



# AS GARANTIAS DOS CONTRIBUINTE NO DIREITO TRIBUTÁRIO PORTUGUÊS

*Manuel Faustino<sup>1</sup>*

*Uma abordagem sistemática e não problematizante<sup>2</sup>*

## RESUMO

O presente artigo procura apresentar à comunidade científica brasileira os princípios constitucionais tributários vigentes em Portugal. O objetivo maior deste estudo é de discorrer sobre as garantias do contribuinte na relação jurídico-tributária, bem como, traçar um paralelo entre o direito português e as normas atuais da Comunidade Européia. Destacam-se, neste estudo as garantias formais e materiais da relação tributária, demonstrando que, apesar da necessidade de melhoria no âmbito da administração fazendária, do ponto de vista do quadro legislativo, Portugal tem uma rede bastante completa de garantias dos contribuintes.

## Palavras-chave:

Princípios constitucionais. Tributação. Direito Português

## ABSTRACT

This article intends to present to the Brazilian scientific community, the tax constitutional principles used in Portugal. The main objective of this study is to elaborate on the guarantees of the taxpayer in tax law and, drawing a parallel between the Portuguese law and the current ones of the European Community. It is remarkable, in this study, the procedural and substantive guarantees for the taxpaying relationship between taxpayers and the treasure, showing that, despite the need for improvement in the financial administration, in terms of legislative framework, Portugal has a fairly comprehensive network of guarantees for taxpayers.

## Key-words:

Constitutional principles. Taxation. Portuguese law.

<sup>1</sup> Consultor Fiscal, Docente Universitário em Portugal.

<sup>2</sup> O presente texto serviu de base a uma intervenção proferida em Fortaleza, Brasil, no âmbito do IV Congresso Ibero-Americano de Direito Tributário, que decorreu entre 3 e 5 de Junho de 2009, e em que participámos por amável convite da Professora Doutora Denise Cavalcante. É, portanto, um texto preponderantemente explicativo e, principalmente, não exaustivo da problemática das garantias dos contribuintes. Ou seja, não constitui, sobre a matéria, uma «tese de autor». É neste contexto que deve ser entendido e para o facto pedimos a compreensão dos eventuais leitores.

## INTRODUÇÃO

Não existe em Portugal uma lei específica sobre as garantias dos contribuintes. Consideramos garantias, para este efeito, quaisquer direitos que tutelem o contribuinte, enquanto tal, face à Administração Tributária, e que sejam vinculativas para a actuação desta. Trata-se sempre de direitos de protecção ou defesa, estando-lhes associada uma ideia de limitação ou de compressão da actividade estadual no campo tributário<sup>3</sup>. A ideia da codificação dos direitos e das garantias dos contribuintes é irmã gémea da ideia de cidadania fiscal que nasceu nos anos 90 do século passado. E ela chegou a ter expressão em algumas declarações de direitos ou estatuto dos contribuintes, como sucedeu nos Estados Unidos com a *Taxpayer Bill of Rights* de 1996, em Espanha com a *Ley de Derechos Y Garantías de los Contribuyentes* de 1998 e em Itália com o *Estatuto dos Direitos do Contribuinte Italiano*, de 2000<sup>4</sup>. Porém, segundo Casalta Nabais (2009), esta ideia de «cidadania fiscal» é um conceito em larga medida vazio, tendo sido trazido para a ribalta da literatura fiscal com a finalidade de, por um lado, «dourar a pílula» da sujeição aos impostos para quem efectivamente os paga e, por outro, denunciar, ou mesmo «zurzir» a falta de civismo dos fugitivos fiscais<sup>5</sup>. Teve aqui a sua génese, também, a ideia do hiper-garantismo fiscal, um conceito de natureza oposta, segundo o qual todo e qualquer acto da administração tributária passava, neste quadro, a ser objecto de escrutínio pelo contribuinte, o que poderia traduzir-se, no mínimo, em manobras dilatórias tendentes a diferir o momento da tributação ou, até, a fazer caducar o direito de liquidar o tributo ou a prescrever o direito de o cobrar por parte da Administração Tributária.

Porém, pelo facto de não existir uma codificação própria das garantias dos contribuintes, isso não significa que aquelas estejam menos protegidas. É hoje consensual a ideia de que existe em Portugal um sistema equilibrado de garantias dos contribuintes, sendo certo, não obstante, que, por via do aumento da eficácia da Administração Tributária, sustentada num poderoso sistema informático e em modernas tecnologias de informação que nos últimos quatro ou cinco anos atingiram um grau de aperfeiçoamento e eficiência notáveis, tanto na sua compreensividade, como na sua operacionalidade, se impunha uma actualização dessas garantias. Actualização, sobretudo, no sentido da sua adequação à rapidez da actuação da administração. É que se, por via dessa rapidez e da prática dos denominados actos-massa, um contribuinte vê, indevidamente, penhoradas as suas contas bancárias (note-se que a penhora é feita mediante ordens transmitidas electronicamente ao sistema bancário), a

<sup>3</sup> FREITAS PEREIRA (2009), *Fiscalidade*, 3.ª edição, Almedina, Coimbra, 2009, pp. 295.

<sup>4</sup> Restam pequenas sinopses, adoptadas como uma espécie de Resolução, e que têm por objectivo estar afixadas nos Serviços Fiscais e disponíveis nos sítios respectivos, para dar uma visão sintética dos direitos mais elementares dos contribuintes nas suas relações com as administrações fiscais. São disso exemplo a Carta do Utente (Portugal), a Carta dos Direitos do Contribuinte (Canadá) ou a Declaração dos Direitos do Contribuinte (Estados Unidos da América)

<sup>5</sup> CASALTA NABAIS (2009), *Direito Fiscal*, 5.ª edição, Almedina, Coimbra, 2009, pp. 368

reversibilidade desse acto está, formalmente <sup>(6)</sup> dependente de uma reclamação dirigida ao juiz, mas que compete ao Chefe do serviço de finanças que a tiver ordenado apreciar em primeiro lugar e que tem dez dias para revogar o acto, subindo a reclamação ao fim dos dez dias se o chefe entender não revogar o acto. Ou seja, num caso destes, o contribuinte não tem a garantia de que o seu caso seja apreciado por um juiz antes de 15 ou 20 dias após a prática do acto lesivo e, entretanto, pode ter toda a sua vida económica bloqueada porque, indevidamente, todas as suas contas bancárias estão penhoradas. E este é um mero exemplo que, de resto, já sucedeu. As autoridades fiscais minimizam este tipo de situações qualificando-as como de marginais, mas, em nosso entender, além de tal argumento as não justificar, principalmente não as «legaliza», ou seja, não as torna legítimas, porque o contribuinte afectado é, antes de mais, um contribuinte que, não o devendo ser, tem o direito de não ser afectado na sua vida privada, na sua vida económica e também na sua vida social (o exemplo dado de penhora indevida de contas bancárias é um bom exemplo de susceptibilidade de graves repercussões sociais e económicas na vida do contribuinte afectado) por actuações que, seja qual for a sua tentativa de justificação, são actuações ilegais. Uma ou um milhão, são ilegais. E a legalidade é o primeiro valor por que deve pautar-se a actuação das administrações públicas em geral e da administração tributária em particular.

Formalmente, as garantias dos contribuintes em Portugal encontram-se dispersas. E nesta dispersão se baseiam as tentativas de classificação tipológica que os autores vêm tentando fazer. Assim, uns <sup>(7)</sup> consideram existir garantias gerais e garantias especiais, ponderando que as primeiras se aplicam a todos os tributos e as segundas se aplicam apenas a alguns deles. As garantias gerais consistem no núcleo fundamental dos direitos dos contribuintes com consagração na Constituição, na Lei Geral Tributária, no Código de Procedimento e de Processo Tributário e no Regime Complementar de Procedimento e Inspecção Tributária, acrescentando as que, aplicando-se supletivamente, se encontram consagradas no Código de Procedimento de Administrativo e no Código de Processo nos Tribunais Administrativos. Garantias especiais seriam as que se aplicassem especificamente apenas a um imposto, como, por exemplo, a que decorre da norma constante do Código do Imposto Municipal sobre Transmissões Patrimoniais <sup>(8)</sup> que permite possa requerer-se ao Ministro das Finanças, e este

<sup>6</sup> Excepto se for reconhecido o erro dos serviços e se proceder à sua consequente sanção oficiosa. Mas, infelizmente, a Administração Fiscal hoje, e sobretudo o «Deus-Sistema» em que se suporta, expressão com que queremos significar o sistema informático, são absolutamente infalíveis e, portanto, não cometem erros. Ou seja, hoje não existem, a não ser quando uma sentença judicial os declara «erros imputáveis aos Serviços». Esta é uma asserção empírica, ditada pela experiência vivida e pelos casos de que vamos tendo conhecimento.

<sup>7</sup> GUIA DO FISCO (2009), A. Barros Lima Guerreiro, J. Silvério Dias Mateus, Leonel Corvelo de Freitas e Manuel Faustino (com a colaboração de Cristina Bicho), Inforfi Comunicação, Lisboa, 2009, pp. 511.

<sup>8</sup> Artigo 47.º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro.

possa autorizá-la se julgar o imposto mal liquidado, a restituição do imposto pago por uma transmissão onerosa de imóveis, mesmo que tenham decorrido todos os prazos para syndicar, graciosa ou contenciosamente, a respectiva liquidação. Para outros<sup>9</sup>, as garantias dos contribuintes dividir-se-iam em garantias materiais, na medida em que se configurassem como verdadeiros direitos dos contribuintes face à Administração Tributária e em garantias adjectivo-processuais, na medida em que se traduzissem em meios de sindicabilidade dos actos praticados pela Administração Tributária. Por último, há ainda que distinga entre garantias que se concretizam em meios impugnatórios, isto é, em mecanismos de carácter sucessivo ou repressivo através dos quais os contribuintes atacam ou contestam a actuação da administração tributária, designadamente os actos que lesem os seus direitos ou interesses legalmente protegidos, e as que se traduzem em meios não impugnatórios, ou seja, em meios de outra natureza, designadamente do tipo petitório através dos quais o contribuinte procura, por via de regra, evitar ou prevenir a violação dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos<sup>10</sup>. A segunda das classificações enunciada parece-nos a mais adequada ao tratamento sistemático desta matéria e nela vamos basear a nossa exposição subsequente, sem prejuízo de autonomizarmos a abordagem constitucional das garantias dos contribuintes.

## A CONSTITUIÇÃO PORTUGUESA E AS GARANTIAS DOS CONTRIBUENTES

A primeira e principal garantia dos contribuintes continua a ser, não obstante ventos novos que neste domínio parecem soprar no direito administrativo<sup>11</sup>, o princípio da legalidade fiscal consagrado no n.º 2 do artigo 103.º e na al. i) do n.º 1 do artigo 165.º, ambos da Constituição da República Portuguesa. Nos seus termos, apenas a Assembleia da República (o Parlamento), ou o Governo com autorização legislativa daquela, podem legislar quanto aos denominados elementos essenciais dos impostos: incidência, taxa, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes. Este princípio traduz-se na *reserva de lei formal* para a criação e definição dos elementos essenciais dos impostos, os

<sup>9</sup> FREITAS PEREIRA (2009), op. cit., pp. 295/296 e bibliografia citada em Nota.

<sup>10</sup> CASALTA NABAIS (2009), op. cit., pp. 369.

<sup>11</sup> Com efeito, parece que hoje o quadro da gestão pública parece cada vez mais pautado pelo pensamento inerente ao new public management, que vem, de algum modo, deslocando o parâmetro de actuação do Estado e demais entidades públicas da ideia de legalidade para a ideia de desempenho, como assinala CASALTA NABAIS (Responsabilidade civil da Administração Fiscal, in FISCALIDADE, Revista de Direito e Gestão Fiscal, n.º 33, pp. 7). A que acresce a ideia de accountability, que enfatiza a obrigação de as entidades públicas prestarem contas e de responderem pelas suas actuações, explicando-as e justificando-as. E estas duas ideias têm vindo a servir de suporte às mais diversas «actuações informais», dentro dos quais sobressaem os cada vez mais numerosos «acordos informais» - uma administração por compromissos, na tese de SUZANA TAVARES DA SILVA, também citada por CASALTA NABAIS no mesmo estudo. A questão, porém, é que, em nosso entender, nada disto tem tradução constitucional onde apenas vigora o princípio da legalidade como suporte de toda a actividade da administração pública. E enquanto o paradigma constitucional não for alterado, não pode deixar de cumprir-se.

quais não podem deixar de constar de diploma legislativo: lei da Assembleia da República ou Decreto-Lei do Governo, autorizado pela Assembleia da República. E implica a chamada tipicidade legal, ou seja, o imposto deve ser desenhado na lei de forma suficientemente determinada, sem margem para posterior desenvolvimento regulamentar, nem para discricionariedade administrativa quanto à definição, por via interpretativa, dos seus elementos essenciais, designadamente, no que diz respeito ao elemento objectivo da incidência, os seus aspectos material, espacial, temporal e quantitativo <sup>(12)</sup>. E o imperativo constitucional é claro quando submete ao princípio da legalidade fiscal não apenas os elementos intrusivos ou agressivos do imposto, como a criação, a incidência e a taxa, mas também os seus elementos favoráveis, como os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. Neste caso, a reserva de lei é justificada pelos princípios da igualdade ou isonomia, da justiça e da transparência fiscal <sup>(13)</sup>.

Mas é ainda no artigo 103.º da Constituição Portuguesa que o legislador consagra o denominado *direito de resistência* a favor dos contribuintes. Na verdade, no n.º 3 desse preceito, se dispõe que ninguém é obrigado a pagar impostos em três situações. Desde logo, impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição, ou seja, impostos que hajam sido criados em violação do princípio da legalidade fiscal que acabamos de ver. Em segundo lugar, impostos que tenham natureza retroactiva, consagrando-se assim expressamente o que se já poderia considerar, e a generalidade da doutrina portuguesa considerava, como uma decorrência do princípio da protecção da confiança, inscrito no princípio do Estado de direito. E em terceiro lugar, os impostos cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei. O «direito de resistência fiscal» consagrado na Constituição não se limita a uma resistência passiva, o direito de não pagar o imposto, mas integra a resistência defensiva, isto é, o direito de defesa perante qualquer tentativa da Administração Tributária para cobrar um imposto ao qual se pudesse opor alguma das circunstâncias que, nos termos da Constituição, permitem accionar o direito de resistência <sup>(14)</sup>. Problemática é, no entanto, tem de reconhecer-se, a articulação deste direito dos cidadãos com as regras gerais da administração tributária, nomeadamente com o *privilegio da execução prévia* de que goza, por inerente ao sistema da administração executiva. No limite, poderá lançar-se mão do recurso de inconstitucionalidade para o Tribunal Constitucional – matéria que, no entanto, aqui não trataremos.

E aproveitaremos este parágrafo para fazermos uma breve referência ao direito da União Europeia e à sua interferência em matéria de garantias dos contribuintes portugueses. O sistema fiscal português, como o sistema fiscal de qualquer Estado membro da União Europeia, é hoje fortemente condicionado,

<sup>12</sup> Por todos, PAULA DOURADO (2007), *O Princípio da Legalidade Fiscal, Tipicidade, conceitos indeterminados e margem de livre apreciação*, Almedina, Coimbra.

<sup>13</sup> GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA (2007), *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume I, 4.ª edição revista, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, pp. 1090/1092.

<sup>14</sup> FREITAS PEREIRA (2009), pp. 297.

tanto na vertente dos impostos indirectos, estes aliás, harmonizados, como sucede com o Imposto sobre o Valor Acrescentado, como na vertente dos impostos directos, em relação aos quais, formalmente<sup>15</sup> não obstante a afirmação solene da soberania tributária dos Estados perante a soberania dos órgãos da União. Os próprios Tratados constitutivos, e fundamentalmente as quatro liberdades essenciais neles consagradas, a liberdade de circulação de pessoas, de mercadorias e de capitais e a liberdade de estabelecimento, são hoje uma referência incontornável na sindicabilidade das normas internas susceptíveis de violarem essas liberdades. Então, o que se pretendia aqui deixar referido, neste domínio era apenas o seguinte:

Os contribuintes podem invocar, perante os tribunais nacionais <sup>(16)</sup>, o efeito directo das Directivas comunitárias, sempre que tenha decorrido o prazo para a sua transposição sem que o Estado membro a tenha transposto e com isso eles estejam a ter um concreto e efectivo prejuízo fiscal;

---

<sup>15</sup> Dizemos formalmente, porque não existe qualquer norma de direito comunitário que imponha a harmonização dos impostos directos, mantendo-se, de resto no Tratado CE, a regra da unanimidade – política – para a aprovação de instrumentos normativos comunitários (directivas ou regulamentos) que incidam sobre matéria fiscal. Assim, por exemplo, no plano do imposto sobre as sociedades várias directas (instrumento típico de harmonização do direito entre os Estado membros) foram aprovadas, tais como a relativa a fusões, cisões, entradas de activos e permutas de acções (Directiva 90/434/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990) e a «Directiva mães-filhas» (Directiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990), e a Directiva sobre juros e royalties entre empresas associadas situadas noutros Estados membros (Directiva 2003/49/CEE do Conselho, de 3 de Junho de 2003). E no domínio do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, salienta-se a denominada Directiva da Poupança (Directiva 2003/48/CE do Conselho, de 3 de Junho) representa, porventura, a dimensão, nova, de uma fiscalidade europeia ainda que polarizada num elemento tradicional de conexão territorial, a residência do contribuinte. Com efeito, ela visa garantir, seja pelo método de retenção de imposto do país da residência no país da fonte, seja por via da troca automática de informação, que certos juros (rendimentos da poupança), são efectivamente tributados no Estado da residência do seu titular. Por outro lado, a jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, com diversos Acórdãos proferidos em matéria de tributação directo, tem exercido aquilo que a doutrina vem designando por «harmonização negativa», na medida em que, não obstante a decisão apenas valer no caso concreto, acaba por sustentar recomendações da Comissão ou, posteriormente, acções judiciais contra os países que se não acomodarem a tais decisões. Ainda recentemente a Comissão anunciou ter accionado judicialmente o Reino Unido perante o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias por considerar que aquele Estado, pelas disposições internas que para o efeito criou, inviabilizou, na prática, o cumprimento da decisão que aquele tribunal havia tomado a propósito da dedução de prejuízos fiscais transfronteiras no célebre caso Marks & Spencer (IP/09/1461, de 8.10.2009). Acrescem, neste domínio e em virtude da globalização económica e da internacionalização empresarial, os efeitos dominó e mimético, que explicam a aproximação natural dos sistemas fiscais e a sua cada vez maior similitude.

<sup>16</sup> Invocação que pode provocar o denominado «reenvio prejudicial» ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias. Os particulares não podem recorrer directamente a este tribunal. Os seus processos são sempre intentados junto dos tribunais nacionais de cada Estado membro. São estes tribunais que, se tiverem dúvidas sobre a melhor aplicação do direito comunitário, formularão ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias as questões sobre as quais têm dúvidas, ficando depois vinculados a aplicar, no julgamento que fizerem, a resposta que aquele Tribunal lhes der. É nisto que consiste, em termos muito simples, o procedimento de «reenvio prejudicial».

Os contribuintes podem invocar, perante os tribunais nacionais, a violação, por uma norma de direito interno, das liberdades fundamentais consagradas nos tratados.

Tal invocação, ainda que feita perante os tribunais judiciais internos, pode desde logo ser conhecida por estes ou, caso tenham dúvidas, podem acionar o denominado mecanismo do reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias. Neste âmbito, os tribunais internos colocarão o problema ao Tribunal Comunitário que decidirão a questão como «caso julgado» para os tribunais internos que acatarão a decisão nos seus precisos termos e a assumirão como decisão interna, com todos os efeitos legais de uma sentença ou Acórdão.

### GARANTIAS MATERIAIS DOS CONTRIBUINTES

Nas garantias materiais dos contribuintes integram-se direitos, de natureza diversa, dos contribuintes. Sem nos preocuparmos em ser exaustivos, elencaremos, de entre eles, os seguintes, pela sua materialidade e contextualização, nos parecerem os mais importantes<sup>(17)</sup>:

- O direito à informação;
- O direito à avaliação fiscal a pedido do contribuinte;
- O direito à fundamentação e à notificação;
- O direito à dedução, reembolso ou restituição do imposto;
- O direito a juros indemnizatórios ou a juros moratórios;
- O direito à redução de coimas;

O direito à caducidade do direito à liquidação, à prescrição da obrigação tributária; à prescrição do procedimento contra-ordenacional e do procedimento criminal;

- O direito à confidencialidade fiscal
- O direito à informação

A administração tributária é o sujeito passivo de um conjunto vasto de deveres de informação, uns genéricos<sup>18</sup>, outros concretos impostos por lei. De entre estes, a lei destaca o direito à informação, cujo conteúdo é amplo e integra o direito de o contribuinte ser informado sobre a sua concreta situação tributária, sobre a fase em que se encontra o procedimento em que ele tem interesse directo e legítimo e a data previsível para a sua conclusão, assim como sobre a existência

<sup>17</sup> Seguiremos, aqui, de perto FREITAS PEREIRA (2009), pp. 297 e ss.

<sup>18</sup> Por exemplo, o de publicar anualmente os códigos tributários actualizados e de manter uma base de dados com as suas instruções administrativas – cfr. artigo 59.º, n.º 3, al. b) da LGT e artigo 56.º, n.º 1 do CPPT.

e o teor das denúncias dolosas não confirmadas e a identificação do seu autor [artigo 67.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (LGT)]. Estas informações, quando pedidas por escrito, devem ser dadas num período máximo de 10 dias (artigo 67.º, n.º 2, da LGT), embora, na verdade, nenhuma sanção esteja prevista para o incumprimento de tal prazo. Resta ao contribuinte, nestes casos, o recurso ao Tribunal, accionando o processo de *intimação para um comportamento* previsto no artigo 147.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

É, porém, no domínio das chamadas informações vinculativas (artigo 68.º da LGT) que o direito à informação melhor se projecta e melhor se definem as suas consequências. Desde logo porque a informação vinculativa, tal como a sua denominação indica, vincula, nos seus precisos termos e tendo em conta os pressupostos de facto em que se baseou, a administração tributária, constituindo para o contribuinte um elemento de certeza e de segurança. Tal vinculação significa que a Administração Tributária não pode, posteriormente, agir, no caso concreto, em sentido diverso da informação prestada, excepto em caso de alteração de lei ou quando actuar em cumprimento de decisão judicial. Estas informações vinculativas tanto podem versar sobre a concreta situação tributária do contribuinte como sobre os pressupostos não concretizados dos benefícios fiscais. No primeiro caso pretender-se-á que a Administração Tributária se pronuncie, vinculadamente, por exemplo, sobre o enquadramento fiscal e as consequências inerentes de uma situação de facto já verificada ou apenas hipotética. No segundo, o objecto da consulta, que por natureza terá de ser prévia, consiste em pressupostos ainda não verificados de benefícios fiscais. Ou seja, por exemplo não se poderá pretender que a administração fiscal se pronuncie, em sede de informação vinculativa, sobre se os benefícios previstos para as operações de reorganização empresarial depois de uma fusão ou cisão já se terem realizado.

O contribuinte, ou o seu representante, incluindo advogados e consultores, apresentam o pedido de informação vinculativa à Administração Tributária mediante requerimento dirigido ao Director-Geral dos Impostos, com a descrição dos factos cuja qualificação jurídica tributária se pretenda. A Administração Tributária responderá no prazo máximo de 90 dias findos os quais, e na ausência de resposta, a lei prevê que quando o contribuinte actue com base numa interpretação plausível e de boa-fé, limita a sua responsabilidade, embora apenas durante o período que medeia entre o termo do prazo para a prestação da informação e a notificação desta ao requerente, à dívida de imposto, não podendo ser-lhe exigidas coimas, juros e outros encargos legais (n.ºs 18 e 19 do artigo 68.º da LGT). Por outro lado, se a consulta versar sobre factos que possam fundamentar a aplicação de normas anti-abuso previstas nos Códigos ou outras normas tributárias, a falta de resposta no prazo legal é motivo para a sua não aplicação.

Recentemente, pela lei do Orçamento de Estado para 2009, foi consagrada a modalidade da informação vinculativa urgente, um regime que entrou em

vigor em 1 de Setembro de 2009<sup>(19)</sup>. Nesta modalidade de informação vinculativa, cujo prazo de resposta é reduzido para sessenta dias, são introduzidos dois elementos novos: em primeiro lugar, juntamente com a descrição dos factos, o pedido deve incluir uma proposta de enquadramento tributário, o qual se considerará tacitamente sancionado pela Administração Tributária se esta não responder dentro desse prazo; em segundo lugar, a prestação de informações vinculativas urgentes está sujeita a uma taxa a fixar, em 2009, entre 2.550,00 € e 10.200,00 €, em função da complexidade da matéria. Salvaguardou ainda o legislador a susceptibilidade de a informação vinculativa ser revogada com efeitos para o futuro, mas nunca antes de um ano após ter sido prestada, precedendo audiência do interessado e com salvaguarda dos direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos (n.º 16 do artigo 68.º da LGT). Já a caducidade da informação vinculativa (n.º 15 do artigo 68.º da LGT) por caducidade dos pressupostos de facto ou de direito que lhe deram origem é uma consequência natural das alterações de facto ou legais supervenientes, que já se não projectam no caso concreto onde ela foi prestada, mas tem apenas efeitos para o futuro.

Por último, deve sublinhar-se que a lei impõe, de modo a garantir a transparência de actuação e a generalização a outros contribuintes das informações vinculativas prestadas:

A sua publicação, por meios electrónicos, no prazo de 30 dias, salvaguardando-se os elementos de natureza pessoal do contribuinte que efectuou o correspondente pedido<sup>(20)</sup>;

A sua conversão em circulares administrativas (o que significa a generalização do entendimento antes sancionado com eficácia apenas nos caso em que tivesse sido proferido) quando tenha sido colocada questão de direito relevante e esta tenha sido apreciada no mesmo sentido em três pedidos de informação ou seja previsível que o venha a ser (artigo 68.º-A, n.º 3, da LGT).

## O DIREITO À AVALIAÇÃO DA SITUAÇÃO FISCAL

A segurança e certeza jurídicas dos contribuintes podem não respeitar apenas ao enquadramento jurídico tributário de uma determinada situação de facto, ou seja, podem não dizer respeito, exclusivamente, a questões de interpretação e aplicação da lei fiscal. Pode, muitas vezes, o contribuinte pretender ter a mesma certeza e segurança jurídicas sobre o aspecto quantitativo

<sup>19</sup> Artigo 110.º da Lei n.º 64.º-A/2008, de 31 de Dezembro (Orçamento de Estado 2009)

<sup>20</sup> Tem de reconhecer-se e louvar-se o esforço da Administração Fiscal para dar cumprimento a este imperativo legal, mas, ao mesmo tempo, constatar que nem todos os Serviços daquela Administração por ele obrigados o têm encarado, face às informações vinculativas tornadas públicas no portal da Direcção-Geral dos Impostos, com igual sentido de cumprimento do dever – as informações vinculativas estão disponíveis em [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/informacoes\\_vinculativas/](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/).

da base de incidência de um imposto, designadamente no tocante aos impostos sobre o rendimento, quando aquela esteja sujeita a avaliação por parte da administração tributária.

É neste sentido que o CPPT consagra, no seu artigo 58.º, a possibilidade de os contribuintes que provem interesse legítimo, solicitarem avaliação, mediante o pagamento de uma taxa, de bens ou direitos que constituam a base da incidência de quaisquer tributos, a que a administração tributária ainda não tenha procedido, a qual tem efeitos vinculativos para esta por um período de três anos após se tornar definitiva.

Uma concretização especial deste princípio originou, no ordenamento tributário português, as denominadas inspecções tributárias a pedido. Estas inspecções podem ser requeridas não apenas pelo próprio contribuinte, mas também por terceiros com interesse legítimo, como está consagrado no Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de Janeiro, em desenvolvimento do quadro geral previsto nos artigos 47.º e 54.º, n.º 5, da LGT. Exemplificando o sentido e âmbito deste tipo de inspecções: se um empresário brasileiro pretender adquirir uma empresa portuguesa, ou uma participação relevante numa empresa portuguesa, e quiser evitar surpresas desagradáveis no tocante à situação tributária dessa unidade económicas, pode requerer à Administração Tributária Portuguesa uma inspecção tributária a essa empresa, com o âmbito e extensão que entender, designadamente em matéria de tributos e períodos temporais a abranger. Naturalmente terá que provar, no requerimento, a sua legitimidade, através do esclarecimento das relações negociais mantidas ou a manter com a empresa em causa, e invocar interesse legítimo, que consistirá, certamente, em qualquer vantagem resultante do conhecimento da exacta situação tributária do sujeito passivo. As conclusões do relatório da inspecção tributária que vier a ser elaborado, vinculam a Administração Tributária, não podendo esta proceder a novas inspecções com o mesmo objecto ou proceder a actos de liquidação respeitantes a factos tributários nela incluídos que não tenham por fundamento as conclusões desse Relatório. Este serviço prestado pela Administração Tributária ao contribuinte está também sujeito a uma taxa, a fixar entre 3.152,00 € e 34.915,00 € por cada exercício a inspecionar, em função da sua previsível complexidade, dimensão e meios a utilizar<sup>(21)</sup>.

## O DIREITO À FUNDAMENTAÇÃO E À NOTIFICAÇÃO

Tal como se dispõe no artigo 77.º da LGT, o que mais não é, de resto, que uma decorrência do disposto no n.º 3 do artigo 268.º da Constituição Portuguesa, as decisões que digam respeito a matéria tributária devem ser sempre fundamentadas por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que as motivaram, podendo essa fundamentação consistir em mera declaração

<sup>21</sup> N.º 2 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de Janeiro e Portaria n.º 923/99, de 20 de Outubro.

com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas. E deve sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria colectável e do imposto a pagar. Por último, a decisão, mesmo que fundamentada, só é eficaz se for validamente notificada ao sujeito passivo. Além de que a notificação deve conter, para além da decisão e dos seus fundamentos, a indicação precisa dos meios de defesa e do prazo para reagir contra o acto notificado, bem como a indicação de quem o praticou e se o fez no uso de poderes próprios, poderes delegados ou poderes subdelegados. A notificação, por seu turno, deve cumprir os formalismos legais. Predominantemente é utilizada a figura da notificação por registo postal com aviso de recepção, sobretudo para os actos ou decisões que afectem a situação tributária do contribuinte ou a convocação deste para assistir ou participar em diligências. Um recente e inovador Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo Português, Secção do Contencioso Tributário, relatado pela Juíza Conselheira Isabel Marques da Silva<sup>(22)</sup> veio estabelecer o entendimento segundo o qual não pode ter-se como validamente efectuada uma notificação de liquidação de IRS devolvida aos Serviços da administração tributária, com o pretensu argumento de que o contribuinte não cumpriu o ónus de participação de alteração do seu domicílio, pois que a parte final do n.º 2 do artigo 43.º do CPPT, a norma que estabelece a inoponibilidade à Administração Tributária da não alteração do domicílio fiscal, ressalva o disposto quanto às citações e notificações. Por outro lado, refere o Acórdão, a presunção do n.º 2 do artigo 39.º do CPPT, norma que estabelece que as notificações efectuadas mediante registo se consideram feitas no 3.º dia útil posterior ao do registo, não se aplica caso a notificação tenha sido devolvida. E, este o aspecto inovador e que sustenta a decisão, as normas em causa têm necessariamente de ser conjugadas com a garantia constitucional do direito à notificação e à tutela jurisdicional efectiva.

Casos especiais em que a lei impõe um conteúdo mínimo muito preciso para as fundamentações são, nomeadamente, os seguintes:

Correcções fiscais motivadas pelas relações especiais entre o contribuinte e um terceiro, situação geralmente conhecida como sendo de preços de transferência (artigo 58.º do Código do IRC e n.º 3 do artigo 77.º da LGT);

Correcções fiscais motivadas pela aplicação de métodos indirectos, em situação patológica<sup>(23)</sup> (n.º 4 do artigo 77.º da LGT);

Levantamento do sigilo bancário para fins tributários (n.º 4 do artigo 63.º-B da LGT).

<sup>22</sup> Recurso n.º 270/09, de 6-05-2009, in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) (Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo)

<sup>23</sup> Em situação normal, o contribuinte com actividades profissionais ou empresariais, sendo pessoa singular e reunindo outros pressupostos, designadamente quanto ao seu volume de negócios, pode optar por ser tributado por um regime de determinação do rendimento considerado como método indirecto de avaliação e que se denomina regime simplificado de tributação – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, artigo 28.º.

## O DIREITO À DEDUÇÃO, REEMBOLSO OU RESTITUIÇÃO DO IMPOSTO

O direito à dedução, reembolso ou restituição do imposto está consagrado, com carácter geral, na alínea c) do n.º 1 do artigo 30.º da LGT. Cada código disciplina, depois, em termos precisos, o respectivo procedimento. Quanto se fala neste direito, não estamos, geralmente, a falar do direito à devolução do imposto indevidamente pago e cuja liquidação foi, em decisão administrativa ou sentença judicial, total ou parcialmente anulada. Estamos antes a falar em procedimentos normais de gestão do imposto, matéria em que, nos modernos sistemas fiscais, se verificou uma verdadeira mudança de paradigma, que, aliás, parece não ter sido ainda integralmente assumido tanto pelas administrações fiscais, como pela própria doutrina: a administração fiscal moderna passou a ser uma administração fiscal que recebe impostos (de cuja cobrança são encarregados terceiros, nomeadamente empresas, através dos mecanismos da repercussão – IVA -, substituição tributária – retenção na fonte -, e autoliquidação) e deixou de ser a administração fiscal antiga que cobrava impostos (na medida em que lhe cabiam todos os procedimentos administrativos – determinação da matéria colectável, liquidação, emissão de conhecimentos, débito ao tesoureiro, etc., - sem os quais, o contribuinte, mesmo que quisesse, não podia pagar o seu imposto)<sup>24</sup>. Mudança que, acompanhada como foi, e bem, com a modernização tecnológica e a utilização massiva das novas tecnologias da informação ao serviço da administração tributária, necessariamente, induz, ou deveria induzir, profundas e significativas alterações funcionais e organizacionais da administração fiscal, cuja função de cobrança se reconduz agora, praticamente, à cobrança coerciva, devendo requalificar os seus recursos para tarefas de acompanhamento e apoio ao contribuinte, por um lado, e de reforço à prevenção e repressão dos comportamentos ilícitos constitutivos de fraude e evasão fiscais, por outro.

Desde logo, nos impostos sobre o rendimento, tanto no IRS, como no IRC, verifica-se, em Portugal, o fenómeno, com carácter de generalidade, do pagamento antecipado por conta do imposto devido a final, seja por via das retenções na fonte, seja por via de pagamentos por conta. Sucede, pois, que quando o contribuinte apresenta as suas declarações de rendimento, não raro não apenas tem o imposto integralmente pago, como ainda tem imposto pago em excesso. É em relação à restituição deste excesso de imposto que se fala

<sup>24</sup> Em 2008, em Portugal, mais de 95% do orçamento das receitas fiscais «a cargo» da Direcção-Geral dos Impostos foi cobrada por repercussão (IVA e outros impostos indirectos), retenção na fonte, pagamentos por conta e autoliquidação (IRS e IRC), neste último caso no próprio ano a que o imposto respeita, o que também significa, em relação ao paradigma anterior, uma antecipação de receitas de impacto financeiro não despidendo, pois o reembolso apenas ocorre no ano seguinte e, se efectuado dentro do prazo, sem qualquer encargo para o Estado - cfr. Conta Geral do Estado, 2008, disponível em <http://www.dgo.pt/cge/index.htm>.

em direito ao reembolso ou à restituição, como actividade normal de gestão tributária. A lei prescreve prazos para que o imposto nestas circunstâncias seja devolvido ao contribuinte. Se esse prazo for ultrapassado, são-lhe legal e oficiosamente devidos juros. E, mesmo assim, o Estado lucra com a situação pois geralmente tem em seu poder, por mais de seis meses, sem pagamento de qualquer remuneração, o imposto pago em excesso pelos contribuintes.

Não é diferente a situação no IVA, o primeiro imposto no plano financeiro em Portugal, imposto que, como se sabe, funciona segundo o método indirecto subtractivo: o imposto a entregar ao Estado pelos sujeitos passivos é apurado pela diferença entre o imposto liquidado nos «out-puts» e o imposto dedutível suportado nos «in-puts». Assim, desde logo, verifica-se como princípio essencial deste imposto o direito à dedução, no imposto liquidado, do imposto suportado. A jusante, se a diferença for negativa, gera-se um crédito a favor do sujeito passivo que ele pode gerir de diversas formas mas que, no limite, se resolverá numa devolução ou reembolso a favor desse mesmo sujeito passivo. E muitos contribuintes, sobretudo os que produzem exclusiva ou predominantemente para exportar<sup>(25)</sup>, estão em situação de crédito de imposto, ou seja, são também titulares, perante o Estado, de um direito normal a reembolso. Este procedimento é igualmente muito específico, obedece a prazos e ainda a alguns requisitos. Mas, como se viu, a conclusão é a de que, não raro, se gera também no IVA o direito a um reembolso normal de imposto que a administração fiscal tem o dever de cumprir perante o contribuinte, como uma actividade normal de gestão.

## O DIREITO JUROS INDEMNIZATÓRIOS OU A JUROS MORATÓRIOS

A lei portuguesa estabelece, a favor do contribuinte, o direito a juros, os quais ganham a denominação de indemnizatórios ou moratórios consoante as circunstâncias em que são devidos.

A regra geral é a de que os juros devidos ao contribuinte são juros indemnizatórios e equivalem aos juros compensatórios devidos ao Estado por atraso na liquidação dos impostos por facto imputável ao contribuinte (actualmente 4% ao ano), estabelecendo a lei em que circunstâncias são devidos. Para além do caso antes referido, relativo ao incumprimento do prazo de reembolso como actividade de gestão normal da administração fiscal, são também devido juros indemnizatórios quando:

<sup>25</sup> Na exportação, o IVA funciona segundo o mecanismo da denominada «taxa zero». Ou seja, numa exportação, teoricamente há uma liquidação de IVA, mas a taxa zero, de modo a não quebrar a cadeia, estruturante do imposto, do direito à dedução suportado nos in-puts que deram origem aos bens exportados. Como o resultado de qualquer multiplicação por zero é zero, sucede que uma empresa exclusivamente exportadora, teoricamente estará sempre em crédito de imposto, porquanto não pode deixar de suportar o IVA nos in-puts (matérias primas, máquinas e equipamentos, energia, etc.) que, nos termos do princípio citado, é dedutível e, por conseguinte, recuperável.

Em reclamação graciosa ou impugnação judicial se determine que houve erro imputável aos serviços de que resultou imposto a pagar em montante superior ao devido;

Tendo sido anulado imposto por iniciativa da administração fiscal passem 30 dias sem que tenha sido emitida a correspondente nota de crédito;

A revisão do acto tributário, por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o respectivo pedido, sem ser por facto imputável ao contribuinte.

Os juros moratórios constituem uma excepção à regra geral e são devidos quando, em resultado de sentença judicial, deva ser restituído tributo já pago, e este não seja restituído até ao termo do prazo da execução da sentença, que é de seis meses<sup>(26)</sup>. Existe, porém, dissonância entre o que a doutrina preconiza quanto à taxa destes juros [que seriam, segundo a mesma doutrina, juros equivalentes aos juros moratórios que o Estado cobra nos termos do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março, e que estão fixados em 1% por mês de calendário<sup>(27)</sup>] e o que vem decidindo a mais alta jurisprudência. Com efeito, o Supremo Tribunal Administrativo vem sufragando a tese de que os juros moratórios devidos aos contribuintes se devem determinar nos termos do n.º 1 do artigo 559.º do Código Civil, o que, na prática, os coloca no patamar dos juros legais, ou seja, dos juros indemnizatórios, isto é, a 4% ao ano, o que, na verdade, não nos parece muito lógico e, muito menos, consistente<sup>(28)</sup>. É que estamos aqui

<sup>26</sup> Não deixa de ser interessante notar que um certo estado das coisas, no seio da Administração, se percebe, às vezes, por pormenores que, naturalmente, não constam dos Relatórios oficiais. Uma das questões com que os contribuintes hoje se confrontam é, não raro, a de terem de socorrer-se do meio processual execução de sentença para verem uma anulação de tributo decretada judicialmente ser efectivamente concretizada. Isto, há uns anos atrás, era absolutamente inconcebível, por muito que possa custar a quem pensa o contrário. E o prazo processual para se lançar mão de tal meio é hoje apenas de 6 meses após o termo do prazo para execução espontânea pelo n.º 2 do artigo 176.º do novo Código de Processo nos Tribunais Administrativos. Ora, no Acórdão do STA de 17-06-2009, proferido no Recurso n.º 73/09, pode ler-se, nas entrelinhas da decisão, que, em primeira instância, a Fazenda Pública não teve pejo em invocar a excepção peremptória de caducidade do direito do contribuinte se acolher ao processo de execução de sentença como única forma possível de fazer valer uma plenamente uma sentença judicial que lhe tinha sido favorável! E teve de ser o STA a determinar que, não tido o contribuinte sido notificado oficiosamente pela Secretaria do tribunal da remessa do processo ao Serviço competente para executar a sentença, não se podia o prazo para o cumprimento espontâneo da sentença ter-se sequer por iniciado, pelo que tal fundamento carecia de validade e eficácia: 3. Se o prazo de 6 meses para requerer a execução de julgado se inicia após o termo do prazo legal para a execução espontânea do decidido, existindo norma tributária que estabelece que o prazo para a execução espontânea pela Administração tributária se conta da remessa do processo ao órgão da administração tributária competente para a execução (havendo a faculdade do interessado, que não o dever, de requerer essa remessa), deve entender-se que a remessa do processo ao órgão da Administração tributária teria de ser oficiosamente notificada pela secretaria do tribunal à interessada, nos termos do n.º 2 do artigo 229.º do Código de Processo Civil, pois que o direito processual da parte à execução do julgado não depende de prazo a fixar pelo juiz nem de prévia citação, antes decorre da lei, que fixa o seu termo inicial na dependência da prática de um acto do próprio Tribunal (a remessa do processo ao serviço de finanças).

<sup>27</sup> FREITAS PEREIRA (2009), op. cit., pp. 308. CASALTA NABAIS (2009), op. cit., pp. 375.

<sup>28</sup> Entre outros, o Acórdão do Pleno de 24 de Outubro de 2007, Rec. 1095/05, o Acórdão de 2 de

perante uma situação em que a Administração é já duplamente incumpridora: por facto que lhe é imputável foi liquidado imposto superior ao devido e, por cima disso, não cumpriu o prazo que a lei lhe atribui para executar a sentença «condenatória» de anular o imposto pago em excesso. Se se aceita que, no primeiro caso, os juros sejam iguais aos devidos ao Estado quando, por facto imputável ao contribuinte, se retarda a liquidação de imposto que ao Estado é devido, não se vê por que razão, tendo em conta a simetria de posições que aqui devia prevalecer, se não hão-de atribuir aos contribuintes a quem não foi pago, no prazo devido, o crédito tributário cujo direito a sentença lhe reconheceu, os juros moratórios que o Estado cobra quando o contribuinte se atrasa no pagamento de um imposto que já é certo, líquido e exigível. Se a lei não é clara a este respeito, pois então só há uma via a prosseguir, em nome do princípio da justiça e da equidade: clarifique-se a lei.

### O DIREITO À REDUÇÃO DE COIMAS

Em caso de contra-ordenação fiscal<sup>(29)</sup>, o infractor tem direito à redução da coima que for devida caso assuma responsabilidade pela prática do acto previsto e punido pela norma tipificante e tome a iniciativa de regularizar a sua situação tributária. É o que resulta do disposto nos artigos 29.º e seguintes do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT). Essa redução pode situar-se entre 25% e 75% do mínimo legal, em caso de negligência. Naturalmente, o direito à redução das coimas depende, em regra, de auto-denúncia, do pagamento da coima restante em determinado prazo e da regularização da situação tributária dentro desse mesmo prazo.

Pode ainda referir-se a situação excepcional de dispensa de aplicação de coima sempre que, cumulativamente, se verificarem cumulativamente três circunstâncias: (i) a prática da infracção não ocasione prejuízo efectivo à receita tributária; (ii) estar regularizada a falta cometida; (iii) a falta revelar um grau diminuto de culpa. Poderá dar-se um caso enquadrável nesta previsão legal sempre que um contribuinte não tendo apresentado uma declaração periódica de rendimentos, porque por lei vinha estando dispensado de o fazer, também não a apresentou depois da lei ter sido modificada no sentido de tornar obrigatória a apresentação da declaração. Em qualquer caso, da apresentação da declaração não resulta imposto a pagar, porque o contribuinte auferiu rendimentos dos quais, aplicadas as regras gerais, não resulta imposto. E não menos problematizante será o caso em que se exige uma coima a um contribuinte que não entregou uma declaração de rendimentos, designadamente em IRS ou IRC, e dessa declaração, *a contrario*, vai resultar, de certo modo<sup>(30)</sup>, «prejuízo

---

Julho de 2008, Rec. 0303/08 e o Acórdão de 14 de Julho de 2007, Rec. 0304/08.

<sup>29</sup> O regime punitivo tributário consta do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT) e prevê Crimes fiscais e Contra-ordenações fiscais.

<sup>30</sup> Sobretudo para quem considere que os impostos indevidos também são de cobrar e inscrever no orçamento como receita do Estado!

efectivo à receita tributária», sendo certo que prejuízo à receita devida nunca ocasionará, porque com a «regularização da falta», isto é, com a apresentação da declaração, tendo a ele direito por via do pagamento antecipado de imposto em excesso, o contribuinte como que exerce<sup>(31)</sup> o direito ao reembolso. Numa situação como a descrita, as condições do n.º 1 do artigo 32.º do RGIT estão, parece que sem qualquer dúvida, todas cumpridas: não há prejuízo efectivo para a receita tributária, antes pelo contrário; a omissão está regularizada; e nem se pode falar em culpa, quando do acto não praticado resulta um «benefício» para quem o vai praticar.

A par desta medida, o artigo 32.º do RGIT prevê ainda uma atenuação especial da coima, no caso de o infractor reconhecer a sua responsabilidade e regularizar a situação tributária até à decisão do processo.

O direito à caducidade do direito à liquidação, à prescrição da obrigação tributária e à prescrição dos procedimentos contra-ordenacional e criminal

O tempo produz efeitos nas relações jurídicas em geral, como se colhe do disposto nos artigos 296.º a 233.º do Código Civil. As relações jurídicas tributárias não são excepção. No que respeita ao imposto propriamente dito, a lei portuguesa distingue entre o direito à liquidação e o direito à cobrança do imposto liquidado. Ao primeiro aplica-se o instituto da caducidade, ao segundo o instituto da prescrição.

O Código Civil português distingue os dois institutos, podendo-se dizer que, tendencialmente, o prazo de caducidade não se interrompe e apenas se suspende nos termos da lei. Já o prazo de prescrição tanto é susceptível de se interromper, como de se suspender. Sabemos também que o efeito da interrupção é o de, geralmente, eliminar o tempo decorrido até à interrupção, começando a contar-se novo período como se nada se tivesse passado antes. Daí a importância das normas que disciplinam, no plano tributário, estes dois institutos, tão importantes elas são para a certeza e a segurança jurídicas dos contribuintes. Não se nos afigura que a lei portuguesa sirva, actualmente, de modelo, não apenas do ponto de vista dos contribuintes, mas também do ponto de vista dos princípios gerais nestas matérias e do justo equilíbrio a que os interesses em presença aconselham, tal tem sido a apetência da Administração

---

<sup>31</sup> E já vai sendo tempo, em nosso modesto entendimento, de expressamente se incluir na lei, em princípio na LGT, uma norma que consagre o cumprimento dos deveres formais como condição constitutiva do direito ao reembolso do imposto pago em excesso. Porque, na realidade, e fazendo apelo ao conceito jurídico tributário de liquidação, que é o acto (acto-máquina ou acto humano) de tornar certo, líquido e exigível o imposto, parece defensável, ao menos no domínio dos princípios, que se um contribuinte, a quem foram efectuadas retenções na fonte ou fez pagamentos por conta, não apresentar a sua declaração periódica de rendimentos e passar o período de caducidade sem que a administração lhe liquide o imposto, mesmo que ele não tenha apresentado a declaração, ele pode intentar uma acção de devolução do imposto que pagou, ainda que com base em enriquecimento ilícito por parte do Estado, pois este, podendo e devendo fazê-lo, não concretizou o seu direito ao crédito tributário. E temos fundadas dúvidas, face ao exposto, sobre qual seria a posição definitiva dos tribunais perante uma situação deste género.

Tributária para ter na sua total disponibilidade o completo domínio dos efeitos do tempo nas relações tributárias. São disso exemplo o n.º 5 do artigo 45.º da LGT que prescreve, numa norma que não poderemos deixar de classificar «absolutista» e que, provavelmente, é excessiva, desproporcional e releva de inadequabilidade face aos princípios de um Estado de direito, segundo o qual “5 - Sempre que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo a que se refere o n.º 1 é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano» e todo o artigo 48.º relativo à prescrição, em cujos termos aquela praticamente deixou de poder verificar-se, o que também não pode deixar de se considerar, no mínimo, estranho num Estado de direito. Considerando, no primeiro caso, que é no procedimento de inspecção tributária que os factos tributários devem ser apurados (e não no inquérito criminal, supomos, cujo objectivo é investigar a existência de condições objectivas e subjectivas que permitam ou não deduzir uma acusação criminal e o imposto não é nem crime, nem pena), e que o n.º 1 do artigo 46.º da LGT já previa a razoável suspensão do prazo de caducidade por um prazo máximo de seis meses, aquele n.º 5 do artigo 45.º da LGT norma é mais própria de uma «ditadura fiscal», violando todos os princípios inerentes à «boa prática fiscal» geralmente reconhecidos, do que de um Estado de direito. E, quando à segunda das normas citadas, a prescrição, se bem a interpretamos, só vai ser possível em relação a contribuintes que «não tenham por onde se lhes pegar», isto é, que não tenham haveres que respondam por dívidas fiscais. Estas acabarão por prescrever. Nos casos em que o contribuinte tenha fazenda, pois pode estar «tranquilo», que o «tempo», mesmo que ele não tenha qualquer culpa na lentidão dos procedimentos (reclamações, impugnações, oposições, recursos), deixará de lhe poder resolver o problema fiscal. E o que a estonteante sucessão de regimes nesta matéria provocou está bem patente na ininteligível e não raro contraditória jurisprudência superior que sobre a matéria vem sendo proferida e, por todos, na monografia de LOPES DE SOUSA (2008) *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária, Notas Práticas*.

Apenas em termos gerais, porque, sem prejuízo das observações antecedentes, não temos tempo para aprofundar, diremos que actualmente o prazo normal de caducidade é de 4 anos e o prazo de prescrição é de 8 anos. O prazo de prescrição, para além de se interromper, por exemplo, com a impugnação judicial, simultaneamente suspende-se enquanto não houver trânsito em julgado na sentença que ponha termo ao processo.

Nos procedimentos contra-ordenacional e criminal, o prazo geral de prescrição é de cinco anos a contar da prática do acto, mas também este prazo se pode interromper ou suspender nos termos definidos na lei.

## O DIREITO À CONFIDENCIALIDADE FISCAL

O artigo 64.º da LGT estabelece o «sigilo fiscal», ou seja, o sigilo

profissional a que se encontram obrigados os dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária em relação aos dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes, bem como sobre os elementos de natureza pessoal obtidos no decurso de qualquer procedimento tributário. Esta é, necessariamente, a contrapartida estabelecida pelo acervo de informações que, em matéria fiscal, fica ao dispor da administração tributária, em resultado do acesso generalizado que esta tem a informações sobre a situação patrimonial, financeira e até pessoal dos contribuintes.

E sucede que, não raro, a administração fiscal vai mais longe do que a lei lhe permite na recolha de dados relativos, principalmente, às pessoas singulares ou físicas, como os que dizem respeito aos seus números de identificação bancária, telemóveis ou e-mails pessoais que, por natureza, integram a reserva da sua privacidade. Ora, é nosso entendimento que a insistência, que vem revestindo diversas formas, para que tais dados sejam fornecidos, não fazendo parte do elenco dos elementos cadastrais do contribuinte, onde apenas é exigido, no que se refere às pessoas singulares, o fornecimento do seu domicílio fiscal<sup>(32)</sup>, não tem base legal e que os contribuintes não lhe devem obediência, não podendo ser sancionados por qualquer forma caso os não forneçam, como não é legal qualquer privilégio ou preferência se os fornecerem. Não consideramos legal, por exemplo, que a administração fiscal dê preferência nos reembolsos de IRS aos contribuintes que indicaram o NIB na sua declaração periódica de imposto, em detrimento dos que não indicaram. A lei não estabelece a prioridade da devolução de reembolsos. Objectivamente, se os reembolsos se não processarem aleatoriamente, o único critério aceitável seria, em nosso entender, o da ordem de apresentação das declarações. Em caso algum, a preferência por um dado que, relevando da esfera da privacidade do cidadão e não tendo qualquer relação com a tributação em IRS, é fornecido por uma solicitação constante da Declaração periódica de rendimentos do imposto que, atenta a sua natureza, se deve considerar de absoluto preenchimento facultativo.

A violação do sigilo fiscal constitui crime fiscal previsto e punido no artigo 91.º do RGIT, com multa ou pena de prisão até 360 dias.

<sup>32</sup> Não deixa, aliás, de ser merecedor de crítica o facto de a LGT não ter retomado, modernizado e sistematizado o normativo relativo ao «cadastro do contribuinte», ou seja, o quadro legal dos elementos que dessa base permanente, e que é autónoma dos impostos de que ele seja sujeito passivo, devem obrigatoriamente constar. Temos, nessa matéria, em vigor o diploma que rege o «número de contribuinte», que é da década de 70 do século passado (Decreto-Lei n.º 463/79, de 30 de Novembro, sucessivamente alterado e em grande parte revogado), quando a informática estava a centenas de anos-luz da dimensão e das potencialidades que hoje se lhe reconhecem e, de facto, possui. E a verdade é que as «fichas» de inscrição legalmente aprovadas não exigem outros dados para além do domicílio fiscal do contribuinte. O «pedido» de outros elementos de contacto, oferecendo-se vantagens e prebendas em troca, é uma espécie de publicidade enganosa e, em nosso entender, ultrapassa a fronteira do permitido à administração fiscal, ainda que esta o faça em nome de princípios, como a eficácia e a eficiência que não questionamos. Mas que não se sobrepõem ao direito à reserva, no mínimo, da sua privacidade, que o cidadão contribuinte tem constitucionalmente garantido.

Não obstante, existem algumas situações em que, legalmente, o sigilo fiscal é afastado. Assim:

O sujeito passivo pode aceder aos dados sobre a situação tributária de outros sujeitos passivos que sejam comprovadamente necessários para fundamentar reclamações, recursos ou impugnações judiciais, desde que sejam eliminados quaisquer dados que possibilitem a identificação da pessoa ou pessoas a que respeitam (Artigo 64.º, n.º 4, da LGT);

Podem ser divulgadas listas nominais de contribuintes que não tenham a sua situação fiscal regularizada (artigo 64.º, n.º 5, alínea a) da LGT);

Podem ser publicados rendimentos declarados ou apurados por categorias de rendimentos, contribuintes, sectores de actividades ou outras (sob a forma estatística) - (artigo 64.º, n.º 5, alínea b) da LGT).

Não pode deixar de sublinhar-se a enorme apetência que existe pelas bases de dados fiscais, seja por sectores públicos, seja por sectores privados. Aliás, e com frequência, se fazem propostas no sentido de que a declaração de IRS sirva para as mais diversas finalidades, que vão do acesso a cuidados de saúde ao acesso ao ensino. Ora, em regra, esquece-se que, relativamente às maiores capacidades contributivas, derivadas de rendimentos de capitais por norma sujeitos a tributações liberatórias, a declaração de IRS não é o meio adequado para as evidenciar, pela razão simples de que, legalmente, não contém tais rendimentos. Os rendimentos sujeitos a taxas liberatórias estão dispensados de declaração. Ou seja, a declaração de IRS não é um instrumento adequado para as finalidades extra-fiscais referidas, pelo que a sua utilização pode conduzir às mais repulsivas injustiças.

Existe em Portugal um autoridade, a Comissão Nacional de Protecção de Dados, que zela para que se não possam fazer interconexões de ficheiros para além das finalidades com que foram construídos. Todavia, impõe-se uma particular atenção à não utilização para fins diferentes daqueles para que foram obtidos dos dados fiscais, sob pena de os contribuintes, perdendo confiança no seu direito à confidencialidade fiscal, obterem mais um argumento, e de peso, para se esquivarem ao cumprimento dos seus deveres fiscais.

## GARANTIAS ADJECTIVO-PROCESSUAIS (GARANTIAS FORMAIS) DOS CONTRIBUINTES

As garantias adjectivo-processuais, ou garantias formais<sup>(33)</sup> são garantias que se traduzem meios de intervenção directa, ou indirecta, do contribuinte

<sup>33</sup> Todos os códigos tributários substantivos, ou seja, referidos a impostos concretos, como por exemplo o Código do IRS, o Código do IRC ou o Código do IVA, têm, na sua sistemática, inserido um Capítulo cuja epígrafe é precisamente «Garantias», referindo-se a garantias dos contribuintes. No entanto, o que nesse capítulo se encontra consagrado são as garantias formais ou processuais, ou seja, os meios de que o contribuinte pode lançar mão para atacar, ainda no plano administrativo (graciosamente), ou já no plano judicial (contenciosamente) o acto tributário.

no procedimento e no processo tributário, em defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos. Neste domínio, destacamos, pela sua importância, e uma vez mais sem preocupação de exaustividade, quatro direitos do contribuinte<sup>(34)</sup>:

O direito de audição prévia;

O direito à revisão da matéria colectável fixada por métodos indirectos;

O direito de reclamação graciosa (impugnação no plano administrativo);

O direito de impugnação judicial (impugnação no plano contencioso).

### O DIREITO DE AUDIÇÃO PRÉVIA

A audição ou audiência prévia é uma decorrência do «princípio da participação» do contribuinte nos actos que lhe digam respeito. Com efeito, nos termos de tal princípio, cuja génese se encontra no n.º 5 do artigo 267.º da Constituição da República Portuguesa, de onde promana o imperativo constitucional da «participação dos cidadãos nas decisões ou deliberações que lhes disserem respeito» e o legislador ordinário estabeleceu, no plano tributário, no artigo 60.º da LGT, que o contribuinte tem o direito de ser ouvido antes de ser tomada, pela Administração Tributária, uma decisão que afecte os seus interesses. Este direito ocorre nas mais diversas situações previstas na lei, designadamente:

Antes da liquidação do tributo, excepto quando a liquidação é feita com base na declaração apresentada pelo contribuinte e com base nos dados que ele declarou, como é compreensível, se a liquidação se efectuar officiosamente, com base em valores objectivos previstos na lei, desde que o contribuinte tenha sido notificado para apresentar a declaração em falta e não o tenha feito, bem como quando o contribuinte já foi ouvido no procedimento de inspecção tributária com base no qual a liquidação foi efectuada, desde que não tenham, entretanto, ocorrido quaisquer factos novos sobre os quais o contribuinte se não tenha pronunciado;

Antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações,

---

<sup>34</sup> Note-se que a administração tributária tem o dever de corrigir officiosamente os erros que ela própria pratica. Nem sempre isso, porém, acontece, e pelos mais variados motivos. O último dos quais será, queremos acreditar, por má fé. E quando isso não acontece, nasce um «direito derivado» na esfera do contribuinte que é o de ele próprio suscitar junto da Administração a correcção do erro que ele próprio praticou. Isso também constitui, de certo modo uma garantia do contribuinte, uma vez que o indeferimento, expresso ou tácito, do pedido de revisão de um acto tributário com fundamento em erro imputável aos Serviços da Administração Tributário, é ele próprio susceptível, na sequência, de impugnação judicial. FREITAS PEREIRA (2009), PP-315.

recursos ou petições. Não se justifica o direito de audiência prévia se a decisão a proferir pela Administração Tributária é totalmente favorável ao contribuinte, como também parece óbvio;

Antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal;

Antes da aplicação de métodos indirectos, quando não haja lugar a relatório da inspecção;

Antes da conclusão do relatório da inspecção tributária;

Nos casos de reversão do processo de execução fiscal contra terceiros (os responsáveis subsidiários);

Nos casos de aplicação de normas anti-abuso.

Este direito é de exercício facultativo. O contribuinte pondera se, no prazo que para o efeito a Administração Tributária tem sempre de conceder-lhe, notificando-o e, conjuntamente, remetendo-lhe o projecto de decisão e a respectiva fundamentação, tem ou não interesse em exercer o direito. É que, por não ser de exercício obrigatório, o seu não exercício não configura qualquer princípio de preclusão. Ou seja, o contribuinte, mesmo não exercendo o direito de audiência prévia, não fica impedido de usar, nos termos e prazos legalmente previstos, os meios impugnatórios do acto que vier a final a ser praticado, que considerar mais adequados. Talvez por isso, temos de dizer, em abono da verdade, que, tanto quanto consta e a própria experiência nos ensina, a Administração Tributária Portuguesa é muito pouco sensível ao exercício do direito de audiência por parte do contribuinte. Mesmo quando são evidentes erros clamorosos no processo e o contribuinte os denuncia em sua defesa, a Administração Tributária limita-se, em regra, a uma frase que já corre no meio como sacramental: *ouvido em audiência prévia, o contribuinte não trouxe dados novos ao processo que alterem ou sejam susceptíveis de alterar o sentido da decisão já proposta*. E é assim que soluções legislativamente boas e desejadas, que podiam evitar muita litigiosidade a jusante, acabam por ser inócuas e encaradas, por uma parte, como mais uma formalidade inútil que tem de cumprir, tal é o «dogma» em que a «sua verdade» se transforma; e, pela outra parte, como uma espécie de jogo entre o «gato e o rato», servindo, as mais das vezes, de conduta dilatória ou de razão para mais uma factura do consultor, do contabilista ou do advogado.

Discute-se quais os efeitos da não audiência prévia. A melhor doutrina, e com ela a jurisprudência, entende que o enquadramento adequado é o que resulta da audiência prévia como um direito subjectivo legal-procedimental, pelo que a não audiência prévia do contribuinte quando legalmente deveria ter sido promovida se configura como um vício de forma da decisão final, determinante da anulabilidade do acto correspondente à decisão final. Ou, por outras palavras, a falta de audiência prévia em qualquer fase do procedimento, nunca constituiria

um acto destacável, autonomamente impugnável<sup>(35)</sup>.

## O DIREITO DE REVISÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL

Sempre que a Administração Tributária fixe ao contribuinte, por métodos indirectos, a matéria colectável, o contribuinte tem o direito de pedir a sua revisão, nos termos previstos no artigo 91.º da LGT. Obviamente este direito não existe nas situações em que se apliquem, em regra por opção do sujeito passivo<sup>(36)</sup>, regimes simplificados de tributação, que são eles próprios modalidades de avaliação indirecta da matéria colectável, e em que não sejam efectuadas correcções com base em outro método indirecto.

### O EXERCÍCIO DESTES DIREITOS, TAL COMO SE ENCONTRA REGULADO ACTUALMENTE<sup>(37)</sup>, TEM ALGUMAS CARACTERÍSTICAS IMPORTANTES E QUE MERECEM SER SUBLINHADAS.

Em primeiro lugar, e no dizer da lei, assenta num debate contraditório, entre o perito do contribuinte e o perito da administração fiscal e visa o

<sup>35</sup> FREITAS PEREIRA (2009), pp. 317. Na jurisprudência, Acórdão do STA de 18 de Janeiro de 2006, Rec. 0901/05 e Acórdão de 26 de Novembro de 2008, Rec. 0337/07, onde expressamente se afirma: «Se não for dada, ao contribuinte, a possibilidade de exercício do direito de audiência, o acto final é anulável por padecer de vício formal».

<sup>36</sup> Por nós, entendemos que se tais regimes forem ilegalmente impostos ao contribuinte, é essa imposição, geralmente denominada de «enquadramento» que é susceptível de impugnação judicial.

<sup>37</sup> Com efeito, a fórmula actual é a sucessora de outras fórmulas que lhe foram anteriores. Em primeiro lugar, da fórmula prevista, antes da reforma dos impostos sobre o rendimento de 1989, no Código da Contribuição Industrial e no Código do Imposto Profissional (para os profissionais liberais). Aí se previam Comissões de revisão em que o contribuinte era indirectamente representado por um representante indicado pela associação representativa do sector económico, industrial ou profissional em que se integrasse. No mais, era presidida pela administração tributária que ainda tinha um vogal. Os Códigos do IRS e do IRC, na sua versão originária, criou, sem que nunca tivessem funcionado, comissões de revisão paritárias, fundadas, tanto por parte do Estado, como do contribuinte, no princípio da representação indirecta, julgando que poderiam evoluir para uma espécie de tribunais arbitrais. A Administração Tributária, consciente da perda da sua influência neste modelo, logo em 1991 criou um outro modelo, sem que tivesse eliminado o vigente o qual, na prática julgamos não ter chegado a funcionar, ripristinando o modelo da comissão da Contribuição Industrial mas agora com o contribuinte a «auto-representar-se» nessa Comissão (onde, geralmente, era «cilindrado»). Em 1997, repõe-se a representação indirecta do contribuinte, nomeando embora este o seu vogal, a fazenda pública o seu vogal e sendo a comissão presidida pelo Director de Finanças. No modelo actual, a Comissão é composta apenas por dois peritos: o perito da Fazenda Pública e o Perito do Contribuinte. Altera-se a situação do contribuinte que pode ser ele próprio perito, mas podendo fazer-se acompanhar de um assessor ou nomear um terceiro como seu perito e institui-se a figura do «perito independente» que pode intervir a pedido das «partes»: administração tributária ou contribuinte ou ambas. A comissão deve chegar a um acordo. Se não chegar, decide a Director de Finanças, em decisão fundamentada e que tenha em conta o que foi dito pelos peritos intervenientes. Como mera curiosidade pode ler-se MANUEL FAUSTINO (2003), IRS/IRC/IVA: A «Nova» Comissão de Revisão da Matéria Colectável, in IRS, de Reforma em Reforma, Áreas Editora, Vislis, Lisboa, 2003,

estabelecimento de um acordo, nos termos da lei, quanto ao valor da matéria colectável a considerar para efeitos da liquidação, que deve ser devidamente fundamentado. Obtido o acordo dos peritos, a decisão é inalterável, salvo em caso de trânsito em julgado de crime de fraude fiscal envolvendo os elementos que serviram de base à sua quantificação. Não existindo acordo, decide, em regra, o Director de Finanças, em seu prudente juízo, tendo em conta a posição de ambos os peritos.

O pedido de revisão da matéria colectável feito pelo contribuinte tem efeito suspensivo da liquidação. Isto significa que enquanto não houver acordo dos peritos ou, na falta dele, a decisão do Órgão competente da Administração Tributária, não pode ser efectuada a liquidação do tributo que estiver em causa.

Nesta Comissão pode ainda intervir um terceiro elemento, seja por iniciativa da Administração Fiscal, seja por iniciativa do contribuinte. A lei denomina-o de «perito independente». A intervenção do perito independente pode ter uma grande vantagem para o contribuinte, mesmo que ele não veja a sua posição vencedora no âmbito da Comissão e, em qualquer caso tenha de pagar os honorários desse perito (na ordem dos 3.000,00 €): é que se a posição do perito independente for, no todo ou em parte coincidente com a posição do contribuinte, a reclamação graciosa ou impugnação judicial que ele venha a deduzir contra a liquidação do imposto têm efeitos suspensivos da execução fiscal sem prestação de garantia (n.º 8 do artigo 92.º da LGT)<sup>(38)</sup>, o que, no quadro dos efeitos da prestação da garantia, pode ter impacto significativo <sup>(39)</sup>.

Por último referir-se-á ainda que, não obstante a gratuidade do procedimento de revisão da matéria colectável, poderá ser aplicado um agravamento até 5% da colecta reclamada, quando se verifique cumulativamente que:

<sup>38</sup> Discordamos de FREITAS PEREIRA (2009), pp. 318, que alude a uma espécie de proporcionalidade em função da concordância dos pareceres. Salvo o devido respeito, não interpretamos assim a lei que se limita a prescrever aquele efeito nos casos em que «o parecer do perito independente seja conforme com o do perito do contribuinte e a administração resolva em sentido diferente». Onde o legislador não distingue, o intérprete não deve distinguir. A conformidade pode ser total ou parcial. O legislador não distinguiu. E no único caso em que já interviemos, embora a conformidade do parecer do perito independente com o perito do contribuinte fosse apenas parcial, o juiz atendeu a pretensão, que naturalmente a Administração Tributária tinha indeferido, de ser dispensada a garantia na execução fiscal.

<sup>39</sup> Efeitos que são directos e indirectos. Nos efeitos directos, tratando-se de uma garantia bancária, podemos incluir a sua inexplicável sujeição a imposto de selo a uma taxa, sobre o valor nominal, que em regra será de 0,6%. Sujeição que se repetirá se, mesmo que por facto não imputável ao sujeito passivo, o prazo por que tiver sido prestada, tiver de ser prorrogado, em cada prorrogação. Uma norma que previa a duração máxima da garantia, revogada e reprimada, na sua actual redacção apenas rege e é válida para o procedimento gracioso, não se aplicando ao processo judicial (cfr. artigo 181.º-A do CPPT). Nos efeitos indirectos, e não menos nocivos para a actividade económica, destacamos a contabilização do montante garantido para a denominada capacidade de endividamento do contribuinte que a presta e que, naturalmente, lhe vai dificultar, ou mesmo onerar, as suas condições de acesso ao crédito bancário.

É imputável ao contribuinte a aplicação dos métodos indirectos;

A reclamação, entenda-se, o pedido de revisão, é destituída de qualquer fundamento;

Tendo sido deduzida impugnação judicial, esta seja considerada improcedente.

### A RECLAMAÇÃO GRACIOSA

A reclamação graciosa é o meio processual através do qual o contribuinte suscita a sindicabilidade, no plano administrativo, do acto tributário, visando a sua anulação total ou parcial, com fundamento em qualquer ilegalidade. O adjectivo «graciosa» indica que esta reclamação é gratuita, não tem custas, por oposição à impugnação judicial que, em princípio, tem custas judiciais quando o contribuinte decaia.

No plano dos fundamentos que podem servir de base à reclamação graciosa, a expressão «qualquer ilegalidade» deve ser entendida no seu sentido literal e amplo, incluindo a errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários, a incompetência, a ausência, insuficiência, incongruência ou contradição na fundamentação legalmente exigida e a preterição de quaisquer formalidades legais. Se com os mesmos fundamentos for apresentada impugnação judicial, a reclamação, no estado em que estiver, é apensada ao processo de impugnação e não é decidida. Verifica-se, pois, na simultaneidade de recurso, pelo contribuinte, a meios gratuitos e a meios judiciais para dirimir a mesma questão, a prevalência dos meios judiciais.

O prazo geral para apresentação da reclamação graciosa está fixado em 120 dias a contar, também em regra, da data limite para o pagamento do imposto. A reclamação não tem, porém, efeito suspensivo da execução fiscal, excepto se, concomitantemente, for neste último processo apresentada garantia idónea. Garantia essa que, no quadro actual, caduca se a reclamação não estiver decidida no prazo de um ano (artigo 183.º-A, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário – CPPT).

A reclamação graciosa pretende-se seja um processo muito simples e célere (artigo 69.º do CPPT). Em geral é apresentada por escrito, mas também o pode ser oralmente, no Serviço de Finanças competente, perante funcionário habilitado, que a reduzirá a escrito. Apenas admite prova documental, aspecto que tem sido ultimamente bastante questionado, pois a não admissão de prova testemunhal, para além de eventualmente violar garantias constitucionais, torna o processo inadequado para determinados tipos de alegações.

Quando é proferida decisão de indeferimento total ou parcial da reclamação, abrem-se ao reclamante duas vias de recurso:

Ainda no plano administrativo, o reclamante pode recorrer hierarquicamente, através de recurso hierárquico, para o dirigente máximo da Administração Tributária, que será o Director-Geral dos Impostos ou o Director-Geral das Alfandegas;

Já no plano judicial, o indeferimento da reclamação abre um prazo especial de 15 dias para a interposição de uma impugnação judicial no tribunal competente.

A lei portuguesa prevê que se constitui indeferimento tácito ao fim de seis meses após a dedução da reclamação sem que haja decisão, desde que a falta dela não seja imputável ao contribuinte (artigo 106.º do CPPT em conjugação com o disposto no artigo 57.º da LGT). Do acto tácito de indeferimento cabe apenas impugnação judicial, a interpor no prazo normal de dedução deste meio impugnatório. Rege, no entanto, o princípio da decisão no ordenamento português. A formação do deferimento tácito não desobriga a Administração Tributária de decidir expressamente a reclamação (princípio da decisão). Ela apenas fica desobrigada de a decidir se o reclamante optar pela interposição da impugnação judicial, caso em que, em obediência à lei, a reclamação deve então ser junta ao processo no estado em que estiver.

De notar, por último, neste breve excurso, que do indeferimento do recurso hierárquico cabe actualmente ainda impugnação judicial, curiosamente a interpor no prazo geral deste processo, que é de 90 dias a contar da notificação de indeferimento, uma vez que, neste caso, a lei não fixa prazo especial para a respectiva interposição.

### A IMPUGNAÇÃO JUDICIAL

Em conformidade com o princípio geral de que todos os actos em matéria tributária que lesem direitos ou interesses legalmente protegidos são impugnáveis ou recorríveis nos termos da lei, como se dispõe no n.º 2 do artigo 9.º da LGT, a impugnação judicial compreende, designadamente:

A impugnação dos tributos, incluindo os parafiscais e os actos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta;

A impugnação da fixação da matéria colectável que não dê origem à liquidação de qualquer tributo (por exemplo, matéria colectável negativa);

A impugnação do indeferimento total ou parcial das reclamações gratuitas e dos recursos hierárquicos dos actos tributários;

A impugnação dos actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação do acto de liquidação;

A impugnação dos actos de fixação de valores patrimoniais.

Constitui fundamento para a impugnação, como já vimos para a

reclamação graciosa, qualquer ilegalidade, incluindo a errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários, a incompetência, a ausência, insuficiência, incongruência ou contradição na fundamentação legalmente exigida e a preterição de quaisquer formalidades legais (artigo 99.º do CPPT).

O prazo geral de dedução é, porém, de 90 dias, exceptuando-se o já referido prazo especial de 15 dias, no caso de indeferimento de reclamação graciosa. Mas o n.º 3 do artigo 102.º do CPPT estabelece ainda que a impugnação pode ser deduzida a todo o tempo se o fundamento da impugnação for a nulidade. Só que, como se sabe, na generalidade das situações as ilegalidades geram a anulabilidade do acto e não a sua nulidade (apenas geram nulidade a viciação por usurpação de poder, o acto que careça em absoluto de forma legal e o acto que ofenda o conteúdo essencial de um direito fundamental – Código do Procedimento Administrativo, artigo 133.º, n.º 2).

A impugnação judicial exige, em regra a constituição de um mandatário judicial. Exceptuam-se da obrigatoriedade de constituição de mandatário judicial as causas judiciais cujo valor não exceda o décuplo da alçada do Tribunal Tributário de 1.ª instância (n.º 1 do artigo 6.º do CPPT), valor actualmente até é susceptível de dúvidas quanto à sua determinação. Com efeito, nos termos do n.º 1 do artigo 6.º da Lei 13/2002, de 19 de Fevereiro, a alçada dos tribunais tributários de 1.ª instância é de um quarto da alçada fixada para os tribunais judiciais de 1.ª instância. Para estes, pelo artigo 24.º da Lei n.º 3/99, de 13 de Janeiro, foi fixada a alçada de 3.740,98 €. Donde, feitas as correspondentes contas, a alçada do Tribunal Tributário de 1.ª Instância será de 935,25 €, sendo o décuplo de 9.352,50 €. Sucede, porém que, entretanto, foi publicada e está em vigor, para algumas Comarcas, em regime experimental, a Lei n.º 52/2008, de 28 de Agosto (Lei de Organização e Funcionamento dos Tribunais Judiciais).. E esta lei estabelece no n.º 1 do seu artigo 31.º que a alçada dos tribunais judiciais de 1.ª instância passa a ser de 5.000,00 €, Donde, por aplicação da mesma regra, resulta que a alçada dos tribunais tributários de 1.ª instância passa(rá) a ser de 1.250,00 e o montante da causa até à qual não é necessário constituir mandatário judicial sobre para 12.500,00 €. A questão é saber se: (i) a nova alçada é já de aplicação generalizada a todos os tribunais tributários; (ii) a nova alçada apenas se aplica aos tribunais tributários situados nas Comarcas onde a nova lei está em vigor a título experimental; ou (iii) se a nova alçada apenas se aplicará, com generalidade, quando a lei entrar definitivamente em vigor. Temos, para nós, que esta última é a hipótese de solução mais adequada. Assinale-se que a Direcção de Serviços de Justiça Tributária da DGCI, que nestas coisas até tem por salutar hábito explicitar e tornar públicos os seus entendimentos, neste caso nada disse.

A impugnação judicial deve ser apresentada em petição articulada e que cumpra os demais requisitos e formalismos legais. Recebida a petição, o Tribunal notifica a Fazenda Pública para contestar e solicitar meios adicionais de prova. Note-se porém que, ao contrário do que sucede no direito civil, a falta

de contestação ou a contestação não especificada por falta da Fazenda pública não representa, por um lado, a confissão dos factos articulados pelo impugnante e, por outro, o juiz aprecia livremente a falta de contestação especificada dos factos. O que isto em rigor significa é que, na ausência de contestação ou na falta de contestação especificada dos factos, função que cabia à Fazenda Pública, é o juiz quem faz o trabalho que não lhe pertence. Esta «desigualdade» das partes no processo judicial tributário, eivada ainda do velho princípio da presunção de legalidade de que gozam os actos tributários não é tributária de um princípio de igualdade perante o juiz, como sucede no processo civil.

Nesta forma processual são admitidos os meios gerais de prova (artigo 155.º do CPPT), seguindo-se a respectiva fase a seguir à contestação da Fazenda que, formalmente, não admite réplica. Se, porém, o impugnante entender que na contestação são alegados factos novos de que antes não teve conhecimento ou que na contestação é feito um enquadramento jurídico tributário diferente daquele que foi feito na fundamentação do acto que impugnou, pode, e em nosso entender deve, desde logo ir ao processo dizer o que entender em defesa dos seus direitos e interesses protegidos, sem prejuízo do que, seguindo-se a produção de prova, vier a poder dizer nas conclusões que antecedem a sentença.

Proferida a sentença, abre-se a fase de recurso jurisdicional. Em Portugal vigora actualmente, em direito tributário, o princípio da dupla jurisdição, sem prejuízo do recurso para o Supremo Tribunal Administrativo por oposição de julgados. Assim, se o recurso visar matéria de facto, é competente para o apreciar o tribunal de 2.ª instância, designado Tribunal Central Administrativo, existindo dois: o do Norte e o do Sul. Se o recurso versar exclusivamente matéria de direito, então é competente para o apreciar o Supremo Tribunal Administrativo, Secção do Contencioso Tributário, chamando-se-lhe o *recurso per saltum*, uma vez que se recorre logo da primeira para a última instância.

Como inicialmente referimos, pode ainda existir recurso para o Tribunal Constitucional se, tendo sido alegada inicialmente alguma inconstitucionalidade, os tribunais sobre ela se não tiverem pronunciado ou, tendo-o, o impugnante considere não ter sido dada ao caso a solução conforme com a constituição. E é também no âmbito da impugnação judicial, em qualquer das suas instâncias, que pode, sendo caso disso, verificar-se o reenvio, a título prejudicial, para o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, não para que este decida o caso concreto, mas para que este interprete, de modo vinculativo para o Tribunal Português, a norma de direito europeu que estiver em causa, seja porque invocada directamente, seja porque o impugnante a considera violada por norma de direito interno, ficando o processo suspenso internamente enquanto tal decisão não for proferida. E uma vez proferida, os tribunais portugueses observá-la-ão na íntegra.

## CONCLUSÃO

Terminaremos dizendo que, do ponto de vista do quadro legislativo,

Portugal tem uma rede bastante completa e aceitável de garantias dos contribuintes. Na prática, porém, muitas delas podiam funcionar muito melhor, inspirando uma significativa melhoria na relação de confiança que deve existir entre os contribuintes e a administração tributária. E um dos problemas com que mesmo agora nos debatemos é uma certa distinção, obviamente artificial, entre o poderoso sistema informático ao serviço da Administração Tributária e o funcionário que é *front office* para o contribuinte. Em geral, o funcionário remete as culpas do que corre mala para «ele», isto é, para o «sistema», como se o «sistema» fosse uma *res nullius*, um coisa de ninguém, algo que não se sabe de quem é ou quem nele manda, que faz o que faz por sua livre iniciativa sem receber ordens de ninguém... E entre o «ele», sistema, e o «eu», funcionário, nessas condições, não há ligação possível, nem qualquer assomo de empatia, muito menos de solidariedade. O contribuinte, não raro, é chutado de um lado para o outro, ninguém sabendo muito bem como e porque o manda. Mas de tudo um pouco se faz, menos assumir que o erro «dele» sistema é o «meu» erro e sou «eu» quem tem de dar uma solução concreta a quem está afectado por esse erro.

Estamos, todavia, esperançados, que esta forma de agir seja «nuvem passageira que com o vento se vai» e não constitua um vírus, para que não se propague e fique confinada ao poeticamente designado por cantinho à beira mal plantado que se chama Portugal.

#### REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

A. Barros Lima Guerreiro, J. Silvério Dias Mateus, Leonel Corvelo de Freitas e Manuel Faustino (com a colaboração de Cristina Bicho) (2009), *Guia do Fisco*, Inforfi Comunicação, Lisboa.

ANA PAULA DOURADO (2007), *O Princípio da Legalidade Fiscal, Tipicidade, conceitos indeterminados e margem de livre apreciação*, Almedina, Coimbra.

DIOGO LEITE DE CAMPOS (1999) et alii, *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores, Lisboa.

DIOGO LEITE DE CAMPOS, (2006), *O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos*, Almedina, Coimbra.

J. J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA (2007), *Constituição da República Portuguesa, Anotada*, 4.ª edição revista, 2 Volumes, Coimbra Editora, Coimbra.

JORGE LOPES DE SOUSA (2008) *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária, Notas Práticas*, Almedina, Coimbra.

JOSÉ CASALTA NABAIS (2009), *Direito Fiscal*, 5.ª edição, Almedina, Coimbra.

JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES (2007), *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª edição, Coimbra Editora, Coimbra.

JORGE MIRANDA e RUI MEDEIROS (2005), *Constituição Portuguesa, Anotada*, Coimbra Editora, Coimbra.

MANUEL FAUSTINO (2003), *IRS, de Reforma em Reforma*, Áreas Editora, Lisboa.

MANUEL HENRIQUE DE FREITAS PEREIRA (2009), *Fiscalidade*, 3.<sup>a</sup> edição, Almedina, Coimbra.

VITOR FAVEIRO (2002), *O Estatuto do Contribuinte, A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra Editora, Coimbra.