 - Os recursos hierárquicos, salvo disposição em contrário das leis tributárias, têm natureza meramente facultativa e efeito devolutivo.
- 2 - Em caso de a lei atribuir ao recurso hierárquico efeito suspensivo, este limita-se à parte da decisão contestada.

Artigo 102.º CPPT
Impugnação judicial. Prazo de apresentação

- 1 - A impugnação será apresentada no prazo de 90 dias contados a partir dos factos seguintes:
 - a) Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte;
 - b) Notificação dos restantes actos tributários, mesmo quando não dêem origem a qualquer liquidação;
 - c) Citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal;
 - d) Formação da presunção de indeferimento tácito;
 - e) Notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código;
 - f) Conhecimento dos actos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores.
- 2 - Em caso de indeferimento de reclamação graciosa, o prazo de impugnação será de 15 dias após a notificação.
- 3 - Se o fundamento for a nulidade, a impugnação pode ser deduzida a todo o tempo.
- 4 - O disposto neste artigo não prejudica outros prazos especiais fixados neste Código ou noutras leis tributárias

O recurso hierárquico tem, em princípio, natureza facultativa, este deve ser interposto e dirigido ao mais elevado superior hierárquico do autor do acto e interposto no prazo de 30 dias a contar da notificação deste (art. 66º, nº 2, do CPPT), sem prejuízo do princípio do duplo grau de decisão.

Artigo 66.º CPPT
Interposição do recurso hierárquico

- 1 - Sem prejuízo do princípio do duplo grau de decisão, as decisões dos órgãos da administração tributária são susceptíveis de recurso hierárquico.
- 2 - Os recursos hierárquicos são dirigidos ao mais elevado superior hierárquico do autor do acto e interpostos, no prazo de 30 dias a contar da notificação do acto respectivo, perante o autor do acto recorrido.
- 3 - Os recursos hierárquicos devem, salvo no caso de revogação total do acto previsto no número seguinte, subir no prazo de 15 dias, acompanhados do processo a que respeite o acto ou, quando tiverem efeitos meramente devolutivos, com um seu extracto.
- 4 - No prazo referido no número anterior pode o autor do acto recorrido revogá-lo total ou parcialmente.
- 5 - Os recursos hierárquicos serão decididos no prazo máximo de 60 dias.

Todavia, considerando-se como o mais elevado superior hierárquico do autor do acto, o Ministro das Finanças, aplicar-se-ia o art. 47º, nº 3 do C.P.P.T., que refere que o pedido de reapreciação da decisão deve, salvo lei especial, ser dirigido ao dirigente máximo do serviço ou a quem ele tiver delegado essa competência, que é, na administração tributária do estado e consoante a área

de competência em causa, o Director Geral dos Impostos ou o Director Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo.

Artigo 47.º CPPT
Duplo grau de decisão

- 1 - No procedimento tributário vigora o princípio do duplo grau de decisão, não podendo a mesma pretensão do contribuinte ser apreciada sucessivamente por mais de dois órgãos integrando a mesma administração tributária.
- 2 - Considera-se que a pretensão é a mesma, para efeitos do número anterior, em caso de identidade do autor e dos fundamentos de facto e de direito invocados.
- 3 - **O pedido de reapreciação da decisão deve, salvo lei especial, ser dirigido ao dirigente máximo do serviço ou a quem ele tiver delegado essa competência.**

Relativamente aos prazos, os recursos hierárquicos devem subir no prazo de 15 dias, acompanhados do processo a que respeite o acto ou, quando tiver efeitos meramente devolutivos, com o seu extracto. Durante esse prazo, pode o autor do acto recorrido revogá-lo total ou parcialmente (art. 66º, nº3 do C.P.P.T.).

Artigo 66.º CPPT
Interposição do recurso hierárquico

- 1 - Sem prejuízo do princípio do duplo grau de decisão, as decisões dos órgãos da administração tributária são susceptíveis de recurso hierárquico.
- 2 - Os recursos hierárquicos são dirigidos ao mais elevado superior hierárquico do autor do acto e interpostos, no prazo de 30 dias a contar da notificação do acto respectivo, perante o autor do acto recorrido.
- 3 - Os recursos hierárquicos devem, salvo no caso de revogação total do acto previsto no número seguinte, subir no prazo de 15 dias, acompanhados do processo a que respeite o acto ou, quando tiverem efeitos meramente devolutivos, com um seu extracto.
- 4 - No prazo referido no número anterior pode o autor do acto recorrido revogá-lo total ou parcialmente.
- 5 - Os recursos hierárquicos serão decididos no prazo máximo de 60 dias.

Por via de regra, o recurso hierárquico tem natureza facultativa e efeito devolutivo, mas excepcionalmente, pode ter efeito suspensivo, especificamente, no caso do art. 75º do C.I.V.A. (quando tenha por objecto decisões relativas à passagem do regime de isenção para o regime de tributação em I.V.A.). O recurso limita-se à parte da decisão contestada.

Artigo 75.º CIVA

- 1 - Das decisões a que se referem o n.º 3 do artigo 34.º, o n.º 8 do artigo 40.º, o n.º 3 do artigo 53.º, o n.º 5 do artigo 55.º, o artigo 56.º, o n.º 4 do artigo 58.º, o n.º 4 do artigo 60.º e o n.º 5 do artigo 63.º poderá o sujeito passivo recorrer hierarquicamente, nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário.
- 2 - **Aos recursos hierárquicos referidos no número anterior aplica-se o disposto na lei geral tributária, tendo sempre efeito suspensivo quando respeitarem às decisões referidas no artigo 56.º e no n.º 4 do artigo 58.º.**
- 3 - Para efeitos do disposto nos artigos 53.º e 58.º, não se conhecerá das reclamações, impugnações e recursos hierárquicos, na parte em que tenham por fundamento a discussão dos volumes de negócios, quando fixados definitivamente para efeitos de IRS ou IRC ou cujo processo de fixação esteja em curso no âmbito destes impostos.

O recurso hierárquico deve ser decidido no prazo máximo de 60 dias, o que significa que decorrido este prazo sem que haja sido tomada decisão, se considera o recurso **tacitamente indeferido**, podendo o interessado interpor recurso contencioso se se tratar de recurso hierárquico necessário ou de recurso hierárquico interposto de decisão de indeferimento de reclamação graciosa nos termos do art. 76º, nº2 do C.P.P.T.

Artigo 76.º CPPT

Recurso hierárquico. Relações com o recurso contencioso

1 - Do indeferimento total ou parcial da reclamação graciosa cabe recurso hierárquico no prazo previsto no artigo 66.º, n.º 2, com os efeitos previstos no artigo 67.º, n.º 1.

2 - A decisão sobre o recurso hierárquico é passível de recurso contencioso, salvo se de tal decisão já tiver sido deduzida impugnação judicial com o mesmo objecto.

*5. A IMPUGNAÇÃO DE ACTOS DE AUTOLIQUIDAÇÃO, SUBSTITUIÇÃO
TRIBUTÁRIA E PAGAMENTOS POR CONTA*

Comum à impugnação de actos de autoliquidação, substituição tributária e aos pagamentos por conta, é o facto de que em todas elas haver lugar a uma impugnação administrativa necessária, ou seja, a uma “administrativização” desses actos dos particulares (art.º 131º e segs., do C.P.P.T.).

Da impugnação dos actos de autoliquidação, substituição tributária e pagamentos por conta

Artigo 131.º CPPT

Impugnação em caso de autoliquidação

1 - Em caso de erro na autoliquidação, a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa dirigida ao dirigente do órgão periférico regional da administração tributária, no prazo de dois anos após a apresentação da declaração.

2 - Em caso de indeferimento expresso ou tácito da reclamação, o contribuinte poderá impugnar, no prazo de 30 dias, a liquidação que efectuou, contados, respectivamente, a partir da notificação do indeferimento ou da formação da presunção do indeferimento tácito.

3 - Sem prejuízo do disposto nos números anteriores, quando o seu fundamento for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária, o prazo para a impugnação não depende de reclamação prévia, devendo a impugnação ser apresentada no prazo do n.º 1 do artigo 102.º

Constitui pressuposto da impugnação judicial das liquidações feitas pelo próprio contribuinte, das retenções na fonte feitas pelos substitutos fiscais e dos pagamentos realizados pelo contribuinte por conta do imposto a pagar aquando do acerto de contas no final do ano fiscal, a **reclamação prévia** para o Director de Finanças.

Na auto-liquidação, que é a regra do I.R.C. e do I.V.A., e das contribuições das entidades patronais para a Segurança Social, o contribuinte dispõe de dois

anos, a contar do pagamento ou da entrega da declaração-liquidação, para reclamar para o Director de Finanças. No caso de indeferimento expresso ou silente, o contribuinte pode impugnar judicialmente a liquidação efectuada e não o seu indeferimento, no prazo de 30 dias contados, respectivamente, a contar da notificação do indeferimento ou da formação do acto silente – art. 131º do C.P.P.T.

Da impugnação dos actos de autoliquidação, substituição tributária e pagamentos por conta
Artigo 131.º CPPT

Impugnação em caso de autoliquidação

- 1 - Em caso de erro na autoliquidação, a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa dirigida ao dirigente do órgão periférico regional da administração tributária, no prazo de dois anos após a apresentação da declaração.
- 2 - Em caso de indeferimento expresso ou tácito da reclamação, o contribuinte poderá impugnar, no prazo de 30 dias, a liquidação que efectuou, contados, respectivamente, a partir da notificação do indeferimento ou da formação da presunção do indeferimento tácito.
- 3 - Sem prejuízo do disposto nos números anteriores, quando o seu fundamento for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária, o prazo para a impugnação não depende de reclamação prévia, devendo a impugnação ser apresentada no prazo do n.º 1 do artigo 102.º

No que concerne às retenções na fonte no caso de substituição tributária, o que ocorre sobretudo no regime do I.R.S. relativo aos rendimentos de trabalho dependente, às pensões, aos rendimentos auferidos por não residentes e aos rendimentos de capitais e, bem assim, nas contribuições dos trabalhadores para a segurança social, podem impugnar as retenções na fonte tanto o substituto como o substituído.

O substituto pode impugnar, no caso de excesso de entrega de imposto face ao imposto retido que não possa ser descontado nas entregas seguintes do ano do pagamento devido, aquele pode impugnar esse excesso, reclamando primeiramente para o Director de Finanças, no prazo de dois anos a contar da referida entrega.

O substituído pode fazê-lo, no prazo de dois anos, impugnando a retenção na fonte a mais que lhe tenha sido efectuada, e se se tratar de retenção definitiva e não tiver natureza de pagamento por conta do imposto devido a final, reclamando para o Director de Finanças. Em caso de indeferimento expresso ou silente da reclamação, pode o substituto ou o substituído, consoante os casos, impugnar judicialmente, no prazo de 30 dias,

a entrega ou retenção do imposto em excesso, nos mesmos termos em que pode ser impugnado o acto de liquidação (art. 132º do C.P.P.T.).

Artigo 132.º CPPT

Impugnação em caso de retenção na fonte

- 1 - A retenção na fonte é susceptível de impugnação por parte do substituto em caso de erro na entrega de imposto superior ao retido.
- 2 - O imposto entregue a mais será descontado nas entregas seguintes da mesma natureza a efectuar no ano do pagamento indevido.
- 3 - Caso não seja possível a correcção referida no número anterior, o substituto que quiser impugnar reclamará graciosamente para o órgão periférico regional da administração tributária competente no prazo de dois anos a contar do termo do prazo nele referido.
- 4 - O disposto no número anterior aplica-se à impugnação pelo substituído da retenção que lhe tiver sido efectuada, salvo quando a retenção tiver a mera natureza de pagamento por conta do imposto devido a final.
- 5 - Caso a reclamação graciosa seja expressa ou tacitamente indeferida, o contribuinte poderá impugnar, no prazo de 30 dias, a entrega indevida nos mesmos termos que do acto da liquidação.
- 6 - À impugnação em caso de retenção na fonte aplica-se o disposto no n.º 3 do artigo anterior

Nos casos de pagamento por conta do imposto devido a final, estaremos perante uma situação em que o substituído poderá impugnar a retenção na fonte com fundamento em erro nos pressupostos da sua existência ou do seu quantitativo quando determinado pela Administração tributária, através de reclamação para o Director de Finanças, a interpor no prazo de 30 dias após o pagamento indevido. No caso de indeferimento expresso ou silente da reclamação, o contribuinte pode impugnar judicialmente, no prazo de 30 dias, os pagamentos por conta nos mesmos termos do acto de liquidação (art. 133º do CPPT). Há aqui que ter em consideração que o n.º 4 do referido artigo considera tacitamente deferida a reclamação decorridos 90 dias após a sua apresentação sem que tenha sido indeferida.

Por sua vez, o art. 101º, al.j) da L.G.T., integra entre os diversos meios processuais tributários “os recursos contenciosos de actos denegadores de isenções ou benefícios fiscais ou de outros actos relativos a questões tributárias que não impliquem a apreciação do acto de liquidação”.

Artigo 101.º LGT

Meios processuais tributários

São meios processuais tributários:

- a) A impugnação judicial;
- b) A acção para reconhecimento de direito ou interesse legítimo em matéria tributária;
- c) O recurso, no próprio processo, de actos de aplicação de coimas e sanções acessórias;
- d) O recurso, no próprio processo, de actos praticados na execução fiscal;
- e) Os procedimentos cautelares de arrolamento e de arresto;
- f) Os meios acessórios de intimação para consulta de processos ou documentos administrativos e passagem de certidões;
- g) A produção antecipada de prova;
- h) A intimação para um comportamento, em caso de omissões da administração tributária lesivas de quaisquer direitos ou interesses legítimos;
- i) A impugnação das providências cautelares adoptadas pela administração tributária;
- j) Os recursos contenciosos de actos denegadores de isenções ou benefícios fiscais ou de outros actos relativos a questões tributárias que não impliquem a apreciação do acto de liquidação.

São por conseguinte, actos administrativos que não integram os actos em matéria tributária em sentido estrito nem os actos tributários, como são os actos relativos às informações vinculativas, às avaliações prévias, à aplicação de normas anti-abuso, ao afastamento de presunções integrantes de normas de incidência tributária, ao reconhecimento de benefícios fiscais, à admissão do pagamento de imposto em prestações, à aceitação de dação em cumprimento, à aceitação da compensação de impostos, ao levantamento administrativo do sigilo bancário, à inspecção tributária, etc...(art. 42º da LGT). Estes são directamente impugnáveis nos tribunais tributários (em regra - 1º instância).

Em todos estes casos estamos perante actos directamente impugnáveis nos tribunais tributários, sendo a sua impugnação administrativa facultativa e sem efeito suspensivo e a decisão insusceptível de recurso contencioso.

Artigo 268.º CRP
(Direitos e garantias dos administrados)

4. É garantido aos administrados tutela jurisdicional 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 administrativos legalmente devidos e a adopção de medidas cautelares adequadas.

Artigo 9.º LGT
Acesso à justiça tributária

2 - Todos os actos em matéria tributária que lesem direitos ou interesses legalmente protegidos são impugnáveis ou recorríveis nos termos da lei.

Tanto em relação aos actos de auto-liquidação como aos actos de substituição tributária, dispensa-se a reclamação prévia para o Director de Finanças quando o fundamento da sua impugnação for **exclusivamente** matéria de direito e as autoliquidações ou as retenções na fonte tenham sido efectuadas de acordo com as orientações genéricas emitidas pela administração tributária. Neste caso a impugnação judicial deve ser deduzida no prazo de 90 dias a contar dos factos referidos nos termos do nº 1 do art. 102º do CPPT (*ex vi* do nº3 do art. 131º e do nº6 do art. 132º).

Da impugnação dos actos de autoliquidação, substituição tributária e pagamentos por conta

Artigo 131.º CPPT

Impugnação em caso de autoliquidação

- 1 - Em caso de erro na autoliquidação, a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa dirigida ao dirigente do órgão periférico regional da administração tributária, no prazo de dois anos após a apresentação da declaração.
- 2 - Em caso de indeferimento expresso ou tácito da reclamação, o contribuinte poderá impugnar, no prazo de 30 dias, a liquidação que efectuou, contados, respectivamente, a partir da notificação do indeferimento ou da formação da presunção do indeferimento tácito.
- 3 - Sem prejuízo do disposto nos números anteriores, quando o seu fundamento for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária, o prazo para a impugnação não depende de reclamação prévia, devendo a impugnação ser apresentada no prazo do n.º 1 do artigo 102.º

Artigo 132.º CPPT

Impugnação em caso de retenção na fonte

- 1 - A retenção na fonte é susceptível de impugnação por parte do substituto em caso de erro na entrega de imposto superior ao retido.
- 2 - O imposto entregue a mais será descontado nas entregas seguintes da mesma natureza a efectuar no ano do pagamento indevido.
- 3 - Caso não seja possível a correcção referida no número anterior, o substituto que quiser impugnar reclamará graciosamente para o órgão periférico regional da administração tributária competente no prazo de dois anos a contar do termo do prazo nele referido.
- 4 - O disposto no número anterior aplica-se à impugnação pelo substituído da retenção que lhe tiver sido efectuada, salvo quando a retenção tiver a mera natureza de pagamento por conta do imposto devido a final.
- 5 - Caso a reclamação graciosa seja expressa ou tacitamente indeferida, o contribuinte poderá impugnar, no prazo de 30 dias, a entrega indevida nos mesmos termos que do acto da liquidação.
- 6 - À impugnação em caso de retenção na fonte aplica-se o disposto no n.º 3 do artigo anterior.

Artigo 102.º CPPT

Impugnação judicial. Prazo de apresentação

- 1 - A impugnação será apresentada no prazo de 90 dias contados a partir dos factos seguintes:
 - a) Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte;
 - b) Notificação dos restantes actos tributários, mesmo quando não dêem origem a qualquer liquidação;
 - c) Citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal;
 - d) Formação da presunção de indeferimento tácito;
 - e) Notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código;
 - f) Conhecimento dos actos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores.
- 2 - Em caso de indeferimento de reclamação graciosa, o prazo de impugnação será de 15 dias após a notificação.
- 3 - Se o fundamento for a nulidade, a impugnação pode ser deduzida a todo o tempo.
- 4 - O disposto neste artigo não prejudica outros prazos especiais fixados neste Código ou noutras leis tributárias.

Artigo 133.º CPPT

Impugnação em caso de pagamento por conta

- 1 - O pagamento por conta é susceptível de impugnação judicial com fundamento em erro sobre os pressupostos da sua existência ou do seu quantitativo quando determinado pela administração tributária.
- 2 - A impugnação do pagamento por conta depende de prévia reclamação graciosa para o órgão periférico local da administração tributária competente, no prazo de 30 dias após o pagamento indevido.
- 3 - Caso a reclamação seja expressamente indeferida, o contribuinte poderá impugnar, no prazo de 30 dias, o acto nos mesmos termos que do acto de liquidação.
- 4 - Decorridos 90 dias após a sua apresentação sem que tenha sido indeferida, considera-se a reclamação tacitamente deferida.

**6. A IMPUGNAÇÃO DE ACTOS DA FASE ADMINISTRATIVA DO
PROCESSO CONTRA-ORDENACIONAL FISCAL**

As decisões de aplicação de coimas e sanções acessórias podem ser objecto de recurso para os tribunais tributários, conforme prevê o art. 95, n.º 2, al. i), da L.G.T., e os arts. 80 e segs. do RGIT.

Acesso à justiça tributária

Artigo 95.º LGT

Direito de impugnação ou recurso

1 - O interessado tem o direito de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, segundo as formas de processo prescritas na lei.

2 - Podem ser lesivos, nomeadamente:

- a) A liquidação de tributos, considerando-se também como tal para efeitos da presente lei os actos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta;
- b) A fixação de valores patrimoniais;
- c) A determinação da matéria tributável por métodos indirectos quando não dê lugar a liquidação do tributo;
- d) O indeferimento, expresso ou tácito e total ou parcial, de reclamações, recursos ou pedidos de revisão ou reforma da liquidação;
- e) O agravamento à colecta resultante do indeferimento de reclamação;
- f) O indeferimento de pedidos de isenção ou de benefícios fiscais sempre que a sua concessão esteja dependente de procedimento autónomo;
- g) A fixação de contrapartidas ou compensações autoritariamente impostas em quaisquer procedimentos de licenciamento ou autorização;
- h) Outros actos administrativos em matéria tributária;
- i) A aplicação de coimas e sanções acessórias;**
- j) Os actos praticados na execução fiscal;
- l) A apreensão de bens ou outras providências cautelares da competência da administração tributária.

Esse recurso deve ser interposto no prazo de 20 dias após a notificação das referidas decisões, devendo ser apresentado nos serviços periféricos locais da administração tributária em que tiver sido instaurado o respectivo processo de contra-ordenação.

*7. A IMPUGNAÇÃO DE ACTOS DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA EM
SEDE DE EXECUÇÃO FISCAL*

Neste tipo de impugnação, encontramos, as seguintes figuras:

**a) A “oposição à execução fiscal”, como garantia de
impugnação da liquidação tributária;**

Na execução fiscal, pode suscitar-se uma espécie de processo declarativo da competência dos tribunais tributários, em que se pretende saber se existe ou não crédito de imposto exigido pelo fisco. É um processo de oposição à execução fiscal destinado a assegurar ao executado, que não tenha tido oportunidade de tutela judicial, um meio processual para se defender de uma execução relativa a um imposto que não existe (de todo ou à data dos factos), que não existe na esfera do executado por falta de legitimidade ou cuja a liquidação é ilegal, conquanto que, nesta última hipótese, a lei não tenha

assegurado um meio judicial de impugnação ou recurso contra a referida liquidação;

b) Reclamação das decisões do órgão de execução fiscal;

No que respeita à reclamação das decisões do órgão de execução fiscal, a sua disciplina está consagrada nos termos dos arts. 276º e segs. do C.P.P.T.

Das reclamações e recursos das decisões do órgão da execução fiscal Artigo 276.º CPPT Reclamações das decisões do órgão da execução fiscal As decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal e outras autoridades da administração tributária que no processo afectem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro são susceptíveis de reclamação para o tribunal tributário de 1ª instância. Artigo 277.º CPPT Prazo e apresentação da reclamação 1 - A reclamação será apresentada no prazo de 10 dias após a notificação da decisão e indicará expressamente os fundamentos e conclusões. 2 - A reclamação é apresentada no órgão da execução fiscal, que, no prazo de 10 dias, poderá ou não revogar o acto reclamado. 3 - Caso o acto reclamado tenha sido proferido por entidade diversa do órgão da execução fiscal, o prazo referido no número anterior é de 30 dias.
--

Dispõem aqueles artigos que as decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal (órgão periférico local da administração tributária) ou por outras autoridades da administração tributária que, no processo de execução fiscal, afectem os direitos e interesses legítimos do executado, são susceptíveis de reclamação para o tribunal tributário, no prazo de 10 dias após a sua notificação.

c) A impugnação da apreensão de bens e das providências cautelares da administração tributária.

Artigo 103.º LGT Processo de execução 1 - O processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional. 2 - É garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos actos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária, nos termos do número anterior. Artigo 143.º CPPT Impugnação da apreensão 1 - É admitida a impugnação judicial dos actos de apreensão de bens praticados pela administração tributária, no prazo de 15 dias a contar do levantamento do auto. 2 - A impugnação da apreensão de bens reveste-se sempre de carácter urgente, precedendo as diligências respectivas a quaisquer outros actos judiciais não urgentes. 3 - É competente para o conhecimento da impugnação o tribunal tributário de 1ª instância da área em que a apreensão tiver sido efectuada. 4 - Tem legitimidade para a impugnação prevista neste artigo o proprietário ou detentor dos bens apreendidos. 5 - Sempre que as leis tributárias exijam a notificação dos actos de apreensão às pessoas referidas no número anterior, o prazo da impugnação conta-se a partir dessa notificação.
--

- 6 - Estando pendente processo contra-ordenacional, a decisão judicial da impugnação do acto de apreensão faz caso julgado, considerando-se sempre definitiva a libertação dos bens e meios de transporte, independentemente da decisão quanto às coimas.
7 - A regularização da situação tributária do arguido na pendência do processo de impugnação extingue este.

Artigo 144.º CPPT

Impugnação das providências cautelares adoptadas pela administração tributária

- 1 - Sem prejuízo do disposto no artigo anterior, as providências cautelares adoptadas pela administração tributária são impugnáveis no prazo de 15 dias após a sua realização ou o seu conhecimento efectivo pelo interessado, quando posterior, com fundamento em qualquer ilegalidade.
2 - A impugnação é apresentada no tribunal tributário de 1ª instância da área do serviço da administração tributária que tiver adoptado a providência cautelar.
3 - A impugnação das providências cautelares reveste-se sempre de carácter urgente, precedendo as diligências respectivas a quaisquer outros actos judiciais não urgentes.
4 - No requerimento, deve o contribuinte invocar as razões de facto e de direito que justificam a anulação total ou parcial da providência cautelar.
5 - Antes da decisão, é obrigatoriamente ouvida a administração tributária sobre a necessidade e legalidade da providência.
6 - A impugnação das providências cautelares adoptadas pela administração tributária não tem efeitos suspensivos, devendo, no entanto, até à decisão a administração tributária abster-se da prática de actos que possam comprometer os efeitos úteis do processo.

Relativamente à apreensão de bens, prescreve o art. 143º do C.P.P.T., que é admitida a impugnação judicial dos actos de apreensão de bens praticados pela administração tributária, no prazo de 15 dias a contar do levantamento do auto, sendo competente para tal o tribunal tributário da área em que a apreensão tiver sido efectuada. Tem legitimidade para esta impugnação, o proprietário ou detentor dos bens apreendidos. Este é um processo que tem carácter de urgência.

No que respeita às providências cautelares, refere o art. 144º do C.P.P.T., que as providências cautelares proferidas pela administração tributária são susceptíveis de impugnação judicial junto do tribunal tributário da área do serviço que a tiver adoptado, no prazo de 15 dias após a sua realização ou o seu conhecimento efectivo pelo interessado, quando posterior, com fundamento em qualquer ilegalidade.

8. *OUTROS MEIOS JURISDICIONAIS DE GARANTIA DOS
CONTRIBUINTES: AS ACÇÕES.*

Ao lado dos meios de impugnação, através dos quais se ataca a ilegalidade de uma prévia definição jurídica da situação realizada pela Administração tributária mediante a edição de actos administrativos ou normas

regulamentares, temos as acções, através das quais os contribuintes ou a administração tributária, numa estrita situação de igualdade ou paridade, requerem aos tribunais uma primeira definição do correspondente direito no caso concreto.

1. A acção para reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido

Nos termos do art. 145º do C.P.P.T., estas acções para o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido em matéria tributária podem ser propostas por quem invoque a titularidade de um direito ou um interesse legalmente protegido a reconhecer, no prazo de 4 anos a partir da sua constituição ou do conhecimento da lesão do interessado.

Artigo 145.º CPPT

Reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária

- 1 - As acções para obter o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido em matéria tributária podem ser propostas por quem invoque a titularidade do direito ou interesse a reconhecer.
- 2 - O prazo da instauração da acção é de quatro anos após a constituição do direito ou o conhecimento da lesão do interessado.
- 3 - As acções apenas podem ser propostas sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido.
- 4 - As acções seguem os termos do processo de impugnação, considerando-se na posição de entidade que praticou o acto a que tiver competência para decidir o pedido.

Estas apenas podem ser propostas quando esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido (tal como o exige o art. 268º, nº 4 da CRP).

Artigo 268.º CRP

(Direitos e garantias dos administrados)

1. 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.
2. Os cidadãos têm também 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 das pessoas.
3. Os 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.
4. É garantido aos administrados tutela jurisdicional 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 administrativos legalmente devidos e a adopção de medidas cautelares adequadas.
5. Os cidadãos têm igualmente direito de impugnar as normas administrativas com eficácia externa lesivas dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos.
6. Para efeitos dos n.ºs 1 e 2, a lei fixará um prazo máximo de resposta por parte da Administração.

As acções para o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido seguem os termos do processo de impugnação judicial,

considerando-se na posição de entidade que praticou o acto a que tiver competência para decidir o pedido.

2. A acção de intimação para um comportamento

A Lei Geral Tributária prevê no seu art. 101º, ao enumerar os meios processuais tributários, refere na sua al. h) “ a intimação a um comportamento, em caso de omissões da administração tributária lesivas de quaisquer direitos ou interesses legítimos”.

Artigo 101.º LGT Meios processuais tributários

São meios processuais tributários:

- a) A impugnação judicial;
- b) A acção para reconhecimento de direito ou interesse legítimo em matéria tributária;
- c) O recurso, no próprio processo, de actos de aplicação de coimas e sanções acessórias;
- d) O recurso, no próprio processo, de actos praticados na execução fiscal;
- e) Os procedimentos cautelares de arrolamento e de arresto;
- f) Os meios acessórios de intimação para consulta de processos ou documentos administrativos e passagem de certidões;
- g) A produção antecipada de prova;
- h) A intimação para um comportamento, em caso de omissões da administração tributária lesivas de quaisquer direitos ou interesses legítimos;**
- i) A impugnação das providências cautelares adoptadas pela administração tributária;
- j) Os recursos contenciosos de actos denegadores de isenções ou benefícios fiscais ou de outros actos relativos a questões tributárias que não impliquem a apreciação do acto de liquidação.

A intimação para um comportamento pode ser requerida em caso de omissão, por parte da Administração tributária do dever de qualquer prestação jurídica susceptível de lesar direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria tributável, conforme estabelece o art. 147º do C.P.P.T.

Artigo 147.º CPPT Intimação para um comportamento

- 1 - Em caso de omissão, por parte da administração tributária, do dever de qualquer prestação jurídica susceptível de lesar direito ou interesse legítimo em matéria tributária, poderá o interessado requerer a sua intimação para o cumprimento desse dever junto do tribunal tributário competente.
- 2 - O presente meio só é aplicável quando, vistos os restantes meios contenciosos previstos no presente Código, for o meio mais adequado para assegurar a tutela plena, eficaz e efectiva dos direitos ou interesses em causa.
- 3 - No requerimento dirigido ao tribunal tributário de 1ª instância deve o requerente 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 para os efeitos previstos no n.º 1.
- 4 - A administração tributária pronunciar-se-á sobre o requerimento do contribuinte no prazo de 15 dias, findos os quais o juiz resolverá, intimando, se for caso disso, a administração tributária a reintegrar o direito, reparar a lesão ou adoptar a conduta que se revelar necessária, que poderá incluir a prática de actos administrativos, no prazo que considerar razoável, que não poderá ser inferior a 30 nem superior a 120 dias.
- 5 - A decisão judicial especificará os actos a praticar para integral cumprimento do dever referido no n.º 1.
- 6 - O disposto no presente artigo aplica-se, com as adaptações necessárias, às providências cautelares a favor do contribuinte ou demais obrigados tributários, devendo o requerente invocar e provar o fundado receio de uma lesão irreparável do requerente a causar pela actuação da administração tributária e a providência requerida.

Trata-se de um meio processual que só é aplicável quando, vistos os restantes meios contenciosos previstos no C.P.P.T., ele for o mais adequado para assegurar a tutela plena, eficaz e efectiva dos direitos ou interesses em causa.

No requerimento dirigido ao tribunal tributário competente deve o requerente identificar a omissão, o direito ou interesse legalmente protegido e violado ou lesado e o procedimento ou procedimentos a praticar pela administração tributária para assegurar a referida tutela jurisdicional. A administração tributária deve pronunciar-se no prazo de 15 dias, findos os quais o juiz decidirá, especificando os actos a praticar pela administração para o integral cumprimento de dever da prestação jurídica em causa.

3. A acção de autorização da derrogação do dever de sigilo bancário

Esta acção de autorização de derrogação do dever de sigilo bancário a intentar junto dos tribunais tributários, verifica-se em duas situações:

a) Em que o recurso ao tribunal tributário é obrigatório, o que se verifica quando a administração tributária pretende o levantamento do sigilo bancário relativamente a informações ou documentos bancários respeitantes a familiares ou terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte, nos termos dos arts. 63º-B, nº7 da LGT e 146º-C, nº1 do CPPT.

Artigo 63.º-B LGT
Acesso a informações e documentos bancários

1 - A administração tributária tem o poder de aceder a todas as informações ou documentos bancários sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos:

- a) Quando existam indícios da prática de crime em matéria tributária;
- b) Quando existam factos concretamente identificados indiciadores da falta de veracidade do declarado.

2 - A administração tributária tem, ainda, o poder de aceder directamente aos documentos bancários, nas situações de recusa da sua exibição ou de autorização para a sua consulta:

- a) Quando se trate de documentos de suporte de registos contabilísticos dos sujeitos passivos de IRS e IRC que se encontrem sujeitos a contabilidade organizada;
- b) Quando o contribuinte usufrua de benefícios fiscais ou de regimes fiscais privilegiados, havendo necessidade de controlar os respectivos pressupostos e apenas para esse efeito.

3 - A administração tributária tem, ainda, o poder de aceder a todos os documentos bancários, excepto às informações prestadas para justificar o recurso ao crédito, nas situações de recusa de exibição daqueles documentos ou de autorização para a sua consulta:

- a) Quando se verificar a impossibilidade de comprovação e qualificação directa e exacta da matéria tributável, nos termos do artigo 88.º, e, em geral, quando estejam verificados os pressupostos para o recurso a uma avaliação indirecta;
- b) Quando se verificar a situação prevista na alínea f) do artigo 87.º ou os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente, para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de riqueza evidenciadas pelo sujeito passivo, nos termos do artigo 89.º-A;

c) Quando seja necessário, para fins fiscais, comprovar a aplicação de subsídios públicos de qualquer natureza.

4 - As decisões da administração tributária referidas nos números anteriores devem ser fundamentadas com expressa menção dos motivos concretos que as justificam e são da competência do director-geral dos Impostos ou do director-geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, ou seus substitutos legais, sem possibilidade de delegação.

5 - Os actos praticados ao abrigo da competência definida no número anterior dependem da audição prévia do contribuinte nos casos previstos nos n.os 2 e 3 e são susceptíveis de recurso judicial com efeito meramente devolutivo, excepto nas situações previstas no n.º 3, em que o recurso possui efeito suspensivo.

6 - Nos casos de deferimento do recurso previsto no número anterior, os elementos de prova entretanto obtidos não podem ser utilizados para qualquer efeito em desfavor do contribuinte.

7 - **As entidades que se encontrem numa relação de domínio com o contribuinte ficam sujeitas aos regimes de acesso à informação bancária referidos nos n.os 1, 2 e 3.**

8 - O acesso da administração tributária a informação bancária relevante relativa a familiares ou terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte depende de autorização judicial expressa, após audição do visado, obedecendo aos requisitos previstos no n.º 4.

9 - O regime previsto nos números anteriores não prejudica a legislação aplicável aos casos de investigação por infracção penal e só pode ter por objecto operações e movimentos bancários realizados após a sua entrada em vigor, sem prejuízo do regime vigente para as situações anteriores.

10 - Para os efeitos desta lei, considera-se documento bancário qualquer documento ou registo, independentemente do respectivo suporte, em que se titulem, comprovem ou registem operações praticadas por instituições de crédito ou sociedades financeiras no âmbito da respectiva actividade, incluindo os referentes a operações realizadas mediante utilização de cartões de crédito.

(Redacção dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30.12: OE 2005)

7

Artigo 146.º-C CPPT
Tramitação do pedido de autorização da administração tributária

⁷ Redacção anterior:

1 - A administração tributária tem o poder de aceder directamente aos documentos bancários, nas situações de recusa da sua exibição ou de autorização para a sua consulta:

a) Quando se trate de documentos de suporte de registos contabilísticos dos sujeitos passivos de IRS e IRC que se encontrem sujeitos a contabilidade organizada;

b) Quando o contribuinte usufrua de benefícios fiscais ou de regimes fiscais privilegiados, havendo necessidade de controlar os respectivos pressupostos e apenas para esse efeito.

2 - A administração tributária tem o poder de aceder a todos os documentos bancários, excepto as informações prestadas para justificar o recurso ao crédito, nas situações de recusa de exibição daqueles documentos ou de autorização para a sua consulta:

a) Quando se verificar a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, nos termos do artigo 88.º, e, em geral, quando estejam verificados os pressupostos para o recurso a uma avaliação indirecta;

b) Quando os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente, para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de riqueza evidenciadas pelo sujeito passivo, nos termos do artigo 89.º-A;

c) Quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente nos casos de utilização de facturas falsas, e, em geral, nas situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado;

d) Quando seja necessário, para fins fiscais, comprovar a aplicação de subsídios públicos de qualquer natureza.

3 - As decisões da administração tributária referidas nos números anteriores devem ser fundamentadas com expressa menção dos motivos concretos que as justificam, pressupõem a audição prévia do contribuinte e são da competência do director-geral dos Impostos ou do director-geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo ou seus substitutos legais, sem possibilidade de delegação.

4 - Os actos praticados ao abrigo da competência definida no número anterior são susceptíveis de recurso judicial, o qual terá efeito suspensivo nas situações previstas no n.º 2.

5 - Nos casos de deferimento do recurso previsto no número anterior, os elementos de prova entretanto obtidos não podem ser utilizados para qualquer efeito em desfavor do contribuinte.

6 - As entidades que se encontrem numa relação de domínio com o contribuinte ficam sujeitas aos regimes de acesso à informação bancária referidos nos n.ºs 1 e 2.

7 - O acesso da administração tributária a informação bancária relevante relativa a familiares ou terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte depende de autorização judicial expressa, após audição do visado, obedecendo aos requisitos previstos no n.º 3.

8 - O regime previsto nos números anteriores não prejudica a legislação aplicável aos casos de investigação por infracção penal e só pode ter por objecto operações e movimentos bancários realizados após a sua entrada em vigor, sem prejuízo do regime vigente para as situações anteriores.

9 - (Revogado pelo Decreto-Lei n.º 320-A/2002, de 30 de Dezembro)

10 - Para os efeitos desta lei, considera-se documento bancário qualquer documento ou registo, independentemente do respectivo suporte, em que se titulem, comprovem ou registem operações praticadas por instituições de crédito ou sociedades financeiras no âmbito da respectiva actividade, incluindo os referentes a operações realizadas mediante utilização de cartões de crédito.

1 - Quando a administração tributária pretenda aceder à informação bancária referente a familiares do contribuinte ou de terceiros com ele relacionados, pode requerer ao tribunal tributário de 1ª instância da área do domicílio fiscal do visado a respectiva autorização.

2 - O pedido de autorização não obedece a formalidade especial e deve ser acompanhado pelos respectivos elementos de prova.

3 - O visado é notificado para, querendo, deduzir oposição no prazo de 10 dias, a qual deve ser acompanhada dos respectivos elementos de prova.

b) Nas situações em que o recurso ao tribunal tributário é facultativo, o que ocorre naquelas situações em que a administração tributária, não obstante poder proceder à derrogação administrativa do dever de sigilo bancário, nos termos do art. 63º-B da LGT, prefere, obter uma derrogação judicial desse dever, em vez de uma derrogação administrativa.

CONCLUSÃO

Este trabalho sobre as “QUE garantias dos contribuintes?” perante a Administração tributária, visa explicar, embora de forma sucinta, alguns dos meios de garantia e defesa à disposição dos contribuintes quando presentes perante uma situação de violação dos seus direitos e interesses legalmente protegidos.

Neste trabalho comecei por destacar alguns dos princípios chave que deveremos ter em conta quando nos encontramos no âmbito deste ramo de direito, passando a descrever algumas das garantias não impugnatórias existentes no actual regime jurídico em vigor, finalizando com exemplos de outras garantias impugnatórias.

Destaco em particular, e como nota final, a alteração realizada pelos nossos governantes em relação às garantias dos contribuintes, previstas na Lei Geral Tributária, uma vez que, no passado mês de Maio, foi retomado o princípio de que a Administração tributária terá sempre de provar que, numa determinada situação, se verificam os pressupostos da incidência do imposto em causa. Isto é, o ónus da prova voltou a passar para a Administração. O que até à data, em determinadas situações, cabia ao contribuinte.

BIBLIOGRAFIA

Nuno Sá, Gomes, Manual de Direito Fiscal, vol. I, Rei dos Livros, 2003, Lisboa.

Leite Campos, Diogo / Horta Neves Leite Campos, Mónica, Direito Tributário, 2ª Ed., Almedina, Coimbra, 2000.

Soares Martinez, Pedro, Direito Fiscal, Coimbra, 2003.

Casalta Nabais, José, Direito Fiscal, 2 Ed., Almedina, Coimbra, 2003.

Casalta Nabais, José, Estudos de Direito Fiscal, Almedina, Coimbra, 2005.

ÍNDICE

INTRODUÇÃO

PRINCÍPIOS DE JUSTIÇA FISCAL

OS MEIOS NÃO IMPUGNATÓRIOS

OS MEIOS IMPUGNATÓRIOS ADMINISTRATIVOS E JUDICIAIS

*OUTROS MEIOS JURISDICIONAIS DE GARANTIA DOS
CONTRIBUÍNTES: AS ACÇÕES.*

CONCLUSÃO

JULHO 2005

