

A Cultura do Respeito pelos Direitos e Interesses dos Contribuintes na sua Interação com a Administração Tributária

José de Campos Amorim

Centro de Estudos Interculturais, ISCAP-P.PORTO

RESUMO

Nos países ocidentais, criou-se uma cultura baseada na cobrança dos impostos destinada à satisfação das necessidades públicas. Esta cultura está mais enraizada nos países nórdicos do que nos países do sul, apesar dos esforços significativos no desenvolvimento de uma educação fiscal orientada para o cumprimento de direitos e interesses e a possibilidade de utilização de mecanismos de proteção dos contribuintes. O legislador fiscal português instituiu um conjunto de princípios e meios de defesa nas diversas fases do procedimento e do processo tributário para a tutela dos seus direitos e interesses legalmente protegidos perante as ilegalidades praticadas pela administração tributária. Mas o sistema fiscal não está suficientemente preparado para fazer às questões colocadas pelos contribuintes, o que provoca situações de maior contencioso tributário, que se arrastam durante anos na administração e nos tribunais tributários. A solução poderá passar por uma nova cultura fiscal, uma simplificação do sistema fiscal, uma desburocratização da administração e uma maior celeridade dos tribunais tributários.

ABSTRACT

In Western countries, there is a culture based on the collection of taxes in order to satisfy public needs. This culture is more present in the Nordic countries than in the southern countries, despite significant efforts to develop tax education, to promote the rights and interests of taxpayers and to allow the use of taxpayer defense mechanisms. The Portuguese tax legislator establishes a set of fundamental principles and instruments of defense in the various stages of the tax procedure to ensure judicial protection of the rights and interests of taxpayers against illegalities practiced by the tax administration. But the tax system is not sufficiently prepared to respond to taxpayers' questions, which leads to situations of increased tax dispute that have lasted for several years in the tax administration and in the tax courts. The solution is to create a new tax culture, to simplify the tax system, to reduce the bureaucracy of tax administration and speed up tax courts.

PALAVRAS-CHAVES

Contribuinte, direitos, administração tributária, tribunais tributários, processo

KEY WORDS

Introdução

Ao longo destas últimas décadas, foi-se desenvolvendo uma cultura de cobrança de impostos para fazer face às necessidades públicas, ao mesmo tempo que foram promovidos os direitos e as obrigações dos contribuintes e da administração tributária na interação entre estes dois protagonistas. Foram feitos esforços significativos na tentativa de mudança das mentalidades em Portugal, com a implementação de uma nova educação fiscal no espírito da população, que está hoje aliás mais bem enraizada no espírito dos países nórdicos do que nos países do sul, mais propícios à fuga aos impostos. Neste duplo jogo de direitos e obrigações entre os contribuintes e a administração tributária, pretendemos observar este encontro de diferentes culturas, os mecanismos de proteção administrativa e judicial dos direitos e interesses legalmente consagrados.

Para garantir a tutela jurisdicional efetiva dos direitos e interesses dos contribuintes, o legislador português instituiu um conjunto de princípios fundamentais e meios de defesa nas diversas fases do procedimento e processo tributário. Não reforçou apenas os direitos subjetivos dos contribuintes mas estabeleceu normas e princípios destinados a prevenir e evitar ações ou omissões da administração tributária suscetíveis de lesar os direitos e interesses legítimos legalmente protegidos dos contribuintes.

De entre os vários princípios fundamentais em matéria tributária destacam-se o princípio da legalidade, o princípio da colaboração, o princípio da participação, o dever de decisão, o acesso à justiça tributária. Em matéria de defesa dos direitos subjectivos, foram consagrados, nomeadamente, o direito à informação, o direito à fundamentação e notificação, o direito a juros indemnizatórios e o direito ao pagamento do imposto em prestações.

Nas garantias que decorrem do procedimento tributário incluem-se a reclamação graciosa, a reclamação dos actos de avaliação da matéria coletável, o recurso hierárquico e a revisão oficiosa dos atos tributários.

No processo judicial integram-se a impugnação dos atos tributários, a ação para o reconhecimento de direito ou interesse legítimo, o recurso em processo de contraordenação, o recurso da decisão de derrogação do sigilo bancário, o recurso da decisão de avaliação indirecta com base em manifestações de fortuna, a reclamação dos actos praticados em processo de execução fiscal, e a oposição em processo de execução fiscal.

Todos estes meios de defesa são fundamentais no âmbito das ações administrativas e judiciais de defesa dos direitos e interesses dos contribuintes mas também na delimitação dos poderes administrativos em todas as questões centrais da relação jurídica tributária¹. Vamos ver, de seguida, algumas das garantias previstas na legislação fiscal que visam assegurar a defesa do contribuinte perante ilegalidades da administração tributária.

Com todos estes meios, pretende-se fomentar uma nova cultura fiscal e exigir da administração tributária o respeito pelos direitos e interesses dos contribuintes, através

¹) José Luís Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2002, p. 11.

dos vários mecanismos de proteção criados para o efeito. Neste sentido, impõe-se o desenvolvimento de regras e princípios justos e equitativos que permitam o desenvolvimento de uma nova relação e interação entre as partes. Não se trata apenas de impor novas regras mas também de estabelecer um ponto de encontro entre estas duas culturas.

1. A natureza dos meios de defesa

No sistema fiscal português existe todo um conjunto heterogéneo de normas fiscais, concentradas, na quase totalidade, nos códigos tributários, para disciplinar as relações de imposto e definir os meios e processos através dos quais se realizam os direitos emergentes das relações jurídico-tributárias².

Desta heterogeneidade de normas destacam-se as garantias dos contribuintes, isto é, as garantias administrativas e as garantias jurisdicionais, destinadas a “assegurar a certeza e a segurança da relação jurídica e a defesa do contribuinte perante ilegalidades da Administração”³.

As garantias administrativas desdobram-se em garantias administrativas não impugnatórias e garantias administrativas impugnatórias. As primeiras dizem, nomeadamente, respeito ao direito à informação (art. 59.º, n.º 3, art. 67.º, n.º 1, al. a) e b), art. 70.º, n.º 3 da LGT; art. 35.º e ss. e 57.º do CPPT; art. 268.º, n.º 2 e 3 da CRP) e ao direito de participação “na formação das decisões que lhes digam respeito” (cfr. art. 60.º, n.º 1, da LGT e art. 267.º, n.º 1 da CRP).

As garantias administrativas impugnatórias reportam-se à reclamação em matéria tributária, designada comumente por reclamação graciosa (art. 68.º e ss do CPPT) e ao recurso hierárquico dirigido ao mais elevado superior hierárquico do autor do acto (art. 66.º do CPPT) ou à entidade em quem ele tenha delegado essa competência.

As garantias jurisdicionais englobam o direito de acção judicial, o direito de oposição e o direito de recurso jurisdicional. O direito de acção judicial é garantido aos interessados contra quaisquer actos administrativos que “lesem os seus direitos ou interesses legalmente protegidos” (art. 96.º, n.º 1, da LGT e art. 268.º, n.º 4 da CRP). O direito de oposição à execução fiscal é exercido após ter sido instaurada uma execução pelo competente órgão da administração tributária contra o sujeito passivo de imposto ou responsáveis tributários (art. 203.º e ss do CPPT). O direito de recurso jurisdicional confere ao sujeito passivo o direito de impugnar as decisões dos tribunais inferiores junto de um tribunal superior (art. 96.º, n.º 1, da LGT).

Face à diversidade de meios processuais, o interessado deve proceder à escolha do meio procedimental ou processual mais adequado e conveniente para a satisfação dos seus direitos e interesses legalmente protegidos.

Caso o interessado não proceda à escolha do meio processual mais adequado para a prossecução dos seus objetivos, a lei impõe ao Tribunal uma obrigação de correção do processo para o meio processual mais adequada⁴, de modo a permitir que o eventual lesado não seja prejudicado.

²) Pedro Soares Martínez, *Direito Fiscal*, Almedina, 2003, p. 59.

³) Diogo Leite de Campos e Mónica Horta Neves Leite de Campos, *Direito Tributário*, Almedina, Coimbra, 2000, p. 84.

⁴ Cfr. art. 97.º, n.º 3, da LGT e art. 98.º, n.º 4, do CPPT.

2. A proteção jurisdicional dos direitos e interesses dos contribuintes

Nos termos do artigo 212.º, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa, “[c]ompete aos tribunais administrativos e fiscais o julgamento das acções e recursos contenciosos que tenham por objecto dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais”. Em articulação com este preceito, o ETAF no seu artigo 1.º, n.º 1, prescreve que “[o]s tribunais da jurisdição administrativa e fiscal são os órgãos de soberania com competência para administrar a justiça em nome do povo, nos litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais”.

Os tribunais tributários, como órgãos competentes para dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas tributárias, destinam-se a garantir a todos os contribuintes a tutela plena e efectiva dos seus direitos subjectivos e interesses legalmente protegidos, de acordo com as normas e princípios constitucionais estabelecidos.

Das normas e princípios fundamentais constitucionais consagrados, aponta-se a independência dos tribunais em relação ao poder político e executivo (203.º da CRP), o princípio da reserva da função jurisdicional em matéria tributária (art. 202.º 1 da CRP e 1.º, n.º 1 do ETAF), a protecção jurídica dos contribuintes (art. 268.º, n.º 4 da CRP).

Para assegurar a tutela jurisdicional efectiva, é dada ao contribuinte a possibilidade de defender as suas posições jurídicas substantivas em todas as situações em que a sua esfera jurídica se encontre afectada por acção ou omissão administrativa, através de meios processuais (art. 268.º, n.º 4): o reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria tributária, a impugnação de actos lesivos de direitos ou interesses legalmente protegidos, a intimação para a prática de actos administrativos legalmente devidos e a adopção de providências cautelares para garantia das pretensões jurídicas.

3. Os princípios fundamentais subjacentes à protecção dos contribuintes

3.1. O princípio da legalidade

Este princípio encontra-se consagrado no n.º 2 do art. 103.º da CRP, que determina que as garantias dos contribuintes são "determinadas" por lei, acrescentando o n.º 3 que a liquidação e a cobrança se devem fazer nas formas previstas também na lei.

A LGT, no seu art. 8.º, n.º 2, alarga tal sujeição às matérias respeitantes à "regulamentação das figuras da substituição e responsabilidade tributárias", "definição das obrigações acessórias" e "regras de procedimento e processo tributário".

No âmbito do procedimento e processo tributário, apreciam-se as questões de legalidade e não as questões de mérito ou de oportunidade de atuação administrativa, como é o caso da atribuição ou não de benefícios fiscais ao investimento no caso de reconhecido interesse na realização de um determinado projeto de investimento para a economia nacional⁵.

Este controlo de legalidade não diz respeito apenas a atos tributários, por exemplo, os atos de liquidação, mas abrange também os atos administrativos em matéria tributária, como o não reconhecimento de um benefício fiscal ou o indeferimento de um pedido de pagamento em prestações.

⁵ Código Fiscal de Investimento, Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro.

3.2. Princípio da colaboração

"Os órgãos da administração tributária e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração recíprocos" (art. 59.º, n.º 1 da LGT), presumindo-se sempre a boa-fé das suas atuações (idem, n.º 2).

Tal dever de colaboração implica, por parte da administração tributária, o dever de esclarecer "os contribuintes e outros obrigados tributários sobre a necessidade de apresentação de declarações, reclamações e petições e a prática de quaisquer outros atos necessários ao exercício dos seus direitos, incluindo a correção dos erros ou omissões manifestas que se observem" (art. 48.º, n.º 1 do CPPT e art. 59.º, n.º 3 da LGT), e, por parte do contribuinte, o dever de cooperar "de boa-fé na instrução do procedimento, esclarecendo de modo completo e verdadeiro os factos de que tenha conhecimento e oferecendo os meios de prova a que tenha acesso" (art. 48.º, n.º 2 do CPPT), nomeadamente mediante "o cumprimento das obrigações acessórias previstas na lei e a prestação dos esclarecimentos que esta lhes solicitar sobre a sua situação tributária, bem como sobre as relações económicas que mantenham com terceiros" (art. 59.º, n.º 4 da LGT).

No âmbito do procedimento, prevê o art. 49.º do CPPT que "estão sujeitos a um dever geral de cooperação...os serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, do Estado, das Regiões Autónomas e das autarquias locais, as associações públicas, as empresas públicas ou de capital exclusivamente público, as instituições particulares de solidariedade social e as pessoas coletivas de utilidade pública".

Em matéria de processo tributário, o art. 99.º da LGT refere que "os particulares estão obrigados a prestar colaboração nos termos da lei de processo civil" (n.º 1) e que "todas as autoridades ou repartições públicas são obrigadas a prestar as informações ou remeter cópia dos documentos que o juiz entender necessários ao conhecimento do objeto do processo (n.º 2)⁶.

Acresce igualmente que o pedido de colaboração diz respeito a ambas as partes, devendo ser respeitada a igualdade processual entre as partes. Por exemplo, no processo de impugnação judicial, o juiz ordena a notificação do representante da Fazenda Pública para, no prazo de 90 dias, contestar e solicitar a produção de prova adicional (art. 110.º, n.º 1 do CPPT). Do mesmo modo, mas numa fase já mais adiantada do processo, "ordenar-se-á a notificação dos interessados para alegarem por escrito" (art. 120.º do CPPT).

Quando tal colaboração não é prestada por parte do contribuinte, a administração tributária pode proceder à aplicação de métodos indiretos de avaliação (arts. 87.º ss da LGT), à perda de benefícios fiscais (art. 14.º, n.º 2 da LGT e art. 12.º, n.º 2 e n.º 4 do EBF), à aplicação de um agravamento à coleta (art. 77.º do CPPT ou art. 91.º, n.º 9 da LGT), à responsabilização do sujeito passivo no caso de contra-ordenações tributárias (arts. 108.º e ss do RGIT) ou de crimes fiscais (art. 103.º e ss do RGIT) ou à suspensão dos prazos procedimentais no caso de ao imputável ao sujeito passivo (art. 57.º, n.º 4, da LGT).

3.3. Princípio da celeridade

O procedimento e o processo tributário devem ser concluídos num prazo razoável, como manda o art. 97.º, n.º 1, da LGT que dispõe que "o direito de impugnar

⁶ V, ainda, art. 13.º, n.º 2, do CPPT.

ou de recorrer contenciosamente implica o direito de obter, em prazo razoável, uma decisão que aprecie, com força de caso julgado, a pretensão regularmente deduzida em juízo e a possibilidade da sua execução", e o art. 96.º, n.º 1, do CPPT que prescreve que "o processo judicial tributário tem por função a tutela plena, efetiva e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária".

Em termos procedimentais, exige-se não só uma simplicidade e economia procedimental, mas também a proibição da prática de atos inúteis ou dilatatórios (art. 57.º, n.º 1, da LGT e art. 69.º, alíneas a) e b), do CPPT), sendo o procedimento arquivado se ficar parado mais de 90 dias (art. 53.º, n.º 1, do CPPT).

Esta proibição da prática de atos inúteis ou dilatatórios vem reforçada com o estabelecimento de um prazo máximo de 6 meses ao nível do procedimento tributário (art. 57.º, n.º 1, da LGT) ⁷ e de um prazo máximo de 10 dias para a prática de atos procedimentais (art. 57.º, n.º 2, da LGT; e art. 67.º, n.º 2, da LGT).

Em termos processuais, o art. 96.º n.º 2 do CPPT impõe ao juiz um prazo de duração máxima do processo que poderá ser de 2 anos ou de 90 dias, contados "entre a data da respetiva instauração e a da decisão proferida em 1.ª instância que lhe ponha termo". O prazo máximo de 2 anos aplica-se nos seguintes processos (art. 96.º, n.º 2, do CPPT):

- impugnação da liquidação dos tributos;
- impugnação da fixação da matéria tributável, quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo;
- impugnação do indeferimento das reclamações gratuitas;
- impugnação dos atos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação;
- impugnação do agravamento à coleta;
- impugnação dos atos de fixação de valores patrimoniais;
- ações para o reconhecimento de um direito ou interesse em matéria tributária;
- recurso dos atos praticados na execução fiscal;
- oposição à execução, embargos de terceiros e outros incidentes e a verificação e graduação de créditos;
- recurso contencioso do indeferimento ou da revogação de benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da administração tributária, bem como de outros actos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem apreciação da legalidade do ato de liquidação;
- outros meios processuais previstos na lei.

O prazo de 90 dias aplica-se noutros casos (art. 96.º, n.º 3 do CPPT):

- impugnação das providências cautelares adotadas pela administração tributária;
- providências cautelares de natureza judicial;

⁷ Esse prazo não é absoluto, pois existem situações em que um outro prazo pode ser previsto pelo legislador. Cfr., por exemplo, o art. 66.º, n.º 5, do CPPT, nos termos do qual "os recursos hierárquicos serão decididos no prazo máximo de 60 dias", ou o art. 92.º, n.º 2, da LGT, nos termos do qual o procedimento de revisão da matéria tributável fixada por métodos indiretos "deve ser concluído no prazo de 30 dias contados do seu início (...)". Cfr., ainda, art. 36.º, n.ºs 2 e 3, do RCPIT.

- meios acessórios de intimação para consulta de processos ou documentos administrativos e passagem de certidões;
- produção antecipada de prova;
- intimação para um comportamento.

Por outro lado, prevê o art. 177.º do CPPT que "a extinção da execução [fiscal] verificar-se-á dentro de um ano contado da instauração, salvo causas insuperáveis, devidamente justificadas".

3.4. Dever de fundamentação das decisões

Impõe-se à administração tributária um verdadeiro dever de fundamentação das suas decisões (art. 77.º, n.º 1 da LGT), quer sejam favoráveis, quer sejam desfavoráveis.

Cabe à administração tributária expor os motivos justificativos das suas decisões, tendo em conta os pressupostos de facto e de direito que estão na base da sua decisão. A administração deve indicar todos os elementos necessários à tomada de decisão, de forma clara, sem ambiguidades ou contradições, e de modo expreso sem qualquer remissão a uma outra norma, sob pena das suas decisões serem suscetíveis de anulação, mediante meios graciosos ou contenciosos (art. 99.º, alínea c), do CPPT).

Por outro lado, prescreve o art. 56.º da LGT que "a administração tributária está obrigada 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". Estabelece-se aqui uma obrigação de pronúncia ou de decisão por parte da administração.

A administração tributária está obrigada a pronunciar-se acerca do pedido apresentado e decidir em tempo útil. Tal dever só não se verifica se "a administração tributária se tiver pronunciado há menos de dois anos sobre pedido do mesmo autor com idênticos objeto e fundamentos" (art. 56.º, n.º 2, al. a), da LGT).

No caso da administração não se pronunciar ou decidir, o interessado pode intimá-la judicialmente (art. 147.º do CPPT) ou presumir de um indeferimento tácito (art. 102, n.º 1, al. d) do CPPT) e proceder, neste caso, à sua impugnação judicial.

Depois de a administração se ter pronunciado ou decidido, os atos tributários devem ser publicitados ou notificados aos contribuintes (art. 35.º do CPPT). A lei consagra um conjunto de requisitos em matéria de notificações: formais, materiais ou substanciais.

Os requisitos formais prendem-se com a forma como deve ser efetuada a respetiva notificação (comunicação por simples via postal (art. 38.º, n.º 4, do CPPT), por carta registada (art. 38.º, n.º 3, do CPPT)) em função do tipo de imposto.

Em termos de requisitos substanciais, as notificações devem conter, segundo o art. 36.º, n.º 2 do CPPT elementos importantes, tais como a decisão, os fundamentos da decisão, os meios de defesa dos direitos do contribuinte. A ausência de notificação ou a notificação juridicamente mal efetuada terá como consequência a ineficácia do ato em causa e não a sua invalidade.

3.5. Princípio da tutela jurisdicional efetiva dos direitos e interesses

Os tribunais tributários têm o poder de apreciar todas as questões administrativas de natureza fiscal e dirimir todos os litígios que tenham nomeadamente por objeto (art. 4.º, n.º 1, do ETAF):

- a tutela de direitos fundamentais, bem como dos direitos e interesses legalmente protegidos dos particulares diretamente fundados em normas de direito (administrativo ou) fiscal ou decorrentes de atos jurídicos praticados ao abrigo de disposições de direito administrativo ou fiscal;
- a fiscalização da legalidade das normas e demais atos jurídicos emanados por pessoas coletivas de direito público ao abrigo de disposições de direito (administrativo ou) fiscal, bem como a verificação da invalidade de quaisquer contratos que diretamente resulte da invalidade do ato administrativo no qual se fundou a respetiva celebração;
- a fiscalização da legalidade de atos materialmente administrativos, praticados por quaisquer órgãos do Estado ou das Regiões Autónomas, ainda que não pertençam à administração pública;
- a fiscalização da legalidade das normas e demais atos jurídicos praticados por sujeitos privados, designadamente concessionários, no exercício de poderes administrativos;
- a execução das sentenças proferidas pela jurisdição administrativa e fiscal.

São ainda competentes para conhecer, nomeadamente, das ações destinadas a obter o reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria tributária, dos pedidos de declaração de ilegalidade de normas administrativas em matéria fiscal de âmbito regional ou local, dos recursos de atos de liquidação de tributos (incluindo o indeferimento das reclamações desses atos), dos recursos de atos de fixação de valores patrimoniais e de determinação da matéria tributável (quando suscetíveis de impugnação judicial autónoma) e de recursos de atos praticados no processo de execução fiscal (art. 49.º do ETAF).

4. Os meios processuais tributários

4.1. A acção de reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos

O reconhecimento de direitos ou interesses diz respeito às situações em que determinado contribuinte entende ser titular de determinado direito ou interesse legalmente protegido, mas a administração tributária não pratica os actos tributários de acordo com a situação jurídica do interessado.

É o caso da administração tributária que se recusa a conceder a um contribuinte, portador de uma deficiência grave, a isenção ou redução de imposto a que tem direito, embora preencha todos os requisitos para a obtenção deste benefício fiscal. Nesta situação, o lesado pode intentar em Tribunal uma acção de reconhecimento de um direito legalmente protegido (art. 145.º do CPPT), quando todos os outros meios não se revelam adequados para o caso em concreto.

A ação para reconhecimento de um direito ou interesse é complementar da impugnação judicial. Caso o processo de impugnação judicial não seja suficiente para proteger os direitos dos contribuintes, o contribuinte pode recorrer a um meio complementar, a ação para reconhecimento de um direito ou interesse em matéria tributária, para as situações não abrangidas pela impugnação judicial.

Não se trata aqui de mecanismos alternativos mas de meios complementares, com um âmbito de aplicação perfeitamente distinto e diferenciado, tendo em conta o facto de o processo de impugnação visar as atuações lesivas e a ação para

reconhecimento de um direito ou interesse dirigir-se às omissões lesivas. A natureza subsidiária da ação em relação ao processo de impugnação está prevista no n.º 3 do art. 145.º do CPPT que refere que "as ações apenas podem ser propostas sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efetiva do direito ou interesse legalmente protegido".

A outra diferença resulta do facto da ação para reconhecimento um direito ou interesse ser uma verdadeira ação declarativa de simples apreciação e poder ser proposta "por quem invoque a titularidade do direito ou interesse a reconhecer" (art. 145.º, n.º 1, do CPPT), no prazo de 4 anos após a constituição do direito ou o conhecimento da lesão do interessado (n.º 2 do art. 145.º).

4.2. A impugnação judicial de atos lesivos

Refere o art. 95.º, n.º 1, da LGT que "o interessado tem o direito de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, segundo as formas de processo prescritas na lei", consideram-se, para o efeito, actos lesivos os actos constantes do art. 95.º, n.º 2 da LGT, nomeadamente:

- a liquidação de tributos;
- a fixação de valores patrimoniais;
- a determinação da matéria tributável por métodos indirectos quando não dê lugar a liquidação;
- o indeferimento, expresso ou tácito, de reclamações, recursos ou pedidos de revisão;
- o agravamento à colecta resultante do indeferimento de uma reclamação;
- o indeferimento de pedidos de isenção ou de benefícios fiscais;
- os actos praticados na execução fiscal.

"A cada direito deve corresponder uma acção" ou "a todo o direito de impugnar corresponde o meio processual mais adequado de o fazer valer um juízo" (art. 97.º, n.º 2, da LGT). Vários são os meios que visam salvaguardar os direitos e interesses dos lesados e vão desde a impugnação judicial (arts. 99.º e ss. do CPPT), a oposição à execução fiscal (arts. 203.º e ss. do CPPT), passando pela reclamação dos actos do órgão da execução (art. 276.º do CPPT).

O processo de impugnação judicial tem por objetivo, tal como a reclamação graciosa, a anulação total ou parcial de atos tributários. Os fundamentos da impugnação judicial são os mesmos que os fundamentos da reclamação graciosa (arts. 70.º, n.º 1, e 99.º do CPPT).

Depois de proferida a sentença de anulação de atos tributários, a administração tributária deve tomar as providências adequadas para que a decisão do juiz produza os seus efeitos, e que consistem (arts. 205.º, n.º 2, da CRP e 100.º da LGT), em primeiro lugar, no dever de reconstituir a legalidade do ato ou situação objeto do litígio no estado em que se encontrariam se tal ato não tivesse sido praticado, restituindo, em particular, a quantia que ao contribuinte foi indevidamente exigida e, em segundo lugar, no dever de pagar juros indemnizatórios para compensar o contribuinte pela privação dos meios monetários que foi obrigado a entregar ao Fisco (art. 43.º, n.º 1, da LGT). Não se trata aqui para o Tribunal de impor condutas à administração, mas de aferir da legalidade das liquidações impugnadas e de garantir a execução integral da sentença.

4.3. A intimação para a prática de actos legalmente devidos

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

O interessado pode intimar a administração fiscal a adoptar um determinado comportamento no caso, por exemplo, de se recusa a efectuar o reembolso legalmente devido do IVA. O sujeito passivo pode, através da intimação para um comportamento, obrigar a administração a restituir a quantia devida num prazo fixado pelo tribunal.

4.4. A adoção de providências cautelares

Para evitar lesões graves e irrecuperáveis, os contribuintes ou a administração tributária podem adotar meios cautelares para garantir o efeito útil, em tempo, de determinadas atuações processuais. Trata-se de meios cautelares de carácter urgente que visam prevenir ou evitar danos a que os contribuintes ou a administração tributária possam estar sujeitos.

Estes meios cautelares podem ter por objetivo antecipar os efeitos de futura decisão judicial, por exemplo, obrigando certa pessoa a efetuar desde já determinada prestação, (meios cautelares antecipatórios) ou por objetivo manter o estado de determinada situação jurídica, por exemplo, evitando que se aliene certo bem (meios cautelares conservatórios).

Temos que distinguir aqui as providências a favor da administração tributária e as providências a favor do contribuinte. A administração tributária pode solicitar ao Tribunal tributário a tomada de providências cautelares, nos casos de fundado receio de diminuição das garantias de cobrança, frustração de execução da dívida ou extravio ou deterioração de documentos conexos com obrigações tributárias, de modo a assegurar que tais receios não se cheguem a concretizar em atuações danosas.

Assim sucede, por exemplo, sempre que a administração tributária receia que, antes da instauração ou durante o processo de execução fiscal, o contribuinte venda os seus bens a outra pessoa, os doe, ou os destrua, de modo a não se encontrarem no seu património bens penhoráveis e, por esse modo, inviabilizar a penhora.

Perante este quadro, são admitidas em processo tributário as providências de arresto e de arrolamento (art. 135.º, n.º 1, do CPPT). O arresto é um meio cautelar e conservatório da garantia patrimonial do credor, que não põe em causa os direitos de propriedade do arrestado, mas que impede qualquer ato de oneração ou de disposição de tais bens (art. 136 a 139 do CPPT).

O arrolamento de bens ou de documentos conexos com obrigações tributárias consiste na descrição, avaliação e depósito dos mesmos com vista à sua conservação, de forma a evitar a sua perda, extravio, destruição ou dissipação (art. 140.º do CPPT).

As providências cautelares adotadas pela administração tributária são impugnáveis com fundamento em qualquer ilegalidade, sendo tal impugnação dirigida ao Tribunal tributário competente (art. 144.º, n.ºs 1 e 2 do CPPT). O contribuinte dispõe de facto de meios urgentes de reação, atenta a gravidade da ofensa ao seu património, para garantia das suas pretensões jurídicas, não podendo, em todo o caso, praticar atos que possam comprometer os efeitos úteis do processo judicial tributário (art. 144.º, n.º 6 do CPPT).

De referir que a administração tributária só pode adotar providências cautelares para garantia dos créditos tributários desde que legalmente estabelecidas e no caso de fundado receio de frustração da cobrança dos créditos tributários ou de destruição ou

extravio de documentos ou outros elementos necessários ao apuramento da situação tributária dos visados.

Quanto às providências a favor do contribuinte, prevê-se igualmente a possibilidade do contribuinte requerer ao Tribunal o decretamento de providências cautelares que acautelem o fundando receio de uma lesão irreparável (financeiramente quantificável) causada pela atuação da administração tributária (art. 147.º, n.º 6, do CPPT).

Podem ser adotadas medidas cautelares muito distintas, embora a mais comum pareça ser o pedido de suspensão de eficácia de determinado ato da administração tributária. A providência requerida deverá ser o meio mais ajustado para assegurar a tutela plena, eficaz e efetiva dos direitos ou interesses em causa e apenas poderá ser decretada se não existir um outro meio mais adequado para esse fim (art. 147.º, n.º 2 do CPPT).

Por exemplo, contribuinte pode decidir impugnar as providências cautelares adotadas pela administração tributária, devendo, para tal, invocar as razões de facto e de direito que justificam a anulação total ou parcial da providência cautelar (n.º 4 do art. 144.º do CPPT).

O contribuinte tem ainda a possibilidade de apresentar, junto do Tribunal tributário de primeira instância competente, um intimação para um comportamento nas situações em que, presumivelmente, a administração abstém-se, por omissão, da prática de um determinado ato suscetível de lesar os seus direitos ou interesses legítimos em matéria tributária (art. 147.º, n.º 1, do CPPT). Assim sucede quando, por exemplo, a administração se recusar a efetuar o reembolso legalmente devido de um imposto pago no estrangeiro por parte do sujeito passivo.

Se se verificar uma omissão e a violação de um direito ou interesse legítimo, a administração tributária deverá “reintegrar o direito, reparar a lesão ou adotar a conduta que se revelar necessária, que poderá incluir a prática de atos administrativos, no prazo que considerar razoável, que não poderá ser inferior a 30 nem superior a 120 dias” (n.º 4 do art. 147.º do CPPT).

De referir, finalmente, que este processo tem natureza subsidiária perante os restantes meios contenciosos, e que só é aplicável se for o meio mais adequado para assegurar a tutela plena, eficaz e efetiva dos direitos ou interesses em causa (art. 147.º, n.º 2 do CPPT). Com este meio cautelar, o contribuinte poderá obter a vinculação da administração a agir de acordo com o pretendido.

4.5. A reação ao processo de execução fiscal

O processo de execução fiscal é um meio processual destinado à cobrança coerciva das dívidas ao Estado e a outras pessoas coletivas de Direito Público. “Não tem por fim cobrar coercivamente impostos ilegalmente liquidados, mas sim cobrar impostos que sejam legalmente devidos”⁸. Este processo, conduzido pela administração tributária, é instaurado com base num título executivo, no qual consta, entre outros, a pessoa que figure no título executivo como devedor e o valor da dívida em causa.

Nem todas as dívidas ao Estado são cobradas mediante um processo de execução fiscal, como sucede no caso, por exemplo, das coimas e outras sanções pecuniárias fixadas judicialmente. As dívidas cobradas mediante processo de execução fiscal estão as previstas no art. 148.º do CPPT.

⁸ MORAIS, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 2014, pp. 344-345.

Instaurada a execução pelos serviços da administração tributária (art. 10.º, n.º 1, al. f), do CPPT), segue-se, nos termos do referido art. 188.º do CPPT, a citação do executado, destinada a dar conhecimento ao executado de que foi proposta contra ele determinada execução ou a chamar a esta, pela primeira vez, pessoa interessada (por exemplo, os responsáveis subsidiários) (art. 35º, n.º 2 do CPPT).

Uma vez citado, o executado pode reagir optando por, nos termos do art. 189.º, n.ºs 1, 2 e 3 do CPPT, opor-se à execução na base dos fundamentos previstos no art. 204.º, n.º 1, do CPPT, requerer o pagamento em prestações, nos termos do art. 196.º do CPPT, ou requerer a dação em pagamento, de acordo com os artigos 201.º e 202.º do CPPT. Em relação ao responsável subsidiário, este pode, depois de citado, efetuar o pagamento da dívida, deduzir oposição, apresentar uma reclamação graciosa ou interpor uma impugnação judicial a dívida (art. 22.º, n.º 4, da LGT).

Após a citação, e não se tendo, evidentemente, verificado o respetivo pagamento, o funcionário, "independentemente de despacho, passará mandado para penhora, que será cumprido no prazo de 15 dias, se outro não for designado pelo órgão da execução fiscal ao assinar o mandado" (art. 215.º, n.º 1, do CPPT), com vista à apropriação dos bens do património do executado nomeados à penhora (art. 215.º, n.º 3, do CPPT). Se, eventualmente, não forem encontrados bens penhoráveis no património do executado, o funcionário competente lavrará auto de diligência (art. 236.º, n.º 1).

A seguir a penhora, segue-se a fase da convocação dos credores do executado para que possam, se for caso disso, reclamar o seu crédito, conforme previsto no art. 239.º, n.º 1, do CPPT. Em caso de litígio entre os vários credores, o Tribunal pode ser chamado a pronunciar-se para verificar e graduar os créditos (art. 247.º do CPPT).

A venda realizar-se-á após o termo do prazo de reclamação de créditos (art. 244.º, n.º 1) e, em princípio, é feita por meio de propostas em carta fechada (art. 248.º), com cumprimento do disposto no art. 253.º A venda poderá ser feita por outra das modalidades previstas no Código de Processo Civil (art. 252.º).

Pode igualmente acontecer que a execução seja suspensa, interrompida ou extinta nos casos previstos no art. 169.º e ss. do CPPT ou ainda objeto de nulidade processual quando possa prejudicar a defesa do interessado (art. 165.º, n.º 1, do CPPT).

Também se prevê que os atos praticados pelo órgão da execução fiscal, suscetíveis de lesar os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro, possam ser objeto de reclamação judicial (art. 276.º do CPPT). Segundo o art. 103.º, n.º 2, da LGT, "é garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos atos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária (...)". A reclamação em causa segue a forma de processo urgente, tendo a sua apreciação prioridade sobre quaisquer outros processos (art. 278.º, n.º 5 do CPPT).

4.6. O recurso das decisões dos tribunais tributários

As decisões proferidas pelos tribunais tributários de primeira instância são suscetíveis de recurso para os Tribunais Centrais Administrativos, quando o seu fundamento consistir em matéria de facto, acompanhada ou não de matéria de Direito (art. 38.º, alínea a), do ETAF), ou diretamente para o Supremo Tribunal Administrativo (através do recurso *per saltum*), com exclusivo fundamento em matéria de direito (alínea b) do art. 26.º do ETAF). Compete igualmente à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (STA) conhecer dos recursos dos acórdãos da Secção de Contencioso Tributário dos Tribunais Centrais Administrativos (TCA), proferidos em primeiro grau de jurisdição (art. 26.º, n.º 1, alínea a) do ETAF).

São suscetíveis de recurso as decisões judiciais proferidas no âmbito do processo judicial tributário, do processo de execução fiscal e dos processos acessórios em matéria tributária nos casos de incorreta aplicação do Direito ou de lesão dos direitos e interesses dos contribuintes (art. 279.º do CPPT).

Tem legitimidade para recorrer quem, sendo parte principal na causa, tenha ficado vencido (art. 680.º, n.º 1. do Código de Processo Civil). É o caso, por exemplo, do contribuinte que vê a impugnação ser indeferida ou do executado que vê a sua oposição ou reclamação não ter provimento.

As decisões dos tribunais tributários de primeira instância podem assim ser objeto de recurso, ora para o TCA, ora para o STA (recurso *per saltum*), consoante a pretensão do recorrente e o recurso tiver por exclusivo fundamento matéria de Direito ou matéria de facto e matéria de Direito, sendo que a matéria de Direito diz respeito à aplicação, interpretação e integração de normas jurídicas e a matéria de facto se reporta à discussão acerca das realidades factuais trazidas pelas partes ao processo e que se reputem essenciais para a decisão do recurso.

O recurso das decisões judiciais deverá ser interposto pela parte vencida no processo (art. 280.º, n.ºs 1 e 3, do CPPT), por meio de requerimento em que declara a intenção de recorrer (art. 282.º, n.º 1, do CPPT). Depois do recurso admitido, o recorrente deve apresentar as suas alegações, nos termos previstos no art. 282.º, n.ºs 2 e 3, do CPPT, sob pena de deserção do recurso (n.º 4 do art. 282.º do CPPT) e formular conclusões da alegação, indicando os fundamentos jurídicos pelos quais se pretende obter o provimento do recurso, sob pena de não se tomar conhecimento do recurso.

Conclusão

No âmbito desta interação entre os contribuintes e a administração tributária, baseada numa cultura de cobrança de impostos para fazer face às necessidades públicas e numa cultura de respeito dos direitos e interesses legalmente protegidos, resultante de um processo de globalização dos direitos fundamentais, gerou-se entre ambos os protagonistas uma nova relação de força, que se encontra numa fase de procura de entendimento recíproco entre as duas partes.

Com a promoção da educação fiscal, realizaram-se esforços significativos na tentativa de conciliação e de mudança de mentalidades em Portugal. É no âmbito deste duplo jogo de direitos e obrigações entre os contribuintes e a administração tributária que observamos a realidade dos mecanismos de proteção administrativa e judicial dos direitos e interesses legalmente consagrados.

Existe, de facto, na legislação fiscal portuguesa todo um conjunto heterogéneo de normas fiscais, para disciplinar as relações jurídico-tributárias de imposto e definir os meios através dos quais se realizam os direitos emergentes dessas relações.

Deste conjunto de normas destacam-se as garantias dos contribuintes de natureza administrativa e jurisdicional destinadas a assegurar a defesa do contribuinte perante ilegalidades da administração tributária. Estas garantias não impugnatórias e impugnatórias visam reforçar os direitos e interesses do contribuinte perante as violações praticadas pela administração tributária.

O problema não reside apenas nos erros ou omissões praticadas pelo contribuinte ou a administração tributária, mas também na resposta célere e exata às questões que se colocam à administração tributária em qualquer área da fiscalidade.

Sendo Portugal um país que necessita de mais investimento estrangeiro, a administração tributária deveria estar melhor preparada para enfrentar os desafios

nacionais e ter um sistema fiscal mais simples e eficiente e que tenha em conta o nível cultural da população. Não estando o sistema fiscal preparado para fazer às questões colocadas pelos contribuintes, acabamos por ter situações de maior contencioso tributário, que se arrastam durante anos na administração tributária e nos tribunais tributários.

A solução poderá passar por uma simplificação do sistema fiscal, uma desburocratização da administração tributária e uma maior celeridade dos tribunais tributários.

Não se pretende aqui apenas impor regras mas também fomentar uma nova cultura fiscal, de respeito pelos direitos e interesses dos contribuintes e de exercício efetivo dos vários mecanismos de proteção nacional e comunitário. Nesta relação de dualidade entre ambos os protagonistas, impõe-se a ambas as partes o respeito mútuo por um conjunto de regras e princípios justos e equitativos que tenham em conta a cultura de um povo, as suas necessidades e que não seja fonte de constante conflituosidade fiscal.

Bibliografia

Diogo Leite de Campos e Mónica Horta Neves Leite de Campos, *Direito Tributário*, Almedina, Coimbra, 2000.

Jesuíno Alcântara Martins e José Costa Alves, *Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 2016

José Luís Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2002.

Pedro Soares Martínez, *Direito Fiscal*, Almedina, 2003.

Rui Duarte Morais, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 2014 .

Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade, *Contencioso Tributário I - Procedimento, Princípios e Garantias e Contencioso Tributário II - Processo, Arbitragem e Execução*, 2017.