

# A Impugnação dos Atos Tributários

FRANCISCO MOREIRA BRAGA \*

## 1 Introdução

As questões fiscais são transversais abarcando as diversas áreas do direito e estão presentes na maioria dos atos praticados em representação de outrem, no exercício da profissão de solicitador, seja no comércio jurídico imobiliário, seja em matéria de sucessões, seja em outras áreas de atuação.

Quer o art.103º da Constituição da República Portuguesa (CRP) quer o art.5º da Lei Geral Tributária (LGT), referem, ter a tributação por objetivo, satisfazer as necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, e promover, através “das necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza”, a justiça social e a igualdade de oportunidades.

Ora é sabido que em face dos avultados investimentos públicos e da cada vez maior (e mais necessária) intervenção social do Estado, as suas necessidades de financiamento tendem a pautar-se por um crescimento contínuo.

Por outro lado, fatores quer de ordem social quer demográficos, têm vindo a contribuir para um cada vez maior desequilíbrio entre a população ativa – a que contribui para a satisfação das necessidades de financiamento do Estado – e a que, cuja sobrevivência e de necessidade de cuidados de saúde, está dependente desse mesmo financiamento.

---

JURISMAT, Portimão, n.º 1, 2012, pp. 107-132.

\* Solicitador; Docente do ISMAT.

A este fenómeno não serão certamente alheios o acentuado crescimento da esperança de vida em Portugal e, paralelamente, uma taxa de natalidade cuja tendência decrescente apenas tem vindo a ser minimamente contrariada pelas populações migrantes que se têm vindo a fixar no nosso país.

Precisamente esta crescente necessidade de financiamento por parte do Estado associada a um decréscimo da população contributiva, complementada pela já referida crescente intervenção social, tem vindo a determinar uma maior necessidade de cobrança efetiva dos impostos para cujo objetivo, temos vindo a assistir no passado recente, a uma mudança de atitude significativa por parte da administração fiscal, que se tornou especialmente pró ativa (o epíteto de agressiva seria talvez demasiado forte), e a importantes investimentos em sistemas automatizados de controlo e cruzamento de dados que têm resultado numa mais efetiva cobrança de tributos e contribuído para a redução do fenómeno da evasão fiscal.

Decorrente desta atitude muito mais incisiva da sua máquina cobradora de impostos, resultante da já referida necessidade imperiosa de financiamento por parte do Estado, os litígios entre administração e administrados têm-se vindo a multiplicar.

Em face de tudo o que foi dito, cada vez mais se torna necessário aprofundar o nível de conhecimento no que às garantias dos contribuintes diz respeito e, cada vez mais, nos devemos preocupar com os mecanismos do contencioso tributário, pois é precisamente neste ambiente que iremos encontrar os meios de defesa que os cidadãos têm ao seu dispor para salvaguarda dos seus legítimos interesses.

“Tarefa complicada esta.

De conglomerar em um só trabalho os meios de que se pode socorrer o contribuinte para se blindar da asfixia sempre e sempre maior do fisco.

Paulatinamente, quase impercetível, o ónus tributário vai-nos rodeando, gigante cefalópode.

Pelo menos permitam-nos votar defesa.”

Ainda que com armas desiguais.

Desde logo, pelo desconhecimento de quais e onde param.<sup>1</sup>

## **2 Garantias dos Contribuintes – Enquadramento Legal**

Ao falarmos de impugnação de atos tributários estamos sem dúvida a falar da tutela dos direitos, das garantias dos contribuintes.

<sup>1</sup> LEITÃO, HELDER MARTINS, Meios de Defesa do Contribuinte, Almeida & Leitão, Porto, 2004, prefácio.

A expressão “Garantias dos Contribuintes” vem referida no n.º2 do art.103.º da CRP, o qual vem consagrar o princípio da legalidade da tributação, estatuidando o n.º3 do mesmo artigo a penalização pela não observação dos preceitos constitucionais na criação dos impostos, isto é, a não obrigatoriedade do seu pagamento.

**Artigo 103.º CRP - (Sistema fiscal)**

2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.

3. Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.

Também o art.165º da CRP, na sua alínea i) determina que salvo autorização ao governo (reserva relativa de competência legislativa da AR), “é da exclusiva competência da Assembleia da República legislar sobre a criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas”.

Referindo-nos a garantias dos contribuintes, estaremos forçosamente no âmbito dos conflitos de natureza tributária, nos quais sendo forçosamente o Estado uma das partes, então, implicitamente, terão os mesmos de assumir sempre, natureza pública, e, para regulamentar a forma como esses conflitos poderão ser dirimidos entre os particulares e a administração, existe um conjunto de normas e de princípios, um sistema processual específico e uma organização judiciária especializada.

“Justifica-se assim, no âmbito tributário, a existência de um sistema processual próprio, incluindo uma organização judiciária adequada (...)”.<sup>2</sup>

Um vasto conjunto de normas rege este ramo do direito denominado “Direito Tributário” o qual têm por fim a regulamentação aplicável na resolução dos conflitos que resultam da relação jurídico tributária que se desenrola diariamente entre a Administração Tributária e os contribuintes.

São essas normas, o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), que vem definir a competência e a hierarquia dos Tribunais Administrativos e Fiscais, a Lei Geral Tributária (LGT), o Código do Procedimento e Processo Tributário (CPPT), o Código de Processo nos Tribunais Administrativos e Fiscais, o Código do Procedimento Administrativo, e ainda supletivamente, o Código Civil, e o Código de Processo Civil.

<sup>2</sup> NETO, SERENA CABRITA, Introdução ao Processo Tributário, Instituto Superior de Gestão, Lisboa, 2004, pag.9.

Nos termos do nº3 do art.1º da LGT, integram a administração tributária, a Direção-Geral dos Impostos, a Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, a Direção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros, as demais entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança dos tributos, o Ministro das Finanças ou outro membro do Governo competente, quando exerçam competências administrativas no domínio tributário, e os órgãos igualmente competentes dos Governos Regionais e das autarquias locais.

Do vasto conjunto de normas já referido, de destacar a Lei Geral Tributária que vem clarificar num único diploma, os principais conceitos e as regras fundamentais do sistema fiscal, contribuindo para uma maior segurança nas relações entre Administração Fiscal e contribuintes, consubstanciando os princípios jurídicos fundamentais do sistema fiscal português, e uniformizando os critérios de aplicação do direito tributário.

O Código de Procedimento e Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei nº433/99, de 26/10, com as alterações introduzidas pelo art.12º da Lei nº15/2001, de 5/06 e sucessivas alterações decorrentes dos sucessivos Orçamentos de Estado, será porventura a principal base legal do contencioso tributário, aplicando-se ainda, nos termos do art.2º do CPPT, supletivamente, outras normas de natureza processual, os Códigos Fiscais e as demais leis tributárias, normas sobre organização e funcionamento dos tribunais administrativos e tributários, etc.

Refere igualmente o nº1 do art.266º da CRP, que a Administração Pública, incluindo, portanto, a Administração Tributária, deve, na prossecução do interesse público, respeitar os direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, que como acima referido, são legalmente protegidos através das garantias dos contribuintes, como estatui o nº2 do art.103º da CRP – “Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.”

No âmbito do direito tributário, a expressão “garantias dos contribuintes” está presente em diversas normas, como o nº2 do art.54º da LGT ou nos Capítulos VIII do CIRS e do CIRC e ainda no capítulo VII do CIVA, os quais se referem aos meios ao alcance dos contribuintes, para que possam salvaguardar os seus legítimos interesses quando, considerando-se lesados por atos praticados pela Administração Fiscal, pretendam reagir aos mesmos.

Em obediência ao estabelecido no nº2 do art.268º da CRP, determinam a LGT e o CPPT, nos termos respetivamente dos seus artigos nºs 54º e 97º, as garantias que a Administração Tributária, deverá assegurar aos administrados nas relações que mantém com estes, e de que se referem as seguintes:

- O direito à informação, à fundamentação e à notificação de todos os atos praticados em matéria tributária que afetem direitos e interesses;
- O direito de reclamação, de recurso hierárquico, de impugnação, de audição e de oposição;
- O direito a juros indemnizatórios e moratórios.

Referia no entanto Nuno Sá Gomes:<sup>3</sup>

“Sucede, porém, que, como vimos, nem a Constituição, nem a lei fiscal nos esclarecem sobre o que se deve entender por “garantias dos contribuintes” e, muito menos, sobre qual o conteúdo do conceito, o que igualmente não fica resolvido pelo recurso ao citado art.19º do CPT<sup>4</sup> ou aos referidos capítulos dos Códigos Fiscais,<sup>5</sup> porquanto estes, como vimos, enumeram apenas algumas garantias dos contribuintes a título meramente exemplificativo.”

E acrescenta então o autor referido, que com vista ao esclarecimento do verdadeiro sentido do conceito de “garantias dos contribuintes,” nos deveremos então “socorrer apenas da mais significativa doutrina fiscal que tratou a questão, mas que também, como veremos, não é totalmente esclarecedora a este respeito.”

Socorrendo-se de diversos autores, sintetiza então Sá Gomes,<sup>6</sup>

(...) “que as garantias dos contribuintes abrangem não só as garantias ou meios de defesa ou proteção, processuais e materiais, previstas especificamente na CRP e nas leis tributárias mas ainda os princípios jurídicos, previstos ou não na Constituição, nas leis e no direito internacional referentes às pessoas singulares ou coletivas em geral, e aos cidadãos e aos administrados em particular” (...).

A ilustrar a afirmação de que as garantias dos contribuintes se podem socorrer do direito internacional não se restringindo assim à ordem jurídica interna, como prevê aliás o art.8º da CRP, nomeadamente no seu nº4, é exemplificativo o Acórdão C-443/06 de 11 de Julho de 2007 do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), referente a uma previsão no nº2 do art.43º do CIRS, que discrimina negativamente os cidadãos não residentes, ao tributar 100% das mais valias com origem na alienação de bens imóveis, quando para o mesmo facto tributário, os residentes, apenas são tributados em 50%.

<sup>3</sup> In “Cadernos Ciência e Técnica Fiscal” nº169, pag.53 (1993) GOMES, NUNO SÁ, Centro de Estudos Fiscais, DGCI, Lisboa.

<sup>4</sup> Código de Processo Tributário, revogado pelo art.2º do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro, que aprovou o Código de Procedimento e de Processo Tributário.

<sup>5</sup> Referência aos capítulos VIII do CIRS e do CIRC e ao capítulo VII do CIVA.

<sup>6</sup> Obra citada anotação (3), pag.56.

Refere este artigo que as mais-valias, quando realizadas por residentes, são apenas consideradas em 50% do seu valor, isto é, *a contrario*, no caso de não residentes, independente da respetiva nacionalidade (onde estão incluídos os cidadãos dos demais Estados Membros da União Europeia), serão consideradas e tributadas na sua totalidade.

Sobre esta discriminação entre residentes e não residentes, no âmbito de um recurso interposto por um cidadão não residente, de nacionalidade alemã, na sequência de uma sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, decidiu o Supremo Tribunal Administrativo nos termos do Art.234º do Tratado de Roma, suspender a Instância e colocar ao Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) a seguinte questão a título prejudicial:

“O disposto no nº2 do Art.43º do CIRS, que limita a incidência de imposto a 50% das mais-valias realizadas por residentes em Portugal, viola o disposto nos artigos 12º, 18º, 39º, 43º e 56º do Tratado que institui a Comunidade Europeia ao excluir dessa limitação as mais-valias que tenham sido realizadas por um residente noutro Estado-Membro da União Europeia?”

O TJUE, no acórdão já referido, considerou que esta prática tem por finalidade desincentivar os cidadãos não residentes de desinvestir em Portugal, violando assim as disposições constantes no Art.56º do Tratado de Roma que proíbe todas as restrições ao movimento de capitais entre Estados-Membros declarando:

“O Art.56º CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional, como a que está em causa no litígio do processo principal, que sujeitas as mais-valias resultantes da alienação de um bem imóvel situado num Estado-Membro, no caso vertente Portugal, quando essa alienação é efetuada por um residente noutro Estado-Membro, a uma carga fiscal superior à que incidiria, em relação a este tipo de operação, sobre as mais-valias realizadas por um residente do Estado onde está situado esse bem imóvel.”

Ainda no âmbito do tema “Garantias dos Contribuintes”, para além dos já referidos na Lei Fundamental, um conjunto de princípios enquadram a atividade administrativa tributária, os quais estão previstos, nomeadamente da Lei Geral Tributária (LGT) e no Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

O Princípio da Prossecução do Interesse Público previsto no nº1 do art.266º CRP, vê o seu reflexo de âmbito tributário no art.55º da LGT, o qual por sua vez se refere ao conjunto de princípios, subjacente ao qual, a administração tributária deverá prosseguir o interesse público.

**Artigo 55º - Princípios do procedimento tributário (LGT):**

A administração tributária exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários.

São esses princípios enumerados no art.55º da LGT os seguintes:

1. Princípio da legalidade, que claramente vincula a administração à Constituição e à Lei e por esse facto constitui por si só uma garantia para os contribuintes, e que vem, de forma mais alargada, nos termos do art.8º da LGT enunciar a abrangência que lhe está associada.

Ainda no âmbito do princípio da legalidade, de referir o art.11º LGT, que vem definir as regras de interpretação e integração das leis tributárias.

2. Princípio da não retroatividade das normas fiscais, que a não ser aplicado no direito tributário estaria em violação direta do preceituado no nº3 do art.103º da Constituição, e que em conjugação com o disposto no nº1 do art.12º da LGT, vem consagrar que as normas tributárias apenas poderão ser aplicadas a factos tributários ocorridos após a sua entrada em vigor.

3. Princípio da igualdade, enumerado genericamente no art.3º da CRP e que na sua vertente tributária se encontra refletido, no nº 1 do art.104º CRP, ao afirmar que o imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades, ao que o nº3 do mesmo artigo acrescenta, a tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos.

4. Princípio da proporcionalidade, salvaguardado no nº2 do art.266º CRP que refere a subordinação dos órgãos administrativos à Constituição e o dever de na sua atuação, respeitarem, os princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé, o mesmo se verificando no texto do art.55º LGT.

5. Princípio da justiça (e do acesso à justiça), desde logo salvaguardado no corpo do texto constitucional com referência em diversos artigos à prossecução da justiça pela administração pública e no seu art.20º ao referir que a todos é assegurado o acesso ao direito e aos tribunais para defesa dos seus interesses legalmente protegidos, o mesmo princípio salvaguardado no art.9º da LGT.

**Artigo 55º - Princípios do procedimento tributário (LGT)**

A administração tributária exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários.

6. Princípio da imparcialidade, que para além de uma referência específica no nº2 do art.266º CRP, está igualmente salvaguardado nas diversas normas dos códigos tributários que impedem a participação de funcionários em determinados atos, sempre que dessa participação possa resultar um conflito de interesses.

7. Princípio da confidencialidade, que apesar de devidamente salvaguardado na LGT (art.66º), e de certa forma no art.26º CRP no que se refere ao direito à salvaguarda da vida privada, o seu conceito tem-se revelado, no mínimo, algo flexível e sujeito a alguma polémica, nomeadamente no que se refere à publicação de listas com a identificação de contribuintes cuja situação tributária não se encontre regularizada, apesar da referência a esta exceção, contida no nº5 do art.64º LGT – “Não contende com o dever de confidencialidade: a) A divulgação de listas de contribuintes cuja situação tributária não se encontre regularizada.”

8. Princípio da decisão, a epígrafe do art.56º da LGT, que obriga a administração tributária “a pronunciar-se sobre todos os assuntos da sua competência que lhe sejam apresentados por meio de reclamações, recursos, representações, exposições, queixas ou quaisquer outros meios previstos na lei pelos sujeitos passivos ou quem tiver interesse legítimo.”

9. Princípio da celeridade, constante do art.97º LGT, um dos princípios que deveria estar sempre presente, mas que apenas se verifica por exceção e não por regra, como tudo o que à justiça diga respeito em Portugal, e que por esse motivo, muitas das vezes, quando proferida finalmente uma decisão, por tardia, já não vem defender o interesse legítimo que o administrado queria ver salvaguardado.

10. Princípio do inquisitório, previsto no art.99º LGT, por contraposição ao princípio da instância que se verifica em algumas outras situações na relação dos administrados com a administração, mas que no âmbito do processo tributário, decorrente da sua complexidade, se revela da maior importância, pois só assim se poderão aplicar na sua plenitude todos os outros princípios definidos no art.55º LGT.

11. Princípio da boa-fé, desde logo salvaguardado nos princípios fundamentais da atuação da administração pública, no art.266º CRP, e intrínseco aos princípios gerais de direito, e que no âmbito da LGT se adquire como um pressuposto em toda a relação entre contribuintes e a administração, que se presume de boa-fé, assim define o nº2 do seu art.59º, presumindo-se igualmente dotadas de boa-fé todas as solicitações efetuadas pelo contribuinte à administração, sobre a interpretação e aplicação das normas tributárias (art.68º, nº6 LGT) bem como as declarações efetuadas pelos contribuintes sobre a sua situação tributária, nomeadamente as que se referem às declarações de rendimentos para apuramento e liquidação do imposto a pagar (art.75º, nº1 LGT).



12. Princípios da colaboração e da participação, previstos respetivamente nos artigos 59º e 60º da LGT, que submete administração e contribuintes a um dever de colaboração recíproca, salvaguardando a CRP no nº5 do seu art.267º a administração “asseguraré (...) a participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito,” princípio este como já referido, refletivo no art.60º da LGT.

Feitas as necessárias referências, às garantias dos contribuintes, atualmente salvaguardadas na lei, importa mencionar que nem sempre estas garantias estiveram presentes, como refere Martins Leitão,<sup>7</sup> “Custou muito, mesmo muito para que o legislador condescendesse. (O que, não obstante, era um direito inalienável do contribuinte.)

“Abriu mão, finalmente permitindo o direito à informação.

Em 4 de Agosto de 1988, é promulgada a Lei Geral Tributária.

Estilhaçando o ensimesmamento, o segredo, as capelinhas que impediam o acesso aos processos administrativos pendentes no seio da Administração Tributária.

Aliás expressão do pensamento dos detentores do poder a nível fiscal.”

Com efeito, a legislação que regulamenta todo o contencioso administrativo, na nossa ordem jurídica, veio a sofrer extensas reformas, nomeadamente com a publicação da Lei 15/2002, de 22 de Fevereiro, que aprova o Código de Processo dos Tribunais Administrativos (CPTA), e também pela Lei nº 13/2002, de 19 de Fevereiro que vem aprovar o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), as quais vêm alargar de forma significativa os direitos dos cidadãos perante a administração pública.

“O alargamento incidiria, não apenas sobre o tipo de pretensões de direito material que os cidadãos podem apresentar junto dos tribunais administrativos e fiscais, como também sobre as providências cautelares ou executivas destinadas à efetiva realização dos seus direitos violados ou em vias de violação (...) submetendo os titulares dos órgãos da administração pública a pesadas sanções pecuniárias em caso de falta de colaboração com os tribunais administrativos e fiscais. (...)”<sup>8</sup>

Esta reforma porém, manteve na jurisdição dos Tribunais Administrativos, em alguns casos, os meios de que os contribuintes se podem socorrer para fazer valer os seus interesses, nomeadamente a impugnação dos atos administrativos que não comportem a apreciação da legalidade do ato tributário de liquidação, como é o caso do

<sup>7</sup> Obra citada, anotação (1), pag.14.

<sup>8</sup> GUERREIRO, ANTÓNIO LIMA, Cadernos Ciência e Técnica Fiscal nº202, Centro de Estudos Fiscais, DGCI, Lisboa, 2007, pag.49.

indeferimento de reclamações gratuitas, como prevê o nº2 do art.97º do CPPT – “O recurso contencioso dos atos administrativos em matéria tributária, que não comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação (...) é regulado pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos,” o que significa em termos práticos, que nestes casos, será a ação administrativa especial de impugnação, prevista nos termos do art.46º do CPTA, a forma de reação de que os contribuintes se podem socorrer, para reagir contra atos administrativos, que apesar de dizerem respeito a questões tributárias, não comportem a apreciação da legalidade da liquidação do imposto, como por exemplo os referentes à concessão ou revogação de benefícios fiscais.

Para concluir, de referir que foi a partir do início da década de 80 que os direitos e garantias dos contribuintes vieram a sofrer um incremento significativo, sendo de realçar as alterações relevantes que decorreram da reforma da tributação sobre o rendimento, com a introdução do IRS e do IRC e posteriormente do IVA, normas essas contendo, elas próprias, capítulos dedicados às garantias dos contribuintes, a que se seguiu como já acima referido, a publicação da Lei Geral Tributária e o Código do Procedimento e do Processo Tributário.

### 3 Ato Administrativo e Ato Tributário

João Caupers<sup>9</sup> define, ato administrativo, como sendo “(...) um ato jurídico unilateral com carácter decisório, praticado no exercício de uma atividade administrativa pública, destinado a produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta (...)”.

E atribui-lhe como principais características, **a autoridade**, que o ato insere em si próprio decorrente do poder decisório da Administração Pública – de *ius imperii* – e que se traduz na obrigatoriedade da sua observância para os destinatários, em cuja esfera jurídica o ato irá produzir efeitos, **a revogabilidade limitada**, nos termos previstos no âmbito da tutela das garantias dos administrados e **a presunção de legalidade**, que decorre do já enunciado princípio da legalidade.

Citado por Carlos Paiva,<sup>10</sup> define Brás Teixeira *in* Princípios de Direito Fiscal (1979), o conceito de Ato Tributário, como sendo o “...ato administrativo definitivo e executório que fixa o quantitativo do imposto que o contribuinte tem de pagar, como resultado da aplicação da lei fiscal aos factos nela previstos, ato cuja formação

<sup>9</sup> CAUPERS, JOÃO, Introdução ao Direito Administrativo, Âncora Editora, 7ª edição, Lisboa, 2003, pag.169.

<sup>10</sup> PAIVA, CARLOS, Da Tributação à Revisão dos Atos Tributários, Almedina, 2ª edição, Coimbra, 2008, pag.95.

se efetiva através de um processo administrativo, mais ou menos complexo, de natureza graciosa ou burocrática.”

Os conceitos acima enunciados permitem desde logo fazer uma distinção entre o ato administrativo, *lato sensu*, e um outro tipo de ato administrativo, que poderemos considerar como uma subespécie do primeiro, pois não deixa de ser um ato administrativo praticado por um órgão da administração pública, dotado de todas as características de um ato administrativo, mas cujo âmbito de aplicabilidade se restringe a uma área particular do direito administrativo – o direito tributário - dotado de um corpo de normas e de procedimentos específicos e de uma organização judiciária própria.

Poderemos então afirmar que todo o ato tributário é um ato administrativo pois reúne todas as suas características, mas que o contrário já não se verifica pois, para que um ato administrativo revista a característica de ato tributário, terá forçosamente de incluir na sua estrutura uma imposição de pagamento de uma determinada quantia, quantia essa que terá obrigatoriamente de resultar da aplicação da legislação fiscal a determinados atos jurídicos praticados pelo contribuinte, os quais terão obrigatoriamente de estar previstos nessa mesma legislação, sem o que, o ato administrativo em causa estaria revestido de ilegalidade.

De entre os praticados pela administração tributária, resultam da legislação aplicável diversos tipos de atos:

- Atos tributários, *strictu sensu*, conforme termos da alínea a) do art.10º CPPT: “Aos serviços da administração tributária cabe, liquidar e cobrar ou colaborar na cobrança dos tributos, nos termos das leis tributárias”, que diríamos, será o ato tributário por excelência, praticado pela administração tributária, pois ao praticá-lo, estará, sem dúvida, a desenvolver a atividade fundamental da sua razão de existir.
- Atos em matéria tributável, como refere o nº2 do art.9º LGT: “Todos os atos em matéria tributária que lesem direitos ou interesses legalmente protegidos são impugnáveis ou recorríveis nos termos da lei”.
- Atos administrativos em matéria tributável, como os previstos na alínea d) do nº1 do art.10º CPPT: “Reconhecer isenções ou outros benefícios fiscais e praticar, nos casos previstos na lei, outros atos administrativos em matéria tributária”.

Nos termos ainda da LGT, vem o nº1 do art.54º referir que:

“O procedimento tributário 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”.

Não sendo uma enunciação taxativa, verifica-se contudo ter havido alguma preocupação por parte do legislador no sentido de classificar como procedimento tributário, todo um conjunto de atos, que pelas suas características e em função do preceituado nos diversos códigos tributários, se possam enquadrar no âmbito da atividade da administração tributária na sua relação jurídica com os administrados.

Mas para que os diversos atos praticados pela administração tributária produzam efeitos, terão de ser válidos, pois como refere o n.º1 do art.36º CPPT, “os atos em matéria tributária que afetem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhes sejam validamente notificados”, e acrescenta o n.º 2 do mesmo artigo, que “as notificações conterão sempre **a decisão**, os seus **fundamentos e meios de defesa e prazo para reagir** contra o ato notificado, bem como a **indicação da entidade que o praticou** e se o fez no uso de delegação ou subdelegação de competências”.

A referida norma é ainda complementada pelo n.º9 do seu art.39º, segundo o qual, “o ato de notificação será nulo no caso de falta de indicação do autor do ato e, no caso de este o ter praticado no uso de delegação ou subdelegação de competências, da qualidade em que decidiu, **do seu sentido e da sua data**”.

Poderemos então resumir o conteúdo obrigatório de todo o ato produzido pela administração tributária, sem o que, os mesmos ficarão revestidos de nulidade:

- A decisão produzida pela administração, que permitirá ao administrado tomar conhecimento da dimensão em que irá ser afetado nos seus interesses, em resultado da mesma;
- A fundamentação legal, isto é, a informação ao contribuinte de quais os preceitos legais em que a administração se baseou para tomar a decisão comunicada e que resulta do princípio da legalidade.

No que se refere à fundamentação, refere Saldanha Sanches:<sup>11</sup>

<sup>11</sup> SANCHES, J.L. SALDANHA, Manual de Direito Fiscal, Coimbra Editora, 3ª edição, Coimbra, 2007, pag.473.

“A medida da fundamentação dos atos tributários, o grau de densidade que esta deverá ter, constitui um dos principais problemas a resolver pela jurisprudência, uma vez que a ausência de fundamentação, se for devidamente comprovada e estabelecida pelo tribunal, é motivo para a revogação do ato tributário, e o grau de intensidade exigível depende da complexidade do litígio (...)”.

Na mesma obra e sobre esta matéria, transcreve o autor a parte de um acórdão do Supremo Tribunal Administrativo: “o ato de liquidação adicional do imposto com recurso a métodos indiciários ou presuntivos pertence ao tipo daqueles cujo discurso fundamentador deve ter especial densidade significativa por decorrer de um procedimento contra o contribuinte e não de colaboração do contribuinte e assentar numa liberdade de investigação (...)”.<sup>12</sup>

O referido acórdão, é assim bastante elucidativo quanto à absoluta necessidade de fundamentação, mas sobretudo, quanto “à conta peso e medida” da fundamentação que a administração tributária deverá ter em consideração quando, no uso do seu poder de autoridade, pratica um ato tributário.

- Os meios de defesa e o prazo para reagir que no âmbito da tutela dos direitos e das garantias dos contribuintes, os mesmos se poderão socorrer para defender os seus legítimos interesses, quando considerem estar os mesmos a ser lesados pela administração.

- A indicação da entidade que praticou o ato, o sentido da decisão e a data, precisamente para que, optando por iniciar uma reação contra a administração, possam os contribuintes saber a quem se dirigir, como se dirigir, bem como o momento a partir do qual se iniciará a contagem dos prazos para o poderem fazer.

Para a validade do ato e para que a notificação produza efeitos, não menos importante a observância das regras contidas no art.35º e seguintes do CPPT, pois como determina o nº1 do seu art.36º, “os atos em matéria tributária que afetem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhes sejam validamente notificados”.

Para que se verifique a validade do ato tributário, de referir ainda a necessidade de cumprimento do prazo, no que se refere à liquidação dos tributos, dado que, como prevê o art.45º LGT, “o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro”.

<sup>12</sup> Acórdão STA, de 25/06/1996, Pº 022750, Caso Materiais de Construção ARSIL, Lda.

No que se refere ao direito à liquidação dos impostos por parte da administração tributária, estamos portanto na presença de um prazo supletivo de quatro anos, quando outro não seja fixado por lei.

Com efeito, existem outros prazos previstos no que se refere aos impostos que incidem sobre as transmissões de bens imóveis, como é o caso do Imposto Municipal sobre Transações Onerosas de Imóveis (IMT) e do Imposto do Selo (IS), os quais preveem um prazo bastante mais dilatado, isto é, precisamente o dobro, como decorre do n.º1 do art.35.º IMT, que refere “só pode ser liquidado imposto nos oito anos seguintes à transmissão, o mesmo sucedendo no caso do IS, que refere no n.º1 do seu art.39.º, que só pode ser liquidado imposto nos prazos e termos previstos nos artigos 45.º e 46.º da LGT, salvo” tratando-se de transmissões gratuitas, em que o prazo de liquidação é de oito anos.

Para concluir, de referir ainda que forma de contagem dos prazos é distinta, consoante se trate de impostos periódicos ou de impostos de obrigação única, como decorre do n.º4 do art.45.º LGT, o qual refere que “o prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu”.

Casalta Nabais<sup>13</sup> distingue os conceitos de imposto periódico ou de obrigação única, consoante a relação tributária seja,

“(…) desencadeada por um ato isolado ou por factos ou atos sem continuidade entre si, ou seja, duma relação de carácter instantâneo, que dá origem a uma obrigação de imposto isolada (ainda que o seu pagamento possa ser realizado em parcelas ou prestações) o imposto que sobre ela recai é um imposto indireto; se, pelo contrário, a relação jurídica fonte da obrigação de imposto tem na base situações estáveis, situações que se prolongam no tempo, dando origem a obrigações periódicas, a obrigações que se renovam todos os anos, então estamos perante um imposto direto. Com este sentido a distinção entre impostos diretos e impostos indiretos vem a coincidir com a distinção entre impostos periódicos e impostos instantâneos ou de obrigação única (...)”.

A título exemplificativo, como impostos de prestação única (e indiretos), poderemos apontar sem margem para dúvida os que incidem sobre a transmissão do património (IMT, IS), dado tratar-se de um ato isolado sem qualquer continuidade, pois ainda que ao longo de um mesmo exercício seja possível adquirir vários imóveis, não existe qualquer relação entre cada ato de *per se*, enquanto como exemplo de impos-

<sup>13</sup> NABAIS, JOSÉ CASALTA, Direito Fiscal, Coimbra Editora, 2ª edição, Coimbra, 2002, pag.62.

tos periódicos (direto pois incide diretamente sobre o rendimento), o exemplo típico será o imposto sobre o rendimento (IRS) cuja característica é precisamente a continuidade por decorrer de atos que se vão sucedendo ao longo do tempo mas com um elo comum entre si.

#### 4 Reclamação Graciosa

Saldanha Sanches define que “A reclamação graciosa feita pelo contribuinte é destinada a obter uma reanálise de uma certa situação pela Administração Fiscal, constituindo a via normal de resolução de um litígio entre o sujeito passivo do imposto e o Fisco”.<sup>14</sup>

Serena Neto, acrescenta que a reclamação graciosa (...) “pode ter por base qualquer dos fundamentos previstos para a impugnação judicial. A magna diferença, porém, é que esta reclamação é dirigida a um órgão da administração e não aos tribunais, sendo, portanto, um procedimento administrativo e não judicial”.<sup>15</sup>

O procedimento de reclamação graciosa vem previsto nos termos do art.68º CPPT, e refere que este procedimento “visa a anulação total ou parcial dos atos tributários por iniciativa do contribuinte (...) e não pode ser deduzida reclamação graciosa quando tiver sido apresentada impugnação judicial com o mesmo fundamento.”

Do exposto podemos desde já estabelecer a linha de fronteira que separa o procedimento de reclamação graciosa, do procedimento da impugnação judicial, isto é, o carácter extra judicial (ou prejudicial da mesma).

As características da reclamação graciosa vêm definidas nos termos dos art.69º e seguintes do CPPT, sendo os principais pressupostos deste procedimento a economia de meios quer para o contribuinte quer para a administração, que se traduzem na simplicidade dos seus termos e na brevidade da sua resolução, da ausência de formalidades e isenção de custas (embora o nº1 do art.77º CPPT, preveja a possibilidade de agravamento da coleta até um máximo de 5% em determinadas circunstâncias).

##### **Art.77º CPPT (Agravamento da coleta).**

**1** - Nos casos em que a reclamação graciosa não seja condição da impugnação judicial e não existirem motivos que razoavelmente a fundamentem, a entidade competente para a decisão aplicará um agravamento graduado até 5% da coleta objeto do pedido, o qual será liquidado adicionalmente, a título de custas, pelo órgão periférico local do domicílio ou sede do reclamante, da situação dos bens ou da liquidação.

<sup>14</sup> Obra citada, anotação (11), pag.474.

<sup>15</sup> Obra citada anotação (2), pag. 68.

2 - Nos casos em que a reclamação graciosa seja condição de impugnação judicial, o agravamento só é exigível caso tenha sido julgada improcedente a impugnação judicial deduzida pelo reclamante.

Apesar da simplicidade enunciada, não deixará de ser necessário o cumprimento mínimo de um conjunto de formalidades, como refere Helder Martins Leitão <sup>16</sup>(...) “E mesmo quando, atenta a sua simplicidade o possa ser oralmente, ainda assim sempre acabará por se ver reduzida a escrito (...) e, (...) seja escrito, seja oral, reduzido a termo, o que deve conter o requerimento?”

- a designação do órgão a quem se dirige;
- identificação do reclamante;
- enumeração detalhada da factualidade base para o pedido;
- indicação precisa da pretensão;
- data e assinatura do requerente” (...)

No entanto, apesar dos pressupostos enunciados, nem sempre é assim que o processo decorre. Exemplo disso é um caso ao qual tive acesso, referente a um erro de preenchimento do anexo “G” da declaração modelo 3 do IRS, no que concerne à informação de reinvestimento de mais valias obtidas na alienação de habitação própria permanente.

Esse lapso de preenchimento originou uma incorreta liquidação do imposto por parte da administração fiscal, originando um imposto a pagar de cerca de quatro vezes, superior ao expectável (e exigível com o se veio a provar).

Efetuada reclamação graciosa nos termos do n.º1 do art.131.º CPPT, apesar de todos os pressupostos enunciados, e tendo ainda presente que o indeferimento tácito de reclamação graciosa tem lugar no prazo de seis meses após a apresentação no serviço competente, como prescreve o n.º1 do art.57.º LGT em conjugação com o art.106.º CPPT,<sup>17</sup> o processo ficou retido para decisão na Direção Regional de Contribuições e Impostos de Faro aproximadamente dezoito meses até que fosse proferida decisão, como de facto, embora tardia, veio a ser.

Sucedendo que, existindo relacionamento de carácter profissional entre o sujeito passivo em causa e a administração pública no âmbito da sua atividade profissional, foi o mesmo compelido a prestar garantia bancária para suspensão da execução nos termos previstos nos art.52.º LGT e 169.º CPPT, sob pena de privação da prestação de serviços ao Estado, sem o que não lhe seria passada certidão comprovativa de não existência de dívidas pelo serviço de finanças.

<sup>16</sup> Obra citada, anotação (1), pag. 94.

<sup>17</sup> In Acórdão STA – 2.ª Secção – P.º 01253/05 de 22/02/2006, relator Brandão de Pinho.



Sendo conhecidos os custos associados à emissão de uma garantia bancária, quer em sede de Imposto do Selo, quer em comissões cobradas pelos bancos (e Imposto do Selo sobre as comissões), poderemos concluir que os pressupostos da reclamação graciosa não foram observados, pois nem a brevidade da resolução por parte do Fisco, nem a ausência de custos para o contribuinte foram neste caso uma realidade, pelo contrário, pautaram-se pela excessiva morosidade do processo e pela existência de custos elevados para o contribuinte, senão diretamente impostos pela administração, decorrentes da exigência da prestação de garantia.

Refere o n.º1 do art.70ºCPPT, que “a reclamação graciosa pode ser deduzida com os mesmos fundamentos previstos para a impugnação judicial” o que nos remete para o art.99º da mesma norma legal (Fundamentos da Impugnação).

Nestes termos poderemos então proceder a reclamação graciosa tendo como fundamento (...) qualquer ilegalidade, designadamente:

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

Não são os fundamentos referidos de enunciação taxativa, pois como refere o próprio, artigo, a mesma poderá fundar-se em qualquer ilegalidade.

Em regra, o prazo para requerer reclamação graciosa é de 120 dias após o conhecimento do facto pelo contribuinte (art.70º, n.º1; 102º, n.º1 CPPT) devendo ser apresentada no serviço de finanças da área do domicílio do contribuinte.

Do indeferimento total ou parcial da reclamação graciosa, cabe recurso hierárquico nos termos do art.66º CPPT no prazo de 30 dias a contar da notificação do ato, prevendo o n.º2 do art.76º CPPT a possibilidade de recurso contencioso da decisão sobre o recurso hierárquico, salvo se de tal decisão tiver sido já deduzida impugnação judicial com o mesmo objeto, pois de outra forma poderia vir a suceder uma eventual contradição da decisão entre o recurso contencioso e a impugnação judicial.

De realçar no entanto que ao abrigo do princípio do duplo grau de decisão (art.47º CPPT), não pode a mesma pretensão do contribuinte ser apreciada por mais de dois órgãos integrando a mesma administração tributária.

Refere a esse propósito Serena Neto,<sup>18</sup> que o recurso contencioso é facultativo e tem efeito meramente devolutivo (art.67º CPPT e 80º LGT), “(...) o que significa que as decisões proferidas em sede de apreciação destes recursos – quando meramente confirmativas de decisão anterior – sendo posteriores ao ato final do procedimento (o ato definidor da situação jurídico tributária), não serão, em regra, contenciosamente impugnáveis, o que torna desaconselhável a sua utilização (...)”.

O mesmo é dizer que a utilização do recurso hierárquico deverá ser consciente e ponderada, pois ao fazê-lo, o contribuinte corre o risco de estar a afastar a possibilidade de se socorrer dos meios judiciais para defesa dos seus legítimos interesses.

Para melhor ilustrar esta interpretação, de referir a posição defendida por Helder Martins Leitão:<sup>19</sup>

“ (...) Na medida em que o recurso hierárquico é facultativo e tem efeito meramente devolutivo, a sua interposição não suspende o prazo da impugnação judicial consequente ao indeferimento da reclamação graciosa (15 dias após notificação – art.102º, nº2 CPPT).

(...) Resta ao reclamante a dedução de impugnação judicial.

Sem prejuízo de seguir a senda do recurso hierárquico.

Supondo a procedência deste com a consequente revogação do ato tributário.

Que destino terá a impugnação judicial?

Não outro que não seja a sua extinção por irremediável extinção superveniente da lide (por aplicação subsidiária da alínea e) do art.287º CPC nos termos da alínea e) do art.2º CPPT).

Ao invés, se o recurso hierárquico for decidido como improcedente, não poderá o contribuinte interpor recurso contencioso da respetiva decisão porque o proíbe a pendência da impugnação judicial sobre o mesmo ato tributário. (...)“

Para concluir, diria que, no âmbito das relações jurídicas entre administrados e administração tributária, a resolução de um litígio deverá iniciar-se preferencialmente pelo procedimento da Reclamação Graciosa, não só pela simplicidade, gratuitidade e brevidade de resolução, características estas que em regra deverão estar subjacentes a todo o processo, mas, sobretudo, porque por esta via, provavelmente, na maioria das situações e sobretudo no que às pessoas singulares diz respeito, se conseguirá chegar a uma resolução sem recurso aos meios judiciais que vêm em regra tornar os procedimentos bastante mais complexos e onerosos.

<sup>18</sup> Obra citada, anotação (2), pag. 63.

<sup>19</sup> Obra citada anotação (1), pag. 157.

Adicionalmente, de referir que, nos termos do nº1 do art.131.º CPPT, em caso de erro de autoliquidação, forma de liquidação que é regra geral no caso do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), o procedimento judicial de impugnação, é obrigatoriamente precedido de reclamação graciosa.

Funciona o procedimento de reclamação graciosa também como um crivo, cujo objetivo é retirar aos tribunais todo o tipo de processos a cuja resolução seja possível chegar pela via extra judicial.

## 5 Impugnação dos atos tributários

Como refere Saldanha Sanches:<sup>20</sup> “ (...) O poder tributário, recordemos, envolve uma extensíssima intromissão do Estado na esfera pessoal do contribuinte, pois implica alterações no seu património. Se toda a atividade pública deve ser submetida ao controlo jurisdicional possível, mester é, “a fortiori”, que a tributação seja um domínio onde a tutela dos direitos dos contribuintes seja tratada com particular relevo. (...) “

A linha de pensamento do referido autor é aliás confirmada pelo facto de a via judicial para a defesa dos interesses dos administrados estar desde logo salvaguardada no corpo do texto da Constituição da República, o qual refere no seu art.268º - Direitos e garantias dos administrados:

“4. 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.

5. Os cidadãos têm igualmente direito de impugnar as normas administrativas com eficácia externa lesivas dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos.”

Igualmente a LGT, salvaguarda aos contribuintes o recurso aos meios judiciais para defesa dos seus interesses, ao referir no seu art.95º (Direito de impugnação ou recurso), que “O interessado tem o direito de **impugnar ou recorrer** de todo o ato lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, segundo as formas de processo prescritas na lei” e, complementando esta disposição, vem o art.101º da mesma norma enunciar exaustivamente os meios processuais de que o administrado se pode socorrer para o efeito.

<sup>20</sup> Obra citada, anotação (11), pag.481.

Quanto aos meios processuais referidos no art.95º LGT, vem o CPPT no seu art.97º esclarecer quais as situações em que cada um destes meios deverá ser utilizado.

Assim, enquanto a impugnação será o meio aplicável quando estejam em causa atos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação, já o recurso contencioso<sup>21</sup> será o meio a utilizar quando a referida apreciação da legalidade do ato de liquidação não esteja em causa.

De todos os meios processuais tributários enunciados no referido artigo, iremos neste estudo, debruçar-nos, como é seu propósito, sobre a ação de impugnação judicial e quanto ao seu conceito, iremos socorrer-nos uma vez mais da noção enunciada por Saldanha Sanches<sup>22</sup> na obra já citada:

“(…) A ação de impugnação judicial é o meio processual com o qual se pretende a revogação ou modificação de um ato tributário. Falamos de uma ação constitutiva, uma vez que, se tiver acolhimento, vai introduzir uma alteração na ordem jurídica (…)”.

Por seu lado, Carlos Paiva<sup>23</sup>, refere que, “A impugnação judicial é um meio de defesa que normalmente visa atacar um ato tributário, ou uma qualquer ilegalidade que, por qualquer meio, lesou a esfera jurídica do contribuinte ao ofender os seus direitos ou interesses legalmente protegidos.”

As possíveis consequências da utilização deste meio processual, são as que resultam do preceituado nos termos do nº 1 do art.124º CPPT:

“Na sentença, o tribunal apreciará prioritariamente os vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do ato impugnado e, depois, os vícios arguidos que conduzam à sua anulação” e clarifica seguidamente, que “o processo de impugnação deverá ser sempre utilizado apenas e só em relação às situações em que o pedido e a causa de pedir é um ato de liquidação, quer quanto ao seu valor quer quanto à sua legalidade”.

Já anteriormente nos referimos à definição do conceito de ato tributário, como sendo “...ato administrativo definitivo e executório que fixa o quantitativo do imposto que o contribuinte tem de pagar, como resultado da aplicação da lei fiscal aos factos nela previstos, ato cuja formação se efetiva através de um processo administrativo, mais ou menos complexo, de natureza graciosa ou burocrática.”<sup>24</sup>

<sup>21</sup> Atualmente denominado “Ação administrativa especial” – art.46º CPTA.

<sup>22</sup> Obra citada, anotação (11), pag.484.

<sup>23</sup> Obra citada, anotação (10), pag.202.

<sup>24</sup> Vide anotação 10.

Acrescenta o art.60º CPPT o alcance da definitividade dos atos tributários, ao referir que “Os atos tributários praticados por autoridade fiscal competente em razão da matéria são definitivos quanto à fixação dos direitos dos contribuintes, sem prejuízo da sua eventual revisão ou impugnação nos termos da lei.”

Ora como vimos a ações de impugnação judicial visam precisamente o ato tributário, cujo conhecimento, nos termos do art.49º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), é da competência dos Tribunais Tributários, regulando o Título III do CPPT, porventura o mais extenso deste código, pelo facto de as suas regras se aplicarem subsidiariamente às outras formas de recurso judicial (como já referido por exemplo no nº1 do art.70º CPPT, que remete para o normativo sobre impugnação judicial os fundamentos com os quais pode ser deduzida reclamação graciosa).

A competência dos tribunais tributários para efeitos de entrega da PI referente a ação de impugnação vem igualmente referida no nº1 do art.103º CPPT, o qual prevê também a possibilidade de a mesma ser entregue no serviço periférico local da sede ou domicílio do contribuinte, isto é, no serviço de finanças correspondente ao domicílio fiscal do contribuinte, podendo ainda ser remetida por correio registado (art.103º, nº6 CPPT).

O prazo para a entrega da PI segue a regra geral de 90 dias, conforme prevê o art.102º CPPT, contados a partir de determinados factos nele referidos, existindo contudo prazos distintos como veremos seguidamente.

Fundando-se a impugnação em nulidade, poderá esta ser deduzida a todo o tempo, pelo que, nesta situação a questão dos prazos é irrelevante.

Sendo a impugnação judicial, procedimento subsequente a reclamação graciosa, em caso de indeferimento, dispomos do prazo de 90 dias após a formação de indeferimento tácito, ou de 15 dias após a notificação de indeferimento (art.102º, nº2 CPPT).

No que se refere à contagem dos prazos, deverão os mesmos, por remissão do nº1 do art.20º CPPT, observar as regras contidas no art.279º do Código Civil não sofrendo qualquer interrupção e correndo os mesmos, por esse facto, de forma contínua.

Referidos os prazos, comecemos então pelos fundamentos que poderão servir de base à impugnação judicial, que a título meramente exemplificativo (pois pode constituir fundamento qualquer ilegalidade), vêm referidos no art.99º CPPT:

- 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.

Os requisitos para a dedução de ação de impugnação, vêm definidos no art.108º CPPT e que, pela sua relevância para o presente estudo, se transcreve:

1 - 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.

2 - Na petição indicar-se-á o valor do processo ou a forma como se pretende a sua determinação a efetuar pelos serviços competentes da administração tributária.

3 - Com a petição, elaborada em triplicado, sendo uma cópia para arquivo e outra para o representante da Fazenda Pública, o impugnante oferecerá os documentos de que dispuser, arrolará testemunhas e requererá as demais provas que não dependam de ocorrências supervenientes.

Pelo artigo referido, verificamos que a Petição Inicial (PI) tem de seguir a forma articulada e na qual terá de ser feita uma exposição dos factos que originaram o pedido e que são a causa de pedir, o que a não ser observado, isto é, não sendo possível ao juiz, através da exposição constante da PI ter uma perceção dos motivos que levaram o impugnante a entrar com a ação, poderá nos termos do art.98º CPPT, ser a PI declara inepta o que se traduz numa nulidade insanável, situação que poderá contudo vir a ser ultrapassada nos termos previstos no nº2 do art.110º, que refere, “O juiz pode convidar o impugnante a suprir, no prazo que designar, qualquer deficiência ou irregularidade.”

Prevê o art.112º CPPT, que caso o valor do processo não exceda o quántuplo da alçada do tribunal tributário de 1ª instância (€6250.),<sup>25</sup> poderá o dirigente do órgão periférico local, ou se exceder este valor, o dirigente do órgão periférico regional, sendo o processo de manifesta simplicidade, revogar total ou parcialmente o ato impugnado no prazo de 30 dias após receber do representante da fazenda pública o pedido do processo.

Significa tal previsão, que sendo a ação de impugnação, como vimos, um processo judicial, poderá a mesma vir a ter um desfecho extra tribunal.

No que se refere às provas aceites na ação de impugnação, define o CPPT genericamente que são admitidos os meios gerais de prova (art.115º), o que nos remete para o Código Civil, onde nos termos do seu art.341º e seguintes, nos poderemos referir à

<sup>25</sup> ETAF, art.6º, nº2: A alçada dos tribunais tributários corresponde a um quarto da que se encontra estabelecida para os tribunais judiciais de primeira instância, referindo a LOAFT – Art.24º Alçadas - Em matéria cível, a alçada dos tribunais (...) de 1.ª instância é de €5000.

prova por confissão (352º CC), documental (362º CC), pericial (388º CC), por inspeção (390º CC), seguindo o ónus da prova os mesmos princípios gerais do processo civil, como prevê o nº1 do art.74º LGT ao estatuir que:

“o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”.

De referir também pela sua importância para a defesa do impugnante a previsão de vigorar o princípio do inquisitório nas ações de impugnação, como menciona o art.114º CPPT ao definir que o juiz ordena as diligências de produção de prova necessárias, o que é reforçado pelos artigos nº99º LGT e nº13º do mesmo normativo, que acrescenta, “devendo realizar ou ordenar todas as diligências que considerem úteis ao apuramento da verdade relativamente aos factos que lhes seja lícito conhecer”.

Outra questão relevante a ter em consideração, é o facto de mesmo estando na presença de um processo judicial como é o caso da ação de impugnação judicial, determina o nº4 do art.103º, *a contrario*, de forma idêntica ao que se passa no caso da reclamação graciosa, que a impugnação judicial não tem efeitos suspensivos, o que significa em termos práticos, que havendo lugar a um processo executivo para cobrança coerciva de dívidas fiscais, o mesmo segue o seu curso normal, isto é, existe sempre a possibilidade, mesmo tendo entrado com uma ação de impugnação judicial, de se chegar à fase da execução fiscal com eventual penhora de bens, a menos que a posição do Fisco, tenha sido prévia e devidamente salvaguardada.

Este preceito segue o princípio *solve et repete* sempre presente na relação jurídico tributária entre administração e contribuintes, segundo o qual, primeiro é o contribuinte compelido a pagar e só depois poderá reclamar e se for o caso, vir a ser reembolsado.

Para que a ação tenha efeito suspensivo, refere o nº4 do art.103º CPPT, terá o contribuinte, mediante requerimento, de prestar garantia adequada, no prazo de 10 dias após a notificação para o efeito pelo tribunal.

Os critérios que definem o conceito de “garantia adequada” vêm definidos nos números 1 a 5 e 9 do artigo 199º CPPT, a qual poderá revestir diversas formas conhecidas, como seguro-caução, garantia bancária ou mesmo a penhora de bens.

Como define o nº5 do artigo referido (e uma vez mais diríamos que esta imposição que nos parece excessiva, apenas é possível em virtude da desigualdade das forças em contenda, e do omnipresente - em qualquer relação jurídico tributária - poder de *ius imperii* ) a garantia será prestada pelo valor da dívida exequenda, acrescida dos juros de mora contados até à data do pedido, com o limite de cinco anos, ao que

acrescem as custas na totalidade, e para finalizar, acrescem ainda mais 25% sobre a soma de todos aqueles valores.

Posto isto, será sempre de considerar, em função dos valores em causa, se os custos inerentes à prestação da garantia exigida serão compensadores quando comparados com o valor impugnado, pois em valores de pequena monta, será porventura preferível seguir à risca o princípio do *solve et repete*.

## 6 Conclusão

Em jeito de conclusão, diria, que estando previsto na lei, nomeadamente na Constituição da República, um conjunto de normas cujo objetivo é a tutela dos direitos e garantias dos contribuintes no que se refere às relações que forçosamente se estabelecem entre a Administração Tributária e os administrados, sempre que na prática existe um litígio, se verifica que a relação de forças entre ambos é assaz desigual, dispondo a Administração Fiscal (agora Autoridade Tributária – denominação mais contundente) de um conjunto de prerrogativas que enfraquecem significativamente a posição do contribuinte.

Neste âmbito de realçar desde logo o princípio sempre presente do *solve et repete*, que obriga os contribuintes, ainda que toda a razão esteja do seu lado, a primeiro pagarem e só depois, conseguindo provar os seus direitos, poderem vir a ser reembolsados do que pagaram indevidamente, situação esta, que como já referido no texto do presente estudo, só é possível em virtude do *ius imperii* de que está dotada a administração tributária.

A reforçar este ponto de vista, o efeito meramente devolutivo quer do procedimento de Reclamação Graciosa, quer da Ação de Impugnação, efeito este que, se melhor se compreende e aceita num procedimento administrativo extra judicial como é o caso da Reclamação Graciosa, estando perante um processo judicial como é o caso da Ação de Impugnação, se afigura, uma vez mais, excessivo.

Para que o efeito deixe de ser meramente devolutivo, o que significaria continuar o seu curso normal culminando eventualmente numa penhora de bens, e passe a ter carácter suspensivo, uma vez mais, aos contribuintes, é imposta a obrigação de prestação de “garantia adequada”, a qual, no entender do legislador, para ser adequada, deve garantir os interesses da administração não só pelo valor impugnado, mas também pelos juros de mora, pelas custas do processo e ainda, acrescentando sobre todo este valor, mais 25%.

Poderemos questionar se a imposição de prestação desta garantia, não colidirá com a característica eminentemente gratuita, como o seu nome indica, da Reclamação



Graciosa ou ainda, no mesmo sentido, também a previsão do art.77º CPPT, de agravamento da coleta até 5% em caso de decaimento do autor neste procedimento.

Certamente que a previsão deste agravamento terá uma função semelhante ao de uma taxa moderadora, mas sendo as questões tributárias matéria complexa e desconhecida para a maioria dos contribuintes, revestirá a mesma um carácter justo e equitativo?

Como na linguagem popular era hábito afirmar, “a fuga aos impostos, a seguir ao futebol, é (ou era) o segundo desporto mais popular em Portugal”, e por esse motivo mas principalmente pela premente necessidade de financiamento das atividades do Estado, na atividade de cobrança dos impostos tem-se vindo a assistir a uma evolução muito significativa, que, aproveitando o desenvolvimento de novas tecnologias na área da informática, veio dotar o Fisco de meios muito mais eficazes, que por vezes chegam a pecar por excesso, colocando em risco o precário equilíbrio de forças que nestas contendas se confrontam.

Por estes factos e pelos casos concretos que ao nosso conhecimento vão chegando, quantas vezes através dos meios de comunicação social, se torna cada vez mais premente aprofundar o conhecimento e o domínio destas matérias, cujos meandros não são acessíveis nem fáceis de explorar e onde muitas vezes, a mera inobservância de aspetos formais aparentemente simples, como por exemplo o cumprimento dos prazos, ou a utilização de um meio não adequado ao pleito em causa, podem deitar por terra a possibilidade de defesa de legítimos interesses que tenham sido ofendidos.

## **7 Bibliografia e jurisprudência:**

- CAUPERS, João (2003), Introdução ao Direito Administrativo, Âncora Editora, Lisboa, 7ª edição.
- GOMES, Nuno Sá (1993), Estudos sobre a Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo e das Garantias dos Contribuintes, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº169, Centro de Estudos Fiscais, DGCI, Lisboa.
- GUERREIRO, António Lima (2007), A Reforma do Contencioso Fiscal, Uma Iniciativa em Marcha, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº202, Centro de Estudos Fiscais, DGCI, Lisboa.
- NABAIS, José Casalta (2002), Direito Fiscal, Coimbra Editora, Coimbra.
- NETO, Serena Cabrita (2004), Introdução ao Processo Tributário, Instituto Superior de Gestão, Lisboa.
- LEITÃO, Helder Martins (2004), Meios de Defesa do Contribuinte, Almeida & Leitão, Lda., Porto.
- PAIVA, Carlos (2008), Da Tributação à Revisão dos Atos Tributários, Edições Almedina SA, Coimbra, 2ª Edição.

- SANCHES, J. L. Saldanha (2007), Manual de Direito Fiscal, Coimbra Editora, Coimbra, 3ª Edição.
- Acórdão C-443/06 de 11 de Julho de 2007 do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE).
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 25/06/1996, Pº 022750, Caso Materiais de Construção ARSIL, Lda.
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, 2ª Secção – Pº 01253/05 de 22/02/2006, relator Brandão de Pinho.