

GARANTIAS ADJECTIVO-PROCESSUAIS DO CONTRIBUINTE

Trata-se de garantias que oferecem ao contribuinte o direito de intervir no procedimento e no processo tributários em defesa dos seus direitos e interesses. Pela sua importância, destacam-se, entre outras¹, os seguintes direitos:

- a) audição prévia;
- b) revisão da matéria colectável;
- c) recurso hierárquico;
- d) reclamação graciosa;
- e) impugnação judicial.

Audição prévia

De acordo com o chamado “princípio da participação” o contribuinte tem direito a ser ouvido antes de ser tomada uma decisão por parte da administração tributária que afecte os seus interesses. Este direito ocorre nos termos do artigo 60º da LGT nas seguintes situações:

¹ Outras garantias adjectivo-processuais se poderiam enumerar tais como as acções para o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido em matéria tributária (art.º 145.º do CPPT), os meios processuais acessórios de intimação para a consulta de documentos e passagem de certidões, de produção antecipada de prova e de execução de julgados (art. 146º do CPPT), a intimação para um comportamento em casos de omissões da administração tributária lesivas de quaisquer direitos ou interesses legítimos (art. 147º do CPPT), a oposição à execução fiscal (art. 203º e segs. do CPPT), etc. Sobre algumas delas veja-se CASALTA NABAIS, Direito Fiscal, op. cit., págs. 380 e segs. No plano internacional, importa destacar a chamada Convenção de Arbitragem (90/4361CEE), de 23 de Julho de 1990, em que está previsto o procedimento amigável e o procedimento arbitral em caso de correcção de lucros entre empresas associadas e de imputação de lucros a um estabelecimento estável.

- a) Antes da liquidação;
- b) Antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições;
- c) Antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal;
- d) Antes da aplicação de métodos indirectos, quando não haja lugar a relatório de inspecção;
- e) Antes da conclusão do relatório de inspecção tributária.

Há, também, obrigatoriedade de audição prévia nos casos de reversão do processo de execução fiscal contra terceiros (responsáveis subsidiários) — n° 4 do art. 23° da LGT e nos casos de aplicação das normas anti-abuso n° 5 do art. 63° do CPPT.

É, no entanto, dispensada² a audição no caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe for favorável (artigo 60°, n° 2 da LGT), e, também, antes da liquidação quando o contribuinte tenha sido recentemente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b), c), d) e e) e não sejam invocados factos novos sobre os quais o contribuinte ainda não se tenha pronunciado (n° 3 do art. 60° da LGT).

Este vício da não audição prévia não é de conhecimento oficioso, devendo ser invocado pelo interessado.

No concernente à avaliação prévia, dispõe o art. 59.º do CPPT que os contribuintes poderão, caso provem interesse legítimo, mediante o pagamento de uma taxa a fixar entre os limites mínimos e máximos, solicitar a avaliação de bens ou direitos que constituam a base de incidência de quaisquer tributos, a que a administração tributária ainda não tenha procedido.

² A administração fiscal através da Circular n° 13/99, de 8 de Julho de 1999, definiu regras sobre a aplicação do chamado princípio da participação estabelecido no art. 60° da LGT, elencando decisões sujeitas a audiência, decisões excluídas de audiência e decisões em que poderá ser dispensada a audiência dos interessados

Revisão da matéria colectável

- Art. 91.º e ss CPPT

GARANTIAS IMPUGNATÓRIAS

Actos Tributários em sentido amplo

1. Actos tributários em sentido estrito – liquidação

2. Actos em matéria administrativa

2.1 Actos em matéria administrativa (actos preparatórios da liquidação – determinação da matéria tributária, p.ex.)

2.2 Actos Administrativos em matéria Tributária (todos aqueles que envolvam a aplicação de normas de direito tributário – deferimento ou indeferimento de Benefícios fiscais, p.ex.)

Duas regras:

Princípio da Impugnação Unitária (art. 54.º CPPT)

Princípio da Impugnação Judicial Directa (art. 60.º CPPT)

1) Aplicáveis, em geral, aos actos tributários em sentido estrito (liquidação)

2) Decisões de Determinação de matéria tributável:

- A valer o princípio da impugnação unitária (art. 54.º CPPT) só do acto de liquidação caberia o exercício de garantia impugnatória.

No entanto, o próprio art. 54.º CPPT admite excepções a este princípio:

- quando acto for lesivo - art. 97.º CPPT,

- disposição legal em contrário:

p. ex. em matéria de determinação de matéria tributável:

- art. 86.º, n.º 1 LGT – que admite impugnação contenciosa directa da avaliação directa da matéria tributável, apesar de exigir o esgotamento dos meios administrativos para a sua revisão (n.º 2).

Relativamente à avaliação indirecta, o n.º 3 do mesmo artigo apenas admite a impugnação judicial directa quando não der lugar a liquidação.

A impugnação do acto de liquidação, cuja matéria tributável tenha sido determinada por métodos indirectos, está regulada pelo n.º 4.

No caso de pretender invocar erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação da matéria tributável, a **impugnação** da liquidação (n.º 4) ou da avaliação se a esta não houver lugar (n.º 3) depende de exercício prévio de reclamação (art. 86.º, n.º 5 LGT) que será pedido de revisão (art. 91.º LGT *ex vi* art. 117.º CPPT)

NOTA: atenção às regras especiais do art. 89-A da LGT, n.º 7 para a determinação de matéria tributável por avaliação indirecta com base em “Manifestações de fortuna e outros incrementos patrimoniais não justificados”.

3) Actos Administrativos em matéria Tributária

- aplicam-se as regras do CPTA

Tipos de Garantias Impugnatórias

1) Recurso hierárquico

As decisões dos órgãos da administração tributária são sempre susceptíveis de recurso hierárquico (art. 66º do CPPT), sem prejuízo do princípio do duplo grau de decisão, segundo o qual não pode a mesma pretensão do contribuinte ser apreciada sucessivamente por mais de dois órgãos integrando a mesma administração tributária (nº 1 do artº 47º do CPPT)

São dirigidos ao mais elevado superior hierárquico do autor do acto e interpostos no prazo de 30 dias a contar da notificação do acto respectivo, perante o autor do acto recorrido, que os fará subir, no prazo de 15 dias, acompanhados de informação sucinta ou parecer. Durante esse prazo pode o autor do acto revogá-lo total ou parcialmente.³

A regra, salvo disposição expressa em contrário, é a de que o recurso hierárquico tem natureza meramente facultativa (art. 80º da LGT), a que o CPPT acrescenta ainda o feito devolutivo (art. 67º, nº 1 do CPPT), o que significa que, em princípio, não suspende a execução do acto tributário recorrido.⁴

³ A doutrina tem referido que existem duas espécies de recursos hierárquicos. Uma, seria a que está prevista no art. 66º do CPPT que se reportaria aos “actos em matéria tributária”, isto é actos administrativos relativos a questões fiscais que implicam a aplicação de normas tributárias ou de decisões nos procedimentos tributários, quer sejam actos interlocutórios quer decisões finais. A outra, prevista no art. 76º do CPPT terá por objecto o indeferimento da reclamação graciosa que se reporta a “actos tributários”, em regra actos de liquidação de tributos. Para maiores desenvolvimentos sobre esta matéria pode ver-se SOUSA, Alfredo José, e SILVA PAIXÃO, José, Código de Procedimento e de Processo Tributário comentado e anotado, pág. 161 e segs.

⁴ Um caso especial de recurso hierárquico é o previsto no art. 129º do Código do IRC — aplicável, com as devidas adaptações para efeitos de IRS (art. 141.º do respectivo Código) — segundo o qual o contribuinte pode recorrer das correcções de natureza quantitativa, efectuadas pela administração fiscal, nos termos do Código correspondente, aos valores constantes de declarações de rendimento com reflexo no apuramento do lucro tributável. Esse recurso — que tem efeito suspensivo quanto à parte do imposto correspondente aos valores contestados — é interposto, no prazo de 30 dias contados da notificação, para o Ministro das Finanças e da decisão deste para os tribunais, nos termos da legislação aplicável.

Quando o recurso for desatendido em mais de 25 % do total dos valores contestados, pode o Ministro das Finanças fixar, a título de custas, um agravamento graduado conforme as circunstâncias, mas nunca superior a 5% da colecta adicional.

2) Reclamação graciosa

Regime geral

A reclamação graciosa (que, nos termos da alínea f) do art.º 69.º do CPPT, não tem efeito suspensivo, salvo, quando a requerimento do contribuinte for prestada a garantia adequada) visa a anulação total ou parcial dos actos tributários por iniciativa do contribuinte, incluindo, nos termos da lei, os substitutos e responsáveis (n.º 1 do art.º 68.º do CPPT).

Nos termos do n.º 1 do art. 70º do CPPT, podem servir-lhe de base os mesmos fundamentos previstos para a impugnação judicial, ou seja qualquer ilegalidade, incluindo a errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários, a incompetência, a ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida e a preterição de outras formalidades legais (art. 99º do CPPT). Não pode, contudo, ser deduzida reclamação graciosa quando com o mesmo fundamento for apresentada impugnação judicial (n.º 2 do art. 68º do CPPT).

O prazo para a sua apresentação é, em geral (art. 70º do CPPT), de:

- 90 dias, a contar do termo do prazo para pagamento voluntário dos impostos, da notificação dos actos tributários que não dêem origem a liquidação ou da citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal;
- 1 ano, quando o fundamento consistir em preterição de formalidades e ou na inexistência, total ou parcial, do facto tributário, considerando-se que este

Atendendo a este facto, sempre que o contribuinte utilize este recurso hierárquico, não pode em relação à matéria recorrida, socorrer-se da reclamação graciosa ou impugnação judicial (n.º 5 do art. 129º do Código do JRC, aplicável nos termos antes referidos também para efeitos de IRS).

fundamento se verifica em caso de violação das normas de incidência tributária ou sobre o conteúdo de benefícios fiscais.

Em princípio, no tocante aos impostos administrados pela DGCI, a reclamação deve ser entregue no serviço de finanças da área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação, dirigida ao director distrital de finanças respectivo (art. 73º do CPPT), que é, sem prejuízo das delegações de competências previstas na lei, a entidade competente para a decisão (art. 75º do CPPT). A competência é, no entanto, do chefe do serviço de finanças nos casos em que o valor do processo não exceda o quántuplo da alçada do tribunal de 1ª instância e a questão a resolver seja de manifesta simplicidade e nos casos em que, em virtude desta manifesta simplicidade, o director-geral dos impostos tenha esclarecido genericamente que são da sua competência (nos 4 e 6 do art.º 73º do CPPT).

Ao indeferimento, total ou parcial, da reclamação graciosa pode reagir-se através de:

- a) Recurso hierárquico, a interpor no prazo de 30 dias — art. 76º do CPPT (ver acima)
- b) Impugnação judicial, a apresentar no prazo de 15 dias a contar da notificação da decisão da reclamação — nº 2 do art. 102º do CPPT (para este efeito, presume-se indeferida a reclamação quando os serviços não se pronunciarem no prazo de 90 dias — art. 106º do CPPT).⁵

A decisão que vier a recair sobre o recurso hierárquico é passível de recurso contencioso, salvo se de tal decisão já tiver sido deduzida impugnação judicial com o mesmo objecto⁶

⁵ Como o recurso hierárquico é facultativo e tem efeito meramente devolutivo, não suspende o prazo de impugnação judicial consequente ao indeferimento da reclamação graciosa, pelo que o reclamante terá de deduzir essa impugnação sem prejuízo de interpor também recurso hierárquico. Se este for julgado procedente e revogado o acto tributário, a impugnação judicial deverá ser julgada extinta por impossibilidade superveniente da lide; se o recurso hierárquico for julgado improcedente não poderá haver lugar a recurso contencioso para evitar litispendência e eventual contradição de julgados entre o recurso contencioso e a impugnação judicial. Cf. Sousa Alfredo José, e Silva Paixão, José, Código de Procedimento e de Processo Tributário comentado e anotado, pág. 178.

⁶ Além de existir uma dupla via administrativa para obter a revogação total ou parcial de um acto tributário: o recurso hierárquico e a reclamação graciosa, esta é ainda agravada pelo facto de do indeferimento da reclamação graciosa ser ainda possível fazer recurso hierárquico além de impugnação

A reclamação graciosa está isenta de custas (art.º 69.º do CPPT) mas isso não impede que, nos casos em que a reclamação graciosa não seja condição de impugnação judicial e não existam motivos que razoavelmente a fundamentem, possa ser aplicada, a título de custas, um agravamento graduado até 5 % da colecta objecto do pedido (nº 1 do art. 77º do CPPT). Nos casos em que a reclamação graciosa seja condição de impugnação judicial esse agravamento só pode verificar-se quando tenha sido julgada improcedente a impugnação judicial deduzida pelo reclamante (nº 2 do art. 77º do CPPT).⁷

judicial. E o indeferimento deste recurso hierárquico abre outra via de acesso aos tribunais — a do recurso contencioso. Crítica a esta solução cfr. em SOUSA, Alfredo José, e SILVA PAIXÃO, José, Código de Procedimento e de Processo Tributário comentado e anotado, pág. 163 que secunda a crítica relacionada com esta matéria constante do Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, Lisboa, Ministério das Finanças, 1996, pág. 252.

⁷A reclamação graciosa tem especificidades relativamente ao IRS, IRC e IVA :

IRS: (art.º 140.º do respectivo Código), além da liquidação do IRS nos termos gerais aplicáveis, a retenção na fonte pode ainda ser objecto: a) De reclamação por parte do titular dos rendimentos ou do seu representante, sempre que se verifique a impossibilidade de ser efectuada a respectiva correcção nas entregas seguintes até ao fim do último período de retenção anual (nº 4 do art. 98º do Código do IRS) ou de o respectivo montante ser levado em conta na liquidação final do imposto, caso em que o prazo de reclamação se conta a partir do dia 20 de Janeiro do ano seguinte àquele a que a retenção disser respeito; b) De reclamação por parte das entidades que, no âmbito da substituição tributária, tenham entregue por erro importância superior ao imposto retido ou as que, em cumprimento da obrigação de liquidação autónoma, tenham praticado algum erro, caso em que o prazo de reclamação se conta a partir do dia 20 de Janeiro do ano seguinte àquele a que a retenção disser respeito ou a partir da data de pagamento do imposto que autonomamente deva ser liquidado e entregue nos cofres do Estado.

IRC: (art. 128º do respectivo Código), além da reclamação graciosa da liquidação nos termos gerais acima mencionados, poderá também haver lugar a reclamação nos casos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamentos por conta, nos termos previstos para a respectiva impugnação nos arts. 131º a 133º do CPPT. No entanto, a reclamação, pelo titular dos rendimentos ou seu representante, da retenção na fonte de importâncias total ou parcialmente indevidas, só tem lugar quando essa retenção tenha carácter definitivo e deve ser apresentada no prazo de dois anos a contar do termo do prazo de entrega, pelo substituto, do imposto retido na fonte ou da data do pagamento ou colocação à disposição dos rendimentos, se posterior.

IVA: a reclamação graciosa por erro verificado na liquidação do IVA não é admitida quando os erros forem ainda susceptíveis de correcção nos termos do art. 71º do respectivo Código, contando-se então o prazo para a reclamação a partir do dia imediato àquele em que é possível fazer a correcção (que, em geral, é de um ano) — nº 2 e 5 do art. 90º do Código do IVA. Deve ainda referir-se que nos termos dos arts. 131º a 133º do CPPT, a reclamação graciosa é, em muitos destes casos, condição prévia para a impugnação judicial.

3) Impugnação judicial

A impugnação judicial abarca (art. 97º do CPPT) designadamente⁸:

- a) a impugnação da liquidação dos tributos, incluindo os parafiscais e os actos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta;
- b) a impugnação da fixação da matéria tributável, quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo;
- c) a impugnação do indeferimento total ou parcial das reclamações gratuitas dos actos tributários;
- d) a impugnação dos actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação;
- e) a impugnação do agravamento à colecta aplicado, nos casos previstos na lei, em virtude da apresentação de reclamação ou recurso sem qualquer fundamento razoável;
- f) a impugnação dos actos de fixação de valores patrimoniais;

É fundamento para a impugnação qualquer ilegalidade, incluindo a errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários, a incompetência, a ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida e a preterição de outras formalidades legais (art. 99º do CPPT).⁹

⁸ Isto não quer dizer que todos os actos em matéria tributária sejam objecto do processo judicial tributário constante do CPPT, pois, desde logo, o recurso contencioso dos actos administrativos em matéria tributária que não comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação regula-se pela Lei de Processo nos Tribunais Administrativos e Fiscais (nº 2 e 3 do art. 97º do CPPT)

⁹ A impugnação começa com uma petição articulada dirigida ao juiz do tribunal competente — elaborada em triplicado, sendo uma cópia para arquivo e outra para o impugnante — em que se identifique o acto impugna do e a entidade que o praticou, se exponham os factos e as razões de direito que fundamentam o pedido e se indique o valor do processo ou a forma como se pretende a sua determinação a efectuar pelos serviços da administração tributária (art. 108º do CPPT). Com a petição o impugnante oferecerá os documentos de que dispuser, arrolará testemunhas e requererá as demais provas que não dependam de ocorrências supervenientes. A petição inicial é apresentada — ou enviada pelo correio, sob registo — no tribunal tributário competente ou no serviço periférico local (os agora designados serviços de finanças, no caso da DUCI) onde haja sido praticado ou deva legalmente considerar-se praticado o acto, devendo, neste último caso, o serviço enviar a petição ao tribunal tributário competente no prazo de cinco dias após o pagamento da taxa de justiça inicial (art. 103.º do CPPT). A impugnação tem efeito suspensivo quando,

O prazo para a apresentação da impugnação é, regra geral (art. 102º do CPPT), de:

- 90 dias, a contar do termo do prazo para pagamento voluntário dos impostos, da notificação dos actos tributários que não dêem origem a liquidação, da citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal, formação da presunção de indeferimento tácito, notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos do CPPT, conhecimento de outros actos lesivos dos interesses legalmente protegidos;
- 15 dias, após a notificação, em caso de indeferimento de reclamação graciosa.
- A todo o tempo se o fundamento for a nulidade, artigo 102, nº 3 do CPPT

Casos particulares de Impugnação

(autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta)

A impugnação nos casos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta tem alguns aspectos particulares (art. 131º a art. 133.º do CPPT) é obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa, excepto em caso de autoliquidação e retenção na fonte em que esteja em causa exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação ou a retenção na fonte tiver sido efectuada de acordo com as orientações genéricas emitidas pela administração fiscal (nº 3 do art. 131º e nº 6 do art. 132º do CPPT).

Assim:

a) No caso de erro na autoliquidação, a impugnação é, salvo o caso acima referido, obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa, a apresentar no prazo de dois anos após a apresentação da declaração, sendo a impugnação apresentada no prazo de 30 dias

a requerimento do contribuinte, seja prestada garantia adequada, podendo manter-se independentemente de requerimento ou despacho a garantia prestada para o mesmo efeito aquando de reclamação graciosa (nº 4 e 5 do art. 103º do CPPT). Durante uma fase inicial do percurso da impugnação judicial pode a administração tributária (através do órgão periférico local ou do órgão periférico regional) revogar, total ou parcialmente, o acto impugnado e, assim, promover a extinção do processo (art.º 112.º do CPPT).

a partir da notificação de indeferimento ou da formação da presunção de indeferimento tácito (nº 1 e 2 do art. 131º do CPPT)¹⁰

b) No caso de erro na entrega de imposto superior ao retido e não sendo possível a correcção nas entregas seguintes da mesma natureza a efectuar no ano do pagamento indevido, a impugnação é, salvo o caso acima referido, obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa, a apresentar pelo substituto no prazo de dois anos, sendo a impugnação apresentada no prazo de 30 dias a partir da notificação de indeferimento ou da formação da presunção de indeferimento tácito (art. 132º do CPPT)

c) No caso de erro sobre os pressupostos da existência de pagamento por conta ou do seu quantitativo quando determinado pela administração tributária, a impugnação depende de prévia reclamação graciosa a apresentar no prazo de 30 dias após o pagamento indevido, sendo a impugnação apresentada no prazo de 30 dias a partir de indeferimento expresso, pois no caso de este não existir no prazo de 90 dias a contar da apresentação da reclamação, esta é considerada tacitamente deferida (art. 133º do CPPT).

¹⁰ Tal como para a reclamação graciosa, no caso de impugnação por erro verificado na liquidação do IVA, aquela não será admitida quando os erros forem ainda susceptíveis de correcção nos termos do art. 7º do respectivo Código, contando-se então o prazo para a impugnação a partir do dia imediato àquele em que é possível fazer a correcção (que, em geral, é de um ano) — nº 2 e 5 do art. 90º do Código do IVA.