

O PRINCÍPIO DA DECISÃO NO PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO

António de Sousa Ferreira

III Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal

LISTA DE ABREVIATURAS UTILIZADAS

AF	Administração Fiscal
CC	Código Civil
CCJ	Código das Custas Judiciais
CIMI	Código do Imposto Municipal sobre Imóveis
CIMT	Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
CIRC	Código do IRC
CIRS	Código do IRS
CIS	Código do Imposto de Selo
CJA	Cadernos de Justiça Administrativa
CPA	Código do Processo Administrativo
CPPT	Código do Procedimento e de Processo Tributário
CPTA	Código de Processo nos Tribunais Administrativos
CRP	Constituição da Republica Portuguesa
DGCI	Direcção Geral dos Impostos
DL	Decreto-Lei
EBF	Estatuto dos Benefícios Fiscais
ETAF	Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais
IRC	Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
IRS	Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IVA	Imposto Sobre o Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
RCPIT	Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária
RGIT	Regime Geral das Infracções Tributárias
STA	Supremo Tribunal Administrativo
SP	Sujeitos Passivos
TAF	Tribunal Administrativo e Fiscal
TOC	Técnico Oficial de Contas
TT	Tribunal Tributário

INDICE

Prefácio	3
I Introdução	4
II A constituição e a Justiça Tributária	6
III Fundamento constitucional do princípio da decisão no procedimento tributário	7
IV Enquadramento na LGT do princípio da decisão	10
V Caracterização do princípio da decisão na LGT	11
VI A decisão e os restantes princípios do procedimento tributário na LGT	13
VII Outras regras aplicáveis à decisão no procedimento tributário	15
VIII A decisão de deferimento ou indeferimento, expresso ou tácito, do procedimento tributário	16
IX Garantia dos contribuintes em geral	17
IX.1 As garantias dos contribuintes no procedimento tributário	17
A. Garantias não impugnatórias	17
B. Garantias impugnatórias	18
IX.2 Garantias impugnatórias no processo tributário	21
IX.3 A garantia para suspender a execução, sua relação com princípio da decisão	25
X Forma e meios de reacção contra a falta de pronúncia ou decisão	27
X.1 Consequência directa da falta	27
X.2 Como obter uma decisão expressa perante o silêncio da Administração Tributária	28
XI O Processo Judicial Tributário de Intimação para um comportamento	29
XI.1 A intimação para um comportamento em caso de omissões da Administração Tributária	30
XI.2 O processo judicial de intimação para um comportamento - Artigo 147º do CPPT	30
XI.3 A acção administrativa especial de condenação à prática de acto devido - regras	31
XII A responsabilidade civil da Administração Fiscal	33
XIII Conclusões	35
Bibliografia	36

Prefácio

Este trabalho corresponde na tese do curso de pós-graduação em Direito Fiscal criado pela Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Ano lectivo de 2006/2007, e visa dar cumprimento ao artigo 12º do regulamento do referido curso.

Escrever sobre o tema do princípio da decisão no procedimento tributário enquanto obrigação dever, sobre os meios de reacção contra a sua desobediência, e respectivas consequências desfavoráveis para a Administração Tributária, não é propriamente tarefa fácil para quem é parte integrante dela.

O objectivo não é fazer uma apreciação crítica negativa ao comportamento da Administração Tributária nesta área, tão só constatar uma realidade, apontando garantias legais com vista a suprir a falta de concretização de alguns direitos dos contribuintes, convicto de que os factos apontados e as soluções propostas também contribuem para melhorar a eficiência na prossecução das atribuições da DGCI, organização que muito me orgulho de integrar.

No âmbito das funções que desempenho na Inspeção Tributária, sendo muitas vezes o “rosto” dessa administração, contactando diariamente com os sujeitos passivos e profissionais ligados às temáticas económicas, jurídicas e fiscais, sou confrontado com críticas no que se refere à falta de celeridade e cooperação dos serviços da Administração Tributária, nomeadamente a morosidade ou mesmo na falta de resposta às suas petições, de que merece especial reparo as reclamações gratuitas.

Dos debates nas aulas de Pós-Graduação em Direito Fiscal foram abundantes as críticas à falta de celeridade da Administração Tributária, por alunos e professores, às vezes com o “dedo apontado” aos colegas da Administração Fiscal. Críticas legítimas.

A Administração tem investido muito e bem ao nível dos sistemas e tecnologias de informação, na área da liquidação e cobrança, com resultados positivos evidentes. Mas a área do contencioso administrativo ainda não foi contemplada com a mesma proporção de meios de actuação.

No entanto, com o empenho e dedicação dos profissionais responsáveis pela implementação e gestão dos sistemas e tecnologias de informação, em colaboração com os restantes profissionais, os níveis de eficiência nesta área estão e vão melhorar significativamente.

A minha sensibilidade para o tema nasceu com as aulas de contencioso tributário, ministradas pelo Conselheiro Almeida Lopes, que ao abordar a matéria relacionada com a acção administrativa especial de intimação para um comportamento, despertou-me o interesse que este meio contencioso poderia ter na resolução das queixas apresentadas pelos contribuintes, técnicos de contas, Advogados e pelos colegas de pós-graduação.

Foi então que me apercebi da existência de mecanismos legais, no âmbito das garantias dos contribuintes que, se devidamente utilizados, davam resposta às críticas dos sujeitos passivos.

Tentei recolher informação e adquirir bibliografia na área jurídica tributária e administrativa que, para além de suportar a elaboração do trabalho, fica agora a constituir um excelente instrumento de consulta e aprendizagem para o futuro próximo.

Agradeço a professora Glória Teixeira, que teve a delicadeza de me receber e ajudar a esclarecer uma dúvida determinante para a conclusão do trabalho, e ainda me facultou informação pertinente e de grande utilidade para a conclusão necessária.

Uma referência aos meus colegas de trabalho, que sempre interessados pela discussão das matérias fiscais, constituem uma grande fonte de aprendizagem por via da partilha e confronto de opiniões e conhecimentos.

I – Introdução

Sobre os órgãos legislativos impende um poder dever legal de dar expressão legislativa aos seus fundamentos.

Para a relação jurídica tributária, no âmbito do procedimento e processo tributário, normas de direito adjectivo, existem diplomas legais com vista à regulação dessa relação entre as partes.

Desses diplomas constam normas que conferem à Administração Tributária um poder dever administrativo, que se caracteriza pelos poderes que lhe são atribuídos e pela obrigatoriedade do seu exercício.

Os poderes deveres legais conferidos à Administração Tributária conducentes à realização dos seus fins, enquanto sujeito activo da relação jurídica tributária, tem de ser exercidos com respeito pelos direitos e garantias dos contribuintes, enquanto sujeitos passivos.

A actuação da AT regulada por lei que lhe atribui poderes, mas também deveres. Muitos dos seus deveres são a contraparte dos direitos dos sujeitos passivos, e vice-versa.

É assim que surgem as garantias dos contribuintes, como forma de acautelar e reagir contra um possível exercício ilegal das funções da Administração Tributária.

Quanto ao princípio da decisão no âmbito do procedimento tributário consagrado no artigo 56º da LGT, e tema do trabalho, é evidente uma obrigação legal de pronúncia e um dever legal de decisão da administração, que se consubstanciam num direito do sujeito passivo interessado em conhecer o conteúdo das decisões que recaíram sobre as suas pretensões.

Os SP apresentam petições à AT pelos meios legais previstos, que por vezes não merecem da parte da AT uma resposta tempestiva. Estamos perante um desrespeito pelo princípio da decisão no procedimento tributária, a que se refere concretamente o artigo 56º da LGT.

A administração, estando investida de um poder dever administrativo (autoridade), pode e deve substituir-se ao sujeito passivo na prática de actos omitidos, o contrário não é permitido.

Na impossibilidade de fazer valer os seus direitos pela via administrativa (desigualdade de prerrogativas), resta aos SP o acesso à justiça tributária, como forma de poderem garantir os seus direitos. É que no âmbito do processo judicial tributário, a AT deixa de estar investida do seu poder de autoridade, dispondo as partes de iguais faculdades e meios de defesa.

Perante a não observação do princípio da decisão, nos termos do artigo 56º e 57º da LGT, e na impossibilidade de por via administrativa impor esse comportamento, pode o sujeito passivo, caso ainda lhe interesse, utilizar o meio processual da Intimação para um Comportamento, a que se refere o artigo 147º do CPPT, e segue a forma da Acção Administrativa Especial, conforme nº1 e alínea b) do nº2 do artigo 46º da CPTA.

O princípio da decisão no âmbito do procedimento tributário está necessariamente relacionado com questões de processo tributário e dos TAF. Pois que, para ver atendida uma pretensão em sede de procedimento tributário, os contribuintes podem socorrer-se de formas de processo tributário, na forma prevista no artigo 147º do CPPT, para obterem pronuncia ou decisão sobre a pretensão dirigida ao órgão da Administração Tributária.

A morosidade na conclusão do procedimento com vista à decisão, e até omissão eterna de decisão de uma reclamação graciosa, é a crítica mais frequente dos contribuintes.

Maugrado a evolução positiva recente, com o encurtamento dos prazos de resposta às petições dos contribuintes, não é exagero referir que a maior parte das decisões nesta matéria ainda são proferidas para além do prazo legal de seis meses, mesmo quando os prazos de reacção contra o indeferimento tácito até já foram largamente ultrapassados. Há ainda interessados que se queixam de nunca terem obtido qualquer resposta, porque acreditando no dever de diligência que se impõe à administração, esperam eternamente por uma resposta que não chega, deixando caducar os prazos para a reacção contra a presunção de indeferimento tácito.

Os que tem a sorte de obter uma decisão, mesmo que desfavorável, para além do termo dos prazos de reacção contra o indeferimento tácito ficam em clara vantagem sobre aqueles que jamais obtiveram resposta, pois os primeiros podem reagir contra o indeferimento expreso.

Era indispensável que o legislador criasse um meio de defesa para os contribuintes com “falta de sorte”, dando-lhe a possibilidade de pela via judicial poderem “provocar” uma decisão expressa, independentemente do sentido, pois esgotados os prazos de reacção contra o indeferimento tácito, abre-se agora a possibilidade de reagir contra a decisão expressa, se desfavorável. Parece uma questão de elementar justiça.

O trabalho começa por abordar a justiça tributária e o princípio da decisão no âmbito da CRP, ponto II e III respectivamente.

Sendo um princípio do procedimento tributário constante da LGT, os pontos IV, V e VI fazem um enquadramento e estudo específico do princípio da decisão nesta Lei, e ainda uma abordagem aos restantes princípios do procedimento tributário.

O ponto VII trata de regras específicas aplicáveis procedimento de decisão.

No ponto VIII são analisados os tipos de decisão possíveis na sequência de uma petição do contribuinte dirigida à Administração Tributária.

O ponto IX trata das garantias dos SP, em geral, no procedimento e processo tributário. É tratado neste ponto o tema das garantias a prestar à Administração tributária para suspender a execução fiscal na relação que tem com o procedimento de decisão.

Perante uma falta de pronúncia ou decisão da Administração Tributária, que consequências e meios de reacção tem os contribuintes para defender os seus direitos e interesses? Procura-se dar resposta a esta questão no ponto X.

Já no âmbito do processo tributário, enquanto meio judicial para fazer valer os direitos dos contribuintes em matéria de decisão, é tratado no ponto XI o “processo judicial de intimação para um comportamento”.

O tema da responsabilidade civil da Administração Tributária, que só por si já deu origem a uma tese de doutoramento, é abordado muito superficialmente no ponto XII.

Nas conclusões do ponto XIII, tenta-se fazer ligeiras observações críticas e pontos de vista para o futuro.

II – A constituição e a Justiça Tributária

As normas tributárias subjacentes ao tema do trabalho enquadram-se no âmbito do Direito adjectivo ⁽¹⁾, de utilidade para a Administração Tributária, os Tribunais Tributários e os contribuintes, e que tem por finalidade a regulação da actividade tributária.

Na CRP são considerados princípios fundamentais de Justiça tributária, concretamente ⁽²⁾:

- ❖ **Princípio da constitucionalidade:** Este princípio, consagrado no nº3 do artigo 3º da CRP ⁽³⁾, subordina todos os órgãos de Estado, e correspondentes actos, à Constituição, devendo-se retirar do ordenamento jurídico, ou pelo menos não aplicar, os actos com esta desconformes. A tarefa de controlo da aplicação da constitucionalidade das normas cabe aos tribunais, nos termos em que se refere o artigo 204º da CPR ⁽⁴⁾ sobre a apreciação da inconstitucionalidade. No domínio da relação jurídico-tributária, este dever de apreciação da constitucionalidade cabe aos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal, conforme estabelece o artigo 1º, nº 2 do ETAF ⁽⁵⁾, quer se tratem de princípios constitucionais de natureza formal ou material;
- ❖ **Princípio da independência dos tribunais:** O princípio da independência da função jurisdicional e dos juízes está consagrado no artigo 203º da CRP ⁽⁶⁾ e artigo 2º do ETAF ⁽⁷⁾. A garantia de independência e incompatibilidades dos juízes em matéria fiscal está plasmada no artigo 216º da CRP ⁽⁸⁾ e artigo 3º do ETAF ⁽⁹⁾;

⁽¹⁾ Por contraposição, o Direito Tributário Substantivo terá por objecto o conjunto de normas jurídicas respeitantes à criação normativa em matéria tributária. Fala-se de direito adjectivo para significar o direito processual - ramo do direito que disciplina forma de resolução dos litígios surgidos em consequência do não acatamento das regras que regulam as relações entre sujeitos.

⁽²⁾ Cfr. Joaquim Freitas da Rocha, em Lições de procedimento e processo tributário, pag. 21

⁽³⁾ Artigo 3º CRP, nº3: A validade das leis e dos demais actos do Estado, das regiões autónomas, do poder local e de quaisquer outras entidades públicas depende da sua conformidade com a Constituição.

⁽⁴⁾ Artigo 204º da CRP: Nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados.

⁽⁵⁾ Artigo 1º, nº2 do ETAF: Nos feitos submetidos a julgamento, os tribunais da jurisdição administrativa e fiscal não podem aplicar normas que infrinjam o disposto na constituição ou os princípios nela consagrados.

⁽⁶⁾ Artigo 203º da CRP: Os tribunais são independentes e apenas estão sujeitos à lei.

⁽⁷⁾ Artigo 2º ETAF: Os tribunais da jurisdição administrativa e fiscal são independentes e apenas estão sujeitos à lei.

⁽⁸⁾ Artigo 216º da CRP: 1. Os juízes são inamovíveis, não podendo ser transferidos, suspensos, aposentados ou demitidos senão nos casos previstos na lei; 2. Os juízes não podem ser responsabilizados pelas suas decisões, salvo as excepções consignadas na lei; 3. Os juízes em exercício não podem desempenhar qualquer outra função pública ou privada, salvo as funções docentes ou de investigação científica de natureza jurídica, não remuneradas, nos termos da lei; 4. Os juízes em

-
- ❖ **Princípio da reserva da função jurisdicional em matéria tributária:** Conjugando o nº1 do artigo 202º CRP ⁽¹⁰⁾ e nº1 do artigo 1º do ETAF⁽¹¹⁾ resulta que os tribunais de jurisdição administrativa e fiscal são os órgãos de soberania com competência para administrar a justiça em nome do povo, nos litígios resultantes das relações jurídicas tributárias;
 - ❖ **Princípio da protecção jurídica:** Este princípio está consagrado no artigo 20º da CRP e manifesta-se essencialmente pelas cinco formas aí enunciadas: 1. acesso ao Direito e aos tribunais, 2. Direito à informação e consulta jurídicas, 3. Patrocínio judiciário, 4. Celeridade nas decisões jurídicas, 5. Processo equitativo. A justiça tributária só será alcançada se for assegurada uma tutela jurisdicional efectiva, de acordo com o nº4 do artigo 268º da CRP ⁽¹²⁾.
 - ❖ **Princípio da reserva legal das garantias dos contribuintes:** A CRP, no nº 2 do artigo 103º sujeita as garantias dos contribuintes ao princípio constitucional da reserva de lei (formal e absoluta). A não observação deste princípio consubstancia-se numa inconstitucionalidade em conformidade com nº3 do artigo 103º da CRP ⁽¹³⁾, e num direito de resistência por parte dos contribuintes, conferido pelo disposto no artigo 21º da CRP⁽¹⁴⁾.

III – Fundamento constitucional do princípio da decisão no procedimento tributário

Resulta dos princípios fundamentais da CRP que Portugal é uma República soberana, baseada e empenhada na construção de uma sociedade justa e solidária (art. 1º), sendo um Estado de direito democrático, baseado no respeito e na garantia de efectivação dos direitos e liberdades fundamentais e na separação e interdependência de poderes (art. 2º).

O princípio da universalidade, consagrado no artigo 12º da CRP, define que todos – pessoas singulares ou colectivas, gozam dos direitos e estão sujeitos aos deveres consignados na Constituição, e segundo o artigo 13º da CRP, todos são iguais perante a Lei – igualdade.

Os preceitos constitucionais respeitantes aos direitos, liberdades e garantias são directamente aplicáveis e vinculam as entidades públicas e privadas (nº1, art.18º da CRP).

A todos é assegurado o acesso ao direito e aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, e tem direito a que uma causa em que intervenham seja objecto de decisão em prazo razoável e mediante processo equitativo (art. 20º da CRP).

exercício não podem ser nomeados para comissões de serviço estranhas à actividade dos tribunais sem autorização do conselho superior competente; 5. A lei pode estabelecer outras incompatibilidades com o exercício da função de juiz.

⁽⁹⁾ Artigo 3º ETAF: 1 - Os juizes da jurisdição administrativa e fiscal são inamovíveis, não podendo ser transferidos, suspensos, aposentados ou demitidos senão nos casos previstos na lei; 2 - Os juizes da jurisdição administrativa e fiscal podem incorrer em responsabilidade pelas suas decisões exclusivamente nos casos previstos na lei...

⁽¹⁰⁾ Art. 202º nº1 CRP: Os tribunais são os órgãos de soberania com competência para administrar a justiça em nome do povo.

⁽¹¹⁾ Artigo 1º nº1 do ETAF: Os tribunais da jurisdição administrativa e fiscal são os órgãos de soberania com competência para administrar a justiça em nome do povo, nos litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais.

⁽¹²⁾ Artigo 268º nº4 da CRP: 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.

⁽¹³⁾ Artigo 103º nº 2 e 3 da CRP: 2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes; 3. Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.

⁽¹⁴⁾ Artigo 21º da CRP: Todos têm o direito de resistir a qualquer ordem que ofenda os seus direitos, liberdades e garantias e de repelir pela força qualquer agressão, quando não seja possível recorrer à autoridade pública.

O Estado e as demais entidades públicas são civilmente responsáveis, em forma solidária com os titulares dos seus órgãos, funcionários ou agentes, por acções ou omissões praticadas no exercício das suas funções e por causa desse exercício, de que resulte violação dos direitos, liberdades e garantias ou prejuízo para outrem (art. 22º da CRP).

Os cidadãos podem apresentar queixas por acções ou omissões dos poderes públicos ao Provedor de Justiça (artigo 23º da CRP).

Compete ao Governo, no exercício de funções administrativas, dirigir os serviços e a actividade da administração directa do Estado e praticar todos os actos exigidos pela lei respeitantes aos funcionários e agentes do Estado e de outras pessoas colectivas públicas (art. 199º da CRP).

Na administração da justiça incumbe aos tribunais assegurar a defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, reprimir a violação da legalidade democrática e dirimir os conflitos de interesses públicos e privados (art. 202º da CRP).

As decisões dos tribunais são obrigatórias para todas as entidades públicas e privadas e prevalecem sobre as de quaisquer outras autoridades (art. 205º da CRP).

Compete aos tribunais administrativos e fiscais o julgamento das acções e recursos contenciosos que tenham por objecto dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais (artigo 212º da CRP).

(¹⁵) O Artigo 52º da CRP reconhece a todos os cidadãos o direito de apresentar a quaisquer autoridades petições, representações, reclamações ou queixas para defesa dos seus direitos, impondo às autoridades requeridas o dever de informar os autores das petições, em prazo razoável sobre o resultado da respectiva apreciação. Subjacente e prévio a este dever de informação, está pois um dever de exame e pronúncia em relação às iniciativas pretensivas dos particulares.

È preceituado no nº1 do artigo 266º da CRP, quanto aos princípios fundamentais da administração pública (inclui-se aqui a AT) que, a Administração Pública visa a prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos. Do preceituado no artigo 268º da CRP, nºs 1, 2 e 3, decorrem uma série de direitos e garantias dos administrados (no caso os SP), aos quais correspondem deveres, ónus ou sujeições titulados pela Administração, cuja adstrição funcional à realização dos fins da colectividade não dispensa de olhar como parceiros relacionais os particulares cujas situações jurídicas

(¹⁵) O texto dos parágrafos seguintes baseia-se no artigo publicado nos Cadernos de Justiça Administrativa – nº54, sob o tema “O incumprimento do dever de decidir”, de José Manuel Sérvulo Correia, páginas 7 e 8

sofram interferência. Daí os princípios da colaboração e da participação merecerem articulado especial (isolado) na LGT, artigos 59º e 60º respectivamente.

A colocação constitucional e legislativa dos contribuintes na posição de sujeitos de relações jurídicas tributárias com a Administração conduz por seu turno à sujeição desta ao dever de agir como administração dialogante.

Em face da declaração de uma pretensão, a Administração Tributária deve tomar uma posição e comunicá-la ao interessado. Mesmo que porventura considere que a pretensão é infundada, o facto é que o pedido do particular desencadeou uma relação jurídica procedimental marcada pela interdependência entre a comunicação da pretensão e a notificação da pronúncia.

Não assiste à Administração Tributária qualquer «discrecionabilidade de silêncio», o contribuinte tem uma expectativa legítima de receber uma pronúncia. Como a Administração, ele é um sujeito de direito com que esta tem de contar e a quem não pode ignorar.

Iniciado um procedimento tributário, por iniciativa da AT ou de interessados (SP), a direcção da instrução conducente à decisão cabe, salvo disposição legal em sentido contrário, ao órgão competente para decidir. Tal procedimento perderia razão de ser se a AT se não encontrasse vinculada a assumir uma posição perante quem deu início à dinâmica procedimental.

Mas, no procedimento tributário, a pronúncia devida não pode limitar-se a uma opinião sobre a questão suscitada: perante um requerimento para a defesa de direitos ou interesses legalmente protegidos no âmbito de uma relação jurídica tributária, o dever de pronúncia assume o perfil mais acentuado de um dever de decidir, isto é, de prática de, ao menos, um acto jurídico sobre a pretensão do interessado.

A garantia prevista no nº4 do artigo 268º da CRP é um princípio básico no enquadramento deste trabalho. Está aqui garantida constitucionalmente a forma de reacção contra a abstenção (ou negação) do dever de decidir por parte da AT, contra aquilo que é um direito do SP (que obriga a administração) de obter uma decisão dessa AT, quando devida, em prazo razoável.

Trata-se de uma garantia de reacção aplicável à desobediência ao princípio da decisão que norteia o procedimento tributário, concretizada no artigo 147º do CPPT, por via da forma de intimação para um comportamento, que consiste num meio processual tributário à disposição dos contribuintes, conforme alínea h) do artigo 101º da LGT.

Os funcionários e agentes do Estado e das demais entidades públicas são responsáveis civil, criminal e disciplinarmente pelas acções ou omissões praticadas no exercício das suas funções e por causa desse exercício de que resulte violação dos direitos ou interesses legalmente protegidos dos cidadãos, conforme o nº1 do artigo 271º da CRP.

A obrigatoriedade de decisão por parte da administração (AT) e o direito a conhecer essa decisão por parte dos administrados (SP), são princípios decorrentes da CRP, com garantia de tutela jurisdicional efectiva dos direitos dos contribuintes.

Entre os fundamentos enunciados, existe uma interdisciplinaridade, em que a concretização de vários deles depende da verificação dos outros. A concretização dos princípios de um Estado de Direito democrático também passa, necessariamente, pela observância do princípio da decisão, abordado no artigo 268º da CRP.

IV – Enquadramento na LGT do princípio da decisão ⁽¹⁶⁾

O Decreto-Lei nº398/98, de 17 de Dezembro, que aprovou a Lei Geral Tributária, veio sistematizar e clarificar os princípios fundamentais do sistema fiscal, as garantias dos contribuintes e os poderes da administração tributária.

Com este diploma saiu reforçada uma clarificação das relações jurídicas estabelecidas entre a AT e os contribuintes, tornando-se mais harmonizado e coerente todo o sistema tributário.

Os intervenientes da relação jurídica tributária podem agora, num só diploma, apreender os grandes princípios e regras orientadores daquela relação.

Até então, as regras quanto à clarificação dos poderes da administração tributária, bem como das garantias dos contribuintes, estavam dispersas por vários diplomas legais, desde códigos tributários a leis orgânicas dos serviços da administração.

Evidenciar de forma clara e sistematizada os princípios orientadores da ordem tributária, clarificando os princípios constantes dos artigos 103º e 104º da Constituição da República Portuguesa, é também um dado evidente no Título I da Lei Geral Tributária.

O artigo 2º da LGT, atento à natureza das matérias em questão, define uma hierarquia quanto à aplicação das leis tributárias, aplicando-se primeiro, a LGT (sem que isso invalide a aplicação prevalecente da Constituição da República Portuguesa, das convenções internacionais e das normas de direito comunitário), e depois uma série de diplomas aí enumerados.

A harmonização e coerência que norteiam o conteúdo da LGT no tratamento do sistema tributário determinam um relacionamento mais aprofundado, célere e eficiente, entre a administração tributária e os contribuintes, com vista a uma diminuição do contencioso.

O procedimento tributário, no âmbito da relação jurídico-tributária, está sujeito a regras e princípios abordados no Título III da Lei Geral Tributária.

⁽¹⁶⁾ Ideias retiradas em: José António Costa Alves, Manual de procedimento e processo tributário, DGCI – Centro de Formação

Só o respeito desses princípios, por ambas as partes envolvidas nesta relação, torna possível concretizar a ideia fundamental consagrada na CRP, no artigo 81º alínea b) e artigo 103º nº1.

Sendo objecto principal deste trabalho uma abordagem ao princípio da decisão no procedimento tributário, importa aqui o Título III da LGT, que tem como epígrafe o procedimento tributário, e os seus artigos 56º e 57º. Este Título III da LGT procura enquadrar toda a sucessão de actos dirigidos à declaração de direitos tributários (da administração e dos contribuintes), no fundo, toda a actividade administrativa tributária.

O direito de petição consagrado no artigo 52º da CRP, e respectivo resultado de apreciação, é densificado pelo artigo 56º da LGT sob o título – Princípio da decisão.

V – Caracterização do princípio da decisão na LGT

O princípio da decisão no procedimento tributário está consagrado no artigo 56º da LGT que deve ser conjugado com o artigo 57º da mesma Lei. Juntando o corpo dos dois articulados, quase lhe poderíamos dar o título de “Prazos para a decisão no procedimento tributário”.

O princípio da Decisão, enunciado na LGT, atribui à administração a obrigação de se pronunciar sobre todos os assuntos da sua competência que lhe sejam apresentados pelos legítimos interessados nas mais variadas formas previstas na lei. O dever de pronúncia (resposta) não é exactamente sinónimo de dever de decisão, posto que este exige, para que ocorra, a aferição de um conjunto amplo de requisitos de ordem objectiva e subjectiva (entre outros, a legitimidade, a competência e a tempestividade).

O princípio da decisão consagra a obrigação que recai sobre a administração tributária de se pronunciar sobre todos os assuntos (favorável ou desfavorável) que lhe são postos pelos contribuintes e que caibam no âmbito das suas atribuições.

O nº3 do artigo 1º da LGT elenca os órgãos que integram a administração tributária. Desde que o assunto seja da competência da administração tributária, mesmo que não apresentado ao órgão competente para proferir a pronuncia, deve esse assunto ser enviado oficiosamente ao órgão competente, conforme estabelece o nº2 do artigo 61º da LGT. Pelo que a obrigação de pronúncia não deixa de existir por esse erro, que pode ser corrigido.

Quanto à obrigação de pronúncia, o que a administração tributária tem que fazer é pronunciar-se sobre: Reclamações, Recursos, Representações, Exposições, Queixa ou Quaisquer outros meios previstos na lei; apresentados pelos sujeitos passivos ou quem tiver interesse legítimo.

Quando o dever de pronúncia se consubstancia num dever de decisão, do disposto no nº2 do artigo 56º resulta que esse dever deixa de existir quando a AT se tiver pronunciado, há menos

de dois anos, sobre idêntico pedido do mesmo autor, independentemente de essa pronúncia se ter concretizado na prolação de um acto administrativo.

Passados os dois anos sobre uma anterior pronúncia, existe novamente o dever de decisão da pretensão formulada pelo mesmo interessado com idênticos objecto e fundamento, que mais parece um dever de reapreciação ⁽¹⁷⁾.

Nos termos da alínea b) deste nº2 do artigo 56º da LGT, o dever de decisão também não existe quando tiver sido ultrapassado o prazo legal de revisão do acto tributário. A revisão do acto tributário é regulada no artigo 78º da LGT, assunto a tratar mais adiante.

A pretensão de um contribuinte dirigida à administração tributária tem um de dois desfechos possíveis: deferimento ou indeferimento, que podem ser totais ou parciais. Tal deferimento ou indeferimento podem ser tácitos ou expressos, conforme se vai explicar mais adiante.

O artigo 57º da LGT enuncia o princípio da celeridade no procedimento tributário, assente nos princípios da desburocratização e da eficiência da AT, devendo as partes envolvida no procedimento abster-se da prática de actos inúteis ou dilatatórios, estipulando um prazo de seis meses para a sua conclusão e de 10 dias para a prática de actos (prazos gerais).

Os prazos podem suspender-se em caso de a dilação do procedimento ser imputável ao sujeito passivo por incumprimento dos seus deveres acessórios, conforme nº4 do artigo 57º da LGT.

Estes prazos são contínuos, e contam-se nos termos do CC, tal como define o nº3 do artigo 57º da LGT e nº1 do artigo 20º do CPPT, aplicando-se as regras do artigo 279º do CC.

De referir que a celeridade não pode ser o objectivo final do procedimento, antes um meio para atingir esse objectivo. A celeridade não pode ser obsessiva ao ponto de serem “atropelados” outros princípios do procedimento tributário (inquisitório, colaboração, participação).

No nº5 do artigo 57º é referida a figura do indeferimento tácito, que deve ser interpretada como uma garantia dos contribuintes face à inércia da administração tributária.

A falta, no prazo de seis meses, de conclusão do procedimento tributário sobre a pretensão de um contribuinte, dirigida ao órgão tributário, confere ao interessado, salvo disposição legal em contrário, a faculdade de presumir indeferida essa pretensão, podendo contra esse indeferimento tácito reagir em conformidade.

Mas o indeferimento tácito da pretensão do contribuinte não parece desobrigar a AT de se pronunciar sobre a petição que lhe foi dirigida. Pelo menos essa desobrigação não resulta de qualquer disposição legal, outro sim, parece manter-se a obrigação de dar a conhecer ao interessado da decisão a resolução que sobre a sua pretensão recaiu (art. 268º CRP e 56º LGT).

⁽¹⁷⁾ A este propósito Cadernos de Justiça Administrativa, nº1, a paginas 64

Sobre esta matéria existe jurisprudência que permite esta interpretação, salvo melhor opinião, conforme extracção do Acórdão do STA (Processo 06/07 de 07-03-2007), que se segue:

... De acordo com o artigo 109º nº 1 do Código do Procedimento Administrativo, «a falta, no prazo fixado para a sua emissão, de decisão final sobre a pretensão dirigida a órgão administrativo competente confere ao interessado, salvo disposição em contrário, a faculdade de presumir indeferida essa pretensão, para poder exercer o respectivo meio legal de impugnação». Constitui jurisprudência corrente que a lei não deve ser interpretada com o sentido de impor ao interessado a reacção contenciosa contra o indeferimento presumido, sob pena de tal indeferimento gerar caso decidido ou resolvido. Antes, o que a lei confere é uma mera faculdade, que o interessado pode usar ou abster-se de usar, sem que a sua inércia exima a Administração da sua obrigação de decidir ou a situação fique definitivamente decidida pelo indeferimento presumido. Ainda recentemente – **12 de Janeiro de 2006** – a Secção de Contencioso Administrativo deste Tribunal reafirmou, no **processo nº 347/04**, que «(...) a presunção de indeferimento, face ao silêncio da Administração, é uma mera ficção legal para protecção do administrado, com finalidades exclusivamente adjectivas». Não pode, pois, afirmar-se, com pertinência (como faz a recorrente, nas conclusões 1 e 4), que a recorrida se socorreu da intimação para um comportamento porque, por inércia sua, deixou precluir a possibilidade de usar outros meios...

Mais recente, e ainda no mesmo sentido, ver **Acórdão do STA (Processo 0255/07, de 23-05-2007)**.

VI – A decisão e os restantes princípios do procedimento tributário na LGT

O artigo 54º da LGT enumera alguns dos procedimentos típicos em matéria tributária para de seguida, no seu artigo 55º, elencar os princípios do procedimento tributário.

Os princípios elencados no artigo 55º da LGT são os seguintes ⁽¹⁸⁾:

Legalidade – os órgãos da administração tributária devem actuar em obediência à lei, dentro dos limites dos poderes que lhes estão atribuídos e em conformidade com os fins para que os mesmos poderes lhes foram atribuídos. Daí que, os actos da administração, se contrários à lei, devam ser considerados inválidos, passando a partir desse momento, os contribuintes a dispor de meios gratuitos ou judiciais aptos a controlar a legalidade das decisões tomadas.

Igualdade – determina que não é possível tratamento desigual sem que existam razões objectivas para o mesmo. Os contribuintes nas suas relações com a administração tributária devem ser tratados de forma igualitária, não os privilegiando, beneficiando, prejudicando, privando de qualquer direito ou isentando de qualquer dever.

Proporcionalidade – os actos a adoptar no procedimento são os adequados aos objectivos a atingir o que obriga a administração a abster-se de impor aos contribuintes, obrigações que sejam desnecessárias à satisfação dos fins que visa prosseguir.

Justiça – pressupõe a existência de critérios justos e isentos na averiguação dos factos tributários. A administração, no desenvolvimento de toda a sua actividade, deve pautar-se por um princípio de justiça, que aliás deve estar particularmente presente sempre que actua como órgão de justiça, designadamente, quando aprecia uma reclamação gratuita de um contribuinte.

⁽¹⁸⁾ Cfr. José António Costa Alves, Manual de procedimento e processo tributário, DGCI – Centro de Formação

Imparcialidade – trata-se de um princípio próximo do princípio da justiça atrás mencionado e pressupõe uma actuação imparcial, isenta, por parte da administração.

Não será por mero acaso que, além das incompatibilidades genéricas aplicáveis a todos os funcionários públicos, ainda há incompatibilidades específicas para os funcionários da AF, designadamente para os funcionários da inspecção tributária, conforme o artigo 20.º RCPIT.

Celeridade – implica que o procedimento tributário deva estar concluído num determinado prazo que a LGT assinala como sendo de seis meses, nos termos do artigo 57.º.

A abordagem ao princípio do artigo 57º da LGT foi já feita no *ponto V*.

Existem ainda princípios implícitos ao procedimento tributário decorrentes da LGT e CCPTP:

Prossecução do interesse público – o interesse público orienta o exercício dos poderes adstritos à administração, especialmente aqueles que se fundam na discricionariedade. A administração deve realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material (artigo 58.º da LGT) o que pressupõe um papel sempre activo na direcção do procedimento, sem que isso implique deixar de aplicar a norma tributária, antes pressupondo, igualmente, o respeito dos princípios atrás enunciados.

Colaboração – pressupõe que administração e contribuinte cooperem mutuamente no âmbito do procedimento tributário, quer este seja da iniciativa de um ou de outro (artigo 59.º da LGT). O objectivo é evitar que as duas partes não comuniquem entre si sempre que necessário e, daí, que o aprofundamento desta colaboração conduza, seguramente, a um aumento dos níveis de confiança entre as partes e a um aumento da eficácia da própria actividade tributária.

Participação – pressupõe que o contribuinte participa na formação das decisões que lhe dizem respeito, ou seja, perspectivando-se decisões que possam ser desfavoráveis aos interesses dos contribuintes, devem estes ser confrontados e chamados a pronunciar-se através do exercício do direito de audição (artigo 60.º da LGT e 60.º do CPPT). O objectivo é permitir ao contribuinte, notificado para o efeito por carta registada, que se pronuncie por escrito ou oralmente sobre um projecto de decisão ou sobre um conjunto de correcções fiscais que à partida não lhe são favoráveis. Se o contribuinte aduzir elementos, novos ou não, bem fundamentados, a administração deve-os considerar na decisão final. Uma decisão final no procedimento que resulta não apenas do entendimento da administração, mas que colhe também os argumentos carreados para o procedimento pelo contribuinte e daí, se poder falar, com alguma legitimidade, numa decisão participada.

Confidencialidade – implica que os funcionários da administração tributária devam guardar sigilo sobre os dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes e os elementos de natureza pessoal obtidos no decurso do procedimento (artigo 64.º da LGT).

De entre vários princípios do procedimento tributário explícitos na LGT, o princípio da decisão é um dos que merece articulado individual.

A falta de interdisciplinaridade entre os vários princípios enumerados, pressupostos essenciais a uma boa conclusão do procedimento, prejudicará naturalmente o procedimento de decisão.

VII – Algumas regras subjacentes à decisão no procedimento tributário

A decisão consiste numa formação da vontade da Administração Tributária, obedecendo a regras. Pela não observação das regras pode o acto de decisão vir a enfermar de vício.

Um requisito básica da decisão é a sua fundamentação conforme o artigo 77º da LGT ⁽¹⁹⁾, resultando que a decisão do procedimento é sempre fundamentada de facto e de direito.

No caso de decisão desfavorável ao contribuinte, para além das regras de fundamentação exigidas, será dada ao interessado oportunidade de exercício do direito de audição no âmbito do princípio da participação (artigo 60º da LGT).

O artigo 36º e 37º, ambos do CPPT ⁽²⁰⁾ mencionam os requisitos em geral a que devem obedecer as notificações para que possam produzir a eficácia dos actos tributários, bem como os meios de reacção contra a insuficiência da notificação de decisões.

Em função do acto tributário em causa e da entidade do órgão tributário a quem foi dirigido, existem regras de competência para proferir a decisão definidas, principalmente no CPPT.

O artigo 47º do CPPT ⁽²¹⁾ regula o princípio do duplo grau de decisão no procedimento.

(19) Artigo 77.º – 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; ... 6 – A eficácia da decisão depende da notificação.

(20) Art. 36º – Notificações em geral: 1 - Os actos em matéria tributária que afectem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhes sejam validamente notificados; 2 - As notificações conterão, sempre a decisão, os seus fundamentos e meios de defesa e prazo para reagir contra o acto notificado, bem como a indicação da entidade que o praticou e se o fez no uso de delegação ou subdelegação de competências; 3 - Constitui notificação o recebimento pelo interessado de cópia de acta ou assento do acto a que assista.

Art. 37º - Comunicação ou notificação insuficiente: 1 - Se a comunicação da decisão em matéria tributária não contiver a fundamentação legalmente exigida, a indicação dos meios de reacção contra o acto notificado ou outros requisitos exigidos pelas leis tributárias, pode o interessado dentro de 30 dias ou dentro do prazo para reclamação, recurso ou impugnação ou outro meio judicial que desta decisão caiba, se inferior, requerer a notificação dos requisitos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento...

(21) Art. 47º - 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

O artigo 100º da LGT ⁽²²⁾ define a posição a assumir pela administração tributário no caso de existir uma decisão administrativa ou judicial favorável, total ou parcialmente, à pretensão do contribuinte.

VIII – A decisão de deferimento ou indeferimento, expresso ou tácito, do procedimento tributário

Temos a decisão expressa que resulta da manifestação da vontade da administração tributária num determinado sentido, que pode ser favorável ou desfavorável à pretensão do contribuinte, e ainda, total ou parcialmente.

O deferimento total expresso de uma pretensão do contribuinte vai de encontro ao seu interesse, sendo normal uma reacção de acolhimento da decisão.

O indeferimento expresso, total ou parcial da pretensão do contribuinte, configura-se como um acto negatório da sua pretensão que, regra geral pode, querendo, contra este reagir com intenção de obter a decisão condizente com o seu interessa (na sua opinião, justa).

Temos a decisão tácita, que pode ser de deferimento ou indeferimento.

O deferimento ou indeferimento tácito é a sanção a aplicar pelo silêncio da administração tributária, ao não observar o prazo legal do dever de decisão. A decisão tácita, regra geral, funciona a favor da inércia da administração - a regra é a presunção de indeferimento tácito.

A regra do indeferimento tácito está expressa no nº5 do artigo 57º da LGT, ficando ainda bem vinculada no artigo 106º do CPPT no que se refere à falta de decisão da reclamação graciosa.

A excepção à regra, deferimento tácito, só é de admitir nas situações expressamente previstas nas leis tributárias, conforme nos casos que se seguem:

- ❖ A petição apresentada pelo interessado solicitando a abertura de procedimento contraditório próprio nos termos do artigo 64º do CPPT ⁽²³⁾;
- ❖ Reclamação nos casos dos pagamentos por conta, referido no nº4 do art.133º CPPT ⁽²⁴⁾;
- ❖ Pedido de sancionamento do relatório final de inspecção tributária, nº3 art. 64º RCPIT ⁽²⁵⁾.

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.

⁽²²⁾ Artigo 100.º – Efeitos de decisão favorável ao sujeito passivo: A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão.

⁽²³⁾ Art. 64º - Presunções: ... 3 - A petição considera-se tacitamente deferida se não lhe for dada qualquer resposta no prazo de seis meses, salvo quando a falta desta for imputável ao contribuinte...

⁽²⁴⁾ Art. 133.º – Impugnação em caso de pagamento por conta: ... 4 - Decorridos 90 dias após a sua apresentação sem que tenha sido indeferida, considera-se a reclamação tacitamente deferida.

⁽²⁵⁾ Art. 64.º – Eficácia vinculativa do relatório: ...3 - O pedido considera-se tacitamente deferido se a administração tributária não se pronunciar notificando o interessado no prazo de seis meses, a contar da data da entrada do pedido referido no n.º 1...

IX – Garantia dos contribuintes em geral

Pretende-se uma abordagem superficial, para conhecimento, dos principais conceitos subjacentes a cada tipo de garantia. Interessa perceber o mecanismo de cada um dos meios de reacção dos contribuintes, e a sua interligação com o princípio da decisão.

Os meios de reacção específicos contra o silêncio da administração serão tratados em separado. No entanto, os diversos meios de reacção não podem ser analisados de forma isolada, eles relacionam-se. Um meio de defesa depende muitas vezes da observação de outro.

Quando se discutem as garantias dos contribuintes, existe sempre a preocupação de equilibrar duas realidades distintas mas complementares entre si, que são os poderes atribuídos à administração tributária para o desempenho das suas atribuições e as garantias atribuídas aos contribuintes para a defesa dos seus direitos e interesses em matéria tributária.

Existe por outro lado a consciência de que, por muitas garantias que o contribuinte disponha e possa exercer, é fundamental criar condições para que as decisões da administração e dos tribunais sejam mais céleres e eficazes, nesse sentido tem o legislador vindo a preocupar-se com a matéria dos prazos das decisões em procedimento tributário.

IX.1 – As garantias dos contribuintes no procedimento tributário

A. Garantias não impugnatórias

Vamos abordar as garantias decorrentes da atribuição de direitos subjectivos, susceptíveis de petição e decisão no procedimento tributário, dispersa por vários diplomas:

Decorrentes da Atribuição de Direitos Subjectivos	
Direito à Informação	Artigo 268º CRP Artigo 59º, 67º, 68º, e 70º da LGT Artigo 57 e 146º do RCPIT
Direito à Fundamentação e notificação	Artigo 268º CRP e DL. nº256-A/77 Artigos 19º e 77º da LGT Artigo 63º do RCPIT Artigos 35º a 43º do CPPT
Direito à redução de coimas	Artigo 29º a 31º do RGIT
Direito a Juros Indemnizatórios	Artigo 43º da LGT Artigo 94º CIRS e 92º do CIVA Artigo 61º e 145º do CPPT
Direito ao Pagamento em Prestações	Artigo 42º da LGT e DL. nº492/88 Artigo 196º a 200º do CPPT
Direito a Solicitar Inspeção	Artigo 47º da LGT e DL. Nº6/99

Existem ainda as garantias não impugnatórias decorrentes de princípios enformadores da actividade tributária: Legalidade, igualdade, justiça, imparcialidade, proporcionalidade, participação, certeza, segurança e Celeridade.

B. Garantias impugnatórias

B.1 Reclamação graciosa

O procedimento tributário de reclamação, na expressão empregue na Lei Geral Tributária, surge na sequência de um outro procedimento: a liquidação dos impostos.

O SP é notificado para o pagamento do imposto, pode entender que o imposto não é devido, no todo ou em parte, porque se terá verificado um erro ou ilegalidade ao nível do acto tributário de liquidação por facto imputável aos serviços da administração tributária ou a ele próprio.

A figura da reclamação graciosa tem por finalidade a anulação total ou parcial dos actos tributários por iniciativa dos contribuintes, incluindo os substitutos e os responsáveis legais (art. 68.º n.º 1 do CPPT).

A reclamação graciosa constitui um dos meios de defesa que os contribuintes mais utilizam para defender os seus direitos e interesses em matéria tributária.

O contribuinte que interpõe uma reclamação graciosa pretendendo a anulação total ou parcial do acto tributário deve invocar, designadamente, um ou mais dos fundamentos previstos para a impugnação judicial (artigo 70º CPPT e 99º do CPPT). Esses fundamentos são meramente exemplificativos, podendo o contribuinte evocar outras ilegalidades.

A reclamação deve ser dirigida ao órgão periférico regional da administração tributária e é entregue ou efectuada oralmente, no serviço periférico local da área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação, ou ainda ser enviada por transmissão electrónica de dados (uma inovação), (n.ºs 6 e 7 do artigo 70º do CPPT).

Foi preocupação do legislador fazer com que a reclamação graciosa fosse um meio expedito e acessível a todos os contribuintes que entendam terem sido cometidos erros ou ilegalidades diversas e que não optam, desde logo, pela via judicial.

O prazo geral é de 120 dias a contar do termo do prazo dos factos previstos no nº1 do artigo 102º do CPPT por força do art. 70.º n.º 1 do CPPT.

Observam-se ainda regras especiais quanto ao prazo de apresentação: Quanto ao IVA, a situação prevista no artigo 90.º do CIVA; Quanto ao IMI, nas situações previstas no nº3 do artigo 130º do CIMI, os sujeitos passivos podem reclamar a todo o tempo.

Caso a decisão da reclamação não lhe seja favorável, o contribuinte deve ser notificado por carta registada para exercer o direito de audição consignado na Lei Geral Tributária, art. 60.º.

A decisão pode ser no sentido do deferimento ou do indeferimento. Em caso de indeferimento expresso da reclamação o contribuinte pode ainda optar por um dos seguintes meios de defesa:

- ❖ **Impugnação judicial**, a apresentar nos 15 dias após a notificação da decisão (art. 102.º n.º 2) ou, em caso de reclamação prévia necessária (quando constitui condição prévia para a impugnação, ou, seja, nos casos de impugnação por erro na autoliquidação, na retenção na fonte ou em pagamentos por conta) nos trinta dias após o indeferimento da reclamação;
- ❖ **Recurso hierárquico** a apresentar, no prazo de 30 dias a contar da notificação, para o mais elevado superior hierárquico do autor do acto (Ministro Finanças) e da decisão assim obtida, se desfavorável, recurso contencioso para o TCA (art. 76.º do CPPT).

Se a administração tributária não se pronunciar sobre a reclamação, no prazo de seis meses (prazo do procedimento), contados a partir da sua entrada nos serviços competentes, a lei faz presumir um indeferimento tácito (art. 57.º n.º 5 da LGT e 106º do CPPT). De salientar que, caso a reclamação relativa aos pagamentos por conta, não seja indeferida no prazo de 90 dias após a sua apresentação, ocorre, segundo o CPPT, um deferimento tácito (art. 133.º n.º 4 do CPPT). Nas situações previstas no artigo 77º do CPPT, se a reclamação graciosa não for condição da impugnação judicial e ao mesmo tempo for destituída de fundamento, a entidade competente para a decisão aplicará um agravamento que poderá ir até 5 % da colecta objecto do pedido, que será liquidado, adicionalmente, a título de custas.

A reclamação não tem efeito suspensivo, salvo quando for prestada garantia nos termos do CPPT (art. 69.º al. f., art. 169.º do CPPT).

B.2 Recurso hierárquico

A apresentação do recurso hierárquico surge na sequência de uma decisão proferida pelos órgãos da administração tributária em matéria tributária desfavorável aos contribuintes.

Em regra, surge após a obtenção de uma decisão desfavorável (no todo ou em parte) em sede de procedimento tributário de reclamação. O contribuinte, uma vez notificado da decisão proferida relativamente à reclamação graciosa (de sentido desfavorável) considera que, não é ainda chegado o momento de recorrer à via judicial (impugnação judicial) e opta pela via administrativa, tentando, uma vez mais, nesse âmbito, obter uma decisão que lhe seja favorável. Poderia, é certo, optar desde logo, pela via judicial, mas não o faz, e daí se dizer que o recurso hierárquico é facultativo (art. 80.º da LGT).

Existem outras decisões em matéria tributária, para além das reclamações graciosas, que podem ser objecto de um recurso hierárquico, citando-se a título meramente exemplificativo: artigo 34º nº3 do CIVA, artigo 129º do CIRC e artigo 141 do CIRS.

O recurso hierárquico é dirigido ao mais elevado superior hierárquico do autor do acto (art. 80.º da LGT e 66.º n.º2 do CPPT), que será a autoridade com competência para reapreciar o acto recorrido (Ministro Finanças) - princípio do duplo grau de decisão (art. 47.º do CPPT).

Refiram-se algumas normas, quanto ao princípio do duplo grau de decisão:

• Art. 80.º LGT – «A decisão do procedimento é susceptível de recurso hierárquico para o mais elevado superior hierárquico do autor do acto (...);» • Art. 3º n.º 8 do DL n.º366/99, de 18/09 (orgânica DGCI) – «(...) as decisões tomadas por qualquer órgão da DGCI no uso de competência própria, delegada ou subdelegada, somente podem ser objecto de recurso administrativo para o superior hierárquico imediato e (...) a decisão deste apenas pode ser objecto de impugnação judicial (...)»; • Art. 47.º n.º 3 CPPT – «O pedido de reapreciação de decisão deve, salvo lei especial, ser dirigido ao dirigente máximo do serviço ou a quem ele tiver delegado essa competência»; • Art. 66.º n.º2 do CPPT – «Os recursos hierárquicos são dirigidos ao mais elevado superior hierárquico do autor do acto (...)».

A apresentação do recurso deve ser feita perante o órgão recorrido (aquele que praticou o acto), não implicando o pagamento de custas (gratuidade), no prazo de 30 dias a contar da notificação do acto ao contribuinte (art. 66.º n.º 2 do CPPT).

Tal como acontece no procedimento de reclamação, o contribuinte, caso o projecto de decisão do recurso lhe seja desfavorável, pode exercer o seu direito de audição (art. 60.º n.º 1 alínea b). Em caso de indeferimento (confirmação da decisão recorrida) o contribuinte poderá recorrer contenciosamente para o TCA, excepto se já tiver apresentado anteriormente impugnação judicial com o mesmo objecto (art. 76.º n.º2 do CPPT).

O recurso hierárquico será decidido no prazo máximo de 60 dias (art. 66.º n.º 5 do CPPT).

Por regra, o recurso hierárquico não suspende a eficácia do acto recorrido, mas casos existem em que isso acontece (artigo 34º n.º3 do CIVA, artigo 129º do CIRC e artigo 141 do CIRS).

B.3 Revisão da matéria tributável

A matéria tributável é avaliada ou calculada directamente segundo os critérios próprios de cada tributo (artigos 81.º e 83.º n.º 1 da LGT). Excepcionalmente, a administração tributária pode proceder a avaliação indirecta nos termos consagrados na lei (art. 83.º n.º 2 da LGT), o que acontece nas situações previstas no artigo 87.º da LGT.

O pedido de revisão da matéria tributável surge assim, como uma garantia dos contribuintes que, perante a notificação de uma decisão de fixação de matéria tributável por métodos indirectos, pretendem defender os seus direitos e interesses legítimos em matéria tributária. Os fundamentos do pedido de revisão da matéria tributável e as regras do procedimento constam dos artigos 91º e 92º da LGT.

O objectivo do procedimento de revisão é a obtenção de um acordo entre o perito do contribuinte e o perito da administração tributária.

Na impugnação do acto de liquidação, que só pode ocorrer se existir previamente um pedido de revisão (art. 117.º n.º 1 do CPPT) pode ser invocada qualquer ilegalidade.

O acordo obtido no procedimento de revisão inviabiliza o recurso à impugnação (art. 86.º n.º 4 e n.º 5 da LGT), situação discutível face aos princípios fundamentais de acesso à justiça.

Se a avaliação indirecta não der origem a qualquer liquidação é possível, desde logo, interpor uma impugnação judicial (art. 86.º n.º 3 da LGT).

B.4 Revisão do acto tributário

O regime do artigo 78.º da LGT consubstancia a revisão do acto tributário (liquidação) pela entidade que o praticou, a favor do contribuinte, seja por iniciativa deste ou administração.

O prazo da revisão do acto tributário é de quatro anos após a liquidação (se a revisão for da iniciativa da administração), com base em erro imputável aos serviços. O prazo da revisão por iniciativa do sujeito passivo é idêntico ao prazo da reclamação administrativa.

Independentemente de erro imputável aos serviços refere-se, a possibilidade de revisão excepcional do acto tributário nos três anos posteriores ao mesmo, com fundamento em injustiça grave ou notória, a provar pelo contribuinte, que depende de autorização do dirigente máximo do serviço (art. 78.º n.º 3).

A entrega da petição do contribuinte dirigido ao órgão competente da AT interrompe o prazo de revisão oficiosa do acto tributário.

Nesta matéria, essencialmente no que se refere à prerrogativa que assiste ao dirigente máximo do serviço de autorizar ou não a revisão quando ocorra uma injustiça grave ou notória, é de consultar o parecer da DSJT da DGCI (**Ofício-Circulado nº0002 802/2002 de 5 de Maio**), que esclarece dúvidas quanto ao sentido de alcance do artigo 78º da LGT.

Este meio de reacção, principalmente contra actos de liquidação, é de grande utilidade quando os contribuintes, por descuido, deixam ultrapassar para efeito de reclamação e/ou impugnação os prazos legais de reacção contra actos de liquidação.

Dentro dos prazos referidos no artigo 78º da LGT, não podendo já reclamar nem recorrer do acto que pretende anular, por intempestividade, é ainda possível dar início a um novo procedimento de reacção contra esse acto – pedido de revisão oficiosa do acto tributário.

IX.2 Garantias impugnatórias no processo tributário:

A) Impugnação judicial

A impugnação insere-se no chamado processo judicial tributário, que tem por função a tutela plena, efectiva e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária (art. 96.º do CPPT).

Em regra, surge na sequência de um acto tributário (liquidação de imposto) com o qual o contribuinte não está de acordo, no todo ou parte, por considerar ter ocorrido uma ilegalidade.

Através da impugnação, o contribuinte, à semelhança da reclamação graciosa, procura obter a anulação total ou parcial dos actos tributários que considera ilegais e, conseguir assim, conforme se refere na Lei Geral Tributária, a «imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio» (art. 100.º da LGT).

Constituem fundamento da impugnação, quaisquer ilegalidades, designadamente as referidas no artigo 99.º do CPPT.

A petição de impugnação judicial deve ser tempestiva, daí o CPPT mencionar que a impugnação deve ser apresentada no prazo de 90 dias a contar de determinados factos, designadamente, os referidos no n.º1 do artigo 102.º do CPPT.

Porém, nem sempre o prazo é de 90 dias. Se a impugnação surge na sequência do indeferimento de uma reclamação graciosa, o prazo é de 15 dias tratando-se de indeferimento expresso e 90 dias), tratando-se de indeferimento tácito (art. 102.º n.º 1 al. d n.º2 CPPT).

Por seu turno, a impugnação judicial nos casos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamentos por conta, tem que ser interposta no prazo de 30 dias (arts. 131.º n.º 2, 132.º n.º 5 e 133.º n.º 3 do CPPT) a contar da decisão proferida na reclamação graciosa. Não existindo decisão expressa em sede de reclamação graciosa, esse prazo de 30 dias é contado da data em que se considera ter ocorrido um indeferimento tácito.

A impugnação judicial não tem efeito suspensivo, salvo prestação de garantia nos termos previstos no art. 103.º n.º 4 CPPT, ou na situação especial prevista no artigo 92.º n.º 8 da LGT.

B) Oposição à execução

Na origem do processo de execução fiscal estão determinadas dívidas ao Estado, não cobradas no período de pagamento voluntário. Trata-se de dívidas certas, líquidas e exigíveis atinentes às situações previstas no artigo 148.º do CPPT.

C) Acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

A acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária vem prevista no artigo 145.º do CPPT, pode ser proposta no prazo de quatro anos após a constituição do direito ou o conhecimento da lesão do interessado por quem invoque a titularidade do direito ou interesse a reconhecer. 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.

Conforme se refere no n.º 4 do art. 145.º as acções seguem os termos do processo de impugnação, anteriormente descrito.

D) Intimação para consulta de documentos, passagem de certidões, produção antecipada de prova e de execução de julgados

De acordo com o art. 146.º do CPPT são admitidos no processo judicial tributário os meios processuais acessórios de: • Intimação para consulta de documentos e passagem de certidões; • Produção antecipada de provas; • Execução dos julgados.

Estes meios processuais acessórios, embora previstos no CPPT, são regulados pelo disposto nas normas sobre o processo nos tribunais administrativos.

A competência para conhecer dos meios processuais acessórios pertence aos tribunais tributários de 1.ª instância (n.º3 do art. 146.º do CPPT).

E) Recurso da decisão da administração tributária relativa à derrogação do sigilo bancário.

O legislador, na Lei 30-G/2000 de 29 de Dezembro, considerou que em determinadas situações delimitadas na lei, seria possível à administração tributária, por decisão da exclusiva competência do director geral dos impostos ou das alfândegas aceder à informação protegida pelo sigilo bancário.

Significa pois, que a partir de Janeiro de 2001 o acesso à informação protegida pelo sigilo bancário, nos casos em que a lei admite a derrogação do dever de sigilo bancário pela administração tributária, deixa de estar dependente de autorização judicial.

A administração tributária pode assim, aceder a documentos bancários nas situações de recusa da sua exibição ou de autorização para a sua consulta (art. 63.º-B da LGT).

O acesso à informação bancária pode igualmente ser direccionado para as entidades que se encontrem numa relação de domínio com o contribuinte e para os familiares ou terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte (n.º 7 do art. 63.º-B da LGT).

Porém, neste último caso, o regime de acesso não é idêntico: depende de autorização judicial expressa, concretamente do juiz do TT da área do domicílio fiscal do visado.

Os poderes da administração tributária em sede de derrogação do sigilo bancário não são absolutos, antes pressupõem sempre a possibilidade do seu controlo a nível jurisdicional.

Quer com efeito suspensivo (situação do n.º 2 do art. 63.º-B da LGT) quer sem efeito suspensivo (situação do n.º1 art. 63.º-B LGT) o contribuinte tem a possibilidade de solicitar, através de recurso para o TT, a anulação da decisão tomada.

Para o efeito deve, no prazo de 10 dias, a contar da notificação da mesma, interpor recurso judicial dirigido ao juiz do TT.

O processo especial de derrogação do dever de sigilo bancário, quer na forma de recurso interposto pelo contribuinte, quer na forma de pedido de autorização da administração tributária vem regulado nos artigos 146.º-A a 146.º-D do CPPT.

F) Recurso da decisão da administração tributária de avaliação indirecta com base em manifestações de fortuna

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 fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89.º-A, a administração tem a possibilidade de tributar indirectamente (art. 87.º al. d). Mas esta decisão que é da competência exclusiva do director geral ou do seu substituto legal, sem possibilidade de delegação (n.º 5 do art. 89.º-A), é susceptível de recurso para o Tribunal.

Trata-se de um recurso que tem sempre efeito suspensivo, deve ser tramitado como urgente e segue o que atrás se dispôs em sede de recurso relativo à derrogação do sigilo bancário. Aplica-se, com as necessárias adaptações, as regras previstas no artigo 146.º-A do CPPT.

G) Intimação para um comportamento em caso de omissão lesiva de direito ou interesse legítimo em matéria tributária

A intimação para um comportamento (art. 147.º do CPPT) pode ser requerido ao tribunal tributário de 1.ª instância 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, cujas regras serão mais adiante estudadas em pormenor.

H) Recurso contencioso de actos relativos a questões tributárias que não envolvam a apreciação do acto de liquidação

Este recurso contencioso reporta-se aos actos administrativos em matéria tributária que não comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação da autoria da administração tributária. Em causa estão os actos administrativos do Governo e dos seus membros, mesmo que praticados por delegação (n.º 2 do art. 97.º do CPPT e al. j do art. 101.º da LGT).

I) Recurso de actos de aplicação de coimas e sanções acessórias

Na origem do processo de contra-ordenação tributária está a prática de uma infracção tributária, designada como contra-ordenação e que se encontra tipificada no RGIT.

Se por hipótese o arguido entender que a decisão de aplicação da coima não tem razão de ser, deverá o mesmo interpor recurso judicial da mesma.

J) Recurso de actos praticados no processo de execução

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 são susceptíveis de reclamação para o TT de 1.ª instância (art. 276.º a 278.º do CPPT).

IX.3 A garantia para suspender a execução, sua relação com o princípio da decisão

Merece atenção especial o conteúdo do artigo 183º-A do CPPT, entretanto **revogado** pela Lei 53-A/2006 de 29 de Dezembro, pelo contributo que pode dar na interpretação da obrigação de pronuncia e dever de decisão.

É razoável afirmar que da interpretação dessa norma, a obrigação de pronúncia ou decisão, não se extingue com a presunção de indeferimento tácito, ao admitir-se claramente que o prazo de decisão da reclamação podia ir até um ano.

Assim, se fosse prestada **garantia para suspender a execução**, referia-se que a mesma caducava se a reclamação graciosa não estivesse decidida **no prazo de um ano** a contar da sua interposição. Desde logo o legislador admite a possibilidade de a decisão ser proferida para além dos seis meses, pelo menos até um ano. Mas deixando claramente em aberto a possibilidade de ocorrer para além desse prazo, caso em que a garantia caducava.

O legislador quer sancionar a inércia da administração, mas ao mesmo tempo está a legitimá-la, e também a legitimar a expectativa do contribuinte de ainda vir a obter uma decisão para além de um ano.

Aliás é pertinente colocar a seguinte questão “Porque não caducava a garantia, ou ainda não caduca agora, no prazo de seis meses por falta de decisão, coincidindo com prazo legal de conclusão do procedimento tributário?”. Parecia notar-se uma certa prudência do legislador no sentido de acautelar as garantias da prestação tributária, dada a dificuldade evidente da Administração em cumprir com o princípio da decisão.

Revogado o artigo 183º-A do CPPT, parece agora sobrar o texto do artigo 169º do CPPT quanto à suspensão da execução fiscal por prestação de garantia.

Assim, nos termos do nº1 do artigo 169º do CPPT, “A execução ficará suspensa **até à decisão do pleito em caso de reclamação graciosa, a impugnação judicial ou recurso judicial** que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda desde que tenha sido constituída garantia nos termos do artigo 195.º ou prestada nos termos do artigo 199.º ou a penhora garantida a totalidade da quantia exequenda e do acrescido”

A decisão do pleito, em caso de reclamação graciosa, parece reporta-se exclusivamente à decisão expressa e não à presunção de indeferimento tácito.

Refere o nº2 do artigo 183º CPPT: “A garantia poderá ser levantada oficiosamente ou a requerimento de quem a haja prestado, logo que no processo que a determinou tenha transitado em julgado decisão favorável ao garantido ou haja pagamento da dívida.”

Com as novas regras, fica ainda mais evidente a necessidade da Administração em ter prazos mais alargado para decidir. É que até então, o não cumprimento do dever de decisão no prazo de um ano era sancionado com a caducidade da garantia, agora a garantia só pode ser levantada quando extinta a dívida por decisão favorável ao contribuinte ou pagamento.

Mais, da interpretação do nº1 do artigo 53º da LGT resulta que “O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por *período superior a três anos* em proporção do *vencimento em recurso administrativo*, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida.

Atento ao princípio do duplo grau de decisão consagrado no artigo 47º do CPPT, uma decisão em sede de recurso administrativo, se respeitado o prazo de seis meses para conclusão do procedimento, não deve ir muito para além de um ano e um mês (dois períodos de seis meses, mais os 30 dias para a interposição de hierárquico da primeira decisão). A Lei ao admitir no artigo 53º da LGT, a indemnização no caso de *vencimento em recurso administrativo* para *além de três anos*, implicitamente admite a possibilidade de decisão expressa para além dos três anos.

Da interpretação destas normas parece resultar que a Lei deixa claramente em aberto a possibilidade de a decisão da reclamação ser proferida expressamente para além dos seis meses, sabe-se lá até quando. Mas deverá ser por tempo igual ao que o contribuinte pode esperar por uma decisão.

E muitos contribuintes conseguem essa decisão passados um, dois ou mais anos após a interposição da reclamação.

O como no procedimento tributário não se trata de um “jogo de sorte ou azar”, todos têm direito a obter essa decisão, sob pena de os desafortunados com a decisão ficarem prejudicados

em relação aos que a obtêm mesmo após a presunção do indeferimento tácito. Tratava-se de um “jogo” desigual, logo injusto.

X – Forma e meios de reacção contra a falta de pronúncia ou decisão

Havendo presunção de deferimento, em princípio a pretensão do contribuinte será atendida. Mas esta situação é uma excepção, pois a regra é o indeferimento tácito, e é aqui que o contribuinte pode socorrer-se de meios legais para reagir no caso desse indeferimento vir a lesar os seus direitos ou interesses legítimos.

X.1 Consequência directa da falta

Como resulta do nº1 do artigo 56º da LGT, a administração tributária está obrigada a pronunciar-se (a responder) acerca de tudo o que lhe seja apresentado pelos contribuintes interessados, mas não está obrigada a decidir.

O dever de pronúncia pode consistir em dever de decisão, nos casos em que o assunto apresentado seja uma questão a resolver através de acto administrativo.

Desta forma, dever de pronúncia (ou de resposta) e dever de decisão não se podem confundir.

A regra geral, consubstanciada no instituto do indeferimento tácito, é a consequência directa da falta de decisão no procedimento, no prazo legal dos seis meses, correspondendo à atribuição ao silêncio de efeitos denegatórios da pretensão.

Contra o indeferimento tácito pode o contribuinte reagir, fazendo uso das garantias legais ao seu dispor conforme o caso: recurso hierárquico, impugnação judicial ou recurso contencioso.

Valendo a presunção de indeferimento tácito, os contribuintes ou outros interessados tendo a faculdade de reagir nos termos do parágrafo anterior mas, também por sua inércia, não reagindo contra esse indeferimento tácito, não parece haver qualquer preclusão ao nível daqueles direitos de impugnação ou recurso.

Decorridos os seis meses, a administração não está dispensada de produzir uma decisão expressa, pelo que os administrados podem ter legítima expectativa de que ela seja proferida para, no caso de não lhes ser atendida a pretensão na totalidade, da decisão poderem reagir por via graciosa ou contenciosa.

Afinal, se assim não fosse, a presunção de indeferimento tácito funcionaria como uma garantia da administração tributária, que pela sua inércia se via “premiada” (de momento), quando

parece funcionar como uma faculdade de o contribuinte, perante a inércia daquele órgão, tentar obter uma decisão mais célere por outra forma (ver acórdão no *ponto V*).

Atendendo à presunção de actuação de boa-fé das partes da relação jurídica tributária, o contribuinte deve ter legítima expectativa de que a Administração se esforçará por concluir o procedimento o quanto antes possível, mesmo que ultrapassando o prazo devido.

A obrigação de pronúncia é clara no n.º 1 do artigo 56.º da LGT, e não há nenhuma norma que derroge, de contrário, há normas que reforcem esta obrigação (artigo 52.º e 268.º CRP).

X.2 – Como obter uma decisão expressa perante o silêncio da Administração Tributária: acesso à justiça tributária

Do indeferimento tácito, pode o contribuinte reagir da forma e prazos previstos na Lei.

Acontece que por uma questão de economia processual, de legítima expectativa de cumprimento do dever da outra parte, ou mesmo por inércia, o contribuinte pode deixar expirar os prazos legais de reacção contra o indeferimento tácito.

E sendo assim o acto de indeferimento tornar-se-ia definitivo, mantendo-se o acto recorrido no caso de a pretensão do contribuinte ser a reacção contra um acto tributário já existente.

A não ser que viesse a existir uma decisão expressa da Administração quanto à pretensão do contribuinte, para além do prazo legal de decisão (seis meses), e que sendo-lhe desfavorável, poderia este contra ela reagir por via do recurso hierárquico, impugnação judicial ou recurso contencioso, nos prazos legalmente previstos.

Estando ainda a decorrer o prazo legal de revisão do acto tributário, pode o contribuinte lançar mão de meios processuais tributários, de forma a provocar uma decisão expressa sobre a sua petição, que sendo favorável lhe resolve a questão, mas sendo desfavorável abre-lhe novamente a porta para contra ela poder reagir da mesma forma que o poderia fazer caso a decisão fosse proferida no prazo legal de conclusão do procedimento.

O artigo 95.º da LGT prevê, para os interessados, o direito de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, segundo as formas de processo previstas na Lei.

A intimação para um comportamento, em caso de omissões da Administração Tributária lesivas de quaisquer direitos ou interesses legítimos, constitui um meio processual tributário, nos termos da alínea h) do artigo 101.º da LGT.

O artigo 147.º do CPPT define as regras de aplicação deste meio de processo judicial tributário, a título de intimação para um comportamento.

Antes de lançar mão deste meio processual pode-se previamente requerer à administração tributária, que esta cumpra com o dever em falta, dando-lhe a oportunidade de evitar a intimação judicial para tal, caso em que não sendo atendido pode consubstanciar-se em recusa a prática do acto. E o meio de reacção volta a ser o previsto no artigo 147º do CPPT.

Mas o requerimento não pode ser entendido como facto constitutivo do dever de decidir, esse já existe desde a apresentação da petição inicial.

XI – O Processo judicial tributário de intimação para um comportamento

O nº1 do artigo 95 da LGT constitui uma reprodução da garantia constitucional a uma tutela jurisdicional plena, efectiva e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos conferida pelo nº4 do artigo 268º da CRP, a qual inclui, designadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer actos tributários ou relativos a matéria tributária que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação de actos administrativos legalmente devidos e a adopção de medidas cautelares adequadas. ⁽²⁶⁾

Os direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes podem sair lesados pela acção da Administração Tributária, mas também pela omissão. No caso que interessa para o trabalho, a simples abstenção de decidir.

O acesso à justiça tributária pelos contribuintes visa reagir contra actos tributários lesivos dos seus direitos e interesses elencados, a título exemplificativo, no nº2 do artigo 95º da LGT.

O processo judicial tributário tem por função a tutela plena, efectiva e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária, podendo assumir uma das formas previstas no nº1 do artigo 96º do CPPT.

No processo judicial tributário, o processo de impugnação judicial, entendido num sentido restrito, consiste no meio jurisdicional adequado para, junto dos tribunais tributários, apreciar a legalidade de um acto de liquidação ou de um acto que comporta a apreciação da legalidade de um acto de liquidação, com vista à sua anulação total ou parcial. Os restantes actos lesivos de interesses ou direitos dos contribuintes em matéria tributária, que não se comportam na apreciação da legalidade de um acto de liquidação ou de um acto que comporta a apreciação da legalidade de um acto de liquidação, configuram-se na figura do recurso contencioso.

⁽²⁶⁾ Cf. CRP Anotada, de J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, 1993, notas aos artigos 20º e 268º

XI.1 A intimação para um comportamento, em caso de omissões da Administração Tributária lesivas de quaisquer direitos ou interesses legítimos

A reacção pela via judicial contra actos tributários lesivos de direitos ou interesses legalmente protegidos dos contribuintes, como forma de garantir a tutela plena e efectiva desses direitos, pode fazer-se por um dos meios processuais tributário previstos no artigo 101º da LGT.

A desobediência ao princípio da participação consagrado no artigo 56º da LGT por parte da Administração Tributária, traduzida pela omissão da prática de um acto tributário, e sendo essa omissão lesiva de direitos e interesses em matéria tributária dos contribuintes, parece ter na figura da intimação para um comportamento, prevista na alínea n) do nº1 do artigo 97º e 147º do CPPT, o meio mais adequado para assegurar a tutela plena, eficaz e efectiva dos direitos ou interesses em causa.

XI.2 O processo judicial de intimação para um comportamento – Artigo 147º do CPPT

Este meio processual tributário consagrado no artigo 147º do CPPT é o postulado da garantia da tutela judicial efectiva, assegurada pelo nº4 do artigo 268º da CRP.

O nº1 do artigo 147º do CPPT prevê que a intimação para um comportamento tem lugar em caso de omissão do “dever de qualquer prestação jurídica” susceptível de lesar direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

No entanto, o disposto no nº1 não pode deixar de ser conjugado com o disposto no nº2 do mesmo artigo 147º do CPPT, resultando que o processo de intimação para um comportamento é aplicável apenas *“quando, visto os restantes meios contenciosos previstos no presente código, ele for o meio mais adequado para assegurar a tutela plena, eficaz e efectiva dos direitos ou interesses em causa”*.

Resulta então que ele é o meio adequado para a obtenção da prática de um acto de decisão, que havia sido omitido devido à inércia ou silêncio da administração. No que se refere ao princípio da decisão, o que se pretende é que o tribunal intime a administração a pronunciar-se ou decidir sobre a pretensão do contribuinte.

Não se pode confundir a intimação para a prática do acto de decisão com a intimação para a decisão de acordo com a pretensão do contribuinte.

É que sendo a administração condenada à prática do acto omitido, no caso a obrigação de pronúncia, fica agora o contribuinte com a possibilidade de reagir contra a decisão que lhe possa ser desfavorável, mas utilizando outro meio de reacção (recurso hierárquico, impugnação judicial ou recurso contencioso).

A título de exemplo prático, podemos ter a seguinte situação:

- ❖ O contribuinte entrega uma petição de reclamação graciosa contra uma liquidação adicional de IVA, considerada legítima e tempestiva, ficando a Administração com o dever de concluir o procedimento no prazo de seis meses (artigo 56º e 57º da LGT);
- ❖ Não sendo concluindo o procedimento de análise da reclamação naquele prazo, faz-se presumir o seu indeferimento para efeitos de recurso hierárquico ou impugnação judicial (nº5 art. 57º LGT);
- ❖ A Administração, por inércia, não decide no prazo legal devido, mas não fica desobrigada de se pronunciar sobre o assunto (nº1 artigo 56º LGT);
- ❖ O contribuinte acompanha a administração em matéria de inércia, e não reage tempestivamente contra o indeferimento tácito, deixando expirar os prazos para o recurso hierárquico (30 dias) e impugnação (90 dias);
- ❖ Agora, a única possibilidade de ainda poder ver anulado o acto de liquidação adicional (o acto primário mantém-se) é obter uma decisão expressa, mesmo que desfavorável, para contra ela reagir pela via do recurso hierárquico (30 dias) ou impugnação judicial (15 dias);
- ❖ Não sendo contemplado com a sorte de a administração ainda proferir uma decisão expressa para além do prazo de seis meses após a entrega da petição, só lhe resta a intimação para um comportamento, no sentido de “provocar” a decisão (artigo 147º CPPT);
- ❖ A decisão é um direito do contribuinte, de interesse oportuno, pois, mesmo que desfavorável, permite-lhe ainda o recurso a outros meios de reacção, desde que obtida dentro do prazo legal de revisão do acto tributário;
- ❖ A pretensão do contribuinte, a constar do requerimento de intimação para um comportamento, deve ser **exclusivamente a prática do acto de pronúncia ou decisão**. A pretensão subjacente à reclamação (anulação da liquidação), não pode ser evocada pelo meio previsto no artigo 147º do CPPT, pois o meio adequado para assegurar a tutela plena, eficaz e efectiva desse direito ou interesse é a impugnação do acto de liquidação;
- ❖ A Administração Tributária, por sua iniciativa ou por imposição do tribunal, vindo a praticar o acto de decisão, dá então ao contribuinte a possibilidade de contra essa decisão, se desfavorável, poder reagir por via da impugnação judicial ou recurso hierárquico;
- ❖ A presunção de indeferimento tácito, que parecia uma decisão definitiva, afinal não o é.

A intimação para um comportamento é um processo simplificado destinado a efectivar direitos cuja existência é clara e evidente, e não a obter o reconhecimento de direitos cuja existência seja duvidosa.

Na situação em que a pretensão do contribuinte é efectivar direitos omitidos cuja existência não seja clara e evidente, o meio processual mais adequado para assegurar a tutela plena, eficaz e efectiva desse direito ou interesse em causa é a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo, prevista no artigo 145º do CPPT.

Sobre o meio mais adequado ver, entre outros, os **Acórdão do STA**: Processo 0255/07 de 23-05-2007, Processo 06/07 de 07-03-2007, Processo 0347/04 de 12-01-2006 e Processo 0658/02 de 30-04-2002; ou **Acórdão do TCAN**: Processo 00018/04 de 22-04-2004.

Por força do disposto no artigo 191º do CPTA, a remissão feita no nº2 do artigo 97º do CPPT para o regime do recurso contencioso, tem de se considerar feita para o regime da acção administrativa especial, regulada no CPTA, e tratada no ponto seguinte do trabalho.

XI.3 A Acção administrativa especial de condenação à prática de acto devido - regras

A condenação à prática de um acto legalmente devido é uma das formas da acção administrativa especial, conforme alínea b) do nº2 do artigo 46º do CPTA, e segue as regras dos artigos 66º a 71º do mesmo diploma.

Tem como objecto a condenação da entidade competente à prática, dentro de determinado prazo, de um acto administrativo ilegalmente omitido ou recusado (artigo 66º CPTA), tendo

como um dos pressupostos a falta de decisão devida no prazo legal (artigo 67º CPTA), sendo atribuída legitimidade nos termos do artigo 68º do CPTA (quem evocar o direito ou interesse).

Em situações de inércia da Administração Tributária, o direito de acção caduca no prazo de um ano contado desde o termo do prazo legal estabelecido para a emissão do acto ilegalmente omitido, conforme nº1 do artigo 69º do CPPT, mas tendo havido recusa expressa da pratica de acto devido ou apreciação de requerimento, o prazo de caducidade é de três meses contados desde a notificação do acto, conforme nº2 e 3 do mesmo artigo.

O prazo de um ano implica para o interessado a caducidade do direito de acção contra a inércia da administração, mantendo-se, porém, em aberto a obrigação que lhe incumbe de decidir de modo expreso a questão.

Após o transcurso do prazo de caducidade, o interessado poderá continuar a aguardar a prolação de uma decisão expressa ou optar por renovar a sua pretensão perante a Administração, de modo a reabrir a via judicial no caso de a Administração manter o silêncio sobre o novo requerimento ou o venha a indeferir. Não tem aplicação no caso a excepção ao princípio da decisão previsto na alínea a) do nº2 do artigo 56º da LGT, e considerado no artigo 47º do CPPT (duplo grau de decisão), visto que a Administração, não tendo chegado a pronunciar-se sobre a pretensão do interessado, manteve-se numa situação de incumprimento do dever de decisão.

A competência do tribunal para o conhecimento do pedido é regulada no artigo 12º do CPPT.

O Pedido de intimação é formulado em requerimento que deverá ⁽²⁷⁾:

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">• Indicar o tribunal tributário a que se dirige;• Indicar a identificação do requerente;• Indicar como entidade demandada a Administração Tributária, representada pelo representante da Fazenda Pública;• Indicar o valor do processo (artigo 31º do CPTA);• Indicação do procedimento a praticar pela Administração Tributária para concretizar a prestação jurídica ou acto administrativo que se pretende que a Administração Tributária seja intimada a praticar (nºs 1 e 3 do artigo 147º do CPPT);• Indicar as razões que fundamentam o pedido (nº3 do artigo 147º do CPPT);• Acompanha documento comprovativo do pagamento da taxa de justiça (art. 467º CPC, 24º CCJ). |
|---|

Não se prevendo instrução neste meio processual (nºs 3 e 4 art. 147º CPPT), o requerimento, que não tem obrigatoriedade de ser deduzido por artigos, deve ser acompanhado dos meios de prova para a demonstração da existência da situação evocada.

Só é obrigatória a constituição de advogado nas condições previstas no artigo 6º do CPPT.

O requerimento pode ser recusado pela secretaria do tribunal, nos termos do artigo 467º do CPC, seguindo-se depois as regras dos artigos 234-Aº, 475º e 476º do CPC.

⁽²⁷⁾ Cf. CPPT anotado, Jorge Lopes de Sousa, pag. 1087

O representante da Fazenda Pública é notificado para se pronunciar sobre o requerimento no prazo de 15 dias, conforme nº4 do artigo 147º do CPPT.

Não há lugar à realização de diligências de prova nem réplica, pois a decisão do juiz deve ser proferida imediatamente a seguir a terminar o prazo para a Administração Tributária se pronunciar.

Será ouvido o Ministério Público conforme o disposto no artigo 14º do CPPT, que se deverá pronunciar no prazo de 10 dias conforme disposto no artigo 22º do CPPT.

Depois o juiz decidirá, no prazo de 15 dias, conforme artigo 21º do CPPT. No caso de ser acolhida a pretensão do requerente, o juiz ordenará a intimação da Administração Tributária a reintegrar o direito ou reparar a lesão, especificando os actos a praticar e fixando para tal um prazo, entre 30 e 120 dias, conforme nºs4 e 5 do artigo 147º do CPPT.

Da conjugação do nº3 do artigo 96º com a alínea m) do nº1 do artigo 97º do CPPT, resulta que a decisão final deste processo deve ser proferida, na 1ª instância, dentro do prazo de 90 dias a contar da sua instrução.

A decisão é recorrível nos termos gerais previstos nos artigos 279º a 289º do CPPT.

O não cumprimento da decisão pela Administração pode constituir crime por desobediência simples, previsto no artigo 348º do Código penal. Para além disso, poderá haver responsabilidade civil disciplinar.

XII – A responsabilidade civil da Administração Fiscal

A Administração Tributária tem um poder dever de aplicar as leis tributárias, entendendo-se que o dever de aplicar a lei não é propriamente uma prerrogativa ou privilégio dos órgãos da Administração Tributária.

Pode-se até concluir que o dever de aplicar a lei com generalidade, sem discricionariedade, de forma coerente e uniforme é um elemento de garantia dos contribuintes.

Não pode negar-se que o contribuinte passe a dispor relativamente à administração de um verdadeiro direito subjectivo, contrapartida do referido dever ⁽²⁸⁾.

Refere o artigo 22º da CRP que o Estado e as demais entidades públicas são civilmente responsáveis, em forma solidária com os titulares dos seus órgãos, funcionários ou agentes, por acções ou omissões praticadas no exercício das suas funções e por causa desse exercício, de que resulte violação dos direitos, liberdades e garantias ou prejuízo para outrem.

⁽²⁸⁾ Cf Alberto Xavier, na sua tese "Conceito e natureza do acto tributário", páginas 438 e seguintes

O Decreto-Lei 48051, de 21 de Novembro define como âmbito do diploma “a responsabilidade civil do Estado e demais pessoas colectivas públicas no domínio dos actos de gestão pública”.

Sendo a Administração tributária parte integrante da Administração Pública é aceitável admitir que se lhe aplique todo o regime de responsabilidade civil aplicável à Administração Publica.

A responsabilidade civil da Administração compreende três requisitos ⁽²⁹⁾: facto ilícito, culpa, prejuízo e nexo de causalidade; aplicáveis às pessoas colectivas públicas.

A violação da legalidade substancial e a violação dos deveres de comportamento por parte da Administração Tributária – pela não observação no procedimento tributário dos princípios que determinam e condicionam sua actividade – determina a existência do risco de que haja dano provocado por violação de regra ou princípio de procedimento (por exemplo a inércia), podendo os lesados pedir responsabilidades.

⁽²⁹⁾ Cfr. Marcelo Caetano, Manual de Direito Administrativo, 9ª edição, paginas 1224 e seguintes

XII – Conclusão

A primeira conclusão a retirar é de que os SP, maugrado a razão que assiste nas críticas contra a inércia da AT, limitam-se apenas a uma reacção de lamentação, evidenciando os defeitos da AT, ignorando que lhes assiste o direito e dever de buscar uma solução.

A legislação existe, é só aplica-la. Contra o incumprimento dos deveres dos SP a AT tem a obrigação de agir em conformidade com a Lei, contra o incumprimento dos deveres da AT os SP não tem o poder directo de obrigar a Administração a cumprir, mas podem utilizar os meios jurídicos adequados à concretização dos seus direitos em matéria tributária.

Em matéria tributária, tem-se sentido uma notória evolução ao nível legislativo e operacional.

A AT deve prosseguir como objectivos máximos o cumprimento voluntário das obrigações tributárias pelos contribuintes, melhorando permanentemente a imagem da instituição perante os contribuinte, ao que não pode abdicar de lutar contra a morosidade de alguns dos seus procedimentos. O cumprimento voluntário dos seus deveres também se impõe.

A dispersão por diversos diplomas legais das principais garantias dos SP dificulta para os contribuintes menos organizados, uma leitura imediata e simples dos seus direitos em matéria tributária. O ideal (nem sempre é possível) seria uma Lei, sem prejuízo de integração num código, que concentrasse todas as garantias dos SP na defesa dos seus direitos, tipo “Os princípios fundamentais da relação entre a Administração Tributária e os Sujeitos Passivos.

O reforço das garantias dos contribuintes contra a inércia da Administração, e sua responsabilização, traria mais equilíbrio às relações jurídicas tributárias, e diminuía algum sentimento de impunidade na Administração.

Sobre projectos futuros, ver parecer de 17 de Julho de 2006 do Professor Dr. José Casalta Nabais, sobre projectos de diplomas que visam introduzir alterações à LGT e CPPT ⁽³⁰⁾.

O Dr. João Durão, Director Geral dos Impostos considerou, aquando da tomada de posse, como desafio próximo da AT a área da justiça tributária, por ser a mais problemática neste momento, pretendendo-se aumentar a capacidade de resposta da AT aos pedidos de esclarecimento e às petições dos SP, melhorando as garantias dos contribuintes por via da celeridade.

O Dr. Paulo Macedo, ex-director, aquando da sua saída, abordou também a questão dos novos desafios, com a seguinte frase “*Isto não é uma corrida de velocidade, mas de estafetas*” ⁽³¹⁾.

³⁰ Considerações sobre o anteprojecto de revisão da LGT e CPPT no sentido da sua harmonização com a recente reforma da justiça administrativa

⁽³¹⁾ Notícia do Diário Económico.com

Bibliografia

Vasco Branco Guimarães, *A responsabilidade Civil da Administração Fiscal*, Vislis Editores, 2007.

Jorge Lopes de Sousa, *Código do Procedimento e Processo tributário anotado e comentado – I*
Volume, Áreas Editora, 2006.

José António Costa Alves, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, DGCI Centro de Formação, 2002.

José Casalta Nabais, *Direito Fiscal – 4ª Edição*, Almedina, 2006.

Mário Aroso de Almeida – Carlos Alberto Fernandes Cadilha, *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos – 2ª edição revista*, Almedina, 2007.

Carlos Alberto Fernandes Cadilha, *Dicionário de Contencioso Administrativo*, Almedina, 2006.

Hélder Martins Leitão, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada - 3ª Edição*, Almeida & Leitão, 2007.

Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e Processo tributário*, Coimbra Editora, 2004.

Diogo Leite de Campos – Benjamim Silva Rodrigues – Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral tributária comentada e anotada*, 2ª edição, 2000.

Joaquim Fernando Ricardo, *Direito Tributário*, Vida Económica, 2005.

Marta Rebelo, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, Almedina, 2004.

Diogo Freitas do Amaral, *Curso de Direito Administrativo*, Volume II, Almedina, 2001.

Vítor Faveiro, *O Estatuto do Contribuinte*, Coimbra Editora, 2002

CEJUR – Centro de Estudos Jurídicos, *Cadernos de Justiça Administrativa – Nº 54*,
Novembro/Dezembro de 2005.