



FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DO PORTO

**ALGUMAS NOTAS SOLTAS  
ACERCA DO DIREITO DE  
AUDIÇÃO PRÉVIA DO  
CONTRIBUINTE NO  
PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO**

Felipe de Castro Santos

III Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal

# ÍNDICE

Índice .....	2
Principais Abreviaturas Utilizadas.....	3
I – Introdução.....	4
II – A Perspectiva Jusconstitucional do Direito de Audição Prévia do Contribuinte .....	6
III – O Procedimento Administrativo: Matriz da Audiência Prévia do Contribuinte .....	10
IV – O Direito de Audição Prévia do Contribuinte em Especial: As Notas Soltas.....	14
V – Conclusão.....	22
VI – Bibliografia.....	24

## Principais Abreviaturas Utilizadas

AT	Administração Tributária
CIRS	Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CJA	Cadernos de Justiça Administrativa
CPA	Código do Procedimento Administrativo
CPPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário
CPT	Código de Processo Tributário
CRP	Constituição da República Portuguesa
LGT	Lei Geral Tributária
RGIT	Regime Geral das Infracções Tributárias
STA	Supremo Tribunal Administrativo
TCA	Tribunal Central Administrativo
TCAS	Tribunal Central Administrativo Sul

## I – Introdução

Falar do direito de audição prévia dos contribuintes é falar de um momento de cidadania, é falar de uma relação de diálogo entre duas partes que representam interesses divergentes à primeira vista, mas que numa perspectiva mais reflectida tendem a uma dinâmica de compreensão mútua: o Estado contemporâneo (um estado social e democrático) sabe que só se justifica (e subsiste) se tiver os olhos postos na pessoa e nos seus direitos, já o contribuinte sabe que não vive isolado em uma ilha deserta, tem necessidade do outro, tem também aspirações que só se concretizam através de instituições humanas, sabe que não pode sobreviver na poeira da anarquia... Enfim, estes dois pólos geralmente vistos como antagónicos movem-se no sentido de uma sustentável coexistência pacífica. A audiência do contribuinte reforça também a convicção de que este é parte daquele, é cidadão, tem algo a dizer e é respeitado.

O presente trabalho intitulado “*Algumas Notas Soltas Acerca do Direito de Audição Prévia do Contribuinte no Procedimento Tributário*” não pode, como o próprio título indica, ter a pretensão de abarcar com profundidade todas as relevantes questões discutidas pela doutrina e pela jurisprudência acerca do direito de audição prévia dos contribuintes; semelhante propósito poderia mais dignamente ser conseguido no âmbito de uma tese inserida num curso de mestrado, não deixando este de ser um tema original em nossa opinião, pois que na sequência do trabalho de pesquisa bibliográfica para a escrita das linhas que se seguem não encontramos obras específicas sobre o tema, mas somente artigos, decisões jurisprudenciais e pequenas anotações sem o intuito de tratá-lo de forma exaustiva.

Entendemos por bem estruturar a abordagem desta temática em três seguimentos: a perspectiva jusconstitucional do direito de audição prévia do contribuinte, o procedimento administrativo como matriz do direito de audição prévia e o direito de audição prévia do contribuinte em especial. Fica aqui um modelo que parte do geral para o particular, como que retratando, ao nosso ver, o “ciclo de vida” do direito de audição prévia do contribuinte. A ideia plasmada na Constituição, a elaboração com recurso ao modelo procedimental administrativo e o produto manifestado no nosso direito procedimental fiscal; é este o percurso que sugerimos, embora conscientes de que o nosso esforço em esquematizar corre um sério risco de

simplificar em demasia um assunto que pode ser mais abrangente e suscitar muitas questões que o nosso olhar pouco atento pode negligenciar.

## II – A Perspectiva Jusconstitucional do Direito de Audição Prévía do Contribuinte

A nossa lei fundamental no seu artigo 2º define a República Portuguesa como um “Estado de direito democrático” (...) que visa o aprofundamento da democracia participativa “.. O propósito do legislador constitucional nesta afirmação passa pela fundação de uma sociedade cujos cidadãos sejam intervenientes activos, quer individualmente, quer através de organizações, nas tomadas de decisão dos órgãos de poder. Já não importa somente a participação democrática representativa tradicional, a Constituição abre as portas para outros momentos de envolvimento e responsabilização política por parte dos cidadãos como sejam o referendo, a iniciativa legislativa (e a participação no processo legislativo) dos cidadãos junto do parlamento e a sua intervenção conformadora dos interesses públicos através da participação procedimental junto das autoridades administrativas. Nesta linha de raciocínio, Jorge Miranda e Rui Medeiros propõem, em anotação ao artigo 2º da CRP, uma acepção de *aprofundamento da democracia participativa* ligada às numerosas formas de participação sectorial contidas na Constituição, pois que esta visão traduz algo de novo que acresce aos instrumentos democráticos já conhecidos<sup>1</sup>.

Num olhar mais centrado no objecto do nosso estudo, a implementação de uma democracia participativa vai exigir que a Constituição conforme a actuação decisória da Administração Pública com o princípio da participação procedimental dos cidadãos – art. 267º, n.º 5 da CRP. Esta participação visa salvaguardar interesses públicos e privados e a possibilidade de uma decisão ponderada que também integra os destinatários dos actos da administração no seu *iter* formativo. Embora seja possível configurar esta participação procedimental como um direito de participação, e assim uma verdadeira garantia não impugnatória do particular<sup>2</sup>, exaltando assim um pendor mais subjectivo da participação procedimental, estamos em crer que este princípio pretende em primeira linha orientar a tarefa do legislador ordinário na construção do complexo normativo disciplinador da actividade decisória da administração. Daí que o direito de participação dos interessados no procedimento administrativo (e tributário, já

---

<sup>1</sup> cf. Jorge Miranda e Rui Medeiros in *Constituição Portuguesa Anotada, Tomo I, Coimbra Editora, pág. 64-65.*

<sup>2</sup> Como faz Joaquim Freitas da Rocha nas suas *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra Editora, pág. 31 e ss..

que este é uma especialidade daquele) que se extrai dos preceitos constitucionais não pode ser arvorado em direito fundamental análogo aos *Direitos, Liberdades e Garantias*. É esta a posição que tem sido sufragada pela melhor doutrina e pela nossa jurisprudência nos tribunais administrativos e fiscais<sup>3</sup>.

A relevância da caracterização constitucional do direito de participação dos interessados nos procedimentos administrativos e fiscais, direito este que se manifesta no nosso direito fiscal tendo como rosto mais visível o direito de audiência prévia do contribuinte (art. 60º, n.º1, art. 63º - B, n.º 5, ambos da LGT, art. 63º, n.º 4 e 5, do CPPT, entre outros), prende-se com a questão do valor invalidante da violação deste direito. É que, se estivermos perante um direito fundamental de natureza análoga, a sua desconsideração no procedimento decisório inquina o acto administrativo ou tributário<sup>4</sup> com a nulidade, art. 133º, n.º 2, al. d) do CPA, subsidiariamente aplicável no procedimento tributário por via do art. 2º, al. c) da LGT. Não sendo assim, a referida desconsideração implicará somente a sua anulabilidade, por preterição de uma formalidade essencial (art. 135º do CPA, aplicável subsidiariamente), levando em regra à anulação do acto tributário, como será desenvolvido *infra*.

Na verdade, como defende Pedro Machete<sup>5</sup>, a matriz do direito de participação procedimental dos contribuintes não parece ser o princípio do Estado de Direito com a sua inerente dimensão garantística, mas antes o já referido princípio da Democracia na sua dimensão participativa. Aquele princípio estará na base do direito de audiência e defesa em procedimentos administrativos de índole disciplinar previsto no art. 269º, n.º 3 da CRP; aqui o princípio do contraditório é uma refração do princípio do Estado de Direito, vislumbrando-se os valores e a função também perseguidos pelas garantias processuais penais, de modo a permitir afirmar que este direito, ínsito no procedimento

---

<sup>3</sup> Marcelo Rebelo de Sousa parece defender que o direito de participação concretizado sob a forma de direito de audiência prévia é um direito fundamental de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias, quando nas suas *Lições de Direito Administrativo, Volume I, Lex, Lisboa, 1999, pág. 449*, ao se referir às situações de inexistência de dever de audiência prévia no CPA, defende que “a interpretação que sufragamos para o n.º1 do Art.º 103º atende, assim, ao facto de se estar perante um direito de natureza análoga a direito, liberdade e garantia, o que acarreta uma visão restritiva das restrições a esse direito.”; cf. ainda defendendo esta posição: José Manuel Sérvulo Correia in *O direito `informação e os direitos de participação dos particulares no procedimento, Estudos sobre o Código de Procedimento Administrativo, Legislação - Cadernos de Ciência de Legislação, INA, n.º 9/10, Janeiro-Junho de 1994, pág. 155-159; neste sentido vd. também Vasco Pereira da Silva, Em Busca do Acto Administrativo Perdido, pág. 429-431.*

<sup>4</sup> Para uma melhor caracterização do acto tributário como um acto administrativo especial, bem como para as várias acepções de acto tributário utilizadas no nosso direito fiscal, ver *José Casalta Nabais in Direito Fiscal, 4ª Edição, Almedina, pág. 83-86 e pág. 374-377*. No presente trabalho, toda a referência feita a acto tributário reportar-se-á ao seu sentido estrito, como acto de liquidação de tributos.

<sup>5</sup> In *Audiência dos Interessados no Procedimento Administrativo*, Universidade Católica Editora, pág. 387 e ss.

administrativo disciplinar, é um direito fundamental de natureza análoga<sup>6</sup>. Todavia, a participação procedimental a que se refere o art. 267º, n.º5 da CRP, raiz dos direitos de audiência prévia previstos no art. 100º, n.º1 do CPA e no art. 60º, n.º1 da LGT, abstrai das motivações particulares (favoráveis ou desfavoráveis) que poderão ser invocadas, basta-lhe somente que as decisões lhe digam respeito. Acresce que o mesmo preceito constitucional impõe ao legislador ordinário uma certa dose de flexibilidade entre a necessidade de “*racionalização dos meios a utilizar pelos serviços e a participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito*”. Esta conjugação de valores, que deve ser atendida na configuração legislativa do procedimento administrativo e tributário, dificulta a defesa de posições jurídicas subjectivas. Outros sinais são dados pelos vários elementos interpretativos que devem ser analisados para averiguar a questão da (in)existência de um direito fundamental de natureza análoga *in casu*. Numa perspectiva literal, o princípio participativo não é directamente imposto no art. 267º, n.º5, o que é imposto ao legislador é a tarefa de disciplinar o procedimento tendo em conta a satisfação de exigências constitucionalmente relevantes, entre estas o princípio participativo. Cumpre notar que a Constituição não densifica o que entende por participação dos cidadãos, deixando ao critério do legislador a conformação deste aspecto, nem sequer menciona o termo “direito” no preceito em causa. Tendo em atenção o elemento sistemático, se fosse intenção do legislador conferir um real direito fundamental, a inserção adequada para tal desígnio seria o artigo seguinte (268º, com a epígrafe “*Direitos e garantias dos administrados*”). Aliás, se bem analisado todo o texto do artigo 267º, vislumbramos que a sua função é predominantemente directiva da actividade do legislador, utilizando expressões onde avultam as faculdades e as vinculações da lei: “*Administração Pública será estruturada...*” (n.º1), “*a lei estabelecerá...*” (n.º2), “*A lei pode criar...*” (n.º3), “*...será objecto de lei especial...*” (n.º5), “*...nos termos da lei...*” (n.º6), ao passo que o artigo 268º apresenta uma intenção subjectiva com a repetição de expressões como “*os cidadãos têm direito*” e “*é garantido ao administrado*”. Quanto à teleologia do preceito, estamos em crer que a ausência de determinabilidade de conteúdo da participação consagrada é contrária a uma possível intenção de aplicabilidade directa deste preceito, como supõe os artigos 17º e 18º n.º1 da CRP.

---

<sup>6</sup> Ver neste sentido *Gomes Canotilho e Vital Moreira* in Constituição da República Portuguesa Anotada, 3ª Edição Revista, Coimbra Editora, anotações VII e VIII ao artigo 269º.



Assim, como Pedro Machete bem conclui, “ o princípio da participação constitucionalmente previsto é compatível com uma pluralidade de concretizações obrigando, ou melhor, integrando uma imposição constitucional legiferante – a elaboração «da lei especial sobre o processamento da actividade administrativa» - em paralelo com outras exigências organizatório-funcionais cometidas pela Constituição e que também devem enformar a referida lei”<sup>7</sup>. Consequentemente, o direito de audiência prévia assume a configuração de um direito subjectivo legal-procedimental, instituído pelo legislador ordinário com vista ao cumprimento de directrizes constitucionais.

---

<sup>7</sup> Ver obra citada do mesmo autor: pág. 390.

### **III – O Procedimento Administrativo: Matriz da Audiência Prévia do Contribuinte**

A declaração de direitos tributários através de uma sequência organizada de actos é o objectivo do procedimento tributário, como se depreende do artigo 54º da LGT. Para alcançar este desiderato constitui-se como regra basilar deste procedimento que o contribuinte seja convocado para dizer o que tiver por conveniente por forma a abastecer a administração tributária com dados, provas e argumentos que deverão ser analisados e ponderados na decisão final, evitando muitas vezes que tenha de lançar mão de meios impugnatórios tendentes a manifestar a sua discordância em relação a esta.

Convém, porém, notar que o direito de audiência prévia do contribuinte actualmente exercido no procedimento tributário tem sido objecto de um desenvolvimento muito significativo nos últimos anos, gozando já de uma certa autonomia face ao direito de audiência dos interessados no procedimento administrativo. Na verdade, só com a actual Lei Geral Tributária o direito de audiência prévia do contribuinte passou a merecer um papel definitivo no nosso direito fiscal. Dentre os objectivos visados pela aprovação desta lei, refere o legislador que um deles é modificar “*aspectos fundamentais da relação Fisco-contribuinte*”, e por isso procede à “*consagração expressa e regulamentação clara da audiência prévia no procedimento tributário, cuja aplicação efectiva pode reduzir significativamente os litígios*”<sup>8</sup>.

Antes de vigorar a LGT, o exercício do direito de audiência prévia do contribuinte dava-se nos moldes previstos no Código do Procedimento Administrativo, isto porquê o Código de Processo Tributário (revogado em muitas disposições pela LGT), apesar de prever um direito de audiência do contribuinte no seu artigo 19º, alínea c), levava a que o mesmo fosse reduzido a um direito de audiência e defesa no processo de contra-ordenação fiscal através da alínea e) do seu artigo 23º. Era necessário torná-lo efectivo nas relações procedimentais tributárias, procurando vias que tornassem este direito realidade. A extensão da aplicação do CPA justificar-se-ia antes de mais pela caracterização do direito fiscal como um ramo especial do direito administrativo<sup>9</sup>, mas a

---

<sup>8</sup> Ver o relatório do decreto-lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, que aprovou a Lei Geral Tributária.

<sup>9</sup> Como refere Casalta Nabais in *Direito Fiscal, Almedina, 4ª Edição, pág. 84-85*: “... relativamente à actividade fiscal, também é clara a sua recondução à actividade administrativa e à sua disciplina pelo direito administrativo. Na verdade, tanto o procedimento fiscal como o acto em que, por via de regra, o

mesma vem a ser reforçada pelos n.ºs 5 a 7 do art. 2.º do CPA<sup>10</sup>. Todavia, esta não era a prática da nossa administração tributária, pois, como refere António Lima Guerreiro<sup>11</sup>, *“a verdade, no entanto é que, por força do despacho do director-geral dos impostos de 14 de Setembro de 1992 e apesar do teor imperativo do artigo 2.º, número 4, do C.P.A., a audiência prévia não era efectivamente utilizada no procedimento tributário com base em razões atendíveis de eficácia e celeridade que, no entanto, não justificariam essa não aplicação, mas apenas a sua adaptação às peculiaridades do procedimento tributário...”*. Parece, por conseguinte, que a aplicação da audiência prévia do contribuinte com recurso ao CPA era basicamente assegurada pelos nossos tribunais, corrigindo assim a defeituosa actuação da administração.

Actualmente, a extensão do CPA na regulamentação de vários aspectos, inclusive da audiência prévia dos contribuintes, é afirmada não só pelo artigo 2.º, n.º 5 a 7 deste diploma, mas também pelo artigo 2.º, alínea c) da LGT e pelo artigo 2.º, alínea d) do CPPT que classifica aquele diploma como direito subsidiário para a regulamentação dos casos omissos. Esta conexão estreita entre procedimento tributário e administrativo é igualmente evidente no relatório do decreto-lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, em que o legislador, ao aprovar a LGT, sacramenta: *“No título III é regulado o procedimento tributário em ordem à sua adequação ao Código do Procedimento Administrativo...”*.

A importância presente do CPA no procedimento tributário, no que concerne ao direito de audiência prévia do contribuinte, verifica-se principalmente na regulamentação de aspectos formais do exercício deste direito. Desta maneira, não nos restam dúvidas de que as consequências da falta de comparência à audiência para o exercício oral do direito de audiência devem ser as plasmadas no n.º 3 do artigo 102.º do CPA, aplicável subsidiariamente. Uma faculdade não regulada pela LGT (nem pelo CPPT) é a prevista no n.º 4 do artigo 102.º do CPA, que por via da subsidiariedade deste código deve permitir ao contribuinte juntar, durante ou depois da audiência oral, quaisquer alegações escritas; atente-se também que algo semelhante acontece na audiência escrita do

---

*mesmo desemboca (o acto tributário), não passam dum procedimento administrativo e dum acto administrativo especiais ou detentores de especificidades.”*

<sup>10</sup> A aplicação dos artigos 100.º a 105.º do CPA ao procedimento tributário antes da vigência da LGT é também confirmada pela jurisprudência (a título de exemplo, vd. os Acórdãos STA n.º 28272, de 30/10/2002, e TCA-Sul n.º 6596/2002 de 25/5/2004, e n.º 20/04, de 12/4/2005).

<sup>11</sup> vd. António Lima Guerreiro em anotação ao art. 60.º da LGT in *Lei Geral Tributária Anotada, Editora Rei dos Livros, 2001, pág.276.*

contribuinte que, por via do n.º 3 do artigo 101º do CPA, pode incluir a requisição de diligências complementares e a junção de documentos.

Uma última observação prende-se com a natureza específica da função do direito de audiência prévia no procedimento tributário, quando confrontado com o procedimento administrativo. Este último convoca o interessado no sentido de colaborar com a administração no conhecimento dos vários interesses que devem ser ponderados para que a sua competência decisória seja conveniente e legalmente exercida; a definição do interesse público a prosseguir pela administração convoca um procedimento administrativo de cariz constitutivo, os interessados intervêm na instrução juntamente com a administração, carreando informações e provas que, somadas àquelas que ela própria obtém por via da sua actuação enformada pelo princípio do inquisitório (56º e 87º, n.º1 do CPA), vão permitir a esta uma perspectiva global para decidir. Esta perspectiva global pode induzir a própria administração a optar num determinado caso concreto pela predominância de um interesse superior sobre o interesse primário que ela visa prosseguir<sup>12</sup>. Assim, o procedimento administrativo não tem, em princípio, um carácter litigioso, pois que convoca os particulares, não para garantir uma posição jurídica frente a uma ameaça administrativa, mas sim para colaborar com a administração na sua tarefa de definição dos interesses prevalecentes em determinada situação concreta e individual. Já o procedimento tributário, tendo aqui por base o procedimento tributário de liquidação<sup>13</sup>, incide sobre a verificação dos elementos constituintes de um facto tributário que origina uma relação de imposto, cabendo à fase instrutória do mesmo a recolha de provas que permitam qualificar e quantificar o facto tributário. O procedimento é aqui marcado por um forte grau de vinculação da administração tributária, pois que o interesse público de percepção das receitas dos impostos é intensivamente marcado pelo princípio da legalidade tributária, deveras mais exigente do que o princípio da legalidade administrativa, definindo densamente a incidência subjectiva e objectiva, a taxa, as garantias dos contribuintes e os benefícios fiscais (artigo 103º, n.º 2 da CRP). O contribuinte tem neste procedimento o interesse de ver a sua capacidade contributiva correctamente avaliada, interessa-lhe evitar eventuais

---

<sup>12</sup> Seguimos de perto a perspectiva de Pedro Machete in *A Audição Prévia do Contribuinte – Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, 1999, Vislis Editores, pág. 307 e ss..

<sup>13</sup> Isto porque as outras modalidades de procedimento tributário enumeradas no artigo 54º da LGT e no artigo 44º do CPPT estão intimamente ligados ao procedimento de liquidação, ora por serem um estágio preparatório deste (procedimento de inspecção ou de aplicação de métodos indirectos), ora por dizerem respeito a actos que visam reavaliar um acto tributário anterior (reclamação, recurso hierárquico ou revisão) ou interferir directamente impedindo ou minimizando os efeitos ablativos de um acto tributário (reconhecimento ou revogação de benefícios fiscais).

incertezas probatórias do fisco que possam ser decididas em seu desfavor com a consequente necessidade de impugnação. Por outro lado, a tributação é naturalmente um fenómeno ablativo, que impõe um desfalque patrimonial ao contribuinte, sem que lhe sejam efectuadas contrapartidas directas. Se aquele primeiro aspecto realça a necessidade de prevenção, este último denota a índole defensiva e garantística que o direito de audição prévia do contribuinte assume no procedimento tributário. É assim que se compreende o carácter de contraditoriedade que este direito assume: este direito dirige-se a um litígio potencial e já não tanto a uma participação funcional como no procedimento administrativo comum; é neste contexto que entendemos a afirmação do CPPT no n.º1 do seu artigo 45º: “*O procedimento tributário segue o princípio do contraditório, participando o contribuinte, nos termos da lei, na formação da decisão*”. Estamos em crer que é esta natureza contraditória do direito de audição prévia que justifica uma tomada de posição do contribuinte em relação ao juízo de mérito da administração fiscal quanto ao objecto do procedimento tributário, constante do projecto de decisão do art. 60º, n.º 4 da LGT, questão esta a que voltaremos *infra*.

## IV – O Direito de Audição Prévia do Contribuinte em Especial: As Notas Soltas

Nesta secção propomo-nos a discorrer sobre alguns aspectos do direito de audição prévia do contribuinte vigente no nosso ordenamento fiscal, designadamente sobre o conteúdo dos artigos 60º da LGT e 45º do CPPT, sabendo de antemão que a abordagem que aqui imprimiremos será um tanto descontínua, sem versar com minúcia o direito de audição prévia; daí estarmos perante verdadeiras *notas soltas* sobre os aspectos que consideramos mais relevantes deste direito.

A primeira questão que julgamos pertinente esclarecer prende-se com âmbito subjectivo deste direito. Ao longo deste trabalho temos referido sempre o contribuinte como o detentor da faculdade de participar no procedimento tributário com o intuito de prevenir futuros litígios e defender a sua esfera patrimonial; sucede, porém, que a doutrina tem levantado a questão de saber se o contribuinte é o único legitimado a exercer o direito de audição prévia. Pedro Machete sustenta que para este efeito importa considerar apenas o destinatário imediato do acto que será produzido no procedimento em causa, assim o contribuinte que exerce o direito de audição corresponde ao sujeito passivo definido no art. 18, n.º 3 da LGT (com o auxílio do n.º 4 do art. 22): “*pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável*”<sup>14</sup>. Em sentido contrário, Jorge Lopes de Sousa advoga uma mais ampla legitimação para o exercício deste direito, admitindo que este deve ser reconhecido a quaisquer outros intervenientes no procedimento tributário, cujos direitos e interesses possam nele ser afectados. Em suas palavras, “*o preceituado neste artigo (art. 60º da LGT) deverá ser aplicável em relação a quaisquer outros interessados, desde que, durante a pendência do procedimento tributário, tenham já direitos e interesses reais e actuais, e não meramente hipotéticos ou eventuais, a defender*”<sup>15</sup>, e ainda nesta sede cita como exemplo de interessados para efeitos do direito de audição os proprietários ou detentores dos bens ou documentos apreendidos e os outros titulares de direitos que sejam afectados por providências cautelares adoptadas pela administração tributária, bem como os proprietários de

---

<sup>14</sup> cf. *A Audição Prévia do Contribuinte – Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, 1999, Vislis Editores, pág. 323..

<sup>15</sup> cf. Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado, 3ª Edição, 2002, Vislis Editores.

mercadorias que possam vir a ser declaradas abandonadas, nos termos da legislação aduaneira. Cremos que esta última posição é a mais adequada à função garantística assinalada ao direito de audição prévia, sendo igualmente mais consentânea com uma interpretação constitucional da lei, pois que a nossa lei fundamental invoca a participação dos “*cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhe disserem respeito*” sem distinguir se estas atingem os cidadãos de uma forma directa ou indirecta nos seus direitos ou interesses.

Num olhar mais atento ao escopo objectivo do preceito que consagra o direito de audição prévia do contribuinte, o n.º 1 do artigo 60º da LGT, o interprete é confrontado com uma redacção imprecisa, reveladora de má técnica legislativa<sup>16</sup>, já que o preceito em causa apresenta o direito de audição como uma mera faculdade dependente da vontade da administração tributária: “*a participação dos contribuintes na formação das decisões...pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas ...*”. Esta forma de consagrar um direito que só deve ser suprimido nos casos taxativamente previstos no n.º 2 do mesmo artigo é no mínimo estranha e potenciadora de práticas pouco aconselháveis como a plasmada na Circular n.º 13/99, de 8 de Julho de 1999.

Esta circular, no intuito de esclarecer algumas dúvidas surgidas na interpretação do artigo 60º da LGT, vem cercear a real substância do direito de audição prévia do contribuinte ao estabelecer que devem ser objecto de audiência dos contribuintes “*as decisões que se fundamentam em factos não revelados nos pedidos, petições, reclamações ou recursos hierárquicos, apresentados pelos contribuintes*”. O campo de aplicação desta hipótese vem restringir o exercício do direito de audição prévia do contribuinte à matéria factual objecto do procedimento tributário, descurando que a função de defesa antecipada de interesses assinalada a este direito visa igualmente a matéria de direito. Aliás, tem sido esta a posição defendida pela doutrina<sup>17</sup> e jurisprudência<sup>18</sup> dominantes. A este propósito convém notar que o direito de audição

---

<sup>16</sup> Outros autores também criticam a má redacção deste preceito: Serena Cabrita Neto in *Introdução ao Processo Tributário, Instituto Superior de Gestão, 2004, pág. 31*, e Rui Correia de Sousa in *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada, Quid Júris, 1999, pág. 112*.

<sup>17</sup> cf. obras citadas de Serena Cabrita (p. 31) e de Jorge Lopes de Sousa (p. 273).

<sup>18</sup> cf. neste sentido os acórdãos: Ac. TCA de 13/12/2002 (recurso n.º 6284/02) e Ac. TCAS (2ªSecção), de 21/9/2004 (Recurso n.º 726/04). Este último acórdão estatui que “*o art.º 60º da LGT (...) é de aplicação imediata aos procedimentos tributários pendentes à data da sua entrada em vigor – em 1/01/99 – obrigando o órgão administrativo competente a dar conhecimento ao contribuinte, a partir dessa data, do projecto da decisão que a AT pretenda tomar no procedimento tributário, facultando-lhe, assim, o direito de sobre ele se pronunciar em ordem a poder fazer inverter o sentido dessa decisão, quer mediante argumentos de facto, quer de direito.*”

prévia tem amplitude diferente consoante se trate de procedimento administrativo ou de procedimento tributário. Naquele o direito de audiência prévia do interessado só existe quando tenha havido instrução, como se depreende do teor do art. 100º, n.º1 do CPA (“*Concluída a instrução ... os interessados têm o direito de ser ouvidos...*”) e incide sobre o objecto do procedimento, ou seja, “*sobre as questões que importem à decisão e sobre as provas produzidas*”, excluindo o juízo de mérito da administração sobre este objecto<sup>19</sup>. No procedimento tributário, a audiência do contribuinte é mais intensa, deve versar não só os aspectos factuais, mas também as questões de direito e independe da existência de instrução procedimental. Contrariando esta perspectiva, Lima Guerreiro vem sustentar que o âmbito do direito de audiência dos contribuintes é idêntico ao direito de audiência dos interessados previsto no CPA, fazendo tábua rasa da diferença de sentidos, já referida na secção anterior, subjacente ao direito de audiência prévia previsto no CPA e do seu homólogo previsto na LGT<sup>20 21</sup>.

Em análise dos pressupostos da dispensa do direito de audiência do contribuinte, o requisito da 1ª parte do n.º 2 do art. 60º da LGT, ou seja, a liquidação ter por base a declaração do contribuinte, deve ser considerado em consonância com o que acabámos de expor no parágrafo anterior. O direito de audiência prévia só pode ser postergado quando a liquidação se restringir exclusivamente ao aspecto factual da declaração, não acrescentando elementos que dela não decorram e não impondo uma qualificação jurídica diferente da pretendida pelo contribuinte nessa mesma declaração. Assim, se o Fisco pretende qualificar como rendimentos empresariais e profissionais (Categoria B, art. 3º do CIRS) os ganhos provenientes da venda de um prédio pertecente ao contribuinte por considerar que estes estão inseridos no âmbito da sua actividade empresarial de compra e venda de bens imóveis, tendo o contribuinte declarado estes

---

<sup>19</sup> Para um melhor esclarecimento acerca do objecto do procedimento administrativo e do âmbito de incidência da audiência de interessados, vd. Pedro Machete in “*Conceito de instrução procedimental e relevância invalidante da preterição da audiência dos interessados*”, CJA, n.º 12, págs. 3-18; a este propósito esclarece o autor que “*a disciplina do CPA em matéria de audiência dos interessados é concretizadora - e não restritiva - daquele princípio constitucional (o princípio participativo do n.º 5 do art. 267º da CRP) e corresponde à opção do legislador ordinário de criar o direito legal-procedimental de os interessados se pronunciarem sobre o objecto do procedimento tal como o mesmo se configura imediatamente antes da decisão final. Porém, o objecto do procedimento não se confunde com os juízos de mérito que a administração faz sobre a mesma realidade. Daí a distinção feita pelo CPA entre o objecto do procedimento sobre o qual os interessados se podem pronunciar - «as questões que importam à decisão e sobre as provas produzidas» (art. 103º, n.º 2, alínea a)) - e a apreciação do mesmo pela Administração - a «proposta de decisão» (art. 105º).*” [pp. 16-17].

<sup>20</sup> cf. António Lima Guerreiro in *Lei Geral Tributária Anotada*, Editora Rei dos Livros, 2001, págs. 277-278.

<sup>21</sup> vd. no sentido que subscrevemos Pedro Machete, *A Audiência Prévia do Contribuinte, Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores, 1999, p. 322.



rendimentos como mais-valias subsumidas à Categoria G – incrementos patrimoniais (artigo 9º, n.º 1 al. a) e 10º, n.º 1 al. a) do CIRS), estaremos aqui perante uma diferente qualificação jurídica dos rendimentos, que não legitima a dispensa do direito de audição prévia do contribuinte. Sendo caso de dispensa do direito de audição prévia pela aceitação da declaração do contribuinte, a lei entende que o facto de ser o próprio contribuinte a fixar na sua declaração a matéria colectável, e restando à administração tributária apenas a aplicação da taxa legalmente estabelecida, nada mais poderá o contribuinte acrescentar ao procedimento de liquidação que justifique o exercício do direito de audição prévia, pois que o contribuinte já manifestou a sua posição no procedimento, de agora em diante o acto tributário a praticar reveste características fortemente vinculadas<sup>22</sup>.

No que tange ao outro pressuposto de dispensa do direito de audição prévia do contribuinte, concretizado na 2ª parte do n.º 2 do art. 60º da LGT<sup>23</sup>, o sentido favorável da decisão do procedimento em relação às pretensão contribuinte também deve ser interpretado de forma restritiva, pois não basta aqui que o conteúdo global do acto decisório seja globalmente favorável ou que a maior parte das solicitações do contribuinte no requerimento sejam atendidas pela administração tributária, é necessário que ela seja *integralmente* favorável ao contribuinte. Neste caso de dispensa a lei acolhe o entendimento lógico de que o contribuinte não intervirá no procedimento para acrescentar elementos que possam modificar o sentido favorável aos seus interesses da decisão a tomar, sendo o exercício do direito de audição aqui um ritualismo sem razão de ser<sup>24</sup>. Ainda neste âmbito, embora não decorra explicitamente da lei, este preceito é aplicável aos casos em que por iniciativa oficiosa da administração se dê a revogação ou a revisão oficiosa de uma liquidação ou de um acto administrativo em matéria tributária exclusivamente desfavorável aos interesses do contribuinte, bem como aos casos de prática oficiosa pela administração de actos administrativos em matéria fiscal de conteúdo favorável ao contribuinte<sup>25</sup>.

Convém salientar, ainda no que se refere ao âmbito objectivo de aplicação do direito de audição prévia do contribuinte, que o preceituado do n.º 2 do art. 60º da LGT

---

<sup>22</sup> Para mais desenvolvimentos neste sentido, vd. Jorge Lopes de Sousa, ob. cit., em anotação ao art. 45º do CPPT, p. 276, anotações 11 e 12; vd. também Pedro Machete, *A Audição Prévia do Contribuinte, Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis, Editores, 1999, pp. 323-324.

<sup>23</sup> Este pressuposto de dispensa do direito de audição já antes estava consagrado no procedimento administrativo – art. 103º, n.º 2 al. b) do CPA.

<sup>24</sup> vd. Jorge Lopes de Sousa, ob. cit., p. 276-277, anotação 13; e Pedro Machete, *A Audição Prévia do Contribuinte, Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis, Editores, 1999, p. 324.

<sup>25</sup> Também seria aqui subsidiariamente aplicável o disposto no art. 103º, n.º 2 al. b) do CPA.

é taxativo: a lei fiscal não admite outros casos de dispensa do direito de audiência prévia, muito menos admite os casos de inexistência de direito de audiência prévia consagrados no art. 103º, n.º 1 do CPA. É assim negada à administração tributária a faculdade de omitir a notificação do contribuinte para audiência prévia na certeza de que o contribuinte nada poderá trazer de novo ao procedimento. Tal juízo só poderá ser emitido *ex post*, pelo que todo o acto de natureza vinculada é passível de algum controlo e a função contraditória assinalada pelo art. 45º do CPPT à participação do contribuinte impõe que este possa se defender no procedimento ablativo em causa. Acresce que no procedimento tributário não se vislumbra a aplicação subsidiária dos casos de inexistência do direito de audiência prévia previstos no art. 103º, n.º 1 do CPA. A urgência da decisão não parece provável no procedimento tributário, pois esta deve ser uma urgência externa ao procedimento, relativa à realidade a ser neste considerada. A caducidade do direito de liquidação não torna por si mesma um determinado procedimento em procedimento urgente, ainda mais tendo em vista o prazo razoável em que ela ocorre (4 anos – 45º, n.º 1 da LGT); não pode ser a própria administração tributária responsável por via da sua inércia pela situação de urgência que estaria na base da supressão de um direito de audiência prévia do contribuinte; neste sentido o Acórdão do STA (2ª Secção), de 28/11/2002 [recurso n.º 1180/2002.11] conclui: “*A urgência da decisão, como factor de inexistência de audiência do interessado, nos termos da al. a) do referido n.º 1 do artigo 103º, deve ser aferida em relação à situação objectiva, real, que a decisão procedimental se destina a regular, não em relação à urgência procedimental.*” Já a hipótese da al. b) do n.º1 do art. 103º, inexistência de audiência quando a diligência possa comprometer a execução ou a utilidade da decisão, é totalmente inconciliável com a natureza do direito de audiência prévia do contribuinte, pelo que a utilidade e a exequibilidade da decisão saem reforçadas com a efectivação do direito de audiência prévia do contribuinte; a decisão final torna-se mais apta a produzir os seus efeitos se os argumentos do contribuinte tiverem sido ponderados em sede procedimental, obviando a via impugnatória. Por fim, a impraticabilidade da audiência devida ao número elevado de contribuintes (al.c) do n.º 1 do art. 103º do CPA) não é uma realidade do procedimento tributário, pois, como bem refere Pedro Machete, a questão da praticabilidade do procedimento tributário se põe ao nível da existência de muitos procedimentos para um ou alguns interessados; ainda a este propósito Jorge

Lopes de Sousa aponta a dificuldade posta pelo princípio da confidencialidade (art. 64º da LGT) na realização da consulta pública referida naquele preceito<sup>26</sup>.

Um último aspecto que julgamos relevante acerca da configuração objectiva do direito de audição prévia do contribuinte tem a ver com a necessidade de o contribuinte ser ouvido quanto à posição final da administração que se revele contrária aos seus interesses. Assim, depois de exercido o direito de audição, se o conteúdo essencial dos principais argumentos invocados no projecto de decisão previsto no n.º 5 do art. 60ª da LGT não forem acompanhados pela decisão final do procedimento, deverá o contribuinte ser notificado novamente do conteúdo da decisão que o órgão competente para decidir pretende adoptar, cabendo-lhe um novo momento de audição prévia por forma a garantir que a decisão efectivamente adoptada no procedimento possa ser conhecida com antecedência pelo contribuinte e por ele contraditada. Acresce ainda que este direito só será efectivamente respeitado pela administração se, para além de facultar ao contribuinte a oportunidade de apresentar a defesa dos seus interesses no procedimento, os argumentos por este invocados forem de facto considerados na decisão final. Em consequência, a administração fiscal está obrigada a fundamentar não só o acto final do procedimento tributário, mas igualmente o *porquê* de não aderir aos argumentos suscitados pelo contribuinte na sua audiência<sup>27</sup>.

Através da Lei n.º 16-A/2002 de 31/05, foi acrescentado ao artigo 60º da LGT o actual n.º 3, a que a mesma lei atribuiu carácter interpretativo. Tal modificação teve por finalidade esclarecer algumas dúvidas suscitadas na interpretação do n.º 1 do mesmo artigo, pois não era consensual na jurisprudência se o direito de audição exercido nos procedimentos tributários que se encontram funcionalmente ligados ao procedimento tributário de liquidação deveria ou não ser cumulado com a audiência realizada neste último procedimento. A alteração legal optou pela não cumulação de direitos de audição. Assim, antes da referida alteração legal, decidiu o Acórdão STA n.º 57334, de 27/2/2002, que *“há preterição de formalidade legal se, tendo o contribuinte sido ouvido antes da conclusão do relatório da inspecção tributária, não for de novo ouvido antes do acto de liquidação, pois trata-se de duas audições autónomas relativamente a duas*

---

<sup>26</sup> Para mais desenvolvimentos, cf. Jorge Lopes de Sousa, ob. cit., pp. 277-278, e Pedro Machete, A audição Prévia do Contribuinte, Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Vislis Editores, 1999, p. 326. Numa perspectiva algo diferente, mas também no sentido da inaplicabilidade das hipóteses do n.º 1 do art. 103º do CPA, vd. também António Lima Guerreiro, ob. cit., pág. 280.

<sup>27</sup> A este propósito Lima Guerreiro refere que a administração se encontra perante uma obrigatoriedade de tripla fundamentação: *“a que se reporta ao projecto de decisão sobre a qual incidiu a audição, além da que se reporta aos novos elementos trazidos pelo contribuinte e da que se reporta à decisão fina”*; cf. António Lima Guerreiro, ob. cit., p. 280.

*decisões distintas do processo de liquidação*”. O mesmo acórdão ainda refere que “*se o n.º 1 tem cinco alíneas diferentes, o cumprimento da alínea e) não dispensa o cumprimento da alínea a)*”, mais adiante o tribunal admite que “*de iure condendo, pode-se entender que são audições a mais*”<sup>28</sup>. Lima Guerreiro resume assim a sua posição que mais tarde estaria subjacente à alteração legal: “*O direito de audição é exercido geralmente por uma única vez no procedimento: finda a instrução e antes da decisão. Não pode ser utilizado para introduzir dilações sucessivas no procedimento... Em caso de o objecto do direito de audição constituir um acto preparatório da liquidação, como são os previstos nas alíneas c), d) e e) do número 1 do presente artigo, o contribuinte não deve ser, de novo, ouvido antes de esta se realizar, a não ser quando a liquidação se fundamente em elementos distintos daqueles por que o direito de audição inicialmente se concretizou*”.<sup>29</sup>

Relativamente à forma do exercício do direito de audição prévia, estabelece o n.º 2 do art. 45º do CPPT que este pode ser exercido oralmente ou por escrito, sendo o prazo para o seu exercício fixado entre 8 e 15 dias conforme estabelece o n.º6 do art. 60º da LGT. A regulamentação dos restantes termos do exercício oral ou por escrito do direito de audição prévia do contribuinte o interprete deverá buscar nos artigos 100º a 102º do CPA, aplicável subsidiariamente (art. 2º al. c) da LGT e art. 2º al. d) do CPPT). Ora, dúvidas não restam para a melhor doutrina que opção pela forma de exercício deste direito está na disponibilidade da administração tributária. Convém, todavia, referir a posição contrária de Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa<sup>30</sup> que salientam não poder a administração impor ao contribuinte a forma de audição. Desta maneira, a escolha entre a forma oral e a forma escrita caberia a este, uma vez que o n.º 4 do art. 60º da LGT apenas prevê o estabelecimento de um prazo para o exercício do direito de audição e não a convocação para a audiência oral (102º do CPA) ou a notificação para a audiência oral (101º do CPA) como prevê o Código de Procedimento Administrativo. A ser dada prevalência a esta posição ficariam comprometidos princípios fundamentais do procedimento tributário como a eficiência e a celeridade, com a consequente incapacidade da administração tributária em cumprir os

---

<sup>28</sup> Ainda neste sentido, vd. Ac. TCA – Sul, proc. N.º 330/03, de 27/05/2003; em sentido contrário, ou seja no sentido da não cumulação de direitos de audição, cf. Ac. STA n.º 59750, de 29/10/2003, posterior à alteração legislativa, mas sem levar esta em consideração.

<sup>29</sup> vd. Lima Guerreiro, ob. cit., p. 278.

<sup>30</sup> cf. Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Lisboa, 1998, em anotação ao art. 60º, p. 202., bem como a argumentação de Pedro Machete a combater a posição destes autores em *A Audiência Prévia do Contribuinte, Problemas Fundamentais do Direito tributário, Vislis, 1999, pp. 328-329 em nota de rodapé.*

prazos que a lei impõe. Acresce ainda que por mais importante que seja a intervenção do contribuinte no procedimento, a direcção do mesmo cabe à administração que, segundo o princípio do inquisitório, deve tomar todas as medidas que julgue necessárias para alcançar a verdade material nos casos submetidos à sua apreciação.

Uma última nota para chamar à atenção a questão da relevância invalidante da preterição da audiência dos interessados, no nosso caso dos contribuintes. Como referido na secção anterior, a não concessão ao contribuinte do direito de audiência prévia é sancionada pela lei com a anulabilidade do acto decisório por omissão de uma formalidade essencial ao procedimento tributário. Todavia, a anulabilidade do acto nem sempre impõe a anulação do mesmo, aplicando-se quando possível o princípio do aproveitamento dos actos administrativos. Por conseguinte, no procedimento tributário o aproveitamento do acto tributário ou do acto administrativo em matéria tributária depende de um juízo de prognose póstuma, que tem sido desenvolvido pela jurisprudência no sentido de ser sempre aproveitado o acto que não poderia deixar de ser praticado, independentemente dos elementos e argumentos invocados pelo contribuinte, o acto praticado é simplesmente o único possível. Assim, concluindo o tribunal que o contribuinte nada poderia fazer objectivamente para obter um acto de conteúdo diferente, a formalidade essencial degrada-se em não essencial. Ficam, portanto, excluídos da esfera de aplicação do princípio do aproveitamento dos actos, aqueles actos finais de um procedimento praticados no uso de poderes discricionários, bem como aqueles actos que embora praticados no exercício de poderes vinculados pudessem sofrer influência através da audição dos destinatários.<sup>31</sup>

---

<sup>31</sup> Para maiores desenvolvimentos, cf. Ac. STA proc. n.º 36001, de 17/12/1997 e as anotações de Pedro Machete in *Conceito de instrução procedimental e relevância invalidante da preterição da audiência dos interessados*, CJA, n.º 12, pág. 3 e ss.; cf. ainda António Lima Guerreiro, *Lei geral tributária Anotada*, Editora Rei dos Livros, 200, pp. 278-279.

## V – Conclusão

Em jeito de conclusão, fica a certeza de que o art. 60º da LGT avulta como o conjunto de preceitos mais decisivo na regulamentação do direito de audição prévia do contribuinte na nossa legislação tributária. É, porém, digno de realce que em outros procedimentos da nossa lei fiscal este direito também está previsto, em alguns casos até com remissão para o previsto no mesmo art. 60º da LGT. Assim, o artigo 23º da nossa LGT no seu n.º 4 prevê o direito de audição prévia do responsável subsidiário antes da reversão do processo de execução fiscal, para o efeito remete a sua regulação para o regime previsto no artigo principal da nossa lei tributária no que se refere à audiência prévia. Outro afloramento do direito de audição prévia do contribuinte é o previsto no procedimento de derrogação do sigilo bancário (art. 63º-B da LGT), aqui fundamental para justificar uma intervenção por regra muito indesejada em assuntos particulares. Ainda neste âmbito, não podíamos deixar de mencionar aquilo que consideramos um direito de audição prévia *sui generis* como é a participação do contribuinte através de um perito por si nomeado no procedimento desencadeado pelo pedido de revisão da matéria colectável, procedimento previsto no art. 91º e seguintes da LGT, cujo objectivo principal é o alcance de um acordo, com base num modelo contraditório, relativamente à fixação da matéria tributável por métodos indirectos. Noutra nível, já em termos de direito contra-ordenacional fiscal, o RGIT também dá vida a este direito de audição prévia do contribuinte, embora neste caso assuma já as vestes de um autêntico direito fundamental análogo aos direito, liberdades e garantias, como em sede apropriada já foi referido.

Tudo isto para dizer que o trabalho que agora damos por terminado deixou intactas muitas outras manifestações do direito de audição prévia do contribuinte, tendo por foco somente a manifestação mais evidente do mesmo no nosso direito fiscal: o art. 50º da LGT.

Finalmente, cumpre-nos salientar que o direito de audição prévia do contribuinte, sem menosprezar o seu intuito garantístico, deve visar sempre a obtenção de consensos entre a administração tributária e o contribuinte, sendo pouco compreensivo e desejável que o mesmo, em vez de consensos, possa estar na origem de muitos litígios por causa da sua preterição. Deve, por isso, a nossa administração

tributária envidar esforços para minimizar os efeitos colaterais de uma crescente, e até certo ponto inevitável, massificação do procedimento tributário.

## **VI – Bibliografia**

ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, Lei Geral Tributária Anotada, Editora Rei dos Livros, 2001

CONSTANÇA CARRINGTON e outros, Jurisprudência Fiscal Anotada, Supremo Tribunal Administrativo, Almedina, 2003

DANIEL MARTINS GERALDO TABORDA, O Direito de Audição no Procedimento Tributário, Fiscalidade n.º 25, Revista de Direito e Gestão Fiscal

DIOGO FREITAS DO AMARAL, Curso de Direito Administrativo, Vol. II, Almedina

DIOGO LEITE DE CAMPOS e outros, Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, Lisboa, 1998

DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÔNICA LEITE DE CAMPOS, Direito Tributário, 2ª Edição, Almedina

JOÃO ANTÓNIO VALENTE TORRÃO, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Almedina, 2005

JOÃO CAUPERS, Introdução ao Direito Administrativo, 8ª Edição, Âncora Editora

JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, Lições de Procedimento e Processo Tributário, Coimbra Editora, 2004

JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado, 3ª Edição, Vislis Editores, 2002

JORGE MIRANDA e RUI MEDEIROS, Constituição Portuguesa Anotada, Tomo I, Coimbra Editora



JOSÉ CASALTA NABAIS, Direito Fiscal, 4ª Edição, Almedina

J. J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, Constituição da República Portuguesa Anotada, 3ª Edição Revista, Coimbra Editora, 1993

JOSÉ MANUEL SANTOS BOTELHO e outros, Código de Procedimento Administrativo Anotado e Comentado, 4ª Edição, Almedina

MARCELO REBELO DE SOUSA, Lições de Direito Administrativo, Volume I, Lex, 1999

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 396

PEDRO MACHETE, A Audiência dos Interessados no Procedimento Administrativo, Universidade Católica Editora

PEDRO MACHETE e outros, Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Vislis Editores, 1999

PEDRO MACHETE, Conceito de Instrução Procedimental e Relevância Invalidante da Preterição da Audiência dos Interessados, Cadernos de Justiça Administrativa, n.º 12, CEJUR, Braga

SERENA CABRITA NETO, Introdução ao Processo Tributário, Instituto Superior de Gestão, 2004

VÍTOR FAVEIRO, O Estatuto do Contribuinte, Coimbra Editores, 2002