



FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DO PORTO

GARANTIAS IMPUGNATÓRIAS DOS CONTRIBUINTES

Sara Menezes

III Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal

ÍNDICE

Índice	2
<i>Ponto 1</i> – Introdução	3
<i>Ponto 2</i> – Do Procedimento Tributário	7
<i>Ponto 3</i> – Do Processo Tributário	12
<i>Ponto 3.1</i> – Impugnação Judicial	12
<i>Ponto 3.2</i> – Oposição à Execução Fiscal.....	17
<i>Ponto 3.3</i> – Acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.....	20
<i>Ponto 3.4</i> – Intimação para consulta de documentos, passagem de certidões, produção antecipada de prova e de execução de julgados.....	21
<i>Ponto 3.5</i> – Recurso da decisão administrativa tributária relativa à derrogação do sigilo bancário	23
<i>Ponto 3.6</i> – Recurso da decisão da Administração Tributária de avaliação indirecta baseada em manifestações de fortuna.....	26
<i>Ponto 3.7</i> – Intimação para um comportamento em caso de omissão lesiva de direito ou interesse legítimo em matéria tributária.....	26
<i>Ponto 3.8</i> – Recurso contencioso de actos relativos a questões tributárias que não envolvam a apreciação do acto de liquidação.....	27
<i>Ponto 3.9</i> – Recurso de actos de aplicação de coimas e sanções acessórias	28
<i>Ponto 3.10</i> – Recurso de actos praticados no processo de Execução Fiscal	31
Bibliografia.....	32

1. INTRODUÇÃO

A problemática das garantias dos administrados, entendidas estas como todas as disposições e expedientes legais que asseguram a protecção dos direitos e interesses dos cidadãos contra os abusos da Administração, só ganha verdadeira importância com a emergência do Estado de Direito Democrático e, em Portugal, só a partir da Constituição de 1976.

Dentre as garantias dos administrados ganham particular relevância as garantias dos contribuintes e dentro destas as garantias impugnatórias, objecto do presente estudo.

Historicamente, as garantias impugnatórias foram objecto de codificação em Portugal, com a publicação do Código de Processo das Contribuições e Impostos (CPCI), aprovado pelo Decreto-Lei nº 45005, de 27 de Abril de 1963, que procedeu a uma sistematização das garantias impugnatórias que se encontravam dispersas por vários diplomas legais, adaptando-as à nova realidade fiscal emergente da reforma fiscal iniciada em Novembro de 1958, com a publicação do Código da Sisa e do Imposto Sobre Sucessões e Doações e terminou com a publicação do Código do Imposto de Transacções em Julho de 1966.

No CPCI previam-se duas formas de processo: o gracioso e o judicial. O processo gracioso tinha natureza administrativa e era da exclusiva competência da administração fiscal e compreendia a reclamação ordinária e a reclamação extraordinária. O processo judicial era da competência dos tribunais das contribuições e impostos e revestia as formas de impugnação judicial, processo de transgressão, sob as formas ordinária ou sumária e o processo de execução fiscal, sendo reservado um título destinado a regular os recursos.

Na sequência do reforço das garantias dos contribuintes verificado na Constituição da República Portuguesa de 1976, bem como da sua revisão ocorrida em 1982, e ainda da reforma fiscal iniciada em Dezembro de 1976, com a publicação do Código do IVA e terminada em 1989, com a publicação dos códigos do IRS, IRC, CA e EBF, foi necessário publicar o novo Código de Processo Tributário (CPT), pelo Decreto-Lei nº 154/91, de 23 de Abril.

No CPT previam-se o processo administrativo tributário, que compreendia todos os procedimentos dirigidos à declaração dos direitos tributários, designadamente as

acções de informação e fiscalização, o processo de liquidação, a revisão da matéria tributável, os recursos hierárquicos, a revisão oficiosa dos actos tributários, a reclamação graciosa e a cobrança dos impostos e demais prestações tributárias. O processo judicial tributário, que tinha por função a tutela judicial dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria fiscal, designadamente a impugnação de actos tributários, do indeferimento total ou parcial de reclamações graciosas e das receitas parafiscais. Mas, também, a impugnação de actos de fixação de valores patrimoniais, o recurso das decisões proferidas em processos de contra-ordenação, o recurso de actos do chefe da repartição de finanças praticados em processo de execução fiscal, as providências cautelares para garantia dos créditos fiscais ou as acções destinadas ao reconhecimento de um direito ou interesse, bem como o recurso contencioso de actos administrativos relativos a questões fiscais da administração fiscal, do governo central ou dos governos regionais. O processo de contra-ordenação, tendo por objecto as infracções fiscais de natureza não criminal e o processo de execução fiscal.

O CPT representou um enorme avanço em relação ao seu antecessor CPCI, não tanto quanto aos meios processuais, que continuam os mesmos, mas quanto à sistematização, simplificação e tutela efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos.

Pelo Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de Dezembro, foi aprovada a designada Lei Geral Tributária (LGT), que teve em vista a concentração, clarificação e síntese em um único diploma das regras fundamentais do sistema fiscal com o objectivo de contribuir para uma maior segurança das relações entre a administração tributária e os contribuintes, a uniformização dos critérios de aplicação do direito tributário, de que depende a aplicação efectiva do princípio da igualdade, e a estabilidade e coerência do sistema tributário.

Pelo Decreto-Lei nº 433/99, de 26 de Outubro, foi aprovado o novo Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) com o objectivo de adaptar o CPT às disposições da LGT a par, aliás, de outras adaptações a levar a cabo nos demais códigos e outras leis tributárias.

Uma vez que a LGT chamou a si a regulamentação directa do procedimento tributário, que constava do até então CPT e outras leis tributárias, foi necessário modificar a sistematização e disciplina daquele código, que passou a ser essencialmente um código

de processo judicial tributário e das execuções fiscais, embora complementando a regulamentação do procedimento tributário efectuada pela LGT.

Assim, o novo CPPT passou a regular os aspectos específicos de vários procedimentos administrativos, como sejam os procedimentos prévios de informação e avaliação, o procedimento de liquidação, o procedimento de reconhecimento de benefícios fiscais, o recurso hierárquico, o procedimento de reclamação graciosa e o procedimento de cobrança, ficando reservada para a LGT a regulamentação dos aspectos comuns a todos os procedimentos, a qual deve ser complementada com a aplicação subsidiária do Código de Procedimento Administrativo (CPA) e demais códigos fiscais. Quanto ao processo judicial tributário, este continuou, na senda do até então CPT a ter por objecto a tutela plena, efectiva e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária e compreende, designadamente:

- ⇒ A impugnação da liquidação dos tributos, incluindo os parafiscais e os actos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta;
- ⇒ A impugnação da fixação da matéria tributável, quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo;
- ⇒ A impugnação do indeferimento total ou parcial das reclamações graciosas dos actos tributários;
- ⇒ A impugnação dos actos administrativos em matéria tributária que não comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação;
- ⇒ A impugnação do agravamento à colecta aplicado, nos casos previstos na lei, em virtude da apresentação de reclamação ou recurso sem qualquer fundamento razoável;
- ⇒ A impugnação dos actos de fixação de valores patrimoniais;
- ⇒ A impugnação das providências cautelares adoptadas pela administração tributária;
- ⇒ As acções para o reconhecimento de um direito ou interesse em matéria tributária;
- ⇒ As providências cautelares de natureza judicial;
- ⇒ Os meios acessórios de intimação para consulta de processos ou documentos administrativos e passagem de certidões;
- ⇒ A produção antecipada de prova;

- ⇒ A intimação para um comportamento;
- ⇒ O recurso, no próprio processo, dos actos praticados na execução fiscal;
- ⇒ A oposição, os embargos de terceiro e outros incidentes e a verificação e graduação de créditos;
- ⇒ O recurso contencioso (hoje, acção administrativa especial) do indeferimento total ou parcial ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da administração tributária, bem como de outros actos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação;
- ⇒ Outros meios processuais previstos na lei.

Dados os fins académicos visados por este trabalho e a natureza, necessariamente, sintética que o mesmo deve revestir, o mesmo irá incidir apenas sobre os meios procedimentais e processuais mais comuns dando algum relevo aos meios processuais, em atenção à sua natureza judicial.



2. DO PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO

Ao nível do procedimento tributário, o contribuinte pode lançar mão, entre outros, dos seguintes expedientes:

Em primeiro lugar, a *reclamação graciosa*, prevista no artº 68º/1 do CPPT, que constitui um dos meios de defesa mais utilizados pelos contribuintes, e tem por finalidade a anulação total ou parcial dos actos tributários¹ por iniciativa dos contribuintes, incluindo os substitutos e os responsáveis legais, devendo ser dirigida ao órgão periférico regional da administração tributária (art. 73º, nº1 do CPPT).

Pode ter como fundamento a errónea qualificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários; a incompetência; a ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida ou a preterição de outras formalidades legais, sendo

¹ Tendo como ponto de partida a *definição* do que é um acto tributário, como o acto de aplicação de uma norma tributária material, isto é, de uma norma que prevê e regula a obrigação de imposto especificamente considerada, por um órgão da administração.

Quando à sua *estrutura*, os actos tributários podem ser unilaterais, tratando-se de uma liquidação ou bilaterais, que se reconduzem à figura da avença, de reduzido âmbito de aplicação e de carácter excepcional.

Quanto ao seu *conteúdo*, o acto tributário pode ser positivo quando diga respeito à fixação do rendimento colectável, liquidação e negativo quando respeitar a reconhecimento de benefício fiscais, que impliquem isenção ou diminuição de imposto por acto da administração.

Quanto aos seus *efeitos*, os actos tributários positivos podem ser provisórios, como a liquidação provisória ou definitivos são os que confirmam os provisórios e definem o valor excedente que o contribuinte terá de pagar.

Para efeitos de contencioso fiscal o acto tributário nuclear é o acto unilateral primário, de conteúdo positivo e de efeitos definitivos. É justamente esta espécie de actos tributários – a liquidação «que define o conteúdo das posições jurídicas do Estado e do contribuinte, concretizando para o primeiro o direito a receber uma prestação pecuniária de determinado montante e para o segundo o dever de a prestar».

Tal acto «goza do privilégio da executoriedade ou privilégio da execução prévia, pois a firmação que o Estado através dele faz, do seu direito ao imposto, impõe-se sem mais e desde logo ao contribuinte», desfrutando ainda, «da presunção de legalidade própria dos actos administrativos».

Para Jorge Lopes de Sousa (*in CPPT anotado, ed. Vislis*), o conceito de acto tributário que aqui importa considerar reporta-se aos actos de liquidação dos tributos, os actos de fixação da matéria tributável quando não houver lugar a liquidação, os actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta.

o prazo geral de 120 dias a contar do termo do prazo para o pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas, da notificação do acto tributário que não dê origem a qualquer liquidação, da citação dos responsáveis subsidiários, da formação da presunção de indeferimento tácito, do conhecimento dos actos lesivos dos interesses legalmente protegidos ou de outros momentos fixados na lei (art. 99º, nº 1, artº 102º, nº 1 e artº 70º, nº 1 do CPPT).²

O procedimento de reclamação graciosa, desde o seu impulso, instrução e decisão, segue as regras constantes dos artºs 54º a 77º da LGT e, subsidiariamente, do CPA, com as especificações dos artºs 69º a 77º do CPPT.

Este meio impugnatório caracteriza-se pelas seguintes regras fundamentais (artº 69º):

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

A utilização deste expediente processual não preclude o direito de o contribuinte poder recorrer aos tribunais tributários. Na verdade, o contribuinte pode optar por uma das seguintes hipóteses:

- ⇒ Aguardar pelo indeferimento, expresso ou tácito, e impugnar o acto tributário reclamado junto do tribunal tributário competente, no prazo de 15 dias após a notificação do indeferimento expresso ou de 90 dias, contados da formação do acto tácito de indeferimento (artº 102º).³

² O artº 140º do CIRS contém regras diferentes a aplicar nas reclamações deste imposto.

³ O prazo de decisão do procedimento é de 6 meses. Artº 57º, nº 1 da LGT.

⇒ Esgotar a via administrativa, aguardando por uma decisão expressa da Administração, com a eventual subida até ao máximo superior hierárquico do órgão que proferiu a decisão, através do competente recurso hierárquico, para impugnar o acto tributário reclamado junto do tribunal tributário competente, no prazo de 90 dias contados da notificação da decisão do recurso hierárquico (art.º 76º/2 e art.º 102º, n.º 1 – al. e) do CPPT).

Em segundo lugar, e em resultado da consagração do duplo grau de decisão, as decisões da administração tributária são susceptíveis de recurso hierárquico (art.º 80º da LGT e art.º 66º do CPPT). O recurso hierárquico segue as regras constantes do art.º 66º do CPPT e, subsidiariamente, dos art.ºs 166º a 174º do CPA.

Assim, na sequência de uma *decisão proferida pelos órgãos da administração tributária, em matéria tributária desfavorável aos contribuintes*, surge o recurso hierárquico, através do qual, o contribuinte, após ser notificado da decisão proferida relativamente à reclamação graciosa ou outro tipo de decisão, considera que, não é ainda chegado o momento de recorrer à via judicial. *Optando assim pela via administrativa, tenta uma vez mais, nesse âmbito obter uma decisão que lhe seja favorável.*

Deve o recurso hierárquico ser dirigido ao mais elevado superior hierárquico do autor do acto, nos termos dos art.ºs 80º da LGT e 3º, n.º8 do DL n.º366/99, de 18 de Agosto (lei orgânica da DGCI), indicando de forma clara e precisa, os fundamentos sobre os quais pretende que seja tomada uma decisão que lhe seja favorável.

A apresentação do recurso é feita perante o órgão recorrido, no prazo de 30 dias a contar da notificação do acto ao contribuinte e deve, salvo no caso de revogação total, subir no prazo de 15 dias, acompanhado do processo a que respeita o acto ou, quando tiver efeitos meramente devolutivos, com um seu extracto (art.º 66º, n.ºs 2 e 3 do CPPT).

O recurso hierárquico deve ser decidido no prazo máximo de 60 dias (art.º 66º, n.º 5)

Salvo nos casos em que a lei tributária estabeleça o contrário, o recurso hierárquico tem natureza meramente facultativa e efeito devolutivo, pelo que, por um lado não impede a impugnação judicial imediata do acto recorrido e, por outro lado, não suspende a eficácia do acto recorrido.

Em terceiro lugar, tem o contribuinte a possibilidade de pedir a *revisão da matéria tributável*, que é *avaliada ou calculada directamente segundo critérios próprios de cada tributo, tendo como objectivo, determinar o valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação – artº 81º e 83º, nº1 da LGT*. A administração tributária pode porém, excepcionalmente, proceder a avaliação indirecta nos termos consagrados na lei, procurando assim, determinar o valor dos rendimentos ou bens tributáveis através de indícios, presunções ou outros elementos de que disponha (artº 83º, nº2 da LGT).

Assim, nos termos do artº 87º da LGT, as situações que podem determinar o recurso a uma avaliação indirecta são as do regime simplificado de tributação; a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável, a matéria tributável do sujeito passivo se afastar; sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos, da que resultaria da aplicação dos indicadores objectivos da actividade de base técnico científicos; 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 artº 89º-A; os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de actividade, em que a contagem deste prazo se faz do termo do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco e a existência de uma divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou o consumo evidenciados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação.

Logo, *os fundamentos do pedido de revisão da matéria tributável são: a errónea quantificação da matéria tributável efectuada pela Administração, o que quer dizer que o contribuinte pode suscitar a questão do quantum da fixação, pretendendo assim demonstrar que a matéria tributável fixada pela Administração deveria ser de montante inferior (artº 92º, nº1 in fine da LGT)*.

Para além da errónea quantificação da matéria tributável, o contribuinte pode discutir os pressupostos da determinação indirecta da matéria colectável, o que significa que o contribuinte poderá demonstrar, fundamentadamente, que a administração tributária não poderia ter recorrido aos métodos indirectos de tributação, porquanto os respectivos pressupostos de aplicação não estariam reunidos

(artº 91º, nº14 in fine da LGT), bem como as correcções quantitativas que não sejam meramente aritméticas efectuadas pela administração tributária.

O pedido devidamente fundamentado e entregue no prazo de 30 dias após a notificação da decisão de fixação da matéria tributável (artº 91º, nº1 da LGT), é dirigido ao órgão da administração tributária da área do seu domicílio, entendendo-se como tal e até à reorganização dos serviços da DGCI, o director distrital de finanças (art.º 4º do Decreto Preambular 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, sendo que o acordo obtido inviabiliza o recurso à impugnação, solução que não existia antes da entrada em vigor da LGT (artº 86º, nº4 e 5 da LGT).

Por fim, o previsto no artº 78º da LGT, consubstancia a revisão dos actos tributários pela entidade que o praticou, a favor do contribuinte, seja por iniciativa deste, seja por iniciativa da administração.

O prazo da revisão do acto tributário é de 4 anos após a liquidação ou a todo tempo, quando o imposto ainda não tiver sido pago. Se a revisão for da iniciativa do sujeito passivo, o prazo é o mesmo da reclamação, ou seja em regra, 120 dias.

A revisão do acto tributário tem de ter como fundamento um erro imputável aos serviços, como por exemplo qualquer erro ocorrido na autoliquidação, nos termos do artº 78º, nº1 in fine da LGT. Se o erro for imputável ao contribuinte, deverá este lançar mão dos meios de defesa ao seu dispor para rever o acto tributário de liquidação, nomeadamente a reclamação graciosa. Efectivamente, neste caso, só após esgotados os prazos de reclamação graciosa (dois anos, segundo o artº 131º, nº2 do CPPT) e da impugnação, 30 dias (artº 131º, nº2 do CPPT) este último a contar da decisão expressa da reclamação, ou da formação da presunção do indeferimento tácito, é que a administração poderá, dentro do prazo de caducidade, rever oficiosamente a autoliquidação, designadamente em sede de procedimento tributário de inspecção.

3. DO PROCESSO TRIBUTÁRIO

3.1 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 (artº 96º do CPPT).

Este processo, de natureza judicial, surge na sequência de um acto tributário com o qual o contribuinte não está de acordo, no todo ou em parte, por ter considerado ter ocorrido uma ilegalidade (podendo, no entanto, estar em causa situações de facto definitivas de que depende a determinação do quantum de imposto – matéria colectável ou valores patrimoniais).

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 refere a Lei Geral Tributária, a «imediate e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio» (artº 100º da LGT).

Assim, no disposto no artº 99º do CPPT, **constitui fundamento da impugnação**, qualquer ilegalidade, designadamente:

- A errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários;
- A incompetência;
- A ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida;
- A preterição de outras formalidades legais.

A impugnação é formulada em petição articulada dirigida ao juiz do tribunal tributário de 1ª instância, e deve, identificar correctamente o acto impugnado e a entidade que o praticou, expor os factos e as razões de direito que fundamentam o pedido (artº 108º, nº1 do CPPT). Devem ser oferecidos os documentos de que se disponha para provar os factos que se alegam, arroladas testemunhas e requeridas outras provas. As despesas com a produção da prova são da responsabilidade de quem as oferecer (artº 109º, nº1 do CPPT).

A petição é elaborada em triplicado, sendo uma cópia para arquivo e outra para o contribuinte impugnante (artº108º, nº 3 do CPPT). Em grande parte dos processos de impugnação, apesar de não ser exigível a constituição de advogado, é normal que o contribuinte se faça representar por advogado devido à complexidade e às exigências técnicas da própria impugnação. Só é obrigatória a constituição de advogado nas causas cujo valor exceda o décuplo da alçada do Tribunal de 1ª instância (a que corresponde o valor de 9.352,50 Euros) bem como nos processos da competência do Tribunal Central Administrativo e do Supremo Tribunal Administrativo (artº6º do CPPT).

O impugnante deve indicar, desde logo, o valor da acção ou a forma como se pretende a sua determinação, a efectuar pelos serviços competentes da administração tributária (artº 108º, nº2 do CPPT).

De salientar que a petição inicial deve ser apresentada no tribunal tributário competente ou no serviço periférico local onde haja sido ou deva legalmente considerar-se como praticado o acto (os actos tributários consideram-se sempre praticados na área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação). No caso da petição ser apresentada no serviço periférico local, deve este proceder ao seu envio ao tribunal tributário competente no prazo de cinco dias após o pagamento da taxa de justiça inicial (em alternativa o CPPT, consagra o envio da petição inicial a qualquer das entidades referidas por correio sob registo).

Para ser tempestiva, a petição inicial deve ser apresentada no **prazo de 90 dias** a contar de determinados factos, designadamente, do termo do prazo para o pagamento voluntário dos impostos e das receitas parafiscais ou da notificação dos actos tributários que não dêem origem a qualquer liquidação (artº102º do CPPT). Convém destacar que, o prazo de 90 dias conta-se a partir:

- ❖ Da notificação ou entrega da certidão que tenha sido requerida pelo contribuinte (artº 37º, nº2 do CPPT), relativamente a fundamentos omitidos na notificação da decisão da matéria tributária ou a passagem de certidão que inclua esses elementos;
- ❖ Da data em que se torna possível obter o documento ou transitar a sentença em julgado, quando se invoca como prova de um dos fundamentos alegados, documento ou sentença superveniente;

- ❖ Desde a data do facto, quando se tratar de impugnação da liquidação de IMT por não verificação da condição suspensiva;
- ❖ Desde a data da ocorrência de diversos factos, quando está em causa a impugnação com o fim de anular proporcionalmente o IMT ou o Imposto de selo sobre transmissões gratuitas (antes de decorridos 8 anos sobre a transmissão), como por exemplo nos casos de verificação da condição resolutive ou se der a resolução do contrato ou a revogação da doação, nos termos do art.º 970º ou da caducidade da doação nos termos dos artºs 1760º e 1766º todos do Código Civil;
- ❖ Do dia imediato ao final do período mencionado no Código do IVA, quando se tratar de impugnar uma liquidação, que ainda é susceptível de correcção nos termos art.º 90º, n.º2 do mesmo diploma (como por exemplo: a correcção de erros materiais nas declarações periódicas de IVA, que é facultativa, ou se resultar imposto a favor do sujeito passivo, que só poderá ser corrigido no prazo de um ano).

Nem sempre porém, o prazo é de 90 dias. Se a impugnação surge na sequência de um indeferimento da reclamação graciosa, o **prazo é de 15 dias**, tratando-se de indeferimento expresso (artº 102º/2 do CPPT) e **de 90 dias** tratando-se de indeferimento tácito, que ocorre quando a administração tributária não apreciou a reclamação graciosa, como a lei exige, no prazo de seis meses contados da entrada da reclamação no serviço competente.

Por sua vez, a impugnação judicial nos casos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamentos por conta, tem que ser interposta no **prazo de 30 dias** (artº 131º/2, 132º/5 e 133º/3 do CPPT), a contar da decisão proferida na reclamação graciosa, que nestas situações precede obrigatoriamente a impugnação.

Caso não exista decisão expressa em sede de reclamação graciosa, esse **prazo de 30 dias** é contado da data em que se considera ter ocorrido o indeferimento tácito, com uma excepção: as reclamações relativas a pagamentos por conta que não forem indeferidas expressamente no prazo de 90 dias após a sua apresentação, consideram-se tacitamente deferidas (artº133º/4 do CPPT).

Este mesmo **prazo de 30 dias** é aplicável à impugnação das incorrecções nas inscrições matriciais dos valores patrimoniais, desde que o contribuinte tenha solicitado previamente a correcção da inscrição junto da entidade competente, e esta recuse ou não se pronuncie (artº 134º/3 do CPPT).

Uma vez recebida a petição, o juiz ordena a **notificação do representante da Fazenda Pública para, no prazo de 90 dias, contestar e solicitar a produção de prova adicional** e pode inclusive, convidar o impugnante a suprir qualquer deficiência ou irregularidade. O representante da Fazenda Pública, por sua vez, deve solicitar no prazo de três dias, o processo administrativo ao órgão periférico local da situação dos bens ou da liquidação (artº110º do CPPT).

O órgão periférico local deve, conseqüentemente, organizar o processo (e remetê-lo ao representante da fazenda no prazo de 30 dias) com diversos elementos, designadamente a informação da inspecção tributária sobre a matéria de facto, a informação prestada pelos serviços da administração tributária sobre os elementos oficiais que digam respeito à colecta impugnada e sobre a restante matéria do pedido, a apensação da reclamação graciosa, relativa ao mesmo acto, apresentada antes da recepção da petição da impugnação judicial, no estado em que se encontrar (pendente de apreciação ou já apreciada) e a apensação de reclamação graciosa, relativa ao mesmo acto e com diverso fundamento, apresentada posteriormente à recepção da petição da impugnação (artº 111º do CPPT).

O dirigente do órgão periférico local da administração tributária pode, respeitando o prazo mencionado supra, se dispuser dos elementos necessários e se a questão for de manifesta simplicidade, revogar, total ou parcialmente, o acto impugnado se o valor do processo não exceder o quántuplo da alçada do tribunal tributário de 1ª instância (5x 935.25 Euros) (artº112º, nº1 do CPPT).

Se o valor do processo exceder € 4676,25, o dirigente do órgão periférico local, uma vez completa a instrução, remete o processo ao dirigente do órgão periférico regional que caso se verifique estarem reunidos os demais pressupostos atrás referidos pode revogar total ou parcialmente o acto impugnado. Se a revogação for total, o representante da fazenda pública deve ser notificado nos três dias subsequentes, promovendo o mesmo a extinção do processo. Se a revogação for parcial o impugnante é notificado nos três dias seguintes para se pronunciar, em dez dias, prosseguindo o processo se o contribuinte nada disser ou declarar que mantém a impugnação. Também, nesta hipótese, o representante da Fazenda Pública é notificado no prazo de três dias após a recepção da declaração do impugnante ou do decurso do prazo de dez dias que o impugnante dispunha (neste caso o prazo para contestar é de trinta dias). Os dirigentes do órgão periférico regional ou local da administrativa tributária podem delegar a sua competência em funcionário qualificado (artº112º, nº6 do CPPT).

Depois de junta a posição do representante da Fazenda Pública ou decorrido o respectivo prazo, **o juiz, após vista ao Ministério Público (que se pronunciará sobre questões de legalidade) conhece do pedido se a questão for apenas de direito, ou sendo também de facto, o processo tiver elementos suficientes que permitam a decisão desde logo (artº 113º, nº1 do CPPT)**. Se o juiz não conhecer logo do pedido, irá ordenar **as diligências de produção de prova (artº114º, 115º, 116º, 118º e 119º do CPPT) que considerar necessárias** (prova testemunhal, pericial, documental, etc). De referir que todas as autoridades ou repartições públicas são obrigadas a prestar as informações ou remeter cópia dos documentos que o juiz entenda necessários ao conhecimento do objecto do processo.

Finda a produção de prova, o juiz manda notificar os interessados para alegarem (artº120º do CPPT) por escrito, no prazo que o mesmo fixar (nunca superior a 30 dias). Apresentadas as alegações ou decorrido o respectivo prazo, o juiz dá vista ao Ministério Público para, querendo, se pronunciar sobre as questões de legalidade suscitadas no processo ou suscitar outras nos termos das suas competências (artº121º do CPPT).

Por fim, vem a sentença do Tribunal, que deverá identificar os interessados, os factos objecto do litígio, sintetizar a pretensão do impugnante e os fundamentos, a posição do representante da Fazenda Pública e do Ministério Público e fixar as questões que ao tribunal cumpre solucionar. Será também discriminada a matéria provada e não provada, sendo devidamente fundamentada a decisão (artº123º do CPPT).

A LGT refere expressamente que o direito de impugnar implica «o direito de obter, em prazo razoável, uma decisão que aprecie, com força de caso julgado a pretensão regularmente deduzida em juízo e a possibilidade da sua execução». Daí que o CPPT, após as alterações introduzidas pela Lei nº 15º/2001, de 5 de Junho, refira expressamente que o processo judicial tributário não deve ter duração acumulada superior a dois anos contados entre a data da respectiva instauração e a da decisão proferida em 1ª instância (artº96º, nº2).

A sentença é notificada no prazo de dez dias ao Ministério Público, ao impugnante e ao representante da Fazenda Pública (artº126º do CPPT). A administração Tributária, em caso de total ou parcial procedência do pedido, deve proceder à reconstituição plena da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir

do início do prazo de execução da decisão (artº100º da LGT e artºs 61º e 146º, nº 2 do CPPT).

Da decisão do Tribunal Tributário de 1ª instância cabe recurso, no prazo de dez dias, a interpor para o Tribunal Central Administrativo (artº 280º, nº1 do CPPT). Se a matéria for exclusivamente de direito, o recurso é para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (recurso per saltum).

Das decisões do TCA cabe recurso, com base em oposição de acórdãos, para o STA (artº280º/2 do CPPT). Não cabe recurso das decisões dos Tribunais Tributários de 1ª instância proferidas em processo de impugnação judicial quando o valor da causa não ultrapassar um quarto das alçadas fixadas para os Tribunais Judiciais de 1ª instância, ou seja € 935,25 (artº 280º, nº4 do CPPT).

Destacando que, a impugnação judicial não tem efeito suspensivo, salvo se tiver sido solicitada, concedida e prestada garantia nos termos previstos no artº 103º, nº4 do CPPT. Ou seja, o contribuinte que impugne uma liquidação de imposto e não proceda ao pagamento do mesmo, poderá ver-se confrontado, a breve trecho, com a instauração de um processo de execução fiscal destinado a cobrar coercivamente a dívida fiscal. No entanto, a LGT prevê uma situação em que a impugnação tem efeito suspensivo independentemente da prestação de garantia. Trata-se do caso em que, não existindo acordo entre o perito do contribuinte e o perito da Fazenda Pública, ao nível do procedimento de revisão (em que se discutem questões de quantificação e os próprios pressupostos da aplicação de métodos indirectos de tributação) o parecer do perito independente é conforme o parecer do perito do contribuinte (artº 92º, nº8 da LGT).

3.2 OPOSIÇÃO À EXECUÇÃO FISCAL

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 a contribuições, impostos, taxas, incluídos os adicionais cumulativamente cobrados, juros, reembolsos, coimas e outras realidades (artº 148º do CPPT).

Só podem servir de base à execução fiscal as certidões extraídas de notas de cobrança relativas a contribuições, impostos, taxas e outras receitas do Estado, as certidões de decisões exequíveis proferidas no processo de aplicação das coimas, certidões de actos administrativos que determinam a dívida a ser paga ou qualquer outro título a que seja atribuída força executiva por lei especial (artº162º do CPPT).

O processo de execução fiscal procurará garantir que todas as dívidas referidas sejam efectivamente cobradas, ainda que coercivamente.

A competência para o processo de execução fiscal é do Estado, através da administração tributária (artº150º do CPPT), mais precisamente o órgão da execução fiscal (serviço periférico local da administração) do domicílio ou sede do devedor, da situação dos bens ou da liquidação (salvo tratando-se de execução de coima fiscal e respectivas custas, em que é competente o órgão da execução fiscal da área onde tiver sido instaurado o processo de contra-ordenação). Porém, o tribunal tributário de 1ª instância da área onde correr a execução decide os incidentes, os embargos, a oposição, a verificação e graduação de créditos e as reclamações dos actos materialmente praticados pelos órgãos da execução fiscal (artº 151º do CPPT).

Ao tribunal tributário compete também aferir das questões de legitimidade dos responsáveis subsidiários, incluindo a culpa dos gerentes, administradores, revisores oficiais de contas e outras entidades mencionadas no CPPT.

O processo de execução é instaurado mediante despacho a lavrar nos títulos executivos, ou numa relação dos mesmos. No prazo de 24 horas após o recebimento desses títulos e do seu registo, o órgão da execução fiscal ordenará a citação do executado (artº188, nº1 do CPPT). É com a citação que o contribuinte executado tem conhecimento de que corre contra ele um processo de execução fiscal (artº 35º, nº2 do CPPT), sendo que a mesmo é sempre acompanhada de cópia do título executivo e da comunicação do prazo para deduzir oposição à execução, requerer o pagamento em prestações ou requerer dação em pagamento (artº 189º do CPPT).

O prazo de oposição à execução é de 30 dias contados a partir da citação pessoal ou caso esta não tenha ocorrido, da primeira penhora (artº203º, nº1 do CPPT). **Fundamental no entanto, é que os fundamentos dessa oposição constem da lei, pois aí (artº 204º CPPT) é feita uma enumeração taxativa dos mesmos:**

- ✓ Inexistência do imposto, taxa ou contribuição na lei em vigor à data dos factos ou não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação (a designada na doutrina por ilegalidade abstracta);
- ✓ Ilegitimidade da pessoa citada;
- ✓ Falsidade do título executivo se influir nos termos da execução;
- ✓ Prescrição da dívida exequenda;
- ✓ Duplicação de colecta;
- ✓ Ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação;
- ✓ Outros fundamentos, a provar apenas por documento e desde que não envolvam a apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda.

A petição inicial de oposição à execução apesar de apresentada no órgão de execução fiscal onde corre a execução é dirigida ao juiz do tribunal tributário de 1ª instância, devendo-lhe ser **juntos os documentos que disponha, a indicação das testemunhas, o requerimento de outras provas que pretende ver produzidas e se pretende que a produção de prova seja efectuada nesse órgão ou no tribunal tributário. (art.º 206º do CPPT).**

Uma vez autuada a petição, o dirigente do órgão de execução fiscal remeter no prazo de 20 dias o processo ao Tribunal competente, com as informações que entender por convenientes (artº 208º, nº1 do CPPT).

Ou, no mesmo prazo, pode o órgão da execução fiscal pronunciar-se sobre o mérito da oposição e revogar o acto que lhe tenha dado fundamento, a menos que a lei atribua expressamente essa competência a outra entidade.

O juiz, face à petição de oposição, irá proferir o despacho liminar de rejeição (caso de dedução fora de prazo) ou aceitação da oposição (artº 209º e artº 210º do CPPT), após o que o representante da Fazenda Pública é notificado para contestar, seguindo-se a partir daí os trâmites que se encontram previstos para o processo de impugnação (artº 211º, nº1 do CPPT).

A oposição à execução só suspende a execução se for prestada garantia nos termos previstos no CPPT ou a penhora garantida a totalidade da quantia exequenda e do acrescido.

Caso a penhora ainda não exista, ou existindo, os bens penhorados sejam insuficientes para garantir a dívida, é ordenada a notificação do executado para prestar a

garantia. Se a última não for efectuada, a execução prossegue os seus termos, mais exactamente com a penhora.

Uma vez transitada em julgado a sentença que decidir a oposição, o processo é devolvido ao órgão da execução fiscal para ser apensado ao da execução.

Partindo do princípio que não foi prestada a citada garantia, a execução fiscal continua (pelo menos até ao trânsito em julgado de sentença favorável ao contribuinte que deduziu oposição).

Porém, o oponente, perante uma decisão desfavorável proferida pelo tribunal tributário pode, querendo, apresentar recurso, no prazo de 10 dias, para o Tribunal Central Administrativo ou se estiver em causa exclusivamente matéria de direito, para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (artº 280º, nº1 do CPPT).

3.3 ACÇÃO PARA RECONHECIMENTO DE UM DIREITO OU INTERESSE LEGÍTIMO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária vem prevista no artigo 145º 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. No entanto, contrariamente ao que se previa no artº 165º do CPT e no próprio artº 69º da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos e Fiscais – LPTA (as acções só podem ser propostas quando os restantes meios contenciosos, incluindo os relativos à execução da sentença, não assegurem a tutela efectiva do direito ou interesse em causa) 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. Evitam-se assim muitas das críticas que se faziam ao anterior regime em termos de constitucionalidade e contribui-se, conseqüentemente, para uma tutela jurisdiccional efectiva, como exigido no artº 268º, nº4 da Constituição da República.

Conforme se refere no nº4 do artº 145º as acções seguem os termos do processo de impugnação, anteriormente descrito.

3.4 INTIMAÇÃO PARA CONSULTA DE DOCUMENTOS, PASSAGEM DE CERTIDÕES, PRODUÇÃO ANTECIPADA DE PROVA E DE EXECUÇÃO DE JULGADOS

De acordo com o artº 146º 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 de julgados.

Estes meios processuais acessórios, embora previstos no CPPT, são regulados pelo disposto nas normas sobre o processo nos tribunais administrativos, designadamente os artºs 104º a 108º do CPTA. A reforçar esta afirmação está o facto de o ETAF, no seu art.º 49º, nº 1, al. e) subal. vi), expressamente atribuir aos tribunais tributários a competência para decidir os pedidos de intimação de qualquer autoridade fiscal para facultar a consulta de documentos ou processos, passar certidões e prestar informações.

Impõem-se algumas breves notas sobre os diferentes regimes:

- a) Intimação: de molde a possibilitar o uso de meios administrativos ou contenciosos, as autoridades públicas devem facultar a consulta de documentos ou processos e passar certidões a requerimento dos interessados (entre outros, artº 24º, 30º e 37º do CPPT) ou do Ministério Público, no prazo de 10 dias, salvo estando em causa matérias secretas ou confidenciais. *Uma vez decorrido esse prazo, indeferido o pedido ou satisfeito parcialmente o pedido, o requerente dentro de 20 dias pode pedir ao tribunal tributário de 1ª instância a intimação da autoridade tributária para satisfazer o pedido (artº 105º do CPTA). O juiz ordena a citação da autoridade requerida para responder no prazo de 10 dias. Apresentada a resposta ou findo aquele prazo, e concluídas as diligências que se mostrem necessárias, o juiz profere decisão (art.º 107º do CPTA). Se der provimento ao processo, o juiz determina o prazo em que a intimação deve ser cumprida; que não pode ultrapassar 10 dias. O não cumprimento sem justificação aceitável, implica*

a sujeição às sanções pecuniárias compulsórias, sem prejuízo do apuramento da responsabilidade civil, disciplinar e criminal (art.º 108º do CPTA). Os prazos para os meios administrativos ou contenciosos que o requerente pretenda usar interrompem-se. (art.º 106º do CPTA). Este meio processual tem natureza urgente.

- b) Produção antecipada de prova – Havendo justo receio de vir a tornar-se impossível ou muito difícil o depoimento de certas pessoas ou a verificação de certos factos por meio de prova pericial ou por inspecção, pode o depoimento, o arbitramento ou a inspecção realizar-se antes de instaurado o processo. *O requerente deve justificar a necessidade de antecipação da prova, mencionar com precisão os factos, identificar as pessoas que hão-de ser ouvidas e indicar o pedido e os fundamentos da causa. A pessoa ou órgão é notificado para intervir nos actos de preparação e produção de prova ou para deduzir oposição no prazo de 3 dias (art.º 134º do CPTA).*
- c) Execução de julgados – as decisões dos tribunais tributários transitadas em julgado são obrigatórias e à sua execução pelas autoridades competentes é aplicável o disposto nos art.ºs 173º a 179º do CPTA. (vd. art.º 102º da LGT). *O prazo da execução espontânea das sentenças e acórdãos dos tribunais tributários poderá ser de 3 meses ou 30 dias. Será de 3 meses, salvo ocorrência de causa legítima de inexecução, se a decisão exequenda não consistir no pagamento de uma quantia pecuniária. Caso contrário, o prazo será de 30 dias e não poderá invocar-se a existência de causa legítima de inexecução (art.º 175º do CPTA). Constituirá o primeiro caso, por exemplo, a decisão judicial que anule um acto de liquidação que implique a prática de um novo acto e ainda que implique a restituição de parte do imposto pago. Constituirá um exemplo enquadrável no segundo caso a anulação de um acto de liquidação não renovável e que implique tão só a restituição de imposto anteriormente pago. Em qualquer dos casos, o prazo conta-se a partir da data em que o processo tiver sido remetido ao órgão da administração tributária competente para a execução, podendo o interessado requerer a remessa no prazo de oito dias após o trânsito em julgado da decisão (art.º 146º, n.º 2 do CPPT). Na falta de execução espontânea pela administração, de sentença que anule o acto tributário o*

interessado pode o interessado fazer valer o seu direito à execução junto do tribunal que proferiu sentença em 1º grau de jurisdição, no prazo de 6 meses contados do termo do prazo para a execução espontânea ou da notificação da invocação de causa legítima de inexecução, de acordo com os requisitos do art.º176º do CPTA. O processo segue os trâmites previstos nos artºs 177º a 179º do mesmo Código.

Os processos mencionados não devem, nos termos do nº3, do artº 96º do CPPT, ter uma duração acumulada superior a 90 dias contados entre a data da respectiva instauração e a data da decisão.

3.5 RECURSO DA DECISÃO ADMINISTRATIVA 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, aditando à LGT o art.º 63º-B.

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.

No entanto, isto não significa que o sigilo bancário acabou, mas antes que, em algumas situações, o legislador considerou particularmente relevantes, por isso contempladas na lei, como sejam a falta de colaboração do contribuinte (recusa de exibição ou de autorização para a sua consulta) com a administração em sede de acesso a contas bancárias tem especiais consequências: pode determinar que a administração, por sua decisão, aceda aos documentos bancários tal como vêm definidos no nº 10º do art.º 63º-B da LGT.

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

- *Se trate de documentos de suporte de registos contabilísticos dos sujeitos passivos de IRC e IRS que se encontrem sujeitos a contabilidade organizada;*
- *O contribuinte usufrua de benefícios fiscais ou de regimes fiscais privilegiados, havendo necessidade de controlar os respectivos pressupostos e apenas para esse efeito;*
- *Se verificar a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, nos termos do art.º 88º da LGT e, em geral, quando estejam verificados os pressupostos para o recurso à avaliação indirecta;*
- *Os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente, para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de riqueza evidenciados pelo sujeito passivo nos termos do art.º 89º-A da LGT;*
- *Existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária;*
- *Existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado;*
- *Seja necessário, para fins fiscais, comprovar a aplicação de subsídios públicos de qualquer natureza.*

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 (nº7 do art.º 63º-B da LGT).

Porém, neste último caso, o regime de acessão não é idêntico: depende de autorização judicial expressa, concretamente do juiz do tribunal tributário de 1ª instância da área do domicílio fiscal do visado, através do meio processual regulado no art.º 146º-C do CPPT.

Conforme mencionado, os novos 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 (art.º 62º-B do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais).

Efectivamente, quer a decisão da Administração tenha efeito suspensivo (situações previstas no nº2 do art.º 63º-B da LGT) quer não, (situações previstas no nº1 do art.º 63º-B da LGT) o contribuinte tem sempre a possibilidade de solicitar, através de recurso para o tribunal tributário de 1ª instância, a anulação da decisão tomada, recorrendo ao meio processual regulado no art.º 146º-B do CPPT.

Para o efeito deve, no prazo de 10 dias, a contar da notificação da mesma, interpor recurso judicial dirigido ao juiz do tribunal tributário de 1ª instância.

A petição de recurso não obedece a formalidades especiais, deve ser fundamentada com as razões pelas quais o contribuinte discorda da decisão tomada, acompanhada de elementos de prova considerados relevantes (a prova deve ser exclusivamente documental) e não tem de ser subscrita por um advogado.

A preocupação do legislador foi consagrar um meio de defesa que pudesse ser accionado rapidamente e que não implicasse dificuldades processuais acrescidas para as partes. Nesse sentido, parece que a fórmula processual encontrada poderá responder aos objectivos para que foi criada.

Após a apresentação da petição de recurso o director geral para querendo, deduzir oposição no prazo de 10 dias. A oposição, que consubstancia a posição da administração perante os argumentos aduzidos pelo contribuinte na petição de recusa, deve ser acompanhada de elementos de prova. (esta oposição, no caso de pedido de autorização judicial apresentado pela administração tributária para aceder a informação bancária de familiares do contribuinte ou terceiros com ele relacionados, deve, caso queira, ser apresentada por estes últimos).

A decisão do tribunal deve ser proferida no prazo de 90 dias a contar da data de apresentação do requerimento inicial.

Este meio processual tem natureza urgente, o que implica que o processo corra nas férias judiciais, com dispensa de vistos prévios, e os actos da secretaria devem ser praticados no própria dia com precedência sobre quaisquer outros e se houver lugar a recurso jurisdicional, este tem de ser apresentado no prazo de 10 dias, conjuntamente com as alegações e os prazos a observar no decurso do mesmo são reduzidos a metade e o julgamento pelo tribunal superior tem prioridade

sobre os demais processos na sessão imediata à conclusão dos autos para decisão. (art.ºs 36º e 147º do CPTA e 283º do CPPT)

3.6 RECURSO DA DECISÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DE AVALIAÇÃO INDIRECTA BASEADA EM MANIFESTAÇÕES DE FORTUNA

Quando os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos (desproporção superior a 50%), sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do art.º 89º-A da LGT, a administração tem a possibilidade de tributar indirectamente (art.º 87º, al. d) da LGT). Mas esta decisão que é da competência exclusiva do director de finanças da área do domicílio fiscal do contribuinte, sem possibilidade de delegação (nº 6 do art.º 89º-A), é susceptível de recurso para o tribunal tributário de 1ª instância

Trata-se de um recurso que tem sempre efeito suspensivo, que deve ser tramitado como urgente e que segue o que atrás se dispôs em sede de recurso relativo à decisão de derrogação do sigilo bancário. São pois plenamente aplicáveis, ainda que com as necessárias adaptações, as regras previstas no art.º 146º-B do CPPT.

3.7 INTIMAÇÃO PARA UM COMPORTAMENTO EM CASO DE OMISSÃO LESIVA DE DIREITO OU INTERESSE LEGÍTIMO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A intimação para um comportamento (art.º147ºdo CPPT) pode ser requerida ao tribunal tributário de 1ª 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. **Este meio processual só é aplicável quando, vistos os restantes meios contenciosos que o CPPT prevê, for o meio mais adequado para assegurar a tutela plena, eficaz e efectiva dos direitos ou interesses em causa.**

O requerimento deve identificar a omissão, o direito ou interesse legítimo violado ou lesado ou susceptível de violação ou lesão e o procedimento ou procedimentos a praticar pela administração tributária.

A administração pronuncia-se sobre o requerimento no prazo de 15 dias, findos os quais o juiz resolverá, intimando, se for caso disso, a administração a reintegrar o direito, reparar a lesão ou adoptar a conduta que se revelar necessária.

A decisão judicial deve especificar os actos a praticar pela administração para o integral cumprimento do dever de prestação jurídica omitido. O processo não deve, nos termos do artº 96º, nº3 do CPPT, ter uma duração acumulada superior a 90 dias contados entre a data da respectiva instauração e a data da decisão.

3.8 ACÇÃO ADMINISTRATIVA ESPECIAL (ANTERIORMENTE RECURSO CONTENCIOSO) DE ACTOS RELATIVOS A QUESTÕES TRIBUTÁRIAS QUE NÃO ENVOLVAM A APRECIACÃO DO ACTO DE LIQUIDAÇÃO

Este meio processual 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 e rege-se pelas regras constantes dos artºs 50º e seg. do CPTA (art.º 97º, nº2 do CPPT e art. 101º, alínea j) da LGT e art.º 191º do CPTA).

O Estatuto dos Tribunais Administrativa e Fiscais de 2002 (ETAF) prevê que os recursos de actos administrativos do Conselho de Ministros respeitantes a matérias fiscais são da competência do Supremo Tribunal Administrativo – Secção de Contencioso Tributário (alínea c), do nº 1 do artº 26º do ETAF). Já os recursos de actos administrativos de membros do Governo respeitantes a questões fiscais são da competência de um dos Tribunais Centrais Administrativos – Secção de Contencioso Tributário (alínea b), do artº 38º do ETAF).

Mas, se o acto não tiver sido praticado pelo Conselho de Ministros ou por membro do governo, então a competência caberá ao tribunal tributário, nos termos do artº 49º, nº 1, al. a), subal. iv), do ETAF conjugado com o artº 12º, nºs 1 e 2 do CPPT.

3.9 RECURSO DE ACTOS DE APLICAÇÃO DE COIMAS E SANÇÕES ACESSÓRIAS

Antes do recurso propriamente dito, impõe-se uma breve referência ao processo de contra-ordenação.

Na origem do processo de contra-ordenação está a prática de uma infracção tributária, designada precisamente como contra-ordenação e que se encontra tipificada no Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), aprovado pela Lei nº15/2001 de 5 de Junho.

Pode servir de base a um processo de contra-ordenação (artº 56º do RGIT) o levantamento de um auto de notícia por funcionário competente, (em regra afecto aos serviços de inspecção tributária), a participação de uma entidade oficial (caso de um serviço da administração pública que tem conhecimento da prática de uma infracção tributária), a denúncia feita por qualquer pessoa (que ficará secreta, salvo se destituída de fundamento e feita dolosamente, situação em que o denunciado poderá requerer à administração a identidade do denunciante e o conteúdo dessa mesma denúncia) e a declaração do arguido a pedir a regularização da sua situação tributária antes de instaurado o processo de contra-ordenação, caso não haja lugar ao direito à redução.

O processo de contra-ordenação tributária é pois, destinado a permitir em concreto, a aplicação de uma coima ou de uma sanção acessória (estas últimas previstas no artº 28º do RGIT) a um contribuinte (arguido) que cometeu uma infracção tributária (contra-ordenação). Tem duas fases distintas, uma primeira de carácter administrativo (artº 67º a 79º do RGIT) e uma segunda que nem sempre ocorre, de carácter judicial (artº 80º a 86º do RGIT).

No âmbito do processo administrativo de contra-ordenação é instaurado o processo propriamente dito, o que deverá acontecer no serviço tributário da área onde tiver sido cometida a contra-ordenação. Tal significa que, os documentos que podem servir de base ao processo de contra-ordenação, a saber o auto de notícia, a participação, a denúncia e o pedido de regularização da situação tributária, devem ser enviados à repartição de finanças competente para efeitos de registo e autuação.

A partir desse momento inicia-se uma fase de investigação e instrução do processo de contra-ordenação que é conduzida pelo dirigente do serviço tributário competente.

De salientar que esta fase de investigação e instrução é dispensada quando na base do processo de contra-ordenação está um auto de notícia levantado por funcionário competente que verificou pessoalmente os factos constitutivos da infracção tributária.

No entanto, e sob pena de nulidade insanável, o dirigente do serviço tributário competente deverá notificar o arguido do facto ou factos apurados e da sanção em que incorre, comunicando-lhe igualmente que dispõe do prazo de 10 dias para apresentar a sua defesa, utilizar a possibilidade de pagamento voluntário da coima (com redução para 75% do montante que para o efeito for fixado, nos termos do artº 78º do RGIT) ou utilizar a possibilidade de pagamento antecipado (com redução da coima para um valor igual ao mínimo legal e redução a metade das custas processuais a pagar – artº 75º do RGIT).

Apresentada a defesa, o dirigente do serviço tributário poderá ainda ordenar novas diligências que entenda necessárias. Chega por fim o momento da decisão de aplicar a coima.

A entidade competente para aplicar as coimas e as sanções acessórias será o dirigente do serviço tributário local da área onde a infracção teve lugar ou o director de finanças (artº 52º do RGIT), sendo que, as contra-ordenações mais graves são, em regra, da responsabilidade do último.

De realçar que o processo de contra-ordenação não tem forçosamente de originar a aplicação de uma coima, pois podem ocorrer causas extintivas do procedimento (ex: morte do infractor ou o pagamento voluntário da coima no decurso do processo) ou suscitarem-se dúvidas fundadas quanto aos factos constitutivos da própria contra-ordenação, o que conduzirá a um arquivamento do processo.

Na graduação da coima, a entidade decisora deverá ponderar diversos elementos, tais como o valor do imposto que deveria ser pago se não tivesse ocorrido a contra-ordenação, o efectivo prejuízo da Fazenda Pública ou o carácter accidental ou frequente da infracção.

A notificação da decisão que aplicar a coima, a efectuar pela administração, conterà os termos da decisão e o montante das custas, fazendo-se a advertência expressa que o arguido dispõe do prazo de 20 dias para efectuar o pagamento ou recorrer judicialmente.

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.

O recurso é dirigido ao Juiz do Tribunal Tributário de 1ª instância no prazo de 20 dias após a notificação, sendo apresentado no serviço tributário onde tiver sido instaurado o processo de contra-ordenação tributária, acompanhado das alegações e dos meios de prova a produzir.

Após a apresentação do recurso o dirigente do serviço tributário dispõe de 30 dias para remeter o processo ao tribunal competente, podendo durante esse período de tempo revogar a decisão de aplicar a coima (artº 80º e 81º do RGIT).

De acordo com o regime do CPT era o representante da Fazenda Pública que iria tornar presentes os autos ao juiz, valendo esse acto como acusação, podendo também caso o entendesse, oferecer provas complementares, arrolar testemunhas ou requerer novas diligências.

Salvo oposição do Ministério Público, tanto a acusação do representante da Fazenda Pública como o recurso do arguido podiam ser retirados até à sentença ou até ao despacho judicial. Não é, porém, este o regime constante do actual RGIT. Neste, os autos são remetidos directamente pelo dirigente do serviço tributário ao tribunal tributário competente, parecendo valer esse acto como acusação. Em geral, verifica-se um reforço dos poderes do Ministério Público, o que aliás está em sintonia com o que já se dispunha em sede de regime geral das contra-ordenações, aprovado pelo DL nº 433/82 de 14 de Setembro de 1995, com as posteriores alterações.

A decisão da questão poderá pois ser feita pelo Juiz do Tribunal Tributário de 1ª instância por simples despacho ou mediante audiência de julgamento.

O juiz decide por despacho quando não considere necessária a audiência e o arguido e o Ministério Público não se oponham. Na audiência de julgamento deve estar presente o Ministério Público e o arguido, caso o juiz considere a presença deste último (embora se possa fazer representar por advogado). O representante da fazenda pode participar na audiência (artº82º do RGIT).

Da decisão do juiz do tribunal tributário de 1ª instância podem, o arguido e o MP ,recorrer, no prazo de 20 dias, para o Tribunal Central Administrativo, excepto se o valor da coima aplicada não ultrapassar um quarto da alçada fixada para os tribunais judiciais de 1ª instância (ou seja € 935,25) e não for aplicada sanção acessória. Porém, se o fundamento exclusivo do recurso for matéria de direito, o mesmo deverá ser dirigido à Secção de Contencioso Tributário do STA.

O recurso da decisão que aplicou a coima não tem efeito suspensivo, salvo se o arguido prestar garantia no prazo de 20 dias ou demonstrar no mesmo prazo que não a pode prestar por insuficiência de meios económicos (art. 84º do RGIT).

3.10 RECURSO DE ACTOS PRATICADOS NO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

As decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal e outras autoridades da administração tributária, que no processo afectam os direitos e interesses legítimos do executado são susceptíveis de reclamação para o tribunal tributário de 1ª instância (art.º 276º a 278º do CPPT).

A reclamação deve ser apresentada no prazo de 10 dias após a notificação da decisão e deve indicar expressamente os fundamentos e conclusões. O órgão da execução fiscal que a recebe, no prazo de 10 dias pode ou não revogar o acto reclamado. Por sua vez, o tribunal tributário só conhece das reclamações, quando, depois de realizadas a penhora e a venda, o processo lhe for remetido a final. Só assim não acontecerá quando a reclamação se fundamentar em prejuízo irreparável causado por uma das ilegalidades que a lei tipifica, a saber:

- ⇒ Inadmissibilidade da penhora dos bens concretamente apreendidos ou da extensão com que foi realizada;
- ⇒ Imediata penhora de bens que só subsidiariamente respondem pela dívida exequenda;
- ⇒ Incidências sobre bens que, não respondendo, nos termos de direito substantivo, pela dívida exequenda, não deviam ter sido abrangidos pela diligência;
- ⇒ Determinação da prestação de garantia indevida ou superior à devida;

A invocação de prejuízo irreparável nestes casos, sem fundamento razoável, considera-se litigância de má fé, para efeitos de aplicação da respectiva sanção.

Nestes casos e se o acto reclamado não for revogado pelo órgão da execução fiscal, este remeterá o processo ao tribunal tributário competente no prazo de 8 dias.

BIBLIOGRAFIA

- BRAZ TEIXEIRA, António – *Princípios de Direito Fiscal*, Livraria Almedina
- CARDOSO DA COSTA, José Manuel - *Curso de Direito Fiscal*, 2ª. Edição, 1972, Livraria Almedina
- CASALTA NABAIS, José – *Direito Fiscal*, 2ª Edição, Livraria Almedina
- CÓDIGO DO PROCEDIMENTO E DE PROCESSO TRIBUTÁRIO, anotado por Jorge Lopes de Sousa, 2000, Vislis Editores
- CÓDIGO DE PROCESSO TRIBUTÁRIO, comentado e anotado por Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, 1991, Livraria Almedina
- GOMES CANOTILHO, José Joaquim e VITAL MOREIRA – *Constituição da República Portuguesa*, Anotada, Coimbra
- LEI GERAL TRIBUTÀRIA, comentada e anotada por Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, 1999, Vislis Editores
- LEITÃO, Hélder Martins – *Infracções Tributárias*, 2006, Contra Margem
- SÁ GOMES, Nuno – *Estudos sobre a Segurança Jurídica na Tributação e as Garantias dos Contribuintes*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº. 169, Centro de Estudos Fiscais, Ministério das Finanças, Lisboa 1993
- SOARES MARTINEZ – *Manual de Direito Fiscal*, 8ª edição, 1996, Livraria Almedina
- SOUSA, Domingos Pereira de – *As Garantias dos Contribuintes*, 1991, Universidade Lusíada
- XAVIER, Alberto – *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, 1972, Coimbra