

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

MESTRADO EM FISCALIDADE

AS GARANTIAS IMPUGNATÓRIAS DOS
CONTRIBUENTES NO PROCESSO TRIBUTÁRIO

Maria Manuela dos Santos Soares Delgado

Aluno n.º 20160325

Lisboa, outubro de 2019

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

AS GARANTIAS IMPUGNATÓRIAS DOS
CONTRIBUINTES NO PROCESSO TRIBUTÁRIO

Maria Manuela dos Santos Soares Delgado

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação do Prof Doutor Jesuíno Alcântara Martins, Especialista em Direito Fiscal e Fiscalidade

Constituição do Júri

Presidente: Professor Dr. Paulo Nogueira Costa

Vogal: Professor Dr. Francisco Domingos

Vogal: Professor Dr. Jesuíno Alcântara Martins

Lisboa, outubro de 2019

“Nada é mais certo neste mundo do que a morte e os impostos”

Benjamin Franklin

Agradecimentos

A realização desta dissertação de mestrado contou com o apoio fundamental direta ou indiretamente de inúmeras pessoas, às quais sou eternamente grata.

Gratidão principalmente a minha família por todo o ânimo que pacientemente me souberam dar.

Um agradecimento muito especial ao meu Orientador, Professor Especialista Jesuíno Alcântara Martins, meu professor de licenciatura e mestrado a quem eu admiro muito e que dedicou parte do seu tempo à orientação desta Dissertação.

À minha colega Wanda Carvalho que me incentivou a trilhar esta caminhada.

Resumo

Por forma a lograr uma convivência pacífica e sadia entre as necessidades de financiamento do Estado – e, por inerência, garantindo a sua própria sobrevivência – e o respeito pelos direitos dos contribuintes, garantindo e tutelando as prerrogativas dos mesmos, o regime fiscal português foi articulado contendo um conjunto de mecanismos de proteção e defesa no âmbito do processo e procedimento tributário. Desde logo, com especial ênfase no estabelecimento de garantias administrativas e jurisdicionais aptas à garantia da defesa do contribuinte perante hipotéticas ilegalidades praticadas pela administração fiscal.

Assim, não obstante ser indubitável a existência de um sistema garantístico, parece-nos que o mesmo não se encontra devidamente clarificado junto da maioria dos contribuintes, existindo um grande desconhecimento quanto ao seu funcionamento, bem como uma excessiva burocratização, o que acaba por condicionar o regular funcionamento dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Palavras-chave: garantias; tributário; impugnação, contencioso; TAF; contribuinte

Abstract

In order to achieve a peaceful and healthy coexistence between the financing needs of the State – and, by inherent guarantee of its own survival – and respect for taxpayers' rights, guaranteeing and protecting their prerogatives, the Portuguese tax system was articulated containing a set of protection and defense mechanisms within the scope of the tax procedure and procedure. First of all, with special emphasis on the establishment of administrative and jurisdictional guarantees capable of guaranteeing the protection of the taxpayer against possible illegalities practiced by the tax administration.

Thus, although a guarantee system is undoubtedly possible, it seems to me that it is not adequately clarified by most taxpayers, there is a great lack of knowledge about its operation, as well as excessive bureaucratization. the regular functioning of the Administrative and Tax Courts.

Keywords: guarantees; tributary; impeachment, litigation; TAF; taxpayer.

Índice

Introdução	1
1- Dos Fundamentos do Poder Tributário	3
1.1- Breve Resenha Histórica da Cobrança Fiscal	3
1.1.1- Génese dos impostos mais importantes atualmente em vigor em Portugal ...	6
1.2- Princípio da Legalidade	10
1.3- Princípio da Não Retroatividade Fiscal	14
1.4- Princípio da Consideração Fiscal da Família	15
1.5- Princípio da Capacidade Contributiva	16
1.6- Princípio da Progressividade Fiscal	17
1.7- Princípio da Proporcionalidade e proteção da confiança e da segurança jurídica 17	
2- Direito Fiscal em Portugal (das garantias em especial)	19
2.1- Autoridade Tributária e Aduaneira	19
2.2- Das garantias existentes	22
2.3- Procedimento Tributário	28
2.3.1- Reclamação Graciosa	29
2.3.2- Recurso Hierárquico	30
2.3.3- Revisão da Matéria Tributável	31
2.3.4- Revisão dos Atos Tributários	33
2.4- Procedimento Tributário	34
2.4.1- Impugnação Judicial	36
2.4.2- Oposição à Execução Fiscal	38
2.4.3- Ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária	40
2.4.4- Da intimação para um comportamento	41
2.4.5- Intimação para consulta de documentos, passagem de certidões, produção antecipada de prova e de execução de julgados	42
2.4.6 - Recurso da decisão administrativa tributária relativa à derrogação do sigilo bancário e recurso da decisão da administração tributária de avaliação indireta baseada em manifestações de fortuna	42
2.4.7 - Ação administrativa	44
2.4.8 - Recurso de decisões proferidas no âmbito de processos de contraordenação fiscal	46

2.4.9 – Reclamação e recurso de atos praticados no âmbito do processo de execução fiscal.....	48
3- Case studies	50
3.1- Impugnação Judicial – Oposição à Execução fiscal: Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 06-04-2017, proferido no âmbito do proc. 09818/16 (ANA PINHOL).....	50
3.2 - Ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária: Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 26-04-2018, proferido no âmbito do proc. 00847/17.9BEAVR (ANA PATROCÍNIO)	55
3.3- Intimação para um comportamento: Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 17-06-2003, proferido no âmbito do proc. 07062/02 (GOMES CORREIA)	57
3.4- Recurso da decisão administrativa tributária relativa à derrogação do sigilo bancário: Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 23-11-2017, proferido no âmbito do proc. 01427/17.4BEPRT (ANA PATROCÍNIO)	59
3.5- Recurso da decisão da administração tributária de avaliação indireta baseada em manifestações de fortuna: Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 24-01-2017, proferido no âmbito do proc. 02949/15.7BEPRT (CRISTINA TRAVASSOS BENTO)	60
3.6- Ação Administrativa: Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 21-06-2018, proferido no âmbito do proc. 1919/10.6 BESNT (JOAQUIM CONDESSO)	62
Conclusão.....	65
Bibliografia	66
Webgrafia.....	67
Jurisprudência.....	68

Siglas e Abreviaturas

al. – Alínea

art.º - Artigo

arts. – Artigos

AT - Administração Tributária e Aduaneira

CC – Código Civil

cfr. – Confrontar

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIMI – Código do Imposto Municipal sobre Imóveis

cit. – Citado

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CPA – Código do Procedimento Administrativo

CPC – Código de Processo Civil

CPP – Código de Processo Penal

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CPTA – Código de Processo nos Tribunais Administrativos

CRP – Constituição da República Portuguesa

DGAIEC – Direção Geral das Alfândegas e Impostos Especiais sobre o Consumo

DGCI – Direção Geral dos Impostos

DGITA – Direção Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros

disp. – Disponível em

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

ed. – Edição

ex. – Exemplo

id. – Idem

LGT – Lei Geral Tributária

n. – Nota

nº - Número

n^{os} - Números

p. – Página

RCPITA – Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

ss. – Seguintes

vol. – Volume

Todas as referências a preceitos legislativos sem indicação do texto legal devem entender-se feitas para o Código de Procedimento e de Processo Tributário, na redação conferida pela Lei n.º 32/2019, de 03/05

*“O contribuinte é o único cidadão que trabalha para o governo
sem ter de prestar concurso”*

Ronald Reagan

Introdução

O presente estudo é fruto da observação e investigação numa área de grande relevo não só no âmbito do Mestrado em Fiscalidade, mas no panorama global da sociedade, dado o seu impacto concreto na via do contribuinte individualmente considerado e que muitas vezes desconhece os meios legais ao seu dispor.

Assim, ao longo da presente investigação procurou-se operar um enquadramento tão abrangente quanto possível à temática em apreço, de suma importância tanto para a sobrevivência do Estado, quanto para cada contribuinte individualmente considerado: as garantias dos contribuintes no Processo Tributário, com especial incidência sobre as garantias impugnatórias. De facto, estamos aqui perante situações de especial complexidade, dado que influenciam diretamente e de forma concreta nos rendimentos de que o cidadão poderá dispor.

Ora, os contribuintes, enquanto sujeitos passivos da relação jurídica tributária, têm o dever de proceder ao cumprimento das obrigações tributárias, sejam estas configuradas enquanto obrigação principal ou acessória. Desta forma, é efetivamente dever de todos os contribuintes pagar impostos, de modo a contribuir para a satisfação das necessidades financeiras do Estado e das demais pessoas coletivas de direito público. Desde logo, conforme se abordará no âmbito do primeiro capítulo, a vida num complexo societário conduz à necessidade de partilha e de comunhão esforços, por forma a permitir a sobrevivência do aparelho Estatal e ainda proceder à modernização, rejuvenescimento e o desenvolvimento socioeconómico da sociedade. Assim, concluímos que pagar impostos é de facto um dever cívico.

Não obstante o exposto, tal dever não é infinito, nem pode ser cobrado por parte do Estado *ad nutum*. A moeda tem outra face e, por conseguinte, aos deveres dos contribuintes corresponde o necessário respeito pelos seus direitos e garantias que a lei lhes assegura de forma inalienável, enquanto pilares fundamentais de uma sociedade socialmente desenvolvida, que se quer competitiva em termos económicos e virada para a modernidade e dinâmica. Desta forma, um desenvolvimento sustentável da sociedade apenas será possível com o cumprimento dos vários deveres em contraponto, respeitando-se mutuamente Estado e cidadãos.

Por conseguinte, por forma a ser possível atingir uma compreensão profunda e abrangente do tema em análise, procedeu-se à estruturação do presente trabalho em três partes distintas, começando a exposição por um primeiro capítulo em que são abordados os princípios inerentes ao poder tributário, génese dos tributos, sendo ainda levada a cabo uma breve resenha histórica quanto à evolução dos mesmos, abordando-se ainda algumas experiências de “zero tributação”.

Ato contínuo, avança-se então para aquele que é o cerne do presente estudo, fazendo-se uma análise profunda ao regime em vigor na atualidade, operando-se uma viagem guiada ao Código de Processo e de Procedimento Tributário e à Lei Geral Tributária, abordando-se em pormenor os mecanismos de tutela existentes.

Por fim, entendeu-se pertinente guardar o terceiro e último capítulo para uma abordagem de alguns *case-study* relativamente à matéria em estudo, designadamente ao nível jurisprudencial, verificando como na prática se operacionalizam as garantias de tutela dos contribuintes.

1- Dos Fundamentos do Poder Tributário

1.1- Breve Resenha Histórica da Cobrança Fiscal

Antes de nos debruçarmos sobre uma análise evolutiva da cobrança de impostos, importa entender o conceito em apreço.

Ora, desta forma, SALDANHA SANCHES afirma que o “imposto é uma prestação pecuniária, singular ou reiterada, que não apresenta conexão com qualquer contraprestação retributiva específica, exigida por entidade pública a uma outra entidade (sujeito passivo), utilizada exclusiva ou principalmente para a cobertura de despesas públicas”¹.

Por conseguinte, analisando diacronicamente a evolução da espécie Humana, facilmente constatamos que a revolução neolítica² foi fundamental para a futura criação da figura Estado e da sua inerente necessidade de recursos, na medida em que com uma complexificação cada vez maior da vivência em sociedade, o Homem foi-se estabelecendo e criando centros de vivência cada vez mais intrincados e interdependentes entre si, necessitando pois da criação de uma figura Estatal central que proceda à gestão/distribuição dos recursos comuns.

Desta forma, aquele que é por diversas vezes apontado como sendo o primeiro sistema de tributação verdadeira estabelecido remete-nos ao Antigo Egito, designadamente por volta de 3000 a.C. - 2800 a.C., durante a primeira dinastia do Antigo império.

Desde logo, registos documentais do período comprovam que o Faraó operava uma excursão bienal em todo o reino, de forma a proceder à cobrança das receitas fiscais dos seus súbditos, com vista a dotar o seu reinado dos necessários montantes pecuniários.

Por outro lado, inclusive a própria Bíblia nos fala sobre o princípio da tributação, designadamente no Livro do Génesis (capítulo 47, versículo 24): “Há-de ser, porém, que no tempo das colheitas dareis a quinta parte ao Faraó, e quatro partes serão vossas, para semente do campo, e para o vosso mantimento e dos que estão nas vossas casas, e para o mantimento de vossos filhinhos”.

Paralelamente, durante o Primeiro Império Persa, em 500 a.C., temos a criação de um sistema fiscal regulado e sustentável introduzido por Dário, o Grande. Durante este período tivemos um sistema de tributação adaptado a cada Governador, pelo que,

¹ Cfr. SANCHES, Saldanha (2007) – *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra, Coimbra Editora, 3ª ed., pp.21 e ss.

² Cfr. [https://www.infopedia.pt/\\$neolitico](https://www.infopedia.pt/$neolitico).

existiam impostos diferentes entre os 30 Governadores do império, de acordo com sua produtividade. Desta forma, incumbia ao Governador cobrar o montante devido e remetê-lo ao poder central, *i.e.*, imperador, após deduzir os seus próprios gastos³.

Ora, de acordo com o estabelecido durante o Primeiro Império Persa temos um excelente exemplo daquilo que podem ser as disparidades ao nível da cobrança de impostos. Desde logo, nenhum cidadão Persa ou Medo pagava imposto, ao passo que na Babilónia, em face da grande quantidade e variedade de matérias-primas, o valor era enorme. No mesmo sentido, também a Índia e o Egito deviam pagar valores elevados⁴.

Durante a Roma Antiga, temos o estabelecimento daquilo que viriam a ser as bases do atual mundo ocidental. Como tal, também no que respeita aos impostos verificamos um grande contributo deste período histórico para aquilo que se verifica na atual conjuntura histórica. Desde logo, apenas foi possível ao Império Romano atingir a dimensão que atingiu, devido a uma extraordinária organização administrativa e tribuária. Assente na língua comum (latim) e no estabelecimento de legiões fortes bem armadas, o Império Romano teve ao longo da sua existência uma grande capacidade para assimilar os novos povos que se iam juntando ao império, utilizando as elites locais, sempre influentes, para manter a ordem, recolher informações e (não menos importante) cobrar impostos. Assim, os princípios ligados à tributação eram utilizados por Roma ainda como arma de negociação, pelo que, as comunidades que provassem a sua lealdade a Roma tinham a possibilidade de manter as suas próprias leis, cobrar os seus próprios impostos e, apenas em casos muitos excecionais, ficarem isentas dos impostos centrais⁵.

Caso historicamente bastante curioso reporta-se ao famoso Édito de Caracala que, em 212 d. C. ao atribuir a cidadania a todos os cidadãos do império, transformou aqueles que anteriormente apenas “existiam” em cidadãos romanos pagadores de impostos⁶.

Por seu turno, também ao longo de toda a Idade Média temos relatos da cobrança de impostos, as chamadas obrigações feudais, de que são exemplo as miunças, direituras ou foragens, que eram um imposto fixo pago pelos rendeiros de casais reguengos, de soutos, leiras ou campos, incidindo sobre a fruição da casa onde o cultivador e os seus animais se abrigavam ou ainda as chamadas banalidades, em que durante o período

³ Cfr. [https://www.infopedia.pt/\\$persas-primeiro-imperio-universal](https://www.infopedia.pt/$persas-primeiro-imperio-universal) . Acesso em - Todas as fontes com web!!!

⁴ Cfr. <https://www.1902encyclopedia.com/D/DAR/darius-i-the-great.html>.

⁵ Cfr. ANDO, Clifford (2010). «The Administration of the Provinces». A Companion to the Roman Empire. Blackwell.

⁶ Cfr. [https://www.infopedia.pt/\\$direito-de-cidadania-em-roma](https://www.infopedia.pt/$direito-de-cidadania-em-roma).

feudal, quando na Europa Ocidental as populações pretendiam utilizar materiais ou equipamentos de produção pertencentes aos senhores feudais, teriam que proceder ao pagamento de um determinada renda⁷.

Ato contínuo, temos um exemplo bastante relevante no que respeita à cobrança de impostos, designadamente no que respeita à eventual discriminação dos seus destinatários. Assim, na Índia debaixo do domínio islâmico, tivemos a determinação por parte dos governantes na cobrança de um imposto apenas para os não muçulmanos, o chamado *jizya*⁸.

Prosseguindo a evolução histórica, com um aumento cada vez mais da complexificação dos aparelhos Estatais, temos vários registos de cobrança de impostos na Europa desde o início do século XVII, sendo, no entanto, os níveis de tributação difíceis de comparar. No entanto, temos dados que nos indicam que o lucro estatal obtido em França durante o século XVII passou de um montante de 24,30 milhões de libras em 1600 para cerca de 126,86 milhões de libras 1650 e para 117,99 milhões de libras na década de 1700. Paralelamente, quando a dívida pública atingiu 1,6 biliões de libras em 1780-89, o lucro estatal chegou a 421,50 milhões de libras. Por outro lado, dados referem-nos que a tributação como percentual da produção de bens finais terá alcançado um total de 15% a 20% durante o século XVII em nações como a Holanda, Suécia e França⁹.

Paralelamente, questão bastante pertinente reporta-se ao chamado esforço de guerra, em que verificamos que durante o período da Revolução Francesa as alíquotas cobradas na Europa tiveram um aumento exponencial, pelo que, em face das guerras verificadas na Europa, os governos do Velho Continente foram-se tornando cada vez mais centralizado, “profissionalizando-se” cada vez mais na cobrança de impostos, como o demonstra o aumento em cerca de 85% da carga tributária em Inglaterra, durante o período referida, tendo as receitas fiscais *per capita* crescido quase seis vezes no decorrer de todo o século XVIII¹⁰.

Posto isto, cumpre-nos deixar ainda breve nota para as experiências de zero (ou quase) tributação.

⁷ Cfr. VITERBO, Joaquim de Santa Rosa de – *Elucidário das palavras, termos e frases que em Portugal antigamente se usavam*, disp. in http://purl.pt/13944/4/l-14591-v/l-14591-v_item4/l-14591-v_PDF/l-14591-v_PDF_24-C-R0090/l-14591-v_0000_capa-cap_a_t24-C-R0090.pdf.

⁸ Cfr. [https://www.infopedia.pt/\\$coptas](https://www.infopedia.pt/$coptas).

⁹ Cfr. NORBERG, Kathryn (1994) – *Fiscal Crises, Liberty, and Representative Government*, pp. 238 ss.

¹⁰ Cfr. NORBERG, Kathryn (1994) – *Fiscal Crises, Liberty, and Representative Government*, pp. 238 ss.

Assim, em primeiro lugar temos o caso do Mónaco, em que é tido como o paraíso fiscal por excelência na Europa, onde não há impostos sobre o rendimento para os monegascos, sendo os custos estatais suportados pelas verbas advenientes do jogo.

Paralelamente, podemos referir ainda o caso de Andorra, que não cobra impostos e do Brunei, que procede à cobrança de impostos até parte substancial do rendimento e a partir de determinado limite o valor de cobrança é mínimo.

Ato contínuo, temos ainda os casos dos Emirados Árabes Unidos, do Kuwait e Qatar que, em face dos rendimentos provenientes do petróleo, não procedem à cobrança de impostos¹¹.

1.1.1- Génese dos impostos mais importantes atualmente em vigor em Portugal

Em primeiro lugar, incumbe-nos referir aquele que é um dos mais importantes impostos em Portugal: o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA). Chamado muitas vezes por “O Gordo”, o IVA foi implementado em Portugal no ano de 1986, na sequência do cumprimento de pressupostos para adesão à Comunidade Económica Europeia. A alcinha do tributo em causa deriva do facto de que o Imposto sobre o Valor Acrescentado representa cerca de 40% da receita fiscal portuguesa cobrada entre janeiro e maio de 2016¹².

De acordo com o art.º 1.º, n.º 1 do Código do IVA, “[e]stão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado:

- a) As transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal;
- b) As importações de bens;
- c) As operações intracomunitárias efetuadas no território nacional, tal como são definidas e reguladas no Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias.”

Paralelamente, podemos referir o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) e o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), que nasceram

¹¹ Cfr. <https://www.dinheirovivo.pt/carreiras/dez-paises-onde-quase-nao-paga-impostos/>.

¹² Cfr. <http://saldopositivo.cgd.pt/historias-impostos/>.

simultaneamente – em 1989 – por forma a criar sustentabilidade no sistema fiscal português.

De acordo com o art.º 1.º, n.º 1 do Código do IRS, vemos que “[o] imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) incide sobre o valor anual dos rendimentos das categorias seguintes, mesmo quando provenientes de atos ilícitos, depois de efetuadas as correspondentes deduções e abatimentos:

Categoria A – Rendimentos do trabalho dependente;

Categoria B – Rendimentos empresariais e profissionais;

Categoria E – Rendimentos de capitais;

Categoria F – Rendimentos prediais;

Categoria G – Incrementos patrimoniais;

Categoria H – Pensões”.

Paralelamente, nos termos do art.º 3.º, n.º 1 do Código do IRC, vemos que “[o] IRC incide sobre:

a) o lucro das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, das cooperativas e das empresas públicas e o das demais pessoas coletivas ou entidades referidas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo anterior que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;

b) o rendimento global, correspondente à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS e, bem assim, dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, das pessoas coletivas ou entidades referidas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo anterior que não exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;

c) o lucro imputável a estabelecimento estável situado em território português de entidades referidas na alínea c) do n.º 1 do artigo anterior;

d) os rendimentos das diversas categorias, consideradas para efeitos de IRS e, bem assim, os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito por entidades mencionadas na alínea c) do n.º 1 do artigo anterior que não possuam estabelecimento estável ou que, possuindo-o, não lhe sejam imputáveis”.

São correspondentemente o segundo e o terceiro impostos mais importantes para o Estado. Assim, entre janeiro e maio de 2016 o IRS foi responsável por 30% da receita fiscal cobrada e o IRC por quase 11%¹³.

Pode ainda referir-se o imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP), que faz parte da categoria dos impostos especiais sobre o consumo.

Ora, o ISP, no seguimento dos ensinamentos de CASALTA NABAIS, é um meio de complemento no que respeita ao relacionamento entre diversas realidades, sendo uma forma de financiamento do Estado, mas relacionando-se ainda com a proteção do meio ambiente enquanto instrumento ou meio da tutela fiscal¹⁴. Entre janeiro e maio de 2016 o ISP rendeu quase 1.300 milhões aos cofres do Estado.

De acordo com o art.º 88.º, n.º 1 do Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC), constatamos que “[e]stão sujeitos ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos:

- a) Os produtos petrolíferos e energéticos;
- b) Quaisquer outros produtos destinados a serem utilizados, colocados à venda ou a serem consumidos em uso como carburante;
- c) Os outros hidrocarbonetos, com exceção da turfa, destinados a serem utilizados, colocados à venda ou a serem consumidos em uso como combustível;
- d) A eletricidade abrangida pelo código NC 2716”.

Paralelamente, cumpre ainda referir que este imposto é uma decorrência do chamado princípio do poluidor-pagador, criado em 1972 pela OCDE e que nas suas conclusões nos refere: “[o]s recursos ambientais são no geral limitados e a sua utilização na produção e atividades de consumo podem levar à sua deterioração. Quando o custo desta deterioração não é devidamente tido em conta no sistema de preços, o mercado não reflete a escassez de tais recursos tanto a nível nacional como internacional. Medidas públicas são assim necessárias para reduzir a poluição e alcançar uma melhor distribuição dos recursos, assegurando os preços das mercadorias, dependendo da qualidade e/ou quantidade dos recursos ambientais, refletem mais de perto a sua escassez relativa e que os agentes económicos em causa reagem em conformidade”¹⁵.

¹³ Cfr. <http://saldopositivo.cgd.pt/historias-impostos/2/>.

¹⁴ Cfr. NABAIS, Casalta (2003) – *Direito Fiscal e tutela do ambiente em Portugal*, In Revista CEDOUA, 6: 12, pp. 23 ss.

¹⁵ Cfr. *Guiding principles concerning the international economic aspects of environmental policies* – Disp. in:

Por último, completando esta curta lista dos impostos mais importantes a nível interno, podemos ainda referir o Imposto do Selo, que completa em dezembro 359 anos de existência. Nas palavras de MANUEL FAUSTINO, “[o] imposto do selo é a última expressão da autoridade do Estado”¹⁶, na medida em que não depende da concordância de Bruxelas, sendo um imposto estritamente nacional”.

Assim, nos termos do art.º 1.º, n.º 1 do Código do Imposto de Selo, vemos que “[o] imposto do selo incide sobre todos os atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou situações jurídicas previstas na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens”.

Uma outra curiosidade deste imposto é o facto de ser pelos analistas considerado como estando no 5.º lugar do *ranking* dos impostos em Portugal, lado a lado com o imposto sobre o tabaco. No entanto, em face do *supra* exposto, bem como pelo facto de se poder aplicar a um leque alargado de bens¹⁷, é pelos mesmos entendido que este imposto se apresenta de suma importância, superando o referido imposto sobre o tabaco.

Por outro lado, temos o Imposto Municipal sobre Imóveis, que substituiu, em 1 de Dezembro de 2003, a antiga contribuição autárquica.

O imposto em causa rege-se pelos princípios da equivalência ou do benefício, incidindo sobre o valor patrimonial dos imóveis. Uma característica interessante deste tributo é o facto de olhar de forma homogénea para sujeitos passivos apenas na sua qualidade de proprietários dos prédios (urbanos ou rústicos), apenas se considerando a capacidade contributiva do sujeito passivo em casos excepcionais como a possibilidade de isenção do imposto, sendo que, no entanto, tal possibilidade terá sempre em conta o valor patrimonial do imóvel em causa.

Desta forma, diz-nos o art.º 1.º, n.º 1 do CIMI que “[o] imposto municipal sobre imóveis (IMI) incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados no território português, constituindo receita dos municípios onde os mesmos se localizam”.

Uma breve nota ainda para o Imposto Municipal sobre as Transmissões onerosas de imóveis, em que o Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis nos refere, no seu art.º 1.º, n.º 1, que “[o] Imposto municipal sobre as

<http://webnet.oecd.org/oecdacts/Instruments/ShowInstrumentView.aspx?InstrumentID=4&Lang=en&Book> (tradução livre).

¹⁶ Cfr. <http://saldopositivo.cgd.pt/historias-impostos/2/>.

¹⁷ *E.g.*, o imposto já foi aplicado quer a isqueiros, quer a calendários, Cfr. <http://saldopositivo.cgd.pt/historias-impostos/2/>.

Transmissões onerosas de imóveis (IMT) incide sobre as transmissões previstas nos artigos seguintes, qualquer que seja o título por que se operem”.

1.2- Princípio da Legalidade

Distinguindo entre normas e princípios, GOMES CANOTILHO refere-nos que “[o]s princípios interessar-nos-ão, aqui, sobretudo na sua qualidade de verdadeiras normas, qualitativamente distintas das outras categorias de normas, as regras jurídicas. As diferenças qualitativas traduzir-se-ão, fundamentalmente, nos seguintes aspetos: 1) os princípios são normas jurídicas impositivas de uma otimização, compatíveis com vários graus de concretização, consoantes os condicionalismos fácticos e jurídicos; as regras são normas que prescrevem imperativamente uma exigência (impõe, permitem ou proíbem) que é ou não é cumprida (nos termos de Dworkin: *applicable in all-or-nothing fashion*); a convivência dos princípios é conflitual (Zagrebelsky); a convivência de regras é antinômica. Os princípios coexistem; as regras antinômicas se excluem-se; 2) conseqüentemente, os princípios, ao constituírem exigências de otimização, permitem o balanceamento de valores e interesses (não obedecem, como as regras, à ‘lógica do tudo ou nada’), consoante o seu peso e a ponderação de outros princípios eventualmente conflitantes; as regras não deixam espaço para qualquer outra solução, pois se uma regra vale (tem validade), deve cumprir-se na exata medida de suas prescrições, nem mais nem menos; 3) em caso de conflito entre princípios, estes podem ser objetos de ponderação, de harmonização, pois eles contêm apenas ‘exigências’ ou ‘standards’ que, em ‘primeira linha’ (*prima facie*), devem ser realizados; as regras contêm ‘fixações normativas’ definitivas, sendo insustentável a validade simultânea de regras contraditórias; 4) os princípios suscitam problemas de validade e peso (importância, ponderação, valia); as regras colocam apenas questões de validade (se elas não são corretas devem ser alteradas)¹⁸.

Ora, paralelamente, diz-nos MARCELO REBELO DE SOUSA que deveremos falar em Direito público quando estejamos perante uma atuação dos órgãos do poder político do

¹⁸ Cfr. CANOTILHO, Gomes (1991) – *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 5.ª ed. Coimbra: Almedina, pp. 171 e 172.

Estado subordinadas ao Direito Positivo¹⁹, referindo mesmo que, no fundo, apenas será possível prosseguir o interesse público de forma especificamente e juridicamente obedecendo à lógica normativa legal ou constitucional, definindo-a como “o norte da administração pública”²⁰.

No mesmo sentido, FREITAS DO AMARAL afirma que, desde logo, que o princípio da legalidade se encontra então plasmado na própria Constituição da República Portuguesa, no seu art.º 266.º, n.º 2, assim como no Código de Procedimento Administrativo, no seu art.º 3.º, n.º 1²¹ ²².

Assim, FREITAS DO AMARAL entende a definição do princípio da legalidade relativa aos atos da Administração Pública em dois sentidos: por um lado, no facto de que a

¹⁹ Cfr. REBELO DE SOUSA, Marcelo (1980) – “O princípio da legalidade administrativa na Constituição de 1976” in Revista Democracia e Liberdade, n.º 13 (janeiro de 1980), Instituto Democracia e Liberdade Extraído, Lisboa.

²⁰ Cfr. REBELO DE SOUSA, Marcelo e MATOS, André Salgado de (2004) *Direito Administrativo*, Tomo I, Dom Quixote, pp. 201 ss.

²¹ Cfr. FREITAS DO AMARAL, Diogo (2016) - *Curso de Direito Administrativo*, Ed. Almedina, 3.ª ed, Coimbra, pp. 38-40.

²² Debatendo o alcance do princípio da legalidade vs. discricionariedade, v. o douto Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 18-03-2015, proferido no âmbito do proc. 29/14.1YFLSB (TÁVORA VICTOR), disp. in www.dgsi.pt:

“I - O ato de nomeação dos presidentes de Comarca da LOSJ a que se reporta o artigo 92º da Lei 62/2013 de 26-08 emerge de um ato discricionário da Administração.

II - Mas tal ato é simultaneamente de natureza vinculada e livre em termos variáveis de caso para caso; a faceta vinculada do ato administrativo propende a salientar, por via de regra, o aspeto mais rígido, demarcando os limites dentro dos quais o aplicador do direito se movimenta; a segunda que pretende realizar o escopo de uma maior proteção dos particulares, numa relação dialética que procura encontrar o ponto de equilíbrio entre aquelas duas tendências.

III - A Secção do Contencioso deste STJ não pode, em princípio, entrar no controle do mérito do ato do órgão administrativo, mas apenas pronunciar-se sobre a legalidade dos critérios normativos que ao mesmo conduziram. Ficam a salvo o erro manifesto de apreciação, desvio de poder e incompetência.

IV - Particularmente, ao nível da sua atividade decisória, deverá esta secção do contencioso respeitar os princípios constitucionais da igualdade, legalidade e imparcialidade que devem estar presentes no ato praticado, in casu a escolha do Presidente do tribunal de comarca.

V - Também o ato administrativo deve ser fundamentado de molde a convencer o respetivo destinatário da lisura e legalidade do resultado da sua atividade.

VI - No caso em análise o CSM goza no entanto de uma ampla liberdade de movimentos, já que no exercício desse poder, lhe era perfeitamente lícito, com respeito pelos princípios apontados, escolher qualquer magistrado judicial que reunisse os requisitos estabelecidos no artigo 92.º, n.º 2, da LOSJ, bastando para tanto que entendesse ser ele o mais adequado ao exercício da função independentemente de ser o mais qualificado em termos académicos ou científicos ou o mais experiente.

VII - “(...) por esta razão, mesmo que o recorrente fosse o mais qualificado de entre todos os magistrados judiciais que se disponibilizaram para a presidência dos tribunais judiciais das comarcas de Aveiro, Braga, Porto, Porto-Este e Viana do Castelo o CSM não estava vinculado a escolhê-lo”, como bem afirma o CSM na sua douta resposta a fls. 232 v.

VIII - Não pode falar-se em violação da confiança ou frustração de expectativa no recorrente, já que se não prova nenhum comportamento da parte do CSM lha houvesse criado nesse sentido, pelo que não há matéria de facto que possa seriamente densificar tais princípios, emergentes da boa fé, que enforma a ordem jurídica atual”.

Administração não pode lesar os direitos ou os interesses dos particulares, senão com base na lei, *i.e.*, sendo o princípio da legalidade limite da atuação; por outro lado, entende o Professor que “os órgãos e agentes da Administração Pública só podem agir com fundamento na lei e dentro dos limites por ela impostos”, percebemos um segundo alcance do princípio, em que, paralelamente ao princípio da liberdade em que apenas a lei é o limite, temos o princípio da competência, pelo que, a Administração apenas poderá praticar os atos que a lei permita, ou seja, dentro das atribuições legais que lhe são feitas.

Por seu turno, podemos ainda enunciar a posição de MARCELLO CAETANO que define o princípio da legalidade aplicado ao Estado como o facto de que “nenhum órgão ou agente da Administração Pública tem a faculdade de praticar atos que possam contender com interesses alheios, se não em virtude de uma norma geral anterior”²³.

Posto isto, incumbe-nos abordar *in concreto* o princípio da legalidade fiscal²⁴.

Assim, partindo da definição do princípio da legalidade *stricto sensu*, podemos afirmar que o princípio em causa estabelece que os impostos apenas podem ser criados e disciplinados naquilo que são os seus elementos fundamentais por via da consagração legal, *in casu*, por via da intervenção do Parlamento, quer por via de uma intervenção material fixando a sua disciplina, quer por via de uma intervenção formal, autorizando o Governo a estabelecê-la.

Desta forma, verificamos que o princípio da legalidade fiscal se exprime em sede de reserva material da lei formal por via de dois princípios: desde logo, no princípio da

²³ Cfr. CAETANO, Marcello (2008) – *Manual de Direito Administrativo* - Vol. I, Ed. Almedina, 10.ª ed, Coimbra, p. 30.

²⁴ Sobre o princípio da legalidade tributária, v. o douto Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 10-03-2016, proferido no âmbito do proc. 00101/2002.TFPRT.21 (ANA PATROCÍNIO), disp. *in* www.dgsi.pt, que nos refere que:

“I - Por força do preceituado no artigo 266.º da CRP, a atividade da administração tributária tem de ser levada a cabo em subordinação à Constituição e à lei e deve respeitar os direitos e interesses legítimos dos cidadãos (princípio da legalidade) e os princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa fé.

II - Atualmente, deve entender-se que princípios como o da justiça e da boa-fé são aplicáveis mesmo no exercício de poderes vinculados, sobrepondo-se a outros deveres legais.

III - Na densificação do princípio da atividade administrativa relevam sobretudo dois subprincípios concretizadores da boa-fé: o princípio da primazia da materialidade subjacente e o princípio da tutela da confiança.

IV - Revelando os autos insuficiência factual para a boa decisão da causa, impõe-se a anulação da sentença recorrida e a baixa do processo ao Tribunal recorrido para ampliação da matéria de facto e nova decisão, em harmonia com o disposto no artigo 712.º, n.º 4 do Código de Processo Civil ex vi artigo 281.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário”.

reserva da lei formal, implicando a reserva à lei ou ao decreto-lei autorizado da matéria fiscal referenciada; e, por outra via, no âmbito da reserva material, fundamentada no princípio da tipicidade que vincula a lei ou o decreto-lei autorizado a conter a disciplina completa da matéria reservada, *e.g.*, art.º 165.º, n.º 1, al. i) e o art.º 106.º, n.º 2 CRP.

Verificamos que no âmbito da reserva da lei fiscal são parte integrante as garantias dos contribuintes, que são na atual conjuntura alvo de uma completa e desenvolvida disciplina no nosso panorama legal, aqui se incluindo as garantias gerais relativas ao procedimento e ato tributário como o direito à informação, abrangendo a informação prévia vinculante ou a comunicação da autoria, o esclarecimento sobre a interpretação das leis tributárias e teor das denúncias dolosas não confirmadas, bem como o acesso ao processo individual. Por outro lado, todas as decisões em matéria tributária que afetem os direitos ou interesses legítimos dos contribuintes deverão ser devidamente fundamentadas, procedendo-se à sua respetiva notificação, devendo ser especificado o direito a juros indemnizatórios devidos ao Estado, informando-se ainda da possibilidade de redução das coimas em caso de pagamento voluntário.

Paralelamente, podemos ainda distinguir entre garantias graciosas²⁵ e contenciosas²⁶.

²⁵ Debatendo o efeito das reclamações graciosas, v. o douto Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12-04-2012, proferido no âmbito do proc. 0322/12 (FRANCISCO ROTHES), disp. in www.dgsi.pt, que nos refere que:

“I – Tendo sido atribuído efeito suspensivo à reclamação graciosa, em razão da prestação de garantia, esse efeito mantém-se, ainda que tenha sido declarada a caducidade da garantia por inobservância do prazo de decisão da reclamação graciosa, se for apresentada impugnação judicial na sequência do indeferimento daquela reclamação.

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

²⁶ Sobre a garantia constitucional da reclamação contenciosa, v. o douto Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 06/06/2005, proferido no âmbito do proc. 00792/02-PORTO (CARLOS LUÍS MEDEIROS DE CARVALHO), disp. in www.dgsi.pt, que nos refere:

“I. Ato lesivo para efeitos do art.º 268º, n.º 4, da CRP deverá considerar-se apenas aquele que seja apto a produzir efeitos negativos na esfera jurídica dos particulares, quando estes efeitos não possam ser afastados por meios administrativos.

II. Para aferir da possibilidade de imposição de recurso hierárquico importa apurar se a sua interposição assegura, no caso concreto, o afastamento da lesividade imediata, isto é, se o diferimento da possibilidade de impugnação não impede a plena tutela dos direitos do recorrente.

III. É, assim, que na aferição da recorribilidade contenciosa de um determinado ato administrativo importa não adotar um critério formal-processual, que atenda fundamentalmente à função do ato em relação ao ato final, mas, ao invés, um critério no qual releve a idoneidade de que se revista tal ato para lesar ou não posições subjetivas dos particulares legalmente protegidas.

IV. O art.º 75º do ED não envolve qualquer violação do art.º 268º da CRP.

V. Da garantia constitucional de recorribilidade contenciosa dos atos administrativos lesivos não decorre, necessariamente, a impossibilidade de condicionamento (pelo legislador ordinário) do exercício desse

No que respeita às garantias gratuitas ou de carácter meramente impugnatório, podemos afirmar que integram as mesmas a possibilidade de o contribuinte reclamar dos atos de fixação da matéria tributável, reclamação do ato de liquidação do tributo e subsequente recurso hierárquico. No plano dos ilícitos fiscais, apenas integra a possibilidade de apresentação de defesa na fase administrativa do processo de contraordenação fiscal.

Por outro lado, no que respeita às garantias contenciosas, verificamos que as mesmas se reportam à possibilidade de recurso das decisões que foram proferidas na fase administrativa, i.e., no procedimento tributário. A título de exemplo, podemos referir a impugnação do ato de indeferimento da reclamação gratuita ou do recurso hierárquico, A impugnação do ato de liquidação após o termo do prazo de pagamento voluntário, bem como a oposição judicial para questionar a exigibilidade da dívida exequenda, o recurso dos atos da Administração fiscal no processo de execução fiscal que venham a afetar os direitos e legítimos interesses dos contribuintes. Outro exemplo poderá ainda ser o direito de impugnação a decisão de fixação da coima, bem como a possibilidade de impugnar os atos tributários ou de fixação de valores patrimoniais. Existem ainda os recursos jurisdicionais.

1.3- Princípio da Não Retroatividade Fiscal

O princípio da não retroatividade fiscal é um princípio decorrente dos princípios gerais de proteção da confiança e do Estado de direito democrático, correlacionando-se ainda com o Direito de Resistência Fiscal. De acordo com este princípio, plasmado no art.º 103.º, n.º 3 da Constituição, que nos refere que “[n]inguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza

direito, nada impedindo que este fique dependente do prévio esgotamento da via administrativa, pois, que a constitucionalidade deste condicionamento tem a justificá-la valores comunitários constitucionalmente legítimos, como sejam, por ex., a preservação do modelo de hierarquia administrativa e da unidade e responsabilização dos órgãos políticos da Administração e a eficácia global do sistema de garantias, mediante a criação de mecanismos que dificultem a jurisdiciorização de conflitos suscetíveis de solução extra judicial.

VI. O facto de nos arts. 25º da LPTA e 75º do ED se prever e impor “in casu” a necessidade de dedução de recurso hierárquico necessário como condição para a dedução do recurso contencioso no e com o alcance supra definido, não ocorre violação dos arts. 268º, n.º 4, 114º, 205º e segs., 266º e segs., 267º, n.º 2 todos da CRP.

VII. Pese embora a IGS goze de autonomia administrativa tal não conduz à conclusão de que o ato em crise se reporta ao exercício de uma competência exclusiva, tanto para mais que a IGS nem é um serviço personalizado”.

retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”, vemos que o mesmo se reporta, no fundo, a uma concretização prática dos limites imanentes dos direitos, liberdades e garantias fundamentais, que têm necessário impacto tanto no dever fundamental de pagar impostos, quanto no que respeita ao princípio da legalidade fiscal²⁷.

Neste sentido, DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA considera que se trata aqui “da primeira das garantias do contribuinte, verdadeira especificação do direito de resistência consagrado já no art.º 21.º da Constituição”²⁸.

1.4- Princípio da Consideração Fiscal da Família

Nos termos do art.º 67.º, n.º 1 da CRP, vemos que “[a] família, como elemento fundamental da sociedade, tem direito à proteção da sociedade e do Estado e à efetivação de todas as condições que permitam a realização pessoal dos seus membros”. Neste sentido, concretizando o alcance do preceito, o art.º 67.º, n.º 2, al. f) refere-nos que o incumbe, designadamente, ao Estado para proteção da família, “[r]egular os impostos e os benefícios sociais, de harmonia com os encargos familiares”²⁹.

²⁷ Sobre o alcance concreto do princípio da não retroatividade fiscal, v. o douto Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14/02/2013, proferido no âmbito do proc. 01375/12 (VALENTE TORRÃO), disp. in www.dgsi.pt, que nos refere:

I - A tributação autónoma sobre encargos com viaturas ligeiras de passageiros e despesas de representação incide sobre a despesa, constituindo cada ato de despesa um facto tributário autónomo, a que o contribuinte fica sujeito, venha ou não a ter rendimento tributável em IRC no fim do período respetivo.

II - Sendo assim, independentemente de a tributação autónoma ser devida com referência a um determinado período que coincide com o ano civil, a cada ato de despesa deve ser aplicada a taxa em vigor na data da sua realização.

III - Deste modo, sofre de inconstitucionalidade, por violação do princípio da não retroatividade da lei fiscal consagrado no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição da República, a norma do artigo 5.º da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, que determinou que o agravamento da taxa de 5% para 10% sobre despesas de representação e encargos com viaturas ligeiras de passageiros, resultante da nova redação dada ao artigo 81.º, n.º 3, alínea a), do CIRC, produzisse efeitos a partir de 1 de janeiro de 2008, na medida em que representa uma aplicação da lei nova a factos tributários integralmente ocorridos antes da sua entrada em vigor.

IV - As novas taxas, por isso, apenas podem ser aplicadas aos atos de despesa posteriores à entrada em vigor da alteração do citado art.º 81º, nº 3, alínea a) do CIRC”.

²⁸ Cfr. SOUSA, Domingos Pereira de (1991) – *As Garantias do Contribuinte*, Universidade Lusíada, p. 9.

²⁹ Debatendo o alcance e limites do princípio, v. o douto Acórdão n.º 187/2013, de 5 de Abril, do Tribunal Constitucional (disp. in <https://dre.pt/application/file/a/260304>), que nos refere:

“A questão que o Tribunal é chamado a resolver é a de saber se a redução ou eliminação da possibilidade de se efetuar deduções à coleta em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas

1.5- Princípio da Capacidade Contributiva

Estabelece o art.º 4.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária que “[o]s impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património”.

Assim, de acordo com este princípio, o critério da aplicação tributária não deverá incidir sobre todos os contribuintes da mesma forma, mas sim tendo em consideração a sua concreta capacidade contributiva. Não obstante, na verdade estamos perante a verificação do princípio da generalidade, no sentido em que sobre todos impende o dever fundamental de pagar impostos e ainda de acordo com o princípio da uniformidade, sendo apenas considerado um único critério: o da capacidade contributiva.

Ora, na prática, não estamos aqui perante uma discriminação nos termos do art.º 13.º, n.º 2 da CRP, mas sim perante uma manifestação do critério da igualdade, em sentido material no que respeita à tributação, procurando-se que exista igualdade (proporcional) no imposto, atendendo à sua capacidade contributiva, de acordo com o seu próprio rendimento e património³⁰.

singulares é compatível com o princípio da capacidade contributiva (enquanto decorrência do princípio da igualdade fiscal) e com o princípio da consideração fiscal da família (...)

Um juízo de inadmissibilidade constitucional poderá colocar-se se entender que o princípio da capacidade contributiva impõe ao legislador infraconstitucional a previsão de deduções subjetivas, de forma a que o rendimento para a satisfação de necessidades básicas seja encarado como rendimento vinculado que o contribuinte não tem liberdade para o empregar de outro modo.

No entanto, e uma vez que – como se concluiu - o princípio da capacidade contributiva surge como um critério ordenador do sistema fiscal, que não fornece uma resposta precisa sobre quantum das deduções e os seus limites, não parece possível seguir essa outra via, e não pode deixar de enquadrar-se a opção consubstanciada nas alterações aos artigos 78.º e 85.º do CIRS dentro da margem de liberdade de conformação do legislador”.

³⁰ Sobre este princípio, v. o douto Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 16-02-2017, proferido no âmbito do proc. 00385/13.9BEPRT (PEDRO VERGUEIRO), disp. in www.dgsi.pt, que nos refere que:

“I) Os recursos jurisdicionais destinam-se a alterar ou a anular a decisão de que se recorre, dentro dos fundamentos da sua impugnação, e que não lhes cabe o conhecimento ex novo de questões que não foram apreciadas na decisão recorrida - regra que só pode ser quebrada quando lei permitir ou impuser o seu conhecimento oficioso.

II) A medida fiscal em análise não afetou para o passado os direitos dos respetivos sujeitos passivos; apenas determinou, atento o seu carácter periódico e a continuidade das relações jurídicas sobre que incide, um encargo adicional a pagar futuramente em virtude da titularidade de certos direitos reais, independentemente do momento em que tal titularidade se tenha iniciado.

III) A alteração legislativa teve como propósito alargar a tributação do património, fazendo-a recair de forma mais intensa sobre a propriedade que, pelo seu valor bastante superior ao do da generalidade dos prédios urbanos com afetação habitacional, revela maiores indicadores de riqueza e, como tal, é suscetível de fundar a imposição de contributo acrescido para o saneamento das contas públicas aos seus titulares, em realização do aludido “princípio da equidade social na austeridade”.

1.6- Princípio da Progressividade Fiscal

Estritamente associado ao princípio da igualdade e da capacidade contributiva encontra-se o princípio da progressividade fiscal. Ora, analisando os elementos ao nosso dispor, verificamos que o mesmo se encontra fundado, no regime fiscal português, em 3 pilares constitucionais distintos, a saber: o princípio do Estado social ou da democracia económica, social e cultural; o financiamento do Estado e a repartição justa dos rendimentos e da riqueza, nos termos do art.º 103.º e 104.º da Constituição da República Portuguesa; e, por último, ainda a imposição constitucional relativa à progressividade da tributação do rendimento pessoal. Neste sentido, o próprio artigo 104.º, n.º 4 da CRP nos refere que “[a] tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo”.

Assim, em suma, podemos afirmar que o princípio da progressividade fiscal é um princípio do direito tributário que institui o fundamento de que os impostos deverão onerar mais o contribuinte que detiver maior riqueza tributária.

1.7- Princípio da Proporcionalidade e proteção da confiança e da segurança jurídica

Por último, cumpre-nos deixar ainda uma breve nota relativamente ao princípio da proporcionalidade e da proteção da confiança e segurança jurídica³¹, que estabelece a

IV) As verbas de Imposto do Selo arrecadadas por via da incidência prevista na verba nº 28, qualquer que seja o seu montante, são aptas e idóneas a realizar as finalidades de repartição ampliada do esforço em período de sacrifícios fiscais e financeiros adicionais que o legislador procurou atingir, sendo que, enquanto medida fiscal dirigida a afetar mais intensamente os titulares de direitos reais de gozo sobre prédios urbanos de vocação habitacional e de mais alto valor, ao alcance apenas dos detentores de força económica elevada, não se vislumbram razões para concluir pelo desrespeito das dimensões da necessidade ou da justa medida, contidas no princípio da proporcionalidade”.

³¹ Quanto ao alcance dos princípios em causa, v. o douto Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 22/09/2015, proferido no âmbito do proc. 2604/15.8T8VIS.C1 (ANTÓNIO CARVALHO MARTINS), disp. in www.dgsi.pt, que nos refere:

“1.- Fora dos casos de retroatividade proibida expressamente previstos na Constituição, o juízo-ponderação de que o Tribunal Constitucional vem lançando mão para apreciar as restantes situações potencialmente lesivas do princípio da segurança jurídica assenta no pressuposto de que o princípio do Estado de Direito contido no artigo 2.º da CRP implica “um mínimo de certeza e de segurança no direito das pessoas e nas expectativas que a elas são juridicamente criadas”. Neste sentido, a norma que, por sua natureza, obvie de forma intolerável, arbitrária ou demasiado opressiva àqueles mínimos de certeza e segurança (...), terá de ser entendida como não consentida pela lei básica.

proibição do excesso e inerente inconstitucionalidade dos impostos que sejam confiscatórios ou expiatórios, o mesmo sucedendo quanto às medidas fiscais coativas excessivas, determinando-se mesmo a inconstitucionalidade das normas que visem institucionalizar o arbítrio fiscal.

Desta forma, no âmbito do direito tributário o estabelecimento de impostos com caráter retroativo, as sanções fiscais ou supressão de benefícios fiscais que sejam direitos adquiridos que pela sua natureza tenham caráter bilateral ou contratual, conduz à possibilidade de recurso aos princípios de garantia e defesa dos cidadãos perante o Administração, conforme disposto no art.º 268.º da Constituição da República Portuguesa, que nos refere:

- “1. Os cidadãos têm o direito de ser informados pela Administração, sempre que o requirem, sobre o andamento dos processos em que sejam diretamente interessados, bem como o de conhecer as resoluções definitivas que sobre eles forem tomadas.
2. Os cidadãos têm também o direito de acesso aos arquivos e registos administrativos, sem prejuízo do disposto na lei em matérias relativas à segurança interna e externa, à investigação criminal e à intimidade das pessoas.
3. Os atos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afetem direitos ou interesses legalmente protegidos.
4. É garantido aos administrados tutela jurisdicional efetiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento

2.- A ideia geral de inadmissibilidade poderá ser aferida, nomeadamente, pelos dois seguintes critérios: afetação de expectativas, em sentido desfavorável, será inadmissível, quando constitua uma mutação da ordem jurídica com que, razoavelmente, os destinatários das normas dela constantes não possam contar; e ainda quando não for ditada pela necessidade de salvaguardar direitos ou interesses constitucionalmente protegidos que devam considerar-se prevalecentes (deve recorrer-se, aqui, ao princípio da proporcionalidade, explicitamente consagrado, a propósito dos direitos, liberdades e garantias, no n.º 2 do artigo 18.º da Constituição, desde a 1.ª revisão).

3.- Neste sentido, importa começar por sublinhar a legitimidade e plena justificação das expectativas dos titulares de documentos particulares a que a lei atribuiu expressamente força executiva na exequibilidade do título de que se muniram. A alteração ao CPC de então que veio reconhecer estes documentos como títulos executivos deve ser lida no contexto da evolução da legislação em matéria de ação executiva, e em especial no que respeita à definição dos títulos executivos, no sentido da diminuição das exigências formais para a concessão da característica de exequibilidade a documentos particulares.

4.- A aplicação imediata e automática da solução legal ínsita na conjugação dos artigos 703.º do CPC e 6.º, n.º 3 da Lei n.º 41/2013 de 26 de junho, de que decorre a perda de valor de título executivo dos documentos particulares que o possuíam à luz do CPC revogado, sem uma disposição transitória que gradue temporalmente essa aplicação é uma medida desproporcional que afeta o princípio constitucional da Proteção da confiança ínsito no princípio do Estado de Direito democrático plasmado no artigo 2.º da Constituição”.

desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer atos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de atos administrativos legalmente devidos e a adoção de medidas cautelares adequadas.

5. Os cidadãos têm igualmente direito de impugnar as normas administrativas com eficácia externa lesivas dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos.
6. Para efeitos dos n.ºs 1 e 2, a lei fixará um prazo máximo de resposta por parte da Administração”.

2- Direito Fiscal em Portugal (das garantias em especial)

2.1- Autoridade Tributária e Aduaneira

A Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) é um organismo que faz parte integrante do Ministério das Finanças, que iniciou a sua atividade no dia 1 de Janeiro de 2012, resultando da fusão da DGCI - Direção Geral dos Impostos (antiga Direção Geral das Contribuições e Impostos), a DGITA - Direção Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros e a DGAIEC - Direção Geral das Alfândegas e Impostos Especiais sobre o Consumo, passando a abarcar todas as atribuições e competências das referidas Direções-Gerais, passando então a administrar os impostos, direitos aduaneiros e os demais tributos em Portugal, para além de exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional, de acordo com as políticas definidas pelo Governo e pelo Direito da União Europeia, para fins fiscais, económicos e de proteção da sociedade³².

Desta forma, constatamos que a AT integra a administração pública portuguesa, sendo aplicáveis aos seus serviços e órgãos os princípios fundamentais contidos no art.º 266.º da CRP, pelo que, a mesma, no exercício da sua atividade deverá visar sempre a prossecução do interesse público, com respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes.

Paralelamente, a ela se aplicam também todos os princípios enunciados no primeiro capítulo da LGT. Assim, no exercício da atividade tributária os órgãos e agentes da AT encontram-se subordinados à Constituição e à lei, devendo atuar, no exercício das suas

³² Cfr. <https://www.portugal.gov.pt/pt/gc21/area-de-governo/financas>.

funções, em respeito pelos princípios da igualdade, da justiça, da proporcionalidade, da boa-fé e da imparcialidade. Tais princípios de natureza encontram-se concretizados ainda em preceitos da Lei Geral Tributária, designadamente no título relativo ao procedimento tributário, entre os seus arts. 54.º a 60.º-A.

Conforme já foi afluado, por forma a logarmos a existência de uma sociedade competitiva, empreendedora, moderna e socialmente desenvolvida, todos os entes envolvidos no Estado de Direito Democrático têm que estar cientes dos seus direitos e obrigações, por forma a cumprirem o seu papel.

Assim, é precisamente neste sentido que o legislador constitucional fez constar do art.º 268.º da CRP o leque de direitos e garantias fundamentais dos administrados no exercício da cidadania e da dignidade da pessoa humana, com especial enfoque no exercício dos direitos de todos os intervenientes na atividade económica e que, *qua tale*, contribuem para o desenvolvimento, económico, cultural e social da sociedade portuguesa.

Apresenta especial relevo o direito à informação plasmado nos arts. 67.º e 68.º da LGT, o mesmo sucedendo quanto aos processos administrativos e judiciais, nos termos do art.º 30.º do CPPT, criados no seguimento do disposto no art.º 268.º, n.º 1 e 2 do artigo 268.º da CRP que, como vimos, estabelece que os cidadãos têm o direito de ser informados pela Administração sobre o estado dos processos em que sejam diretamente interessados, o mesmo sucedendo quanto às resoluções definitivas que sobre eles forem tomadas, tendo ainda direito de acesso aos arquivos e registos administrativos, sem prejuízo de situações excepcionais envolvendo a segurança interna e externa, investigação criminal e a intimidade da vida privada das pessoas, legalmente consagradas.

Constata-se ainda que a AT se encontra vinculada, nos termos do art.º 77.º da LGT e do artigo 36.º do CCPT, ao dever de fundamentação, quer de facto, quer de Direito, tendo ainda – sob pena de ineficácia – de notificar validamente os contribuintes. Estamos aqui, uma vez mais, perante uma decorrência do disposto no art.º 268.º da CRP, no seu n.º 3, que nos refere que os “atos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afetem direitos ou interesses legalmente protegidos”.

Sendo Portugal um Estado de Direito³³, com vista garantir aos seus cidadãos o acesso ao direito e à justiça e garantir ainda a defesa dos direitos, liberdades e garantias pessoais, a lei possibilita aos contribuintes o acesso a procedimentos judiciais aptos à concretização da tutela efetiva e em tempo útil contra ameaças ou violações desses direitos. Assim, dispõe o art.º 20.º, n.º 1 da CRP, que nos refere que a “todos é assegurado o acesso ao direito e aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, não podendo a justiça ser denegada por insuficiência de meios económicos”. Desta forma, no âmbito tributário, tais prerrogativas constitucionais encontram-se concretizadas no art.º 9.º, n.º 1 da LGT que dispõe que a todos é “garantido o acesso à justiça tributária para a tutela plena e efetiva de todos os direitos ou interesses legalmente protegidos”. No mesmo sentido, o art.º 96.º, n.º 1 do CPPT prevê que o “processo judicial tributário tem por função a tutela plena, efetiva e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária”.

Por forma a ser possível garantir o exercício de tais direitos, o legislador consagrou diversos meios processuais. Neste sentido, podemos aqui referir o direito geral de impugnação por via de ação principal ou providência cautelar, conforme disposto no art.º 268.º, n.º 4 da CRP, que nos refere que “[é] garantido aos administrados tutela jurisdicional efetiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer atos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de atos administrativos legalmente devidos e a adoção de medidas cautelares adequadas”. Neste sentido, verificamos a consagração do direito geral de impugnação dos atos lesivos ou ilegais no âmbito do art.º 9.º, n.º 2 da LGT, que nos refere que “todos os atos em matéria tributária que lesem direitos ou interesses legalmente protegidos são impugnáveis ou recorríveis nos termos da lei”³⁴.

Ora, no que respeita à própria atividade da Autoridade Tributária, a mesma é levada a cabo no âmbito do procedimento tributário, entendido este como o procedimento administrativo levado a cabo especificamente no âmbito da função e atribuições legais da AT. Neste sentido, ao procedimento tributário, nos termos do art.º 2.º da LGT e

³³ Sobre este ponto, v. o art.º 2.º da Constituição da República Portuguesa, que nos refere que “A República Portuguesa é um Estado de direito democrático, baseado na soberania popular, no pluralismo de expressão e organização política democráticas, no respeito e na garantia de efetivação dos direitos e liberdades fundamentais e na separação e interdependência de poderes, visando a realização da democracia económica, social e cultural e o aprofundamento da democracia participativa”.

³⁴ Para um maior aprofundamento, v. CAMPOS, Diogo Leite de e CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de – Direito Tributário, Almedina, 2.ª ed., pp. 102 ss.

art.º 2.º, d) do CPPT. aplicam-se subsidiariamente a própria LGT, o Código de Processo Tributário e os demais códigos e leis tributárias, incluindo a lei geral sobre infrações tributárias e o Estatuto dos Benefícios Fiscais, o Código do Procedimento Administrativo e demais legislação administrativa e, subsidiariamente, o Código Civil e o Código de Processo Civil. Procedimento tributário que, nos termos do art.º 103.º da CRP e 8.º da LGT, se encontra sujeito ao princípio da legalidade tributária.

Paralelamente, com vista ao bom funcionamento do procedimento tributário, o mesmo necessitará sempre da colaboração dos contribuintes, pelo que, releva nesta sede o princípio da participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito, plasmando no art.º 60.º da LGT, potenciando-se assim o reforço da confiança e da boa-fé entre os contribuintes e a AT.

No mesmo sentido, o próprio art.º 267.º, n.º 5 da CRP nos refere que “[o] processamento da atividade administrativa será objeto de lei especial, que assegurará a racionalização dos meios a utilizar pelos serviços e a participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito”.

Por conseguinte, caso se verifique uma situação de violação legal, desconsideração das garantias e/ou direitos dos contribuintes, seja prática ou omissão de atos por parte da AT, a mesma poderá conduzir a situações de responsabilidade civil, desde logo, tendo em conta o âmbito de aplicação da Lei n.º 67/2007, de 31 de Dezembro, que estabelece o Regime da Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado e demais Entidades Públicas e que representa uma concretização prática dos princípios contidos no art.º 22.º da Constituição, que nos refere que “[o] Estado e as demais entidades públicas são civilmente responsáveis, em forma solidária com os titulares dos seus órgãos, funcionários ou agentes, por ações ou omissões praticadas no exercício das suas funções e por causa desse exercício, de que resulte violação dos direitos, liberdades e garantias ou prejuízo para outrem”.

Assim, podemos concluir que o sistema atualmente em vigor resulta de uma evolução tida ao longo de muitos anos, sendo fruto da colaboração dos diversos agentes económicos envolvidos, resultando assim na consagração legal de diversos princípios que nos remetem para duas faces da mesma moeda: direitos e deveres.

2.2- Das garantias existentes

Sobre o regime das garantias, refere-nos PEDRO SOARES MARTINEZ que “sempre se deverá acrescentar aos preceitos da parte I da Constituição respeitantes aos direitos e deveres fundamentais, o direito de não pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição”³⁵.

Assim, conforme se foi já avançando, a temática inerente às garantias dos administrados, visando a proteção dos direitos e interesses dos cidadãos contra os abusos da Administração, apenas obtém concreto relevo na sequência da Revolução de Abril de 1974 e, concretamente, após a aprovação da Constituição de 1976.

Não obstante, em termos históricos, incumbe-nos referir que as garantias impugnatórias foram objeto 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, sistematizando as garantias impugnatórias, adaptando-as à nova realidade fiscal na sequência da publicação do Código da Sisa e do Imposto Sobre Sucessões e Doações e findou com a publicação do Código do Imposto de Transações em Julho de 1966. Ora, no CPCI previam-se duas formas de processo: o gracioso e o judicial, o primeiro com natureza administrativa e da exclusiva competência da administração fiscal, compreendendo a reclamação ordinária e a reclamação extraordinária e o segundo da competência dos tribunais das contribuições e impostos, revestindo a forma de impugnação judicial, processo de transgressão, sob a forma ordinária ou sumária e ainda o processo de execução fiscal.

Após 1976, verifica-se um verdadeiro reforço constitucional das garantias dos contribuintes, pelo que, na sequência da publicação do Código do IVA, IRS, IRC e EBF, sentiu-se necessidade de aprovar o novo Código de Processo Tributário (CPT), o que foi feito por via do Decreto-Lei nº 154/91, de 23 de Abril.

Em tal código foi previsto o processo administrativo tributário, integrando todos os procedimentos dirigidos à declaração dos direitos tributários, como sejam as ações de informação e fiscalização, a revisão da matéria tributável, os recursos hierárquicos, a revisão oficiosa dos atos tributários, o processo de liquidação, a reclamação graciosa e a cobrança dos impostos e demais prestações tributárias, tendo por função a tutela judicial dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria fiscal, como a impugnação

³⁵ Cfr. MARTINEZ, Pedro Soares (2003) – *Manual de Direito Fiscal*, Almedina Coimbra, 10.ª ed..

de atos tributários, o indeferimento total ou parcial de reclamações graciosas e de receitas parafiscais³⁶.

Desta forma, o CPT procedeu à sistematização, maior simplificação e transparência com vista a uma tutela efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes.

Com a publicação do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, foi, então, aprovada a Lei Geral Tributária, que visou proceder à concentração, clarificação e condensação num único diploma das regras fundamentais do sistema fiscal, com vista a existir uma ainda maior segurança e transparência nas relações entre a administração tributária e os contribuintes, uniformizando-se os critérios de aplicação do direito tributário, em homenagem aos princípios constitucionais.

Desta forma, analisando o quadro normativo, verificamos que a Lei Geral Tributária apresenta-se com grande relevância no panorama legal português, designadamente no que respeita ao âmbito do Direito Fiscal. A LGT entrou em vigor no dia 1 de Janeiro de 1999. Ato contínuo, passou, outrossim, a existir o Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), que foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro, e entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2000, sendo também este uma peça importante no aperfeiçoamento constante do sistema de garantias dos contribuintes, contribuindo para uma maior eficácia e celeridade na concretização da justiça tributária. É que, quando comparamos o atual panorama jurídico/legal em vigor com o quadro normativo antecedente, concluímos necessariamente que atualmente existem muito mais garantias que aquelas que existiam na anterior conjuntura.

Ora, desta forma, cumpre-nos referir o antigo Código de Processo das Contribuições e Impostos (CPCI), que no seu art.º 14.º, dispunha que “[c]onstituem garantias gerais do contribuinte além das estabelecidas nas leis especiais de tributação:

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

³⁶ Para um maior aprofundamento, v. CAMPOS, Diogo Leite de e CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de – *Direito Tributário*, Almedina, 2.ª ed., pp. 102 ss.

§ 1.º Quando a informação a que se refere a alínea b) for solicitada pessoalmente pelo interessado ou seu representante legal e a resposta for confirmada pelo diretor-geral das Contribuições e Impostos, não poderão os serviços da administração fiscal proceder por forma diferente em relação ao objeto exato do pedido, salvo em cumprimento de decisão judicial.

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

Neste âmbito, sendo certo que o elenco das garantias não se esgotava neste artigo, as mesmas eram bastante poucas e pouco concretizadas legalmente, entendendo-se que o contribuinte para ter o direito de reclamar ou de impugnar teria de proceder, previamente, ao pagamento do imposto e apenas *a posteriori* poderia questionar a legalidade da liquidação.

Por seu turno, na atualidade temos a Lei Geral Tributária que veio sistematizar um conjunto de garantias inalienáveis dos contribuintes³⁷. Assim, desde logo, analisando o seu art.º 59.º, n.º 3, sob a epígrafe “Princípio da colaboração”, vemos que “[a] colaboração da administração tributária com os contribuintes compreende, designadamente:

- “a) A informação pública, regular e sistemática sobre os seus direitos e obrigações;
- b) A publicação, no prazo de 30 dias, das orientações genéricas sobre a interpretação e aplicação das normas tributárias;
- c) A assistência necessária ao cumprimento dos deveres acessórios;
- d) A notificação do sujeito passivo ou demais interessados para esclarecimento das dúvidas sobre as suas declarações ou documentos;
- e) A prestação de informações vinculativas, nos termos da lei;
- f) O esclarecimento regular e atempado das fundadas dúvidas sobre a interpretação e aplicação das normas tributárias;
- g) O acesso, a título pessoal ou mediante representante, aos seus processos individuais ou, nos termos da lei, àqueles em que tenham interesse direto, pessoal e legítimo;
- h) A criação, por lei, em casos justificados, de regimes simplificados de tributação e a limitação das obrigações acessórias às necessárias ao apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos;

³⁷ Para um maior aprofundamento, v. CAMPOS, Diogo Leite de e CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de – Direito Tributário, Almedina, 2.ª ed., pp. 102 ss.

- i) A publicação, nos termos da lei, dos benefícios ou outras vantagens fiscais salvo quando a sua concessão não comporte qualquer margem de livre apreciação da administração tributária;
- j) O direito ao conhecimento pelos contribuintes da identidade dos funcionários responsáveis pela direção dos procedimentos que lhes respeitem;
- l) A comunicação antecipada do início da inspeção da escrita, com a indicação do seu âmbito e extensão e dos direitos e deveres que assistem ao sujeito passivo.
- m) Informação ao contribuinte dos seus direitos e obrigações, designadamente nos casos de obrigações periódicas;
- n) A interpelação ao contribuinte para proceder à regularização da situação tributária e ao exercício do direito à redução da coima, quando a administração tributária detete a prática de uma infração de natureza não criminal.
- o) A disponibilização no Portal das Finanças dos formulários digitais para o cumprimento das obrigações declarativas previstas nos artigos 57.º e 113.º do Código do IRS e nos artigos 120.º e 121.º do Código do IRC, com uma antecedência mínima de 120 dias em relação à data limite do cumprimento da obrigação declarativa³⁸.

Paralelamente, refere-nos o art.º 67 também da LGT, sob a epígrafe “Direito à informação”, que “[o] contribuinte tem direito à informação sobre:

- “a) A fase em que se encontra o procedimento e a data previsível da sua conclusão;

³⁸ Ora, sobre o alcance do princípio da colaboração plasmado na LGT, v. o douto Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 03/09/2014, proferido no âmbito do proc. 0718/14 (DULCE NETO), que nos refere que:

“I - O art.º 170º n.º 3 do CPPT exige que com requerimento seja apresentada a prova que suporta o pedido de dispensa da prestação de garantia, pelo que, no caso de completa omissão de prova, a administração não está obrigada a chamar o requerente para a apresentar, seguindo-se o imediato indeferimento do pedido.

II - Já no caso de a parte ter cumprido, no momento próprio, o ónus de instrução, juntando os meios de prova que entendeu suficientes, a administração deve, no caso de entender o contrário, isto é, de entender que faltam documentos que na sua perspetiva são essenciais, convidar o requerente a juntar prova adicional ou complementar, isto é, convidá-lo a carrear para o procedimento os elementos de prova que considera em falta para o fim em vista.

III - Por outro lado, o interessado poderá também apresentar novos elementos de prova no caso de ocorrer instrução e de serem colhidas pela administração informações que sejam suscetíveis de ser infirmados por esses elementos de prova.

IV - Para além disso, o dever de apresentação dos meios de prova juntamente com o requerimento inicial também claudicará no caso de a prova que o requerente pretende utilizar se consubstanciar em documentos que estejam na posse da administração tributária, bastando então, para que deles se possa prevalecer, que o requerente os identifique no seu requerimento (art.º 74º, n.º 2, da LGT), ou se, por razões fundamentadas, for impossível juntar a prova dentro do prazo de apresentação daquele requerimento”.

b) A existência e teor das denúncias dolosas não confirmadas e a identificação do seu autor;

c) A sua concreta situação tributária”.

Assim, parece-nos não existirem dúvidas de que, não obstante a LGT não conter um elenco seguido das garantias gerais dos contribuintes, a mesma apresenta-se na prática como uma verdadeira carta dos direitos e deveres dos contribuintes e da Administração Tributária.

Paralelamente, nota ainda para a distinção entre garantias não impugnatórias e impugnatórias.

Ora, analisando os elementos ao nosso dispor, verificamos que as garantias não impugnatórias visam trazer estabilidade à relação jurídica tributária e confiança na relação entre a Administração Tributária e os contribuintes. Desta forma, conforme teremos oportunidade de analisar, sendo o procedimento tributário uma soma de atos e formalidades tendentes à declaração de direitos tributários, é designadamente no âmbito do procedimento tributário que se operacionalizam as garantias não impugnatórias, cujo cumprimento os contribuintes podem exigir que os serviços e órgãos da Administração Tributária tenham em atenção na execução e desenvolvimento da atividade tributária. A título exemplo, podemos afirmar que do leque de garantias não impugnatórias³⁹ consagradas legalmente, se salienta:

- a) o direito à informação, tanto informação geral (art.º 67.º LGT), como vinculativa (art.º 68.º);
- b) o direito à fundamentação de facto e de Direito das decisões (art.º 77.º LGT);
- c) direito à notificação das decisões (art.º 36.º CPPT n.º 6 e art.º 77.º LGT);
- d) direito à participação (art.º 60.º LGT e art.º 45.º CPPT);
- e) direito à confidencialidade (art.º 64.º LGT);
- f) direito à regularização da situação tributária (art.º regime complementar do procedimento da inspeção tributária);
- g) direito à caducidade (art.º 45.º LGT);
- h) direito à redução da coima (art.º 29.º RGIT);
- i) direito à suspensão da execução fiscal (art.º 52.º LGT e 169.º CPPT);
- j) direito à prescrição da prestação tributária (art.º 48.º LGT);

³⁹ Para um maior aprofundamento, v. NABAIS, Casalta (2016) – *Direito Fiscal*, 9.ª ed. Almedina, Coimbra, pp. 335 ss.

- k) direito à caducidade da garantia (art.º 53.º LGT e art.º 183.º-A CPPT);
- l) direito à execução das decisões (art.º 102.º LGT);
- m) direito a juros indemnizatórios e moratórios (art.º 43.º LGT);
- n) direito à dedução, reembolsos e restituições de tributo (art.º 30.º LGT).

Por seu turno, as garantias impugnatórias, independentemente da sua natureza administrativa ou judicial, não conformam o exercício da atividade tributária, mas visam fundamentalmente responder aos atos praticados e omissões produzidas pelos serviços e órgãos da Administração Tributária. Desta forma, quando os contribuintes considerarem que as formalidades legais não foram cumpridas ou que, em termos materiais, os atos, decisões e/ou omissões da AT violaram os princípios fundamentais ou leis tributárias poderão, nos prazos e termos previstos legalmente, acionar as garantias que lhe assistem, com vista a questionarem a legalidade dos atos e decisões, invocando os vícios em causa⁴⁰.

2.3- Procedimento Tributário

No que respeita ao procedimento, cumpre-nos analisar concretamente o art.º 44.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, que nos refere que o procedimento tributário compreende, para efeitos do CPPT:

- “a) As ações preparatórias ou complementares da liquidação dos tributos, incluindo parafiscais, ou de confirmação dos factos tributários declarados pelos sujeitos passivos ou outros obrigados tributários;
- b) A liquidação dos tributos, quando efetuada pela administração tributária;
- c) A revisão, oficiosa ou por iniciativa dos interessados, dos atos tributários;
- d) A emissão, retificação, revogação, ratificação, reforma ou conversão de quaisquer outros atos administrativos em matéria tributária, incluindo sobre benefícios fiscais;
- e) As reclamações, incluindo as que tenham por fundamento a classificação pautal, a origem ou o valor aduaneiro das mercadorias e os recursos hierárquicos;
- f) A avaliação direta ou indireta dos rendimentos ou valores patrimoniais;
- g) A cobrança das obrigações tributárias, na parte que não tiver natureza judicial;

⁴⁰ Para um maior desenvolvimento do tema, v. CAMPOS, Diogo Leite de e CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de – Direito Tributário, Almedina, 2.ª ed., pp. 102 ss.

(...)

i) Todos os demais atos dirigidos à declaração dos direitos tributários”⁴¹.

2.3.1- Reclamação Graciosa

Quanto à efetivação concreta das garantias impugnatórias em sede administrativa, verificamos que o contribuinte poderá lançar mão, em primeiro lugar, do procedimento de reclamação graciosa, consagrado no art.º 68.º, n.º 1 do CPPT, que nos refere que “[o] procedimento de reclamação graciosa visa a anulação total ou parcial dos atos tributários por iniciativa do contribuinte, incluindo, nos termos da lei, os substitutos e responsáveis”.

Cumpre referir que constitui fundamento para a reclamação graciosa, nos termos do art.º 99.º CPPT, aplicável *ex vi* art.º 70.º, n.º 1:

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

No que respeita ao prazo para apresentação da reclamação graciosa, verifica-se que, nos termos conjugados do art.º 99.º, n.º 1, art.º 102.º, n.º 1 e art.º 70.º, n.º 1 do CPPT, o prazo geral é de 120 dias, contado a partir do *términus* do prazo para o pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas, da notificação do ato tributário que não dê origem a qualquer liquidação, da citação dos responsáveis subsidiários, da formação da presunção de indeferimento tácito, do conhecimento dos atos lesivos dos interesses legalmente protegidos ou a partir de outros momentos fixados na lei.

Quanto à tramitação concreta do procedimento de reclamação graciosa, constata-se que o procedimento segue as regras constantes dos arts. 54.º a 77.º da LGT e, subsidiariamente, nos termos estabelecidos no CPA, com as especificidades dos arts. 69.º a 77.º do CPPT.

⁴¹ Para um maior aprofundamento, v. NABAIS, Casalta (2016) – *Direito Fiscal*, 9.ª ed. Almedina, Coimbra, pp. 335 ss.

Desta forma, dispõe o art.º 69.º do CPPT, sob a epígrafe “Regras fundamentais”, que “são regras fundamentais do procedimento de reclamação graciosa:

- a) Simplicidade de termos e brevidade das resoluções;
- b) Dispensa de formalidades essenciais;
- c) Inexistência do caso decidido ou resolvido;
- d) Isenção de custas;
- e) Limitação dos meios probatórios à forma documental e aos elementos oficiais de que os serviços disponham, sem prejuízo do direito de o órgão instrutor ordenar outras diligências complementares manifestamente indispensáveis à descoberta da verdade material;
- f) A reclamação tem efeito suspensivo quando for prestada garantia adequada nos termos do presente Código”.

Questão bastante pertinente e interessante reporta-se ao facto de que o recurso a este meio processual não impede o contribuinte de recorrer aos tribunais tributários.

Desta forma, após apresentar uma reclamação graciosa, o contribuinte poderá aguardar pela decisão. Caso esta seja no sentido de indeferir, de forma expressa ou tácita, poderá impugnar o ato tributário reclamado junto do tribunal tributário competente, no prazo de 3 meses após a notificação do indeferimento expresso ou da formação do ato tácito de indeferimento, nos termos do art.º 102.º do CPPT.

A outra alternativa do contribuinte será optar por esgotar a via administrativa, aguardando por uma decisão expressa da Administração, com a possível subida até ao máximo superior hierárquico do órgão que proferiu a decisão, por via do competente recurso hierárquico⁴².

2.3.2- Recurso Hierárquico

Em segundo lugar, no que respeita ao procedimento tributário, conforme já foi aflorado, o contribuinte poderá fazer uso do recurso hierárquico, plasmado no art.º 66.º do CPPT, que nos refere no seu n.º 1, que “[s]em prejuízo do princípio do duplo grau de decisão,

⁴² Para mais desenvolvimentos, v. CARLOS, ABREU, DURÃO e PIMENTA (2011) – *Guia dos Impostos em Portugal*, Quid Juris, pp. 603 ss.

as decisões dos órgãos da administração tributária são suscetíveis de recurso hierárquico”.

Conforme dispõe o próprio artigo em causa, estamos aqui perante a verdadeira consagração do princípio do duplo grau de decisão (art.º 47.º do CPPT), consagrando-se que as decisões tomadas pela administração tributária são suscetíveis de recurso hierárquico, nos termos do art.º 80.º da LGT e 66.º do CPPT).

No que respeita à sua tramitação, o recurso hierárquico segue as regras constantes do art.º 66.º do CPPT e, subsidiariamente, dos arts. 166.º a 174.º do CPA.

Desta forma, após ter se uma decisão desfavorável ao contribuinte proferida pelos órgãos da administração tributária em matéria tributária, fazendo uso do recurso hierárquico, o contribuinte poderá tentar obter ainda uma decisão que lhe seja favorável. Neste sentido, nos termos dos arts. 80.º da LGT e 3.º, n.º 8 do Decreto-Lei n.º 366/99, de 18 de Agosto, o recurso hierárquico deverá então ser dirigido ao mais elevado superior hierárquico do autor do ato, indicando-se de forma clara e precisa, os fundamentos sobre os quais se pretende que seja tomada uma decisão que lhe seja favorável.

No que respeita ao prazo, a apresentação do recurso deverá ser operacionalizada perante o órgão recorrido, no prazo de 30 dias contados a partir da notificação do ato ao contribuinte e deverá, exceção feita ao caso de revogação total, subir no prazo de 15 dias, acompanhado do processo a que respeita o ato ou, caso tenha efeitos meramente devolutivos, com um seu extrato, nos termos do art.º 66.º, n.ºs 2 e 3 do CPPT.

Ato contínuo, vemos que, nos termos do art.º 66.º, n.º 5, o recurso hierárquico deverá ser decidido no prazo máximo de 60 dias⁴³.

Por último, ainda uma breve nota para o art.º 67.º, n.º 1, que nos refere que “[o]s recursos hierárquicos, salvo disposição em contrário das leis tributárias, têm natureza meramente facultativa e efeito devolutivo”⁴⁴.

2.3.3- Revisão da Matéria Tributável

⁴³ Para um maior aprofundamento, v. CARLOS, ABREU, DURÃO e PIMENTA (2011) – *Guia dos Impostos em Portugal*, Quid Juris, pp. 603 ss.

⁴⁴ Para um maior aprofundamento, v. NABAIS, Casalta (2016) – *Direito Fiscal*, 9.ª ed. Almedina, Coimbra, pp. 356 ss.

Um outro procedimento ao dispor dos contribuintes é a possibilidade de pedir a revisão da matéria tributável, nos termos dos arts. 91.º, n.º 1 e 92.º, n.º 1 da LGT⁴⁵.

Nos termos do art.º 81.º da LGT “[a] matéria tributável é avaliada ou calculada diretamente segundo os critérios próprios de cada tributo, só podendo a administração tributária proceder a avaliação indireta nos casos e condições expressamente previstos na lei” e que, nos termos do art.º 83.º, n.º 1 “[a] avaliação direta visa a determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação”.

Por outro lado, a título excecional temos a possibilidade conferida à administração tributária de proceder a avaliação indireta nos termos do art.º 83.º, n.º 2 da LGT, visando assim “(...) a determinação do valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha”.

Conforme referido, tendo carácter excecional, nos termos do art.º 87.º, n.º 1 da LGT, “[a] avaliação indireta só pode efetuar-se em caso de:

- “a) Regime simplificado de tributação, nos casos e condições previstos na lei;
- b) Impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto;
- c) 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 objetivos da atividade de base técnico-científica referidos na presente lei.
- d) Os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89.º-A;
- e) Os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de atividade, em que a contagem deste prazo se faz do termo do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco.
- f) Acréscimo de património ou despesa efetuada, incluindo liberalidades, de valor superior a (euro) 100 000, verificados simultaneamente com a falta de declaração de

⁴⁵ *Id.* pp. 350 ss.

rendimentos ou com a existência, no mesmo período de tributação, de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados”.

Desta forma, conforme disposto no art.º 91.º, n.º 1 da LGT, verifica-se que nos referem que “[o] sujeito passivo pode, salvo nos casos de aplicação do regime simplificado de tributação em que não sejam efetuadas correções com base noutra método indireto, solicitar a revisão da matéria tributável fixada por métodos indiretos em requerimento fundamentado dirigido ao órgão da administração tributária da área do seu domicílio fiscal, a apresentar no prazo de 30 dias contados a partir da data da notificação da decisão e contendo a indicação do perito que o representa”.

E, no que respeita ao regime deste procedimento, dispõe o art.º 92.º, n.º 1 que “[o] procedimento de revisão da matéria coletável assenta num debate contraditório entre o perito indicado pelo contribuinte e o perito da administração tributária, com a participação do perito independente, quando houver, e visa o estabelecimento de um acordo, nos termos da lei, quanto ao valor da matéria tributável a considerar para efeitos de liquidação”.

No que respeita ao objetivo final do procedimento, podemos afirmar que o mesmo, nos termos do art.º 86.º, n.º 4 e 5 da LGT, se funda na tentativa de obtenção de um acordo entre o perito do contribuinte e o perito da administração tributária.

Se não for possível obter acordo, o que acontece muitas vezes, o procedimento de revisão da matéria tributável é decidido pelo Diretor de Finanças (n.º 6 do art.º 96.º da LGT).

2.3.4- Revisão dos Atos Tributários

Em último lugar, nota ainda para a possibilidade de se operar a revisão dos atos tributários⁴⁶.

A revisão dos atos tributários, consagrada no art.º 78.º, n.º 1 da LGT, confere a possibilidade à entidade que os praticou de proceder à sua revisão e “(...) pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com

⁴⁶ Para um maior aprofundamento, v. CARLOS, ABREU, DURÃO e PIMENTA (2011) – *Guia dos Impostos em Portugal*, Quid Juris, pp. 607 ss.

fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços”.

Assim, conforme referido, o mecanismo da revisão do ato tributário terá de ter como fundamento um erro imputável aos serviços, *e.g.*, qualquer erro ocorrido na autoliquidação, nos termos do disposto no art.º 78.º, n.º1 *in fine* da LGT.

Nota ainda para o facto de que este mecanismo é muitas vezes apelidado de meramente complementar e não enquanto verdadeira garantia autónoma, dado o seu carácter limitado. É que, desde logo, quando o erro na liquidação for imputável ao contribuinte, o pedido de revisão do ato tributário, apresentado nos termos do artigo 78.º, n.º 1, primeira parte, da LGT, terá de ser apresentado no prazo da reclamação graciosa, ou seja, 120 dias (art.º 70.º, n.º 1 CPPT).

Apenas e só quando o erro na liquidação for imputável aos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira é que a revisão do ato tributário, conforme disposto no art.º 78.º, n.º 1, segunda parte, poderá ser realizada dentro no prazo de quatro anos após a notificação da liquidação ou até mesmo a todo o tempo caso o imposto ainda não tenha sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.

2.4- Procedimento Tributário

No que respeita ao procedimento tributário, vemos que, nos termos do art.º 54.º da LGT, o mesmo “(...) compreende toda a sucessão de atos dirigida à declaração de direitos tributários, designadamente:

“a) As ações preparatórias ou complementares de informação e fiscalização tributária;

- b) A liquidação dos tributos quando efetuada pela administração tributária;
- c) A revisão, oficiosa ou por iniciativa dos interessados, dos atos tributários;
- d) O reconhecimento ou revogação dos benefícios fiscais;
- e) A emissão ou revogação de outros atos administrativos em matéria tributária;
- f) As reclamações e os recursos hierárquicos;
- g) A avaliação direta ou indireta dos rendimentos ou valores patrimoniais;
- h) A cobrança das obrigações tributárias, na parte que não tiver natureza judicial”.

Assim, após termos feito referências às garantias não impugnatórias e analisado as garantias impugnatórias em sede administrativa, cumpre-nos nesta sede apreciar as garantias impugnatórias em sede judicial.

Neste sentido, temos desde logo o art.º 97.º, nº 1 CPPT, que nos indica que “[o] processo judicial tributário compreende:

“a) A impugnação da liquidação dos tributos, incluindo os parafiscais e os atos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta;

b) A impugnação da fixação da matéria tributável, quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo;

c) A impugnação do indeferimento total ou parcial das reclamações gratuitas dos atos tributários;

d) A impugnação dos atos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação;

e) A impugnação do agravamento à coleta aplicado, nos casos previstos na lei, em virtude da apresentação de reclamação ou recurso sem qualquer fundamento razoável;

f) A impugnação dos atos de fixação de valores patrimoniais;

g) A impugnação das providências cautelares adotadas pela administração tributária;

h) As ações para o reconhecimento de um direito ou interesse em matéria tributária;

i) As providências cautelares de natureza judicial;

j) Os meios acessórios de intimação para consulta de processos ou documentos administrativos e passagem de certidões;

l) A produção antecipada de prova;

m) A intimação para um comportamento;

n) O recurso dos atos praticados na execução fiscal, no próprio processo ou, nos casos de subida imediata, por apenso;

o) A oposição, os embargos de terceiros e outros incidentes, bem como a reclamação da decisão da verificação e graduação de créditos;

p) O recurso contencioso do indeferimento total ou parcial ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da administração tributária, bem como de outros atos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem apreciação da legalidade do ato de liquidação;

q) Outros meios processuais previstos na lei”.

Sobre este ponto, no que respeita à competência judicial, CASALTA NABAIS salienta que “entre nós, tais questões são da competência de tribunais especializados – os tribunais fiscais – que integram, como subordem, a ordem dos tribunais administrativos e fiscais, que tem a sua disciplina orgânica no ETAF”⁴⁷.

2.4.1- Impugnação Judicial

Em primeiro lugar, podemos desde logo enunciar a impugnação judicial enquanto mecanismo de garantias impugnatória apta à tutela dos direitos dos contribuintes.

Analisando o art.º 96.º do CPPT, vê se que “[o] processo judicial tributário tem por função a tutela plena, efetiva e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária”.

Por via da impugnação, o contribuinte, de forma idêntica ao pretendido com o processo de reclamação graciosa, visa obter a anulação total ou parcial dos atos tributários que considera ilegais, com vista a obter uma plena reconstituição da legalidade do ato ou situação objeto do litígio.

Conforme já foi sendo afluído, constituem fundamentos da impugnação judicial, nos termos do art.º 99.º do CPPT “(...) qualquer ilegalidade, designadamente:

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

Quanto aos requisitos de forma, dispõe o art.º 108.º, n.º 1, que “[a] impugnação será formulada em petição articulada, dirigida ao juiz do tribunal competente, em que se identifiquem o ato impugnado e a entidade que o praticou e se exponham os factos e as razões de direito que fundamentam o pedido”, devendo a parte que oferecer prova suportar o custo da prova (art.º 109.º, n.º 1).

⁴⁷ Cfr. NABAIS, Casalta (2016) – *Direito Fiscal*, 9.ª ed. Almedina, Coimbra, p. 343.

No que respeita ao prazo para apresentação da impugnação judicial, dispõe o art.º 102.º, n.º 1 do CPPT que “[a] impugnação será apresentada no prazo de três meses contados a partir dos factos seguintes:

- a) Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte;
- b) Notificação dos restantes atos tributários, mesmo quando não deem origem a qualquer liquidação;
- c) Citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal;
- d) Formação da presunção de indeferimento tácito;
- e) Notificação dos restantes atos que possam ser objeto de impugnação autónoma nos termos deste Código;
- f) Conhecimento dos atos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores”.

Concretamente, a impugnação judicial poderá incidir sobre casos distintos.

Assim, caso incida sobre uma situação de autoliquidação, pelo que, nos termos do art.º 131.º, n.º 1 do CPPT, “[e]m caso de erro na autoliquidação, a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa dirigida ao dirigente do órgão periférico regional da administração tributária, no prazo de 2 anos após a apresentação da declaração”.

Caso incida sobre um caso de retenção na fonte, nos termos do art.º 132.º, n.º 1 do CPPT, verificamos que “[a] retenção na fonte é suscetível de impugnação por parte do substituto em caso de erro na entrega de imposto superior ao retido”.

Por outro lado, caso estejamos perante uma impugnação em caso de pagamento por conta, verificamos que, nos termos do art.º 133.º, n.º 1 do CPPT, “[o] pagamento por conta é suscetível de impugnação judicial com fundamento em erro sobre os pressupostos da sua existência ou do seu quantitativo quando determinado pela administração tributária”.

E, por último, caso estejamos perante uma impugnação com fundamento em matéria de classificação pautal, origem ou valor aduaneiro das mercadorias, verificamos que “[o]s atos de fixação dos valores patrimoniais podem ser impugnados, no prazo de 3 meses após a sua notificação ao contribuinte, com fundamento em qualquer ilegalidade”.

Na sequência da instrução do procedimento, após notificações e produção de prova, nos termos do art.º 123.º, n.º 1 do CPPT deverá ser proferida sentença, que “(...) identificará

os interessados e os factos objeto de litígio, sintetizará a pretensão do impugnante e respetivos fundamentos, bem como a posição do representante da Fazenda Pública e do Ministério Público, e fixará as questões que ao tribunal cumpre solucionar”.

Verificamos que, nos termos do art.º 126.º do CPPT, a sentença deverá ser notificada no prazo de 10 dias ao Ministério Público, ao impugnante e ao representante da Fazenda Pública. Desta forma, em caso de total ou parcial procedência do pedido, a AT deverá proceder à reconstituição plena da legalidade do ato ou situação objeto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do início do prazo de execução da decisão, nos termos do art.º 100.º da LGT e arts. 61.º e 146.º, n.º 2 do CPPT.

Não obstante, cumpre ainda referir que, nos termos do art.º 280.º do CPPT, “Das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância cabe recurso, no prazo de 30 dias, a interpor pelo impugnante, recorrente, executado, oponente ou embargante, pelo Ministério Público, pelo representante da Fazenda Pública e por qualquer outro interveniente que no processo fique vencido, para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso, dentro do mesmo prazo, para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo”.

2.4.2- Oposição à Execução Fiscal

Em segundo lugar, podemos referir a possibilidade conferida pela lei ao contribuinte de apresentar a sua oposição à execução fiscal⁴⁸.

Antes de nos debruçarmos *in concreto* sobre a possibilidade de oposição, cumpre-nos referir que, nos termos do art.º 148.º, n.º 1 do CPPT, o processo de execução fiscal visa garantir que todas as dívidas ao Estado sejam efetivamente cobradas, ainda que coercivamente. A cobrança coerciva através do processo de execução fiscal abrange as dívidas seguintes:

⁴⁸ Para um maior aprofundamento, v. CARLOS, ABREU, DURÃO e PIMENTA (2011) – *Guia dos Impostos em Portugal*, Quid Juris, pp. 610 ss.

“a) Tributos, incluindo impostos aduaneiros, especiais e extrafiscais, taxas, demais contribuições financeiras a favor do Estado, adicionais cumulativamente cobrados, juros e outros encargos legais;

b) Coimas e outras sanções pecuniárias fixadas em decisões, sentenças ou acórdãos relativos a contraordenações tributárias, salvo quando aplicadas pelos tribunais comuns.

c) Coimas e outras sanções pecuniárias decorrentes da responsabilidade civil determinada nos termos do Regime Geral das Infrações Tributárias”.

Nos termos do art.º 162.º CPPT, verificamos que podem servir de base à execução fiscal os seguintes títulos executivos:

“a) Certidão extraída do título de cobrança relativa a tributos e outras receitas do Estado;

b) Certidão de decisão exequível proferida em processo de aplicação das coimas;

c) Certidão do ato administrativo que determina a dívida a ser paga;

d) Qualquer outro título a que, por lei especial, seja atribuída força executiva”.

Quanto à competência para intentar a execução fiscal, verificamos que, nos termos do art.º 150.º CPPT, é competente para a execução fiscal a administração tributária. (n.º 1), sendo a instauração e os atos da execução praticados no órgão da administração tributária designado, mediante despacho, pelo dirigente máximo do serviço e na falta de designação referida no número anterior, a instauração e os atos da execução são praticados no órgão periférico regional da área do domicílio ou sede do devedor (n.º 3).

Nos termos do art.º 188.º CPPT, verifica-se que, após ser instaurada a execução, mediante despacho a lavrar no ou nos respetivos títulos executivos ou em relação destes, no prazo de 24 horas após o recebimento e efetuado o competente registo, deverá o órgão da execução fiscal ordenar a citação do executado, comunicando ao devedor os prazos para oposição à execução e para requerer a dação em pagamento, e que o pedido de pagamento em prestações pode ser requerido até à marcação da venda (art.º 189.º, n.º 1).

Posto isto, verificamos que nos termos do art.º 203.º, n.º 1 CPPT, a oposição deverá ser deduzida no prazo de 30 dias a contar da citação pessoal ou, não a tendo havido, da primeira penhora (a)) ou da data em que tiver ocorrido o facto superveniente ou do seu conhecimento pelo executado (b)).

No que respeita aos fundamentos da mesma, a lei é taxativa, enumerando-os o art.º 204.º, n.º 1, afirmando que a oposição só poderá ter algum dos seguintes fundamentos:

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

Subsequentemente, após ter sido autuada a petição, o órgão da execução fiscal deverá remeter, no prazo de 20 dias, o processo ao tribunal tributário de 1.^a instância competente com as informações que reputar convenientes (art.º 208.º, n.º 1 CPPT). No mesmo prazo, salvo quando a lei atribua expressamente tal competência a outra entidade, o órgão da execução fiscal poderá pronunciar-se sobre o mérito da oposição e revogar o ato que lhe tenha dado fundamento (art.º 208.º, n.º 2 CPPT)⁴⁹.

2.4.3- Ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária

⁴⁹ Para um maior aprofundamento, v. CARLOS, ABREU, DURÃO e PIMENTA (2011) – *Guia dos Impostos em Portugal*, Quid Juris, pp. 610 ss.

Prosseguindo a nossa análise aos meios para efetivar as garantias impugnatórias em sede judicial, encontramos a ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

Este mecanismo encontra-se previsto no art.º 145.º do CPPT, referindo-nos o seu n.º 1 que “[a]s ações para obter o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido em matéria tributária podem ser propostas por quem invoque a titularidade do direito ou interesse a reconhecer”.

Constatamos que o prazo para instauração da ação é de 4 anos após a constituição do direito ou o conhecimento da lesão do interessado (n.º 2), sendo que “[a]s ações apenas podem ser propostas sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efetiva do direito ou interesse legalmente protegido” (n.º 3).

Por outro lado, no que respeita à tramitação, nos termos do art.º 145.º, n.º 4, vemos que “[a]s ações seguem os termos do processo de impugnação, considerando-se na posição de entidade que praticou o ato a que tiver competência para decidir o pedido”.

2.4.4- Da intimação para um comportamento

Quanto a este ponto, refere-nos o art.º 147.º, n.º 1 do CPPT que “[e]m caso de omissão, por parte da administração tributária, do dever de qualquer prestação jurídica suscetível de lesar direito ou interesse legítimo em matéria tributária, poderá o interessado requerer a sua intimação para o cumprimento desse dever junto do tribunal tributário competente”.

Desta forma, constatamos que estamos aqui perante um mecanismo que visa pôr termo a uma situação de omissão de dever por parte da Administração, sendo este – no entanto – um mecanismo aplicável apenas “quando, vistos os restantes meios contenciosos previstos no presente Código, ele for o meio mais adequado para assegurar a tutela plena, eficaz e efetiva dos direitos ou interesses em causa” (art.º 147.º, n.º 2), devendo “No requerimento dirigido ao tribunal tributário de 1.ª instância [...] o requerente identificar a omissão, o direito ou interesse legítimo violado ou lesado ou suscetível de violação ou lesão e o procedimento ou procedimentos a praticar pela administração tributária para os efeitos previstos no n.º 1.” (art.º 147.º, n.º 3).

No que respeita aos prazos em causa, diz-nos o n.º 4 do art.º 147.º, que a administração tributária se deverá pronunciar sobre o requerimento do contribuinte no prazo de 15 dias, findos os quais o Juiz resolverá, intimando (se assim o entender) a administração tributária a reintegrar o direito, reparar a lesão ou adotar a conduta que se revelar conveniente, podendo incluir a prática de atos administrativos, no prazo que considerar razoável, que não poderá ser inferior a 30 nem superior a 120 dias⁵⁰.

2.4.5- Intimação para consulta de documentos, passagem de certidões, produção antecipada de prova e de execução de julgados

No seguimento da nossa análise, verificamos um outro tipo de intimação. Assim, de acordo com o art.º 146.º, n.º 1 do CPPT, “(...) são admitidos no processo judicial tributário os meios processuais acessórios de intimação para a consulta de documentos e passagem de certidões, de produção antecipada de prova e de execução dos julgados, os quais serão regulados pelo disposto nas normas sobre o processo nos tribunais administrativos”.

Neste caso, estamos aqui, conforme disposto no próprio artigo, perante meios processuais acessórios que, não obstante se encontrarem previstos no CPPT, são regulados pelo disposto nas normas constantes do CPTA, designadamente nos seus arts. 104.º a 108.º. No mesmo sentido, estabelece o ETAF, designadamente no seu art.º 49.º, n.º 1, al. e) subalínea vi), que compete aos Tribunais Tributários conhecer da “(...) intimação de qualquer autoridade fiscal para facultar a consulta de documentos ou processos, passar certidões e prestar informações”⁵¹.

2.4.6 - Recurso da decisão administrativa tributária relativa à derrogação do sigilo bancário e recurso da decisão da administração tributária de avaliação indireta baseada em manifestações de fortuna

⁵⁰ Para um maior aprofundamento, v. NABAIS, Casalta (2016) – *Direito Fiscal*, 9.ª ed. Almedina, Coimbra, pp. 349 ss.

⁵¹ Para um maior aprofundamento, v. NABAIS, Casalta (2016) – *Direito Fiscal*, 9.ª ed. Almedina, Coimbra, pp. 349 ss.

Antes de nos debruçarmos sobre este mecanismo, cumpre referir que o mesmo surge como possível resposta a um processo especial de derrogação do dever de sigilo bancário levado a cabo pela Administração Tributária, nos termos do art.º 146.º-A do CPPT

e 63.º-B da LGT, que nos refere que “A administração tributária tem o poder de aceder a todas as informações ou documentos bancários, bem como a informações ou documentos de outras entidades financeiras previstas como tal no artigo 3.º da Lei n.º 25/2008, de 5 de junho, alterado pelos Decretos-Leis n.ºs 317/2009, de 30 de outubro, e 242/2012, de 7 de novembro, sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos:

- “a) Quando existam indícios da prática de crime em matéria tributária;
- b) Quando se verificarem indícios da falta de veracidade do declarado ou esteja em falta declaração legalmente exigível;
- c) Quando se verificarem indícios da existência de acréscimos de património não justificados, nos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º;
- d) Quando se trate da verificação de conformidade de documentos de suporte de registos contabilísticos dos sujeitos passivos de IRS e IRC que se encontrem sujeitos a contabilidade organizada ou dos sujeitos passivos de IVA que tenham optado pelo regime de IVA de caixa;
- e) Quando exista a necessidade de controlar os pressupostos de regimes fiscais privilegiados de que o contribuinte usufrua;
- f) Quando se verifique a impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável, nos termos do artigo 88.º, e, em geral, quando estejam verificados os pressupostos para o recurso a uma avaliação indireta.
- g) Quando se verifique a existência comprovada de dívidas à administração fiscal ou à segurança social.
- h) Quando se trate de informações solicitadas nos termos de acordos ou convenções internacionais em matéria fiscal a que o Estado português esteja vinculado.
- i) Constitui também fundamento da derrogação do sigilo bancário, em sede de procedimento administrativo de inspeção tributária, a comunicação de operações suspeitas, remetidas à Autoridade Tributária e Aduaneira, pelo Departamento Central de Investigação e Ação Penal da Procuradoria-Geral da República (DCIAP) e pela Unidade de Informação Financeira (UIF), no âmbito da legislação relativa à prevenção e repressão do branqueamento de capitais e financiamento do terrorismo”.

Ora, nos termos do art.º 146.º-B, verifica-se que, caso o contribuinte pretenda recorrer da decisão da administração tributária que determina o acesso direto à informação bancária que lhe diga respeito, o mesmo deverá justificar sumariamente as razões da sua discordância em requerimento apresentado no tribunal tributário de 1.ª instância da área do seu domicílio fiscal (n.º 1).

No que respeita aos prazos em apreço, analisando o n.º 2 do mesmo artigo, verifica-se que a petição referida no número anterior deverá ser apresentada no prazo de 10 dias a contar da data em que foi notificado da decisão, independentemente da lei a atribuir à mesma efeito suspensivo ou devolutivo.

Por outro lado, quando estejamos perante situações que, nos termos do art.º 89.º-A da LGT, evidenciem manifestações de fortuna, “[h]á lugar a avaliação indireta da matéria coletável quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no n.º 4 ou quando o rendimento líquido declarado mostre uma desproporção superior a 30 %, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela”.

Estamos aqui perante a consagração prática do princípio da capacidade contributiva, em que, caso a Administração detete evidências de fraude nas declarações fiscais apresentadas pelos contribuintes, a mesma deverá despoletar o procedimento, com vista a levar o contribuinte a cumprir, pagando os impostos na exata medida do seu património.

No que nesta sede importa, verificamos que, nos termos do art.º 89.º-A, n.º 7 da LGT, “[d]a decisão de avaliação da matéria coletável pelo método indireto constante deste artigo cabe recurso para o tribunal tributário, com efeito suspensivo, a tramitar como processo urgente, não sendo aplicável o procedimento constante dos artigos 91.º e seguintes”.

Por último, no que respeita à tramitação, o recurso seguirá as regras constantes do *supra* referido artigo 146.º-B do CPPT (art.º 89.º-A, n.º 8 LGT)⁵².

2.4.7 - Ação administrativa

⁵² Relativamente a esta temática, v. CARLOS, ABREU, DURÃO e PIMENTA (2011) – *Guia dos Impostos em Portugal*, Quid Juris, pp. 609 ss.

Quanto à possibilidade de recurso à ação administrativa, dispõe o art.º 97.º, n.º 1, alínea p) que “[a] ação administrativa, designadamente para a condenação à prática de ato administrativo legalmente devido relativamente a atos administrativos de indeferimento total ou parcial ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da administração tributária, bem como para a impugnação ou condenação à prática de ato administrativo legalmente devido relativamente a outros atos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem apreciação da legalidade do ato de liquidação, e para a impugnação ou condenação à emissão de normas administrativas em matéria fiscal”.

Desta forma, conjugando o artigo em causa com as regras constantes dos arts. 37.º e ss. e art.º 191.º do CPTA e art.º 101.º, j) da LGT, verificamos que “Seguem a forma da ação administrativa, com a tramitação regulada no capítulo III do presente título, os processos que tenham por objeto litígios cuja apreciação se inscreva no âmbito da competência dos tribunais administrativos e que nem neste Código, nem em legislação avulsa sejam objeto de regulação especial, designadamente:

“a) Impugnação de atos administrativos;

b) Condenação à prática de atos administrativos devidos, nos termos da lei ou de vínculo contratualmente assumido;

c) Condenação à não emissão de atos administrativos, nas condições admitidas neste Código;

d) Impugnação de normas emitidas ao abrigo de disposições de direito administrativo;

e) Condenação à emissão de normas devidas ao abrigo de disposições de direito administrativo;

f) Reconhecimento de situações jurídicas subjetivas diretamente decorrentes de normas jurídico-administrativas ou de atos jurídicos praticados ao abrigo de disposições de direito administrativo;

g) Reconhecimento de qualidades ou do preenchimento de condições;

h) Condenação à adoção ou abstenção de comportamentos pela Administração Pública ou por particulares;

i) Condenação da Administração à adoção das condutas necessárias ao restabelecimento de direitos ou interesses violados, incluindo em situações de via de facto, desprovidas de título que as legitime;

- j) Condenação da Administração ao cumprimento de deveres de prestar que diretamente decorram de normas jurídico-administrativas e não envolvam a emissão de um ato administrativo impugnável, ou que tenham sido constituídos por atos jurídicos praticados ao abrigo de disposições de direito administrativo, e que podem ter por objeto o pagamento de uma quantia, a entrega de uma coisa ou a prestação de um facto;
- k) Responsabilidade civil das pessoas coletivas, bem como dos titulares dos seus órgãos ou respetivos trabalhadores em funções públicas, incluindo ações de regresso;
- l) Interpretação, validade ou execução de contratos;
- m) A restituição do enriquecimento sem causa, incluindo a repetição do indevido;
- n) Relações jurídicas entre entidades administrativas” (art.º 37.º, n.º 1 CPTA).

Assim, constata-se que este meio processual se debruça sobre os atos administrativos em matéria tributária que não comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação, da autoria da administração tributária (art.º 97.º, n.º 1, al. p) CPPT).

2.4.8 - Recurso de decisões proferidas no âmbito de processos de contraordenação fiscal

De acordo com o Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT)⁵³, aprovado pela Lei nº15/2001, de 5 de Junho, verifica-se que na génese de um processo de contraordenação está a prática de uma infração tributária, assim designada como contraordenação.

Quanto a este ponto, refere-nos o art.º 56.º do RGIT, que “[p]odem servir de base ao processo de contraordenação:

- “a) O auto de notícia levantado por funcionário competente;
- b) A participação de entidade oficial;
- c) A denúncia feita por qualquer pessoa;

⁵³ Nos termos do art.º 1.º do RGIT, constata-se que:

“1 - O Regime Geral das Infrações Tributárias aplica-se às infrações das normas reguladoras:

- a) Das prestações tributárias;
- b) Dos regimes tributários, aduaneiros e fiscais, independentemente de regulamentarem ou não prestações tributárias;
- c) Dos benefícios fiscais e franquias aduaneiras;
- d) Das contribuições e prestações relativas ao sistema de solidariedade e segurança social, sem prejuízo do regime das contraordenações que consta de legislação especial”.

d) A declaração do contribuinte ou obrigado tributário a pedir a regularização da situação tributária antes de instaurado o processo de contraordenação, caso não seja exercido o direito à redução da coima”.

Desta forma, o processo de contraordenação tributária tem por finalidade a aplicação de uma coima ou de uma sanção acessória (art.º 28º RGIT) a um contribuinte que cometeu uma infração tributária, designada por contraordenação.

No que respeita às fases, podemos enunciar uma primeira fase, prevista nos arts. 67.º a 79.º RGIT, de carácter administrativo e uma outra fase, prevista nos arts. 80.º a 86.º RGIT, que nem sempre tem lugar, com carácter judicial.

Posto isto, nos termos do art.º 70.º RGIT, “[o] dirigente do serviço tributário competente notifica o arguido do facto ou factos apurados no processo de contraordenação e da punição em que incorre, comunicando-lhe também que no prazo de 10 dias pode apresentar defesa e juntar ao processo os elementos probatórios que entender, bem como utilizar as possibilidades de pagamento antecipado da coima nos termos do artigo 75.º [redução da coima ao mínimo legal] ou da possibilidade de pagamento voluntário nos termos do artigo 78.º do RGIT.

Neste sentido, o contribuinte poderá então optar por apresentar a sua defesa, nos termos do art.º 71.º RGIT.

Findo o procedimento de produção de defesa, nos termos do art.º 79.º, n.º 1 RGIT, a decisão que aplicar a coima deverá conter:

- “a) A identificação do infrator e eventuais participantes;
- b) A descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas;
- c) A coima e sanções acessórias, com indicação dos elementos que contribuíram para a sua fixação;
- d) A indicação de que vigora o princípio da proibição da *reformatio in pejus*, sem prejuízo da possibilidade de agravamento da coima, sempre que a situação económica e financeira do infrator tiver entretanto melhorado de forma sensível;
- e) A indicação do destino das mercadorias apreendidas;
- f) A condenação em custas”.

Neste sentido, nos termos do art.º 79.º, n.º 2 RGIT, a notificação da decisão que aplicar a coima deverá conter, para além dos termos da decisão e do montante das custas, a

advertência expressa de que, no prazo de 20 dias, o infrator deverá efetuar o pagamento ou recorrer judicialmente, sob pena da AT proceder à cobrança coerciva da coima.

É nesta sede que se funda a possibilidade de recurso judicial da decisão de aplicação da coima.

Sobre este ponto, dispõe o art.º 80.º, n.º 1 RGIT, que “[a]s decisões de aplicação das coimas e sanções acessórias podem ser objeto de recurso para o tribunal tributário de 1.ª instância, no prazo de 20 dias após a sua notificação, a apresentar no serviço tributário onde tiver sido instaurado o processo de contraordenação”.

Subsequentemente, e após ter sido recebida a petição, o dirigente do serviço tributário remeterá o processo, no prazo de 30 dias, ao tribunal tributário competente (art.º 81.º, n.º 1 do RGIT).

Da sentença que vier a ser lavrada caberá ainda a possibilidade de recurso jurisdicional, podendo o arguido, o representante da Fazenda Pública e o Ministério Público recorrer da decisão do tribunal tributário de 1.ª instância para o Tribunal Central Administrativo, exceto caso o valor da coima aplicada não ultrapasse um quarto da alçada fixada para os tribunais judiciais de 1.ª instância e não seja aplicada sanção acessória (art.º 83.º, n.º 1 do RGIT). Se o fundamento exclusivo do recurso for matéria de direito, é diretamente interposto para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

O recurso tem de ser interposto no prazo de 20 dias a contar da notificação do despacho, da audiência do julgamento ou, caso o arguido não tenha comparecido, da notificação da sentença.

2.4.9 – Reclamação e recurso de atos praticados no âmbito do processo de execução fiscal

Importa deixar ainda uma breve nota para os arts. 276.º e ss. CPPT, que se reportam à possibilidade de reclamação e recurso de atos praticados no âmbito do processo de execução fiscal⁵⁴.

Dispõe o art.º 276.º que as decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal e outras autoridades da administração tributária que no processo afetem os direitos e interesses

⁵⁴ Para um maior desenvolvimento do tema, v. CARLOS, ABREU, DURÃO e PIMENTA (2011) – *Guia dos Impostos em Portugal*, Quid Juris, pp. 608 ss.

legítimos do executado ou de terceiro são passíveis de reclamação para o tribunal tributário de 1.^a instância, devendo a reclamação ser apresentada no prazo de 10 dias após a notificação da decisão, indicando expressamente os fundamentos e conclusões (277.º, n.º 1 CPPT).

Nos termos do art.º 277.º, n.º 2, do CPPT, constata-se que a reclamação deve ser apresentada no órgão da execução fiscal em que correr termos o processo de execução fiscal, o qual, no prazo de 10 dias, poderá ou não revogar o ato objeto de reclamação.

Cumpra fazer referência concreta ao art.º 280.º do CPPT que nos refere que [d]as decisões dos tribunais tributários de 1.^a instância cabe recurso, a interpor pelo impugnante, recorrente, executado, oponente ou embargante, pelo Ministério Público, pelo representante da Fazenda Pública e por qualquer outro interveniente que no processo fique vencido, para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando a decisão proferida for de mérito e o recurso se fundamente exclusivamente em matéria de direito, caso em que cabe recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo. O recurso das decisões que, em primeiro grau de jurisdição, tenham conhecido do mérito da causa é admitido nos processos de valor superior à alçada do tribunal de que se recorre, quando a decisão impugnada seja desfavorável ao recorrente em valor superior a metade da alçada desse tribunal, atendendo-se somente, em caso de fundada dúvida acerca do valor da sucumbência, ao valor da causa. Para além dos casos previstos na lei processual civil e administrativa, é sempre admissível recurso, independentemente do valor da causa e da sucumbência, de decisões que perfilhem solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica, com mais de três sentenças do mesmo ou de outro tribunal tributário.

Por último, importa sublinhar que, nos termos do artigo 283.º do CPPT, as decisões judiciais proferidas na reclamação dos atos do órgão da execução fiscal podem ser alvo de recurso jurisdicional, normativo que dispõe que “[n]os processos urgentes, os recursos são interpostos no prazo de 15 dias, mediante requerimento dirigido ao tribunal que proferiu a decisão, que inclui ou junta a respetiva alegação e no qual são enunciados os vícios imputados à decisão e formuladas conclusões”.

3- Case studies

3.1- Impugnação Judicial – Oposição à Execução fiscal: Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 06-04-2017, proferido no âmbito do proc. 09818/16 (ANA PINHOL)⁵⁵

Começamos a nossa análise por várias decisões jurisprudenciais tomadas relativamente à temática em apreço. Inicia-se esta apreciação pela análise de um Acórdão que teve por objeto a sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Ponta Delgada, datada de 19 de Abril de 2016, que julgou verificada a exceção de erro na forma de processo e, conseqüentemente, absolveu a Fazenda Pública da instância no processo de oposição judicial deduzida à execução fiscal.

Assim, decidiu o Acórdão em causa:

“ACORDAM, EM CONFERÊNCIA, NA SECÇÃO DE CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO DO TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL

I.RELATÓRIO

S...- IMOBILIÁRIA, S.A. [anteriormente denominada F...-Sociedade Imobiliária, S.A.], vem recorrer da sentença do TRIBUNAL ADMINISTRATIVO E FISCAL DE PONTA DELGADA, datada de 19 de Abril de 2016, que julgou verificada a exceção de erro na forma de processo e, conseqüentemente, absolveu a Fazenda Pública da instância no processo de oposição judicial deduzida às execuções fiscais n.ºs ..., que contra a oponente foram instauradas pelo Serviço de Finanças de ... para cobrança coerciva de dívida de Imposto de Selo, do ano de 2012, referente ao prédio urbano inscrito sob o artigo 1330º na matiz predial da freguesia de ..., concelho de

(...)

II. DELIMITAÇÃO DO OBJECTO DO RECURSO

O objeto dos recursos é delimitado pelas conclusões das respetivas alegações (cfr. artigo 635.º, n.º 4 e artigo 639.º, n.ºs 1 e 2, do novo Código de Processo Civil, aprovado pela

⁵⁵ Disp. in www.dgsi.pt

Lei n.º 41/2003, de 26 de Junho), sem prejuízo das questões de que o tribunal ad quem possa ou deva conhecer officiosamente, apenas estando este tribunal adstrito à apreciação das questões suscitadas que sejam relevantes para conhecimento do objeto do recurso.

No caso trazido a exame, as questões suscitadas pela recorrente a apreciar por esta instância, consistem em saber:

- Se deve ser alterada a matéria de facto em que se fundou a sentença recorrida;
- Se, em face da factualidade que se tenha como provada, se mostra acertada a convalidação da petição de oposição em impugnação judicial.

III. FUNDAMENTAÇÃO

A. DOS FACTOS

Na sentença recorrida fixou-se a matéria de facto nos seguintes termos:

«A) A oponente foi notificada da liquidação de imposto de selo n.º ..., com data limite de pagamento em abril 2013 (cfr. fls. 164 dos autos, em suporte físico);

B) Em 203.05.10 a oponente apresentou no SLF de ... reclamação graciosa contra a liquidação de imposto de selo 2012 do artigo 1330.º ..., pedindo "A anulação total da liquidação a que se refere o documento 1 junto" - (cft. Fls.158 dos autos, em suporte físico);

C) Por ofício de 2013.05.31, rececionado pelo Mandatário da oponente em 2013.06.06, foi a oponente notificada que "(...) por despacho do Exmo. Sr. Chefe do Serviço de Finança de ..., de 31 de maio, foi indeferida a reclamação graciosa em epígrafe, conforme cópia da informação/despacho que se junta.

Mais informo, que desta decisão poderá recorrer hierarquicamente ou impugnar judicialmente, nos termos e prazos respetivos referidos nos artigos 76º e 102º do Código de Procedimento e Processo Tributário."

D) A oponente não recorreu hierarquicamente;

E) Em 2014.03.28 a oponente remeteu ao SLF ... a petição Inicial na base da presente oposição (cft. fls. 16 dos presentes autos).».

ERRO DA MATÉRIA DE FACTO

A recorrente vem impugnar matéria de facto fixada em 1ª Instância no sentido de ser alterado a alínea D) constante do probatório.

Considerando o corpo das alegações e as suas conclusões, verificamos que a recorrente cumpriu formalmente os ónus impostos pelo artigo 640º, n.ºs 1 e 2, do CPC.

Com efeito, mostra-se indicado o concreto ponto da materialidade fáctica que considera incorretamente julgado, com referência ao que foi decidido na sentença recorrida, e também referido os concretos meios de prova (documentais) que, na sua ótica, impunham decisão diversa.

Posto isto, há agora que apreciar a questão no plano substantivo.

Resulta dos autos que a Meritíssima Juiz a quo formou a sua convicção, quanto à matéria inscrita na alínea D) do probatório, sem contudo, levar em consideração o vertido no ponto 11º da petição de oposição (transcrição: «E depois sujeitas a recurso hierárquico, ainda pendente de decisão), matéria factual, aliás confirmada expressamente em contestação.

Perante tudo o que ficou dito, por despacho da aqui Relatora, no uso dos poderes conferidos no artigo 288º, n.º1 do CPPT, foi determinada a junção dos documentos comprovativos da matéria alegada.

A recorrente veio, em resposta ao convite feito, juntar os documentos de fls. 269 a 271 - certidão emitida pelo Serviço de Finanças de ... datada de 7 de Novembro de 2016.

Reapreciada a prova, este Tribunal de recurso decide alterar a alínea D) da decisão da matéria de facto da seguinte forma:

O facto da alínea D) passa a ter a seguinte redação:

D) Em 17.06.2013, 18.09.2013 e 05.02.1014, a oponente apresentou recursos hierárquicos das decisões de indeferimento que recaíram sobre as reclamações gratuitas n.ºs (doc. fls. 270 dos autos)

Adita-se ao probatório o seguinte facto, documentalmente comprovado como se indica:

E) Até à data de 7 de Novembro de 2016, não havia sido proferida decisão sobre os recursos hierárquicos a que alude a al. D) do probatório. (doc. fls. 270 dos autos)

Reapreciada a prova e corrigida, como requerido, é de concluir que o presente recurso nesta parte, obtém provimento.

B.DE DIREITO

Estabilizada a matéria factual subjacente ao litígio trazido a juízo, passemos agora ao conhecimento da segunda questão: possibilidade da convolação da petição de oposição em impugnação judicial em obediência do disposto nos artigos 97.º, n.º 3 da LGT e 98.º, n.º 4 do CPPT.

Referindo-se, preliminarmente que está em questão, unicamente aferir da extemporaneidade do novo meio processual (impugnação judicial) para o qual o Tribunal de 1ª Instância chegou a ponderou que fosse convolada a petição de oposição. E adiantamos desde já, face à factualidade apurada, que não se verifica obstáculo à referida “convolação”, como adiante ficará demonstrado.

Como é sabido, do indeferimento do recurso hierárquico de indeferimento de reclamação graciosa que aprecie a legalidade do ato de liquidação cabe impugnação judicial sendo o prazo para a sua interposição de 90 dias contados da notificação da decisão de indeferimento do recurso hierárquico (alínea e) do n.º 2 do artigo 102.º do CPPT).

É, igualmente sabido que se o recurso não for decidido no prazo de 60 dias (cfr. artigo 66.º, n.º 5 do CPPT, contados nos termos do artigo 279.º do C. Civil, por força do disposto nos artigo 57.º, n.º 3, da LGT e 20.º, n.º 1 do CPPT) forma-se a presunção de indeferimento findo esse prazo, podendo o interessado impugnar tal indeferimento no prazo referido na alínea d) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT (*vide* por todos, o acórdão do STA de 05.07.2007, proferido no processo n.º 0482/07, disponível em texto integral em www.dgsi.pt).

Revertendo agora ao caso dos autos, informa-nos as alíneas D) e E) do probatório, que a recorrente interpôs recursos hierárquicos das decisões de indeferimento das reclamações graciosas tendo por objeto as liquidações subjacentes às dívidas exequendas sobre os quais não recaiu decisão.

No entanto, não tendo os recursos hierárquicos sido decididos no prazo de 60 dias, é de presumir essas pretensões tacitamente indeferidas, 5.08.2013, 19.11.2013 e 07.04.2014. E, a contar do dia em que os recursos se consideraram tacitamente indeferidos, dispunha o recorrente de 90 dias (o prazo para deduzir impugnação tem natureza substantiva, de caducidade e que é peremptório contando-se nos termos do artigo 279.º do C. Civil, por força do n.º 1 do artigo 20.º do CPPT, correndo continuamente, sem qualquer interrupção ou suspensão e não se lhe aplicando o disposto no artigo 139.º n.º 5 do novo CPC), para intentar a impugnação judicial. Se relativamente ao último recurso interposto (05.02.2014) contado o prazo de 60 dias para a formação de ato tácito e a data da interposição da oposição em 28.03.2014, pode dar-se por assente, que nada obsta a convolação, face ao cumprimento da alínea d) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT.

Quando ao facto, da recorrente não ter utilizado a impugnação judicial após a formação do ato tácito de indeferimento dos recursos hierárquicos formados em 05.08.2013 e 19.11.2013, nenhuns efeitos tem nesta apreciação, já que tal utilização é meramente facultativa, que o mesmo poderá utilizar ou não, conforme lhe aprouver (neste sentido vide acórdão deste TCA de 19.01.2011, proferido no processo n.º 3889/11, disponível em texto integral em www.dgsi.pt).

Efetivamente, seguindo o entendimento do Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa «[a] não impugnação no prazo legal não tem como corolário a caducidade do direito de vir a impugnar o ato expresso de indeferimento quando ele, tardiamente, venha a ser praticado, não se formando por isso, o chamado caso decidido ou resolvido, isto é, a preclusão do direito de impugnação com fundamento em vícios geradores de anulabilidade.» (Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, volume II, pág. 192)

Por outro lado, o facto de estarem pendentes recursos hierárquicos relativos aos mesmos atos de liquidação colocados em crise através da oposição à execução fiscal não devem ser considerados um obstáculo à convolação da petição de oposição em impugnação judicial (neste sentido, acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário de 28.01.2009, proferido no processo 51/08).

O acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário de 28.01.2009, proferido no processo 51/08), também afirma que «se se decidir efetuar a convolação, passará a estar pendente uma impugnação judicial, o que terá como consequência obrigatória a apensação do processo da reclamação graciosa ou recurso hierárquico ao processo de impugnação judicial, no estado em que se encontrar, passando a globalidade das impugnações (administrativa e judicial) a serem apreciadas pelo Tribunal.» (disponível em texto integral em www.dgsi.pt).

Chegados a este ponto, prevendo a lei o meio de reação judicial contra o ato de indeferimento (expresso) proferido no recurso hierárquico, o prazo para o efeito é o constante na alínea f) do n.º 1 do citado artigo 102.º, que o fixa, em 90 dias, a contar do conhecimento desse ato, o que normalmente acontecerá com a respetiva notificação, nada obsta, á convolação da petição de oposição em petição de impugnação judicial, em face dos termos imperativos do disposto nos artigos 97.º, n.º 3 da LGT e 98.º, n.º 4 do CPPT e por razões de economia processual.

(...)

V. DECISÃO

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença, ordenando-se a convoção da petição inicial para processo de impugnação judicial.

Desta forma, concluímos assim que o Acórdão em causa, tendo apreciado uma sentença que julgou verificada a exceção de erro na forma de processo e, *qua tale*, absolveu a Fazenda Pública da instância no processo de oposição judicial deduzida às execuções fiscais, considerou que caso o recurso do indeferimento do recurso hierárquico de indeferimento de reclamação graciosa que aprecie a legalidade do ato de liquidação não será decidido no prazo de 60 dias (cfr. artigo 66.º, n.º 5 do CPPT, contados nos termos do artigo 279.º do C. Civil, por força do disposto nos artigos 57.º, n.º 3, da LGT e 20.º, n.º 1 do CPPT) forma-se a presunção de indeferimento findo esse prazo, podendo o interessado impugnar tal indeferimento no prazo referido na alínea d) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT.

3.2 - Ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária: Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 26-04-2018, proferido no âmbito do proc. 00847/17.9BEAVR (ANA PATROCÍNIO)⁵⁶

Prosseguindo a nossa análise jurisprudencial, cumpre-nos agora analisar o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 26-04-2018, que apreciou uma sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, proferida em 06/10/2017, que indeferiu liminarmente a petição inicial da ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

Assim, decidiu o Acórdão – em suma – que:

“I - O erro na forma do processo, nulidade decorrente do uso de um meio processual inadequado à pretensão de tutela jurídica formulada em juízo, afere-se pelo pedido.

⁵⁶ Disp. in www.dgsi.pt

II - Na interpretação do pedido formulado deve usar-se de alguma flexibilidade não afastando o recurso à figura do pedido implícito, por desta forma se salvaguardar melhor o respeito pelos princípios da tutela jurisdicional efetiva e do princípio *pro actione*.

III - A cumulação de pedidos é legalmente admissível, estando em causa uma ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, nas expressas condições do artigo 104.º *ex vi* artigo 145.º, n.º 4, ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

IV - A ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido em matéria fiscal trata-se de um meio processual residual, que é utilizado para assegurar o princípio da tutela jurisdicional efetiva, quando nenhum outro meio previsto legalmente é adequado ao efeito jurídico concreto que se pretende obter com a ação.

V - A autoridade de caso julgado importa a aceitação de uma decisão proferida em ação anterior, que se insere, quanto ao seu objeto, no objeto da segunda, visando obstar a que a relação ou situação jurídica material definida por uma sentença possa ser validamente definida de modo diverso por outra sentença, sendo discutível a exigência de coexistência da tríplice identidade prevista no artigo 581.º do CPC.

VI - Mesmo para quem entenda que relativamente à autoridade do caso julgado não é exigível a coexistência da tríplice identidade, como parece ser o caso da maioria jurisprudencial, será sempre em função do teor da decisão que se mede a extensão objetiva do caso julgado e, consequentemente, a autoridade deste”.

Ora, verificamos que o Acórdão em causa considerou que, não obstante, a autoridade de caso julgado importar a aceitação de uma decisão proferida em ação anterior, que se insere, quanto ao seu objeto, no objeto da segunda, visando obstar a que a relação ou situação jurídica material definida por uma sentença possa ser validamente definida de modo diverso por outra sentença, a verdade é que no caso concreto, “será sempre em função do teor da decisão que se mede a extensão objetiva do caso julgado e, consequentemente, a autoridade deste”.

3.3- Intimação para um comportamento: Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 17-06-2003, proferido no âmbito do proc. 07062/02 (GOMES CORREIA)⁵⁷

Continuando com a nossa análise jurisprudencial, analisa-se o Acórdão supra identificado que procedeu à apreciação da sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que nos autos de intimação para um comportamento interposto, nos termos do art.º 147.º do CPPT, julgou o pedido formulado procedente e, em consequência, determinou a intimação a ordenar o cumprimento do despacho.

Diz-nos o Acórdão em causa que:

“I. O meio processual de Intimação para um comportamento estatuído no art.º 147.º do CPPT é concretização da garantia constitucional da "tutela judicial efetiva" consagrada no n.º 4 do art.º 268.º da CRP, a qual estende o seu manto não apenas à determinação da prática de atos administrativos legalmente devidos (possibilidade prevista expressamente no n.º 4 do art.º 147.º do CPPT), mas também à prática de atos de execução administrativos, o que está também legalmente previsto, concretamente na al. h) do art.º 101.º da LGT, que institui o meio processual de intimação para um comportamento em caso de omissões da administração tributária lesivas de quaisquer direitos ou interesses legítimos, sem restringir, pois, essas omissões às reportadas estritamente aos atos administrativos.

II. O meio de intimação para um comportamento prevista no art.º 147.º, n.º 1 do CPPT, é aplicável, pois, nas situações em que ocorra a omissão "do dever de qualquer prestação jurídica" suscetível de lesar direito ou interesse legítimo em matéria tributária não circunscrita àquelas em que se verifique omissão de prática de atos administrativos, sendo abrangente também, como no caso concreto, dos atos de execução de atos administrativos ou tributários que também têm relevância jurídica.

III. Não se restringindo na LGT a intimação para um comportamento aos casos em que está em causa um ato administrativo e considerando que o CPPT foi editado para concretizar a regulamentação daquela Lei Geral como decorre da al. c) do n.º 1 do art.º 51º da Lei nº 87-B/98, de 31 de Dezembro, este meio processual não depende da

⁵⁷ Disp. in www.dgsi.pt

natureza do ato jurídico que deve ser praticado, abarcando, por consequência, a determinação de atos de execução.

IV. O Sr. SEAF está dotado de legitimidade passiva substantiva - trata-se de ordenar a execução de um seu despacho num caso de omissão da administração tributária lesiva de um direito ou interesse legítimo - e adjetiva (para intervir no processo de intimação), já que está legalmente atribuída à entidade da AT que terá de ser ouvida ("A Administração tributária pronunciar-se-á sobre o requerimento do contribuinte no prazo de 15 dias..." - cfr. n.º 4 do art.º 147.º do CPPT).

V. Pretendendo a recorrente que o tribunal fixe qual o montante de IRC a devolver, não obstante caiba ao tribunal também o controle da legalidade das liquidações efetuadas pela Administração Fiscal, todavia, só o poderá fazer exercendo a sua competência no meio próprio que é a impugnação judicial (cfr. art.ºs 99.º e segs do CPPT) não sendo competente para proceder a qualquer liquidação. É à Administração Fiscal que compete proceder às liquidações e, eventualmente - como é o caso - às suas correções mas não o tribunal.

VI. Não colhe a pretensão da recorrente de que a sentença recorrida deve ser revogada por intimar a Administração Fiscal a "praticar uma nova liquidação por forma a quantificar o valor do imposto a ser anulado, com a conseqüente anulação do imposto e o reembolso ao contribuinte do imposto pago...", uma vez que tal anulação não está dependente de qualquer liquidação adicional, já que a quantificação das correções decorrentes da anulação conseqüente da procedência do recurso hierárquico é função típica da atividade administrativa e não do tribunal que violaria o princípio da separação ao praticar um ato que não cabe nas suas competências.

VII. A possibilidade de ordenar a realização de atos de execução de atos administrativos é o meio processual que possibilita compelir a administração tributária a dar execução aos seus atos firmes, por falta de impugnação contenciosa mas, nos casos em que há uma decisão judicial, a possibilidade de obter a execução é garantida pelo meio processual de execução de julgados, a que se refere o art.º 146.º, n.º 1, deste Código."

Vale isto por dizer que a pretensão da quantificação suscitada pela recorrente poderá ser satisfeita por este outro meio processual de execução de julgados, a que se refere o art.º 146.º, n.º 1, deste Código se não for cumprida a intimação nos termos em que foi ordenada".

Desta forma, concluímos assim que, para o Acórdão em causa, a possibilidade de se ordenar a realização de determinados atos de execução de atos administrativos é efetivamente o meio processual que possibilita levar a administração tributária a dar execução aos seus atos definitivos, por falta de impugnação contenciosa mas, nos casos em que há uma decisão judicial, tal possibilidade de obter a execução é pois garantida pelo meio processual de execução de julgados, a que se refere o art.º 146.º, n.º 1 do CPPT.

3.4- Recurso da decisão administrativa tributária relativa à derrogação do sigilo bancário: Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 23-11-2017, proferido no âmbito do proc. 01427/17.4BEPRT (ANA PATROCÍNIO)⁵⁸

Avançando com a nossa análise, segue-se um Acórdão que apreciou uma sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, proferida em 19/09/2017, que julgou improcedente o recurso formulado contra a decisão proferida pela Diretora Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, que determinou o acesso direto à informação da conta bancária de um contribuinte.

Dispõe o Acórdão em causa:

“I. Para apurar se um despacho está, ou não, fundamentado impõe-se, antes de mais, que se faça, desde logo, a distinção entre fundamentação formal e fundamentação material: uma coisa é saber se a Administração deu a conhecer os motivos que a determinaram a atuar como atuou, as razões em que fundou a sua atuação, questão que se situa no âmbito da validade formal do ato; outra, bem diversa e situada já no âmbito da validade substancial do ato, é saber se esses motivos correspondem à realidade e se, correspondendo, são suficientes para legitimar a concreta atuação administrativa.

II. A fundamentação de um ato administrativo pode ser sucinta, desde que seja clara, suficiente, concreta, congruente e que se mostre contextual.

⁵⁸ Disp. in www.dgsi.pt.

III. A fundamentação do ato é suficiente se, no contexto em que foi praticado, e atentas as razões de facto e de direito nele expressamente enunciadas, forem capazes ou aptas e bastantes para permitir que um destinatário normal apreenda o itinerário cognoscitivo e valorativo da decisão.

IV. É contextual a fundamentação quando se integra no próprio ato e dele é contemporânea.

V. Pela natureza dos direitos e interesses envolvidos, a decisão que determina o acesso direto aos documentos bancários deve ser formalmente fundamentada com expressa menção dos motivos concretos que a justificam (artigo 63.º-B, n.º 4, da LGT e artigo 268.º, n.º 3, da CRP). Esta fundamentação pode, no entanto, por razões de praticabilidade, ser efetuada por remissão para os fundamentos constantes de um parecer ou informação, os quais passarão a fazer parte integrante da decisão (artigo 77.º, n.º 1, da LGT e artigo 153.º, n.º 1, do CPA).

VI. O ato de notificação de um ato tributário é um ato exterior e posterior a este e os vícios que afetem a notificação, podendo determinar a ineficácia do ato notificado, são insuscetíveis de produzir sua invalidade por não terem a ver com o próprio ato nem com os seus pressupostos”.

Da nossa análise, conclui-se que o Acórdão em apreço considerou que, não obstante a natureza dos direitos e interesses envolvidos, a decisão que determinar o acesso direto aos documentos bancários dever ser formalmente fundamentada com expressa menção dos motivos concretos que a justificam (nos termos do art.º 63.º-B, n.º 4, da LGT e artigo 268.º, n.º 3, da CRP), tal fundamentação poderá, por estritas razões de praticabilidade, ser operacionalizada por remissão para os fundamentos constantes de um parecer ou informação, os quais passarão a fazer parte integrante da decisão.

3.5- Recurso da decisão da administração tributária de avaliação indireta baseada em manifestações de fortuna: Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 24-01-2017, proferido no âmbito do proc. 02949/15.7BEPRT (CRISTINA TRAVASSOS BENTO)⁵⁹

⁵⁹ Disp. in www.dgsi.pt.

Avançamos agora para a análise do Acórdão que apreciou a sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou improcedente o recurso interposto ao abrigo do artigo 146º-B do CPPT, *ex vi*, art.º 89.ºA da LGT, da decisão do Diretor de Finanças do Porto de aplicação da avaliação indireta da matéria coletável, tendo por fundamento a correção dos rendimentos declarados nas declarações de IRS relativa aos exercícios dos anos de 2009 a 2012, que determinou a fixação do rendimento coletável em sede da categoria G do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

Sobre esta matéria dispõe o Acórdão:

“I. No âmbito das manifestações de fortuna, o legislador confere à AT a faculdade de decidir diretamente pela tributação por métodos indiretos, demonstrados que estejam os indícios que descredibilizem (no caso) a declaração apresentada pelo contribuinte. A AT não terá assim que demonstrar a falta de veracidade da declaração do contribuinte, bastando-lhe demonstrar o facto que o legislador considera constituir uma manifestação de fortuna ou o acréscimo de património relevante.

II. Ao invés, ao sujeito passivo é instituído um ónus bastante proeminente, pois tem de comprovar a realidade dos rendimentos declarados, demonstrar que é outra a fonte das manifestações de fortuna ou do acréscimo do património ou da despesa efetuada.

III. Só ocorrerá um vício procedimental por não realização de diligências (incumprimento do princípio do inquisitório), se se demonstrar que a administração, não tendo formado a sua convicção em sentido positivo ou negativo sobre a ocorrência de determinados factos que podem relevar para a decisão, não realizou diligências que poderia realizar para os apurar.

IV. O ónus de instrução que recai sobre a administração tributária é distinto do ónus de prova e situa-se a montante deste”.

Assim, conclui-se que a decisão jurisprudencial, negando provimento ao recurso, considerou que apenas ocorre um vício procedimental por não realização de diligências (*i.e.*, incumprimento do princípio do inquisitório), caso se demonstre que a administração, não tendo formado a sua convicção em sentido positivo ou negativo sobre a ocorrência de determinados factos que podem relevar para a decisão, não realizou diligências que poderia realizar para os apurar.

3.6- Ação Administrativa: Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 21-06-2018, proferido no âmbito do proc. 1919/10.6 BESNT (JOAQUIM CONDESSO)⁶⁰

Neste caso jurisprudencial, estamos perante uma decisão de 2.^a instância que apreciou uma sentença proferida pelo T.A.F. de Sintra, que julgou procedente uma ação administrativa (inicialmente instaurada como processo de impugnação, mas, posteriormente, convalidada, por despacho prévio à sentença,), tendo por objeto despacho de indeferimento de recurso hierárquico, interposto da decisão de indeferimento de reclamação graciosa, apresentada com fundamento em erro na entrega de imposto superior ao devido, respeitante a retenção na fonte em sede de IRC.

Assim, dispõe o Acórdão em causa:

“1. O erro na forma do processo consubstancia nulidade processual de conhecimento oficioso (cfr.artºs.193 e 196, do CPCivil, na redação da Lei 41/2013, de 26/6, “ex vi” do art.º 2, al. e), do CPPT), deve ser conhecido no despacho saneador (cfr. art.º 595, n.º 1, al. a), do CPCivil) ou, não existindo este, até à sentença final (cfr. art.º 200.º, n.º 2, do CPCivil) e só pode ser arguido até à contestação ou neste articulado (cfr. art.º 198.º, n.º 1, do CPCivil), sendo que, a causa de pedir é irrelevante para efeitos de exame do eventual erro na forma do processo, para os quais apenas interessa considerar o pedido formulado pela parte.

2. No processo judicial tributário o erro na forma do processo igualmente substancia uma nulidade processual de conhecimento oficioso, consistindo a sanção na convalidação para a forma de processo correta, importando, unicamente, a anulação dos atos que não possam ser aproveitados e a prática dos que forem estritamente necessários para que o processo se aproxime, tanto quanto possível, da forma estabelecida na lei (cfr. art.º 97.º, n.º 3, da LGT; art.º 98.º, n.º 4, do CPPT).

3. A análise da propriedade do meio processual empregue pela parte e da sua consequente e eventual admissibilidade legal, deve ser efetuada levando em atenção o princípio da economia processual que enforma todo o direito adjetivo (cfr. art.º 130.º, do

⁶⁰ Disp. in www.dgsi.pt.

CPCivil, na redação da Lei 41/2013, de 26/6, “ex vi” do art.º 2, al. e), do CPPTributário).

4. A possibilidade de convalidação da forma de processo pressupõe que todo o processo passe a seguir a tramitação adequada, sendo que o pedido formulado no final do articulado inicial constitui um dos elementos que se deve adequar à nova forma processual a seguir. Por outro lado, a manifesta extemporaneidade do articulado em exame também constitui óbice à convalidação.

5. No que concerne aos atos proferidos em processo gracioso de recurso hierárquico interposto de decisão de reclamação graciosa, a impugnação judicial só será o meio processual adequado quando o ato a impugnar contiver efetivamente a apreciação da legalidade de um ato de liquidação. Se no ato praticado em processo desse tipo não se chegou a apreciar a legalidade do ato de liquidação, por haver qualquer obstáculo a tal conhecimento (como seja a intempestividade ou a ilegitimidade do requerente ou recorrente), o meio de impugnação adequado será a ação administrativa especial, como decorre do preceituado no art.º 97, n.º 2, do CPPT, pois se tratará de um ato que não aprecia a dita legalidade de uma de liquidação.

6. As nulidades processuais consubstanciam os desvios do formalismo processual seguido, em relação ao formalismo processual prescrito na lei, e a que esta faça corresponder, embora não de modo expresso, uma invalidação mais ou menos extensa de atos processuais (cfr. art.º 195.º, do C.Civil). As nulidades de processo que não sejam de conhecimento oficioso têm de ser arguidas, em princípio, perante o Tribunal que as cometeu (cfr. art.ºs. 196.º e 199.º, do CPCivil). São as nulidades secundárias, com o regime de arguição previsto no art.º 199.º, do CPCivil, na redação da Lei n.º 41/2013, de 26/6.

7. Tratando-se de irregularidade anterior à decisão final, a sua arguição deve ser efetuada junto do próprio Tribunal recorrido, em consonância com o preceituado no citado art.º 199, do CPCivil. Mais, as irregularidades não qualificadas como nulidades principais ou de conhecimento oficioso (cfr. art.º 98.º, do CPPT) ficam sanadas com o decurso do prazo em que podem ser arguidas, o que significa que tudo se passa como se elas não tivessem sido praticadas. Por último, se o interessado, além de pretender arguir a nulidade processual, quiser também interpor recurso da decisão que foi proferida, deverá cumulativamente apresentar requerimentos de arguição da nulidade e de interposição de recurso, não podendo fazer a arguição da nulidade neste último.

8. Especificamente, o não chamamento ao processo do representante da A. Fiscal adequado implicará nulidade processual de todos os atos posteriores ao articulado inicial. Será o caso da intervenção do Representante da Fazenda Pública em ações administrativas especiais, nas quais se aplicam as regras sobre processo nos tribunais administrativos (cfr.art.º97,º, n.º 2, do CPPT).

9. No caso dos autos, a ação administrativa especial deve ser instaurada contra o Ministério das Finanças (cfr.artº.10, nº.2, do C.P.T.A.), dado que o órgão autor do ato integra a orgânica do referido Ministério, a Sub-Diretora Geral dos Impostos (cfr. art.º 14, n.º 3, da Lei Orgânica do Ministério das Finanças - dec.lei 117/2011, de 15/12)”.
14, n.º 3, da Lei Orgânica do Ministério das Finanças - dec.lei 117/2011, de 15/12)”.

Em face da nossa análise, concluímos que o Acórdão em apreço, concedendo provimento ao recurso, entendeu que o não chamamento ao processo do representante da Autoridade Fiscal adequado implicará nulidade processual de todos os atos posteriores ao articulado inicial, considerando mesmo que tal será o caso da intervenção do Representante da Fazenda Pública em ações administrativas especiais, nas quais se apliquem as regras sobre processo nos tribunais administrativos (cfr. art.º 97.º, n.º 2, do C.P.P.T.).

Conclusão

Parece-nos indubitável considerar que o regime das garantias (tanto impugnatórias quanto não impugnatórias) é hoje substancialmente mais forte e transparente que o existente no período pré-constitucional a 1976.

Assim, esperamos que o presente estudo tenha sido apto a transmitir ao leitor uma visão global relativa à temática inerente, concedendo uma panorâmica abrangente relativamente aos direitos e garantias legalmente consagrados, ao dispor dos contribuintes, mas muitas vezes desconhecidos dos mesmos.

É certo que na atualidade existe formalmente um leque alargado de garantias, porém, as necessidades de financiamento dos Estado conduzem àquilo a que poderá, por vezes, consubstanciar ou dar lugar à prática ou realização de situações menos claras e suscetíveis de lesar os direitos ou interesses legalmente protegidos dos contribuintes.

Assim, será de suma importância a consagração e observância dos princípios da legalidade, imparcialidade, igualdade, justiça, proporcionalidade, cooperação e boa-fé, de modo a garantir a certeza e a segurança jurídicas nas relações jurídicas tributárias. Será, ainda, necessário que os contribuintes estejam atentos, por forma a fazer uso dos meios procedimentais ao seu dispor, sempre se se mostre adequado e necessário exigir a observância dos seus direitos e, desta forma, criar limites ao exercício puro e duro da atividade tributária, a qual muitas vezes parece apenas ter em mente a cobrança das receitas tributárias, valores que, mesmo quando devidos, deverão obedecer a critérios legais de cobrança, nunca devendo a cobrança de impostos ser feita acriticamente e com, eventual, violação dos princípios do Estado de direito democrático.

Bibliografia

- ANDO, Clifford (2010). «The Administration of the Provinces». A Companion to the Roman Empire, Blackwell.
- CAETANO, Marcello (2008) – *Manual de Direito Administrativo* - Vol. I, Ed. Almedina, 10.^a ed, Coimbra.
- CAMPOS, Diogo Leite de e CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de (2003) – *Direito Tributário*, Almedina, 2.^a ed.
- CANOTILHO, Gomes (1991) – *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 5.^a ed. Coimbra: Almedina.
- CARLOS, ABREU, DURÃO e PIMENTA (2011) – *Guia dos Impostos em Portugal*, Quid Juris.
- FREITAS DO AMARAL, Diogo (2016) - *Curso de Direito Administrativo*, Ed. Almedina, 3.^a ed, Coimbra.
- MARTINEZ, Pedro Soares (2003) – *Manual de Direito Fiscal*, Almedina Coimbra, 10.^a ed.
- NABAIS, Casalta (2016) – *Direito Fiscal*, 9.^a ed. Almedina, Coimbra.
- NABAIS, Casalta (2003) – *Direito Fiscal e tutela do ambiente em Portugal*, In Revista CEDOUA, 6: 12.
- NORBERG, Kathryn (1994) – *Fiscal Crises, Liberty, and Representative Government*.
- SOUSA, Marcelo Rebelo de (1980) – “O princípio da legalidade administrativa na Constituição de 1976” in Revista Democracia e Liberdade, n.º 13 (janeiro de 1980), Instituto Democracia e Liberdade Extraído, Lisboa.
- REBELO, Marcelo Rebelo de e MATOS, André Salgado de (2004) *Direito Administrativo*, Tomo I, Dom Quixote.
- SÁ GOMES, Nuno – Estudos sobre a Segurança Jurídica na Tributação e as Garantias dos Contribuintes, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º. 169, Centro de Estudos Fiscais, Ministério das Finanças, Lisboa 1993.
- SANCHES, Saldanha (2007) – *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra, Coimbra Editora, 3.^a ed.
- SOUSA, Domingos Pereira de (1991) – *As Garantias do Contribuinte*, Universidade Lusíada.

- VITERBO, Joaquim de Santa Rosa de – *Elucidário das palavras, termos e frases que em Portugal antigamente se usavam.*

Webgrafia

- http://purl.pt/13944/4/1-14591-v/1-14591-v_item4/1-14591-v_PDF/1-14591-v_PDF_24-C-R0090/1-14591-v_0000_capa-capa_t24-C-R0090.pdf
- <http://saldopositivo.cgd.pt/historias-impostos/>
- <http://saldopositivo.cgd.pt/historias-impostos/2/>
- <http://webnet.oecd.org/oecdacts/Instruments/ShowInstrumentView.aspx?InstrumentID=4&Lang=en&Book>
- http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=166&tabela=leis
- http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=1959&tabela=leis
- http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=2248&tabela=leis
- http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=253&tabela=leis
- http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=259&tabela=leis
- http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=418&tabela=leis&so_miolo=
- http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=439&tabela=leis
- http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_print_articulado.php?tabela=leis&artigo_id=256A0146&nid=256&nversao=&tabela=leis
- <https://dre.pt/application/file/a/260304>
- <https://www.1902encyclopedia.com/D/DAR/darius-i-the-great.html>
- <https://www.dinheirovivo.pt/carreiras/dez-paises-onde-quase-nao-paga-impostos/>
- [https://www.infopedia.pt/\\$coptas](https://www.infopedia.pt/$coptas)
- [https://www.infopedia.pt/\\$direito-de-cidadania-em-roma](https://www.infopedia.pt/$direito-de-cidadania-em-roma)
- [https://www.infopedia.pt/\\$neolitico](https://www.infopedia.pt/$neolitico)
- [https://www.infopedia.pt/\\$persas-primeiro-imperio-universal](https://www.infopedia.pt/$persas-primeiro-imperio-universal)
- <https://www.parlamento.pt/Legislacao/Documents/constpt2005.pdf>
- <https://www.portugal.gov.pt/pt/gc21/area-de-governo/financas>
- www.dgsi.pt

Jurisprudência

- Acórdão n.º 187/2013, de 5 de Abril, do Tribunal Constitucional
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 17/06/2003, proferido no âmbito do proc. 07062/02 (GOMES CORREIA)
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 06/06/2005, proferido no âmbito do proc. 00792/02-PORTO (CARLOS LUÍS MEDEIROS DE CARVALHO)
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12/04/2012, proferido no âmbito do proc. 0322/12 (FRANCISCO ROTHES)
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14/02/2013, proferido no âmbito do proc. 01375/12 (VALENTE TORRÃO)
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 03/09/2014, proferido no âmbito do proc. 0718/14 (DULCE NETO)
- Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 18/03/2015, proferido no âmbito do proc. 29/14.1YFLSB (TÁVORA VICTOR)
- Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 22/09/2015, proferido no âmbito do proc. 2604/15.8T8VIS.C1 (ANTÓNIO CARVALHO MARTINS)
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 10/03/2016, proferido no âmbito do proc. 00101/2002.TFPRT.21 (ANA PATROCÍNIO)
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 24/01/2017, proferido no âmbito do proc. 02949/15.7BEPRT (CRISTINA TRAVASSOS BENTO)
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 16/02/2017, proferido no âmbito do proc. 00385/13.9BEPRT (PEDRO VERGUEIRO)
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 06/04/2017, proferido no âmbito do proc. 09818/16 (ANA PINHOL)
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 23/11/2017, proferido no âmbito do proc. 01427/17.4BEPRT (ANA PATROCÍNIO)
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 26/04/2018, proferido no âmbito do proc. 00847/17.9BEAVR (ANA PATROCÍNIO)
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 21/06/2018, proferido no âmbito do proc. 1919/10.6 BESNT (JOAQUIM CONDESSO)

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

AS GARANTIAS IMPUGNATÓRIAS DOS
CONTRIBUINTES NO PROCESSO TRIBUTÁRIO

Maria Manuela dos Santos Soares Delgado

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação do Prof Doutor Jesuíno Alcântara Martins, Especialista em Direito Fiscal e Fiscalidade

Lisboa, outubro de 2019