

# O PRINCÍPIO (GERAL) DA BOA ADMINISTRAÇÃO E OS PRINCÍPIOS APLICÁVEIS NO ÂMBITO DO PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO

Patrícia Anjos Azevedo

## 1. INTRODUÇÃO. O PRINCÍPIO DA BOA ADMINISTRAÇÃO E O PRINCÍPIO DA COLABORAÇÃO

O princípio da boa administração (constitucionalmente consagrado nos art.ºs 266.º e seguintes da CRP) perpassa toda a relação jurídico-administrativa e também toda a relação jurídico-tributária, apresentando como um dos mais importantes corolários o denominado “*princípio da colaboração*” (previsto no art.º 59.º da Lei Geral Tributária)<sup>1</sup>.

O aludido princípio da colaboração institui, de uma maneira geral, a regra de acordo com a qual a administração tributária e os contribuintes se encontram sujeitos a um amplo dever de colaboração, no âmbito das relações de natureza tributária que entre eles se estabelecem<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Sobre o dever de cooperação recíproco, em geral, veja-se, por exemplo: SALDANHA SANCHES, *A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*, 2.ª edição, Lisboa, Lex, 2000 (Dissertação de doutoramento em Ciências Jurídico-Económicas na Faculdade de Direito de Lisboa, apresentada em 1995); CARDOSO DA COSTA, *Curso de Direito Fiscal*, 2.ª edição, Coimbra, 1972; CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 6.ª Edição, Almedina, 2010; SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal* [10.ª Edição – reimpressão], Almedina, 2003; BRAZ TEIXEIRA, *Princípios de Direito Fiscal*, Vol. I, 3.ª edição, Coimbra 1985.

<sup>2</sup> O princípio em causa foi, igualmente, consagrado pelo legislador no artigo 7.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA), que se refere à necessidade de os órgãos da administração pública atuarem “[...] em estreita colaboração com os particulares, procurando assegurar a sua adequada participação no desempenho da função administrativa [...]”. Embora dirigida mais especificamente à administração pública do que aos particulares, esta norma consagra, à semelhança do que faz o art.º 59.º da LGT, determinadas obrigações da administração perante os administrados, tais como, a obrigação de lhes prestar as informações e os esclarecimentos de

Efetivamente, este princípio deverá ser entendido num contexto de reciprocidade, pelo que impende sobre a administração e também sobre o contribuinte uma obrigação de respeito mútuo, traduzida em condutas conformes com os ditames da boa-fé, com a segurança jurídica, com a estabilidade, com a previsibilidade e com a proteção da confiança, em geral.

O pressuposto que preside à consagração deste princípio é o de que a administração tributária não deverá ser colocada, na relação jurídica tributária, num plano totalmente coincidente com aquele em que o contribuinte se encontra, sendo que este último não se posiciona numa mera sujeição. A ocorrer a mera sujeição do contribuinte, tal facto retirar-lhe-ia a possibilidade de contribuir para o desenvolvimento da relação jurídica tributária e, de certa forma, controlar a própria atuação da administração tributária. É também nessa medida que a LGT estabelece uma presunção legal de acordo com a qual os contribuintes e a própria administração tributária atuam segundo os ditames da boa-fé – cfr., por exemplo, art.º 59.º, n.º 2 da LGT.

Com efeito, presume-se boa-fé de parte a parte, já que não é permitido à administração tributária poder retirar vantagens das omissões ou erros manifestos dos contribuintes; presumindo-se de boa-fé os atos tributários derivados de orientações interpretativas genéricas (cfr. art.º 68.º-A da LGT), que não podem dar lugar à criação de direitos e deveres na esfera jurídica dos contribuintes que prevaleçam sobre a própria lei.

Presumem-se ainda verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes (conforme prescreve o art.º 75.º, n.º 1 da LGT), situação com importantes implicações no âmbito de alguns procedimentos na área tributária. No entanto, a presunção de veracidade das declarações dos contribuintes é ilidível ou *iuris tantum*, o que significa que poderá ser afastada mediante prova em contrário (cfr. n.º 2 do art.º 75.º da LGT).

A própria administração tributária encontra-se vinculada por deveres vários de informação, publicidade e notificação, a par do dever de assistência e de simplificação dos procedimentos, perpetrando-se o vício de violação de lei nos casos de falta ou recusa de cumprimento de tais deveres. Ou seja, a administração tributária não deverá ter uma função meramente repressiva, eminentemente reativa, ou de atuação *a posteriori*, mas, igualmente, uma função preventiva e pedagógica no que concerne ao zelar

---

que careçam [cfr. alínea a] do artigo 7.º do CPA], bem como a de apoiar e estimular as iniciativas dos particulares e receber as suas sugestões e informações [cfr. alínea b] do artigo 7.º do CPA].

pelo cumprimento das obrigações dos contribuintes<sup>3</sup>.

O princípio da boa-fé aqui implícito terá de interpretar-se com especial cuidado nas situações em que a administração tributária se encontre a atuar com base em poderes discricionários, os quais podem colidir com tal princípio. Por outro lado, se a administração tributária atuar com base em critérios de estrita legalidade, a questão da violação do princípio da boa-fé não se colocará, podendo, eventualmente – e nessa situação – ocorrer uma qualquer ilegalidade por incumprimento de uma determinada norma legal. Sem prescindir, o princípio da boa-fé não poderá deixar de ser interpretado e aplicado à luz dos demais princípios que subjazem a toda a atuação da administração tributária, tais como o princípio da legalidade, o princípio da imparcialidade ou o princípio da justiça.

Uma outra irradiação do princípio da colaboração é o “*dever público de cooperação com a administração fiscal*”, que se afigura essencialmente como o motivo legitimador da observância das obrigações elencadas no art.º 59.º da LGT (entre outros) e concretizadas nos códigos tributários. Referimo-nos, designadamente, ao especial dever de colaboração que recai sobre os contribuintes para com a administração tributária, do qual resulta, por exemplo, a obrigatoriedade de cumprimento das obrigações acessórias previstas por lei, a par da obrigatoriedade na prestação de quaisquer esclarecimentos que lhes sejam solicitados quanto à sua situação tributária, bem como sobre as relações económicas que mantenham com terceiros (ilustrativamente sobre estes exemplos, vejam-se os n.ºs 3 e 4 do art.º 59.º da LGT).

<sup>3</sup> Concretizando o conteúdo do dever de colaboração, importa, em primeiro lugar, fazer referência aos deveres que impendem sobre administração tributária perante os contribuintes, os quais compreendem, designadamente, a informação pública, regular e sistemática sobre os seus direitos e obrigações [cfr. alínea a) do n.º 3.º, do artigo 59.º da LGT], o que significa a realização regular de campanhas de informação e de esclarecimento aos contribuintes. Assim, os contribuintes devem ser periodicamente informados quanto às suas obrigações tributárias e aos seus deveres, não sendo em muitas situações exigível que os mesmos sejam perceptíveis, sem mais, pelo próprio contribuinte. Em segundo lugar, refira-se a obrigatoriedade de publicação, num prazo de trinta dias, das orientações genéricas sobre a interpretação e aplicação das normas tributárias [cfr. alínea b) do n.º 3.º do artigo 59.º da LGT]. Por outras palavras, exige-se a divulgação por parte da administração tributária, num prazo relativamente curto [o anterior era bem mais alargado, uma vez que era de seis meses], de todos documentos de natureza oficial nos termos dos quais se fixe um determinado entendimento ou orientação genérica acerca da interpretação e aplicação de normas tributárias (v.g, caso das circulares, despachos normativos, ofícios-circulados, etc.). por seu turno, na alínea c) do n.º 3.º do artigo 59.º da LGT encontra-se prevista, também no âmbito do dever de colaboração, a assistência necessária ao cumprimento dos deveres acessórios, ou seja, a imposição legal de que a administração tributária intervenha numa fase anterior ao do cumprimento das obrigações tributárias, por forma a evitá-las.

Nestes moldes, o princípio da colaboração compreende, nos termos da alínea d) do n.º 3.º do artigo 59.º da LGT, o dever de notificação do sujeito passivo ou demais interessados tributários no sentido do esclarecimento das dúvidas sobre as suas declarações ou documentos, dúvidas essas que poderão prender-se com a existência e/ou quantificação dos factos tributários na base dos quais se imputa ao contribuinte uma obrigação tributária. Um facto curioso é que a eventual dúvida ou inexistência do facto tributário, quando fundada e demonstrada, favorece o sujeito passivo, penalizando a administração tributária.

Outra das vertentes deste princípio é, de acordo com a alínea e) do n.º 3.º do artigo 59.º da LGT, a prestação de informações vinculativas, nos termos da lei, *v.g.*, nos moldes do artigo 68.º da LGT. Relacionado com este direito à prestação de informações vinculativas, foi igualmente previsto, na alínea f) do n.º 3.º do artigo 59.º da LGT, o esclarecimento regular e atempado das fundadas dúvidas sobre a interpretação e aplicação das normas tributárias.

O dever de colaboração pressupõe, igualmente, o acesso do sujeito passivo, a título pessoal ou através do respetivo representante, aos seus processos individuais ou àqueles em que, nos termos legais, tenha interesse direto, pessoal e legítimo – *cfr.* alínea g) do n.º 3.º do artigo 59.º da LGT.

Neste seguimento, aqui se inclui também, nos termos da alínea h) do n.º 3.º do artigo 59.º da LGT, a criação legal, em casos justificados, de regimes simplificados de tributação, bem como a limitação das obrigações acessórias às necessárias ao apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos.

Outra das vertentes em que se concretiza o dever de colaboração é a da publicação, nos termos legais, dos benefícios e vantagens fiscais dos contribuintes, o que apenas não ocorrerá no caso de a concessão não comportar qualquer margem de livre apreciação por parte da administração tributária, situação prevista na alínea i), do n.º 3.º do artigo 59.º da LGT.

De acordo com o a alínea j) do n.º 3.º do artigo 59.º da LGT, inclui-se ainda o direito de os contribuintes conhecerem a identidade dos funcionários que são responsáveis pela direção dos procedimentos que aos mesmos respeitem.

Por fim, na alínea l) do n.º 3.º da mesma disposição da LGT, o dever de colaboração pressupõe a comunicação antecipada ao sujeito passivo da data de início da inspeção à sua escrita, com a indicação do seu âmbito e extensão e dos direitos e deveres que lhe assistem.

Todavia, em algumas situações, a recusa de cooperação é legítima, pois existem limites ao dever de colaboração do contribuinte com a administração tributária, tais como a recusa de colaboração com a administração tributária

no contexto de procedimento de inspeção dirigido ao apuramento da situação tributária do contribuinte quando tal pressuponha o acesso à habitação do contribuinte; a recusa de permissão de consulta de elementos abrangidos pelo direito ao sigilo: seja profissional, comercial, industrial ou bancário (este último com restrições derivadas dos pressupostos que poderão desencadear o acesso irrestrito da administração tributária a informações bancárias); a recusa no acesso a factos da vida íntima dos cidadãos; a recusa de cooperação quando tal implique violação de direitos, liberdades e garantias ou até mesmo de direitos de personalidade dos indivíduos, etc. Nestas hipóteses e, em caso de oposição do contribuinte, tais diligências por parte da administração tributária apenas poderão realizar-se mediante autorização judicial (cfr. n.ºs 5 e 6 do art.º 63.º da LGT).

## 2. O PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO

### 2.1. NOÇÃO DE PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO

De uma forma muito geral, o procedimento tributário é (i) um conjunto de atos, (ii) provenientes de órgãos administrativos tributários distintos, (iii) relativamente autónomos e (iv) organizados sequencialmente, (v) com vista à produção de um determinado resultado, do qual são instrumentais<sup>4</sup>.

Mais concretamente, e decompondo os elementos desta noção, o procedimento tributário é:

(i) *Um conjunto de atos*, já que o procedimento nunca poderá ser constituído apenas por um único ato, mas sim por uma pluralidade de atos. Também não é constituído por uma única realidade substantiva, embora se direcione para tal. Assim, distingue-se o ato final de uma cadeia procedimental (v.g., ato administrativo, mais concretamente um ato tributário, neste caso) do procedimento propriamente dito.

(ii) *Provenientes de órgãos administrativos tributários distintos*, uma vez que tais atos não deverão ser todos praticados por uma mesma entidade. De fato, para que um determinado sujeito administrativo/tributário possa praticar um ato válido e eficaz, necessita de ser o sujeito competente em matéria decisória na matéria em causa.

<sup>4</sup> Neste sentido, veja-se ROCHA, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 4.ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2011.

(iii) *Relativamente autónomos*, já que os atos que integrantes de uma cadeia procedimental deverão possuir autonomia relativa, isto é, deverão possuir autonomia, de modo a que sejam independentes, apesar de conectados. Assim, cada um desses atos deverá prosseguir uma função diferente do *iter* procedimental do qual fazem parte, sob pena de serem atos repetidos, inúteis ou simplesmente dilatatórios.

(iv) *Organizados sequencialmente*, uma vez que os atos em que se divide o procedimento não podem ser configurados de forma desregrada ou anárquica, em termos de ser absolutamente indiferente praticar primeiro um ou outro ato. Pelo contrário, os atos deverão obedecer a uma sequência lógica, apresentando-se de forma pré-determinada e sequenciada. Tal sequência poderá ter por fonte um ato normativo (por exemplo, a lei) ou a vontade do órgão decisor, embora no âmbito dos procedimentos tributários a regra seja o primeiro caso, podendo além disso tal sequência ter caráter obrigatório (ou imperativo), o que normalmente é a regra; ou meramente indicativo.

(v) *Direcionados à produção de um determinado resultado, do qual são instrumentais*, pois, em princípio, os atos do procedimento encontram-se orientados para a prolação de uma decisão administrativa (um ato administrativo, um regulamento, um contrato administrativo), embora se deva observar que o procedimento propriamente dito pode não terminar num ato dessa natureza. Assim, por exemplo, podem verificar-se atos integrativos de eficácia. Daqui se conclui que, em princípio, os atos do procedimento não produzem eles próprios e por si mesmos, efeitos administrativos, mas sim meramente sequenciais, pelo que, também em regra, não são autonomamente atacados. No entanto, assinale-se que o caráter instrumental dos atos procedimentais não impede que por vezes assumam caráter “principal” e possam ser destacados do procedimento, ou seja, possam ser autonomamente impugnáveis<sup>5</sup>.

## 2.2. PRINCÍPIOS APLICÁVEIS AO PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO

### a) Princípio da legalidade na atuação administrativa

Este princípio diz respeito à criação normativa em matéria procedimen-

<sup>5</sup> Para maiores desenvolvimentos, veja-se ROCHA, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 4.ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2011.

<sup>6</sup> Nesta enumeração seguimos essencialmente a ordenação, divisão e ensinamentos do Professor Freitas da Rocha, in ROCHA, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 4.ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2011.

tal, sendo enquadrado em Direito Fiscal substantivo como um limite formal à tributação<sup>7</sup>.

Desde logo, é a própria Constituição da República Portuguesa que refere o princípio da legalidade tributária no seu art.º 103.º, n.º 2, voltando este princípio a ser enunciado no art.º 8.º da Lei Geral Tributária [cuja epígrafe é: *princípio da legalidade tributária*], funcionando esta última disposição como uma espécie de concretização do princípio constitucional, no particular domínio tributário, em legislação ordinária, de valor infraconstitucional<sup>8</sup>.

Como corolários do princípio da legalidade tributária, costumam apontar-se os seguintes: (i) *preeminência da lei*, (ii) *reserva de lei parlamentar* (ou reserva – absoluta – de lei formal) e, finalmente, (iii) *princípio da tipicidade*<sup>9</sup>.

Assim, e no que respeita ao primeiro corolário (*a preeminência da lei*), diz-se que a atuação da Administração Fiscal deverá subordinar-se à lei, pois sem a prévia definição de regras de incidência não possuímos qualquer pressuposto válido que legitime o lançamento do imposto. Esta ideia não é exclusiva do Direito Fiscal, pois a lei deverá ser fundamento da atividade da Administração, em geral. A preeminência da lei comporta uma dimensão positiva (obrigatoriedade de observância de lei), bem como uma dimensão negativa (proibição de violação de lei).

Já quanto à *reserva de lei parlamentar*, esclareça-se que é a Assembleia da República que, *lato sensu*, tem poder para criar normas de incidência tributária, encontrando-se tal ideia presente nos art.ºs 103.º, n.ºs 2 e 3 da CRP, bem como 165.º, n.º 1, i) do mesmo diploma, onde, a propósito da chamada reserva relativa de competência legislativa, se refere o seguinte: “*É da exclusiva*

---

<sup>7</sup> Acerca desta temática, cfr., por exemplo, os seguintes contributos: ANJOS AZEVEDO, Patrícia, A “constituição fiscal”: em especial, o princípio da legalidade tributária, in *III Congresso de Direito Fiscal*, Vida Económica, 2013; ANJOS AZEVEDO, Patrícia, “Apontamento sobre a natureza fiscal do Estado português e os limites formais e materiais à tributação”, in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, Tomo II – Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal*, IDEFF/Almedina, 2013, pp. 509-538.

<sup>8</sup> O princípio da legalidade encontra-se também expresso nos art.ºs 138.º e 201.º do Código de Processo Civil e art.º 2.º do Código de Processo Penal, por exemplo. No domínio fiscal e, nas palavras de Vítor Faveiro in *FAVEIRO, Vítor, Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, p. 71, I Vol., Coimbra Editora, 1986, “*O primeiro elemento da realidade jurídico-tributária é a lei criadora de impostos, não sendo legítimo a quem quer que seja, mesmo dotado de poderes administrativos da maior latitude, exigir impostos sem a prévia existência de lei que os estabeleça*”.

<sup>9</sup> Sobre estes corolários veja-se por exemplo BRÁS CARLOS, Américo Fernando, *Impostos (Teoria Geral)*, 3.ª Edição [atualizada], Almedina, 2006; e FREITAS PEREIRA, Manuel Henrique, *Fiscalidade* [4.ª Edição], Almedina, 2011.

*competência da Assembleia da República, salvo autorização ao Governo [...] legislar sobre a criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas.*” Assim, em princípio só a Assembleia da República (através de Lei entendida em sentido estrito) terá poderes para legislar no âmbito das matérias aí descritas, não obstante a possibilidade de, através de uma autorização legislativa, permitir que o Governo (enquanto “*órgão superior da Administração Pública*” – cfr. art.º 182.º da CRP) legisle sobre essas mesmas matérias, abrindo-se aqui a possibilidade do aparecimento de Decretos-Lei sobre o assunto.

Destaque-se que a Assembleia da República não deverá autorizar o Governo a legislar por intermédio de um “cheque em branco”, já que é o próprio n.º 2 do art.º 165.º da CRP que refere que “*as leis de autorização legislativa devem definir o objeto, o sentido, a extensão e a duração da autorização*”, pelo que a lei de autorização legislativa da Assembleia da República deverá clarificar os seguintes pontos: (i) a matéria em que autoriza o Governo a legislar (o *objeto*); (ii) os critérios e princípios de base a seguir pelo Governo (o *sentido*); (iii) os aspetos que concretamente deverão ser alterados pelo Governo (a *extensão*); (iv) o prazo concedido ao Governo para que legisle (a *duração*), podendo esta ser objeto de prorrogação.

Refira-se também que a lei de autorização legislativa da Assembleia da República não é uma ordem para que o Governo legisle, termos em que o Governo poderá utilizá-la ou não – ponto é, que se o Governo optar por utilizar a autorização legislativa, vincula-se aos parâmetros descritos na lei de autorização<sup>10</sup>.

Ainda relativamente ao âmbito da reserva de lei formal, pode também dizer-se que esta é aqui entendida em sentido absoluto<sup>11</sup>, contemplando os ele-

<sup>10</sup> Nas palavras de BRÁS CARLOS, “[...] pode dizer-se [...] que a reserva parlamentar em matéria fiscal se traduz no facto de a Assembleia da República ser, no que respeita à criação de impostos e aos elementos constantes do n.º 2 do art.º 103.º da CRP, o único legislador ou o legislador originário definidor dos seus aspectos estruturantes e, simultaneamente, o legislador autorizante do Governo para efeitos do desenvolvimento do regime de acordo com as linhas por si definidas” – BRÁS CARLOS, Américo Fernando, *Impostos (Teoria Geral)*, 3.ª Edição (atualizada), Almedina, 2006, p. 106.

<sup>11</sup> Assim, a lei formal não deverá conter apenas o fundamento da conduta da administração, mas todos os elementos que levem à tomada de uma decisão concreta, não havendo espaço para qualquer margem de discricionariedade tributária por parte da Administração. Saliente-se que não se permite a analogia perante matérias onde exista reserva absoluta de lei formal, pelo que esta encontra-se intimamente relacionada com as ideias de segurança jurídica e proteção da confiança dos particulares. Contrariamente a esta ideia, se admitíssemos uma reserva relativa de lei formal, a conduta da Administração teria por base a lei, mas no entanto tal lei não a re-

mentos essenciais do imposto (referidos no art.º 103.º, n.º 2 da CRP), ou seja, “a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes” (mas não propriamente a liquidação e a cobrança – cfr. art.º 103.º, n.º 3 do mesmo diploma)<sup>12</sup>.

Quanto ao terceiro corolário do princípio da legalidade, ou seja, o princípio da tipicidade, este implica que tudo aquilo que não se encontrar compreendido no elenco fechado pré-estabelecido, não existe para efeitos fiscais<sup>13</sup>. Encontra-se mais evidente na fase da incidência<sup>14</sup>.

Em termos de legalidade tributária, o art.º 8.º da LGT parece acrescentar ainda as seguintes matérias: “a definição dos crimes fiscais e o regime geral das contraordenações fiscais” (art.º 8.º, n.º 1 da LGT)<sup>15</sup>; “a liquidação e a cobrança dos tributos, incluindo os prazos de prescrição e caducidade” (art.º 8.º, n.º 2, al. a) da LGT); “a regulamentação das figuras da substituição e res-

gularia por completo e confiar-se-ia ao órgão aplicador o critério de decisão nos casos concretos. Neste sentido, veja-se FREITAS PEREIRA, Manuel Henrique, *Fiscalidade* (4.ª Edição), Almedina, 2011.

<sup>12</sup> A este propósito, convém destacar que as decisões normativas sobre liquidação e cobrança poderão estar contidas em normas instrumentais, destinadas a concretizar as normas de incidência. No entanto, os órgãos continuam vinculados ao princípio da legalidade em geral – o princípio da legalidade da Administração, sendo certo que nunca poderão contrariar princípios e diretrizes que constem de normas de incidência. Além disso, o próprio Tribunal Constitucional, no Acórdão n.º 504/98 de 02/07/1998, afirmou que “só constituem a reserva de lei mencionada na alínea i) do n.º 1 do citado artigo 168.º (hoje, art.º 165.º) a criação de impostos, que abarca a criação e a definição dos elementos essenciais daquelas receitas, unilateralmente impostas, que hão-de custear o financiamento em geral das despesas públicas (dir-se-á: das despesas gerais), e hão-de ser repartidas pela generalidade dos contribuintes, de harmonia com os critérios genericamente apontados nos artigos 106.º e 107.º da Constituição da República Portuguesa.” Esta doutrina foi aliás reforçada no âmbito do Acórdão n.º 63/2001 de 13/02/2001, do mesmo Tribunal.

<sup>13</sup> Portanto, esta tipicidade indicia-nos que a disciplina contida terá de ser o mais completa possível, integrando relativamente a cada imposto todos os parâmetros exigíveis por lei. – Sobre o princípio da tipicidade, cfr. por exemplo BRÁS CARLOS, Américo Fernando, *Impostos (Teoria Geral)*, 3.ª Edição (atualizada), Almedina, 2006, pp. 126 e ss.

<sup>14</sup> A incidência é a fase da técnica tributária em que se sabe o que está excluído e incluído no imposto, mas também os sujeitos da relação jurídica e a existência ou não de benefícios fiscais. Contempla a definição geral e abstrata do “quem”, do “se” e do “quanto”, ou seja, a definição do(s) sujeito(s) ativo(s) e passivo(s), a definição do pressuposto ou facto gerador (isto é, do facto tributário que dá origem ao imposto), bem como a existência de eventuais deduções, isenções e benefícios fiscais a aplicar.

<sup>15</sup> Esta indicação não consta do elenco do n.º 2 do art.º 103.º da CRP, mas a definição dos crimes e contraordenações tributárias encontra-se sujeita ao regime constitucional dos crimes e ilícitos de mera ordenação social, em geral. Assim, só a Assembleia da República tem competência legislativa originária nesta matéria – cfr. art.º 165.º, n.º 1, alíneas c) e d) da CRP.

ponsabilidade tributárias” (art.º 8.º, n.º 2, al. b) da LGT); “a definição das obrigações acessórias” (art.º 8.º, n.º 2, al. c) da LGT)<sup>16</sup>; “a definição das sanções sem natureza criminal” (art.º 8.º, n.º 2, al. d) da LGT) e, por fim, “as regras de procedimento e processo tributário” (art.º 8.º, n.º 2, al. e) da LGT)<sup>17</sup>. De acordo com parte da doutrina, esta disposição terá como intento “enunciar as matérias sujeitas ao princípio constitucional da legalidade tributária e estender a aplicação do princípio a outras matérias” ou até “estender o princípio da legalidade tributária à liquidação e cobrança dos tributos.”<sup>18</sup>

No entanto, na prática, o art.º 8.º da LGT acaba por não acrescentar nada pois apenas repete em lei ordinária o que foi anteriormente consagrado constitucionalmente; e mesmo na parte em que parece acrescentar, apenas enuncia matérias já compreendidas por natureza na reserva de lei parlamentar, senão vejamos: os prazos de prescrição e caducidade e as regras de procedimento e de processo tributário mais não são do que garantias dos contribuintes; a substituição e a responsabilidade tributárias fazem parte da incidência pessoal; as sanções sem natureza criminal já estavam incluídas na reserva de lei parlamentar – art.º 165.º, n.º 1, d) da CRP –, podendo inclusivamente ser contempladas no elenco de garantias dos contribuintes.

## b) Princípio da verdade material

O objetivo fundamental de toda a atuação procedimental administrativa e tributária deverá ser a descoberta da verdade material, encontrando-se tal exigência presente naquilo que a LGT designa por “princípio da justiça” – cfr. art.º 55.º da LGT.

Esta justiça (material) apenas será conseguida caso todos os atos em que o procedimento se decompõe a tiverem como coordenada essencial, não sendo de admitir condutas da administração tributária que procurem, a qualquer custo, a tributação dos rendimentos dos contribuintes; nem condutas dos

<sup>16</sup> Esta ideia é uma manifestação do complexo de deveres de cooperação do contribuinte. Se é certo que todas as decisões sobre prescrição dos tributos e caducidade do direito à liquidação dizem respeito a garantias fundamentais dos contribuintes como o princípio da proteção da confiança e da certeza e segurança jurídicas, é também visível que há que distinguir o tipo de deveres de cooperação que devam estar abrangidos por esta reserva de lei. Para maiores desenvolvimentos, veja-se SALDANHA SANCHES, José Luís, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 2007.

<sup>17</sup> De fora do âmbito desta disposição ficam as ordens internas da Administração Tributária, tais como despachos, instruções, circulares e outros atos meramente administrativos.

<sup>18</sup> Neste sentido, CASALTA NABAIS, José, *Direito Fiscal*, 6.ª edição, Almedina, Coimbra, 2010, p. 138.

contribuintes que apresentem como intento o de obstaculizar a tributação.

A verdade material em matéria tributária implica o conhecimento e aceitação dos princípios da igualdade e da justiça na tributação, com respeito pela efetiva capacidade contributiva dos sujeitos. Neste sentido, as atuações procedimentais deverão ter por finalidade averiguar a capacidade contributiva e concluir pela tributação ou não tributação, de acordo com os resultados de tal averiguação.

Daqui decorre que, por exemplo, numa hipótese em que se encontre em causa o reconhecimento de benefícios fiscais, se o órgão administrativo tiver acesso a elementos que o contribuinte não tenha e que permitam concluir pela isenção de tributação, deverá ele carrear tais elementos para a instrução de modo a que possam ser tomados em conta na decisão final, independentemente de saber se tal atuação beneficia ou prejudica o fisco. O mesmo vale, *mutatis mutandis*, para os contribuintes.

O princípio da verdade material apresenta como importante corolário o princípio da cooperação, nos termos do qual a administração tributária e os contribuintes se encontram vinculados por um dever de colaboração recíproca – cfr. art.º 59.º, n.ºs 1 e 2 da LGT.

Apesar de tudo, refira-se também que o princípio da verdade material, em direito tributário, não é um princípio absoluto, admitindo alguns “desvios”, já que, por vezes, quando falamos em normas tributárias e de sujeição, poderá bastar um juízo de verosimilhança ou verdade material aproximada.

É o que se passa, designadamente, com a fixação da matéria coletável recorrendo a índices ou presunções, no âmbito da chamada avaliação indireta – cfr. art.º 83.º, n.º 2 e art.ºs 87.º e ss, todos da LGT. Nestes casos, presume-se a capacidade contributiva, sendo o sujeito passivo tributado não com base na riqueza que efetivamente auferiu, mas sim com base num valor que se julga que lhe é aproximado.

Contudo, saliente-se que o recurso a presunções não significa que o contribuinte ficará irremediavelmente condenado ao resultado da avaliação indireta, uma vez que a própria LGT refere, no seu art.º 73.º, que as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário.

### c) Princípio da vinculação de forma

O procedimento é um conjunto de atos de diversa natureza, pelo que não será indiferente a forma como esses atos se exteriorizam.

A propósito do problema da forma dos atos procedimentais, note-se que

pelo menos dois valores juridicamente relevantes e conflitantes podem ser apontados: por um lado, o valor da *celeridade* e da *dinâmica processual* (manifestando-se na necessidade de que as diversas atuações no âmbito do procedimento se revelem temporalmente eficazes e não sejam levadas a cabo intempestivamente); por outro lado, o valor da *segurança jurídica*, que exige que os diversos intervenientes no procedimento possam ter conhecimento das posições contrárias ou diferentes da sua, de modo a poderem defender-se.

A *segurança jurídica* assume uma ligeira preponderância, fato que se traduz na consagração de um princípio geral de vinculação de forma, pelo que os atos do procedimento deverão seguir a forma escrita – art.º 54.º, n.º 3 da LGT.

No entanto, a celeridade impõe-se em alguns casos, sendo admitida por vezes a prática oral de determinados atos procedimentais, designadamente os seguintes: (i) exercício do direito de audição – art.º 60.º, n.º 5 da LGT e art.º 45.º, n.ºs 2 e 3 do CPPT; (ii) reunião no âmbito do procedimento de revisão da matéria tributável fixada por métodos indiretos – art.ºs 91.º, n.º 3 e 92.º, n.º 1 da LGT; (iii) apresentação de reclamação graciosa – art.º 70.º, n.º 6 do CPPT.

#### d) Princípio da celeridade

As vicissitudes do tráfico jurídico, bem como o princípio do acesso ao Direito, impõem que as questões jurídicas (litigiosas ou não) sejam resolvidas em tempo útil, o que se traduz num princípio geral de celeridade, que exige que os procedimentos se concluem num prazo razoável.

O princípio da celeridade comporta as seguintes dimensões: (i) simplicidade e economia processual – prevalência de atuações desburocratizadas e proibição da prática de atos inúteis ou dilatatórios (art.º 57.º, n.º 1 da LGT); (ii) rapidez de atuação, mediante o estabelecimento de um prazo de duração máxima do procedimento tributário (quatro meses – art.º 57.º, n.º 1 da LGT) e de um prazo máximo para a prática de determinados atos procedimentais (dez dias, salvo disposição legal em contrário – art.º 67.º, n.º 2 da LGT)<sup>19</sup>.

Nos casos em que o procedimento tributário não seja concluído no prazo de quatro meses (contados a partir da entrada da petição do contribuinte no serviço competente), presume-se o indeferimento tácito e o interessado poderá considerar que existe, a partir de então, um ato suscetível de impugnação graciosa ou até mesmo jurisdicional.

<sup>19</sup> Os prazos que aqui referimos são contínuos e contam-se nos termos do Código Civil, suspendendo-se no caso de a dilação do procedimento ser imputável ao sujeito passivo por incumprimento dos seus deveres de cooperação – art.º 57.º, n.ºs 3 e 4 da LGT.

### e) Princípio da proibição do excesso

O princípio constitucional da proibição do excesso é uma das dimensões do princípio da proporcionalidade, tendo como âmbito preferencial de aplicação as medidas restritivas em sede de direitos, liberdades e garantias. No fundo, com o princípio da proibição do excesso efetua-se um apelo a uma ponderação meio/fim, como forma de resolver eventuais conflitos de interesses.

Como subprincípios, podemos apontar os seguintes: (i) *adequação*, que introduz no ordenamento jurídico a ideia de que determinada medida deverá ser qualitativamente certa para prosseguir o fim que no caso em concreto se visa; (ii) *necessidade*, que refere que a intervenção restritiva apenas deverá ser feita se outra menos gravosa não puder ser levada a efeito; (iii) *proporcionalidade em sentido estrito*, que significa que a medida restritiva deverá ser quantitativamente acertada, não sendo exagerada em relação ao fim visado.

Em matéria de procedimento tributário, este princípio vincula em primeira linha o legislador e significa que deverá este abster-se de introduzir no ordenamento jurídico medidas que o violem, adquirindo uma importância vital nos casos em que a administração tributária se procura introduzir no espaço de reserva da vida privada dos contribuintes. Tais situações deverão ser normeadas por este princípio, e por todos os subprincípios que lhe apontamos, sob pena de inconstitucionalidade ou ilegalidade dos mesmos.

### f) Princípio da disponibilidade

O principal objetivo das atuações procedimentais tributárias deverá ser a descoberta da verdade material.

Questão diferente é saber se, na prossecução desse objetivo, as atuações se encontram ou não na disponibilidade dos intervenientes procedimentais ou se estes poderão decidir, de acordo com o seu arbítrio, se atuam ou não atuam; se diligenciam ou não diligenciam; se investigam ou não investigam.

Do lado dos contribuintes, vale o princípio da disponibilidade, o que significa que aqueles só atuarão no procedimento caso assim o entendam, em virtude de, ao contrário da administração, os contribuintes não se encontrarem obrigados à prossecução do interesse público.

As principais consequências deste “direito de opção” são as seguintes: (i) *ao nível da iniciativa*: muitos procedimentos apenas se iniciam se existir um impulso por parte dos interessados. Exemplos disso mesmo são os procedimentos de informações vinculativas [art.º 57.º do CPPT], de reconhecimento de benefícios fiscais [art.º 65.º do CPPT], ou de reclamação graciosa [art.º 68.º

do CPPT); (ii) *ao nível da fixação do objeto do procedimento*: existem muitos casos em que o mérito ou fundo da questão administrativa a decidir é fixado a partir das peças apresentadas pelas partes interessadas, como por exemplo acontece no procedimento de reconhecimento de benefícios fiscais, no qual o órgão decisor apenas se pronuncia sobre aquilo que surge na petição apresentada pelo contribuinte; (iii) *ao nível da possibilidade de colocar um termo ao procedimento*: existem procedimentos que podem terminar mediante um ato de vontade dos interessados, designadamente mediante desistência ou acordo. É disso exemplo o procedimento de revisão da matéria tributável fixada por métodos indiretos, onde o objetivo é fixar um acordo sobre o valor da matéria tributável a liquidar futuramente (cfr art.ºs 91.º e 92.º da LGT).

### g) Princípio do inquisitório

De acordo com o art.º 58.º da LGT, os órgãos que integram a administração tributária encontram-se incumbidos – constitucional e legalmente (cfr. art.º 266.º da CRP) – a tudo fazer no sentido de assegurarem a melhor realização possível do interesse público.

As consequências deste “dever de agir” são as seguintes: (i) *Ao nível da iniciativa*: alguns procedimentos são instaurados *ex officio*. Por exemplo, tal ocorre no procedimento de fixação da matéria tributável por métodos indiretos – art.ºs 87.º e ss da LGT; (ii) *Ao nível da instrução*: é certo que a indicação dos elementos de prova deverá ser levada a cabo pelos interessados, por aplicação das regras do ónus da prova. No entanto, a administração não deve cingir-se aos elementos apresentados, diligenciando no sentido de trazer ao procedimento todos aqueles que lhe pareçam indispensáveis à descoberta da verdade material, ainda que desfavoráveis aos seus interesses patrimoniais. Como consequência, e sempre que subsistam dúvidas, existe igualmente um dever de investigar; (iii) *Ao nível da possibilidade de colocar um termo ao procedimento*: esta possibilidade encontra-se, em princípio, fora da disponibilidade administrativa, o que significa que não é admissível a desistência administrativa no âmbito do procedimento tributário; (iv) *Ao nível das consequências da não atuação*: comina-se com uma invalidade da decisão que assente num procedimento omissivo, uma vez que a não atuação da administração quando se encontre legalmente obrigada a agir poderá traduzir-se numa violação ao princípio da vinculação à verdade material.

### h) Princípio da participação e do contraditório

O procedimento administrativo, em geral, e o procedimento tributário, em

especial, assentam numa ideia de participação dos destinatários dos atos nos procedimentos que lhes digam respeito.

A participação dos destinatários procura assegurar a coresponsabilização das decisões (cfr., por exemplo, art.ºs 82.º, n.º 3 e 92.º, n.º 1 da LGT), sendo de salientar os seguintes pontos: (i) *A participação enquanto direito fundamental do administrado/contribuinte*, que assume uma configuração positiva, ao exigir dos órgãos administrativos atuações e medidas que promovam a sua exequibilidade (ou seja, a real e efetiva intervenção daqueles, promovendo a audiência, o contraditório, a oposição, etc.); (ii) *A participação enquanto garantia dos contribuintes*, assumindo uma configuração negativa, ao impedir que os contribuintes sejam lesados por atuações administrativas em que os órgãos em causa, devendo pronunciar-se ou agir, não o fizeram; (iii) *A participação enquanto princípio respeitante à estrutura do procedimento*, na medida em que este não pode adquirir uma natureza unilateral ou inquisitiva, mas sim uma estrutura bilateral, que será juridicamente assegurada através de mecanismos de participação diversos, no âmbito dos quais o direito de audição e de contraditório (resposta/defesa) assumem uma grande importância<sup>20</sup>.

### i) Princípio da confidencialidade

De acordo com a teoria geral dos direitos fundamentais, perante um conflito de direitos deve o intérprete ou aplicador, recorrendo a um juízo de concordância prática, procurar harmonizar tais direitos. Deste modo, e mais concretamente no âmbito do procedimento tributário, uma das matérias que mais dificuldades tem suscitado é precisamente a compatibilização entre o direito à informação (cfr. art.º 268.º, n.º 1 da CRP) e o direito à reserva da intimidade da vida privada (cfr. art.º 26.º, n.º 1 da CRP).

Se, por um lado, os cidadãos possuem um direito de acesso aos documentos administrativos; por outro, a todos é reconhecido o direito à reserva da intimidade da vida privada e familiar, sendo que se alguém solicitar à administração tributária informações sobre uma determinada pessoa perante o fisco, ou dados referentes às suas declarações para efeitos de impostos, deverão compatibilizar-se os direitos aqui em causa.

Assim, surge a figura jurídica do sigilo fiscal e o princípio da confidenciali-

<sup>20</sup> A diferença fundamental entre o princípio do contraditório e o princípio da participação reside no facto de o princípio da participação ser muito mais abrangente, não tendo uma função eminentemente reativa (como no caso do princípio do contraditório), mas sim procurando afirmar a possibilidade de influenciar, motivar e ajudar o órgão competente a tomar a decisão correta.

dade fiscal, plasmado no atual art.º 64.º da LGT, que já se encontrava anteriormente enunciado na alínea d) do art.º 17.º do CPT, disposição que estabelecia a confidencialidade dos dados relativos à situação tributária dos contribuintes<sup>21</sup>. No fundo, este princípio apresenta-se como corolário do direito fundamental à reserva da intimidade da vida privada, previsto no já aludido art.º 26.º, n.º 1 da CRP.

De uma forma muito geral, o dever de sigilo aqui presente consiste na proibição de os funcionários, dirigentes e agentes da Administração Tributária revelarem os dados sobre a situação tributária dos contribuintes, bem como os dados de natureza pessoal que venham a ser fornecidos no âmbito do procedimento. Pode assim dizer-se que o dever de sigilo fiscal se afigura um verdadeiro dever profissional, de importância coletiva, condição essencial de confiança na atividade administrativa. O sigilo fiscal tutela a intimidade da vida privada, a proteção de dados pessoais e a correta utilização da informática no âmbito dos dados, encontrando-se de certa forma em confronto com o princípio da administração aberta.

Nos termos do n.º 3 do art.º 64.º da LGT, o dever de confidencialidade estende-se a quem possua elementos protegidos. No entanto, postula o n.º 4 do art.º 64.º da LGT que o sujeito passivo possa ter acesso a dados de terceiros que se afigurem necessários para a fundamentação de eventual reclamação, recurso ou impugnação judicial, sendo este fato uma clara manifestação de proteção do lado do interessado<sup>22</sup>.

Quanto ao n.º 5 do art.º 64.º da LGT, este prevê que em nada conflitua com o dever de confidencialidade a divulgação de listas de devedores (quando tenha sido ultrapassado o prazo para prestação de garantia ou tenha esta sido dispensada), bem como a publicação dos rendimentos declarados ou apurados por categorias de rendimentos, contribuintes ou setores de atividade, designadamente para efeitos estatísticos, de transparência e de publicidade<sup>23</sup>.

<sup>21</sup> No antigo Código de Procedimento Tributário (CPT) o sigilo fiscal era considerado como um dos princípios a respeitar na atividade tributária, ao passo que no já extinto Regime Jurídico das Infrações Fiscais não Aduaneiras (RJIFNA) o dever geral de sigilo seria intolerável, admitindo-se algumas situações como legítimas.

<sup>22</sup> A título de exemplo, os advogados podem, no exercício da sua profissão, e nos termos do atual art.º 74.º do Estatuto da Ordem dos Advogados, solicitar em qualquer repartição pública "*o exame de processos, livros ou documentos que não tenham carácter reservado ou secreto, bem como requerer, oralmente ou por escrito, que lhes sejam fornecidas fotocópias ou passadas certidões, sem necessidade de exhibir procuração*".

<sup>23</sup> Tais listas não deverão conter a identificação dos contribuintes a que se referem os rendimen-

O n.º 6 do art.º 64.º da LGT trata-se de uma disposição meramente definitiva, esclarecendo o que significa situação tributária regularizada, expressão utilizada pela negativa no n.º 5, a propósito da divulgação de listas de contribuintes “cuja situação tributária não se encontre regularizada”.

O art.º 91.º do RGIT prevê e pune a violação de segredo dolosa como crime tributário comum, sendo que a violação negligente aparece como contraordenação fiscal, prevista e punida no art.º 115.º do mesmo diploma.

### **j) Princípio da imparcialidade**

A administração tributária encontra-se, em todas as fases do procedimento tributário, vinculada a um dever geral de investigação, que decorre do princípio do inquisitório.

Especialmente na fase da instrução do procedimento, quando traz para o processo os elementos probatórios necessários para proferir uma decisão adequada e justa, além da especial sujeição ao dever de investigação, a administração tributária encontra-se igualmente vinculada a um dever de imparcialidade [cfr. art.º 55.º da LGT].

Assim, o órgão instrutor e/ou decisor não se encontra a intervir no procedimento na qualidade de intransigente defensor da administração, mas numa qualidade diversa e mais elevada — a de defensor público<sup>24</sup>.

### **k) Princípio da obrigatoriedade de pronúncia e de decisão**

Prescreve o art.º 56.º da LGT a obrigatoriedade de pronúncia da administração tributária 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 por quem apresente interesse legítimo.

Deste modo, a administração tributária encontra-se obrigada a pronunciar-se (e a responder) acerca de tudo o que lhe seja apresentado, pelo menos dizendo se aceita ou não o pedido. No entanto, o dever de pronúncia (ou de resposta) e o dever de decisão não se confundem. O dever de decisão exige a observância de requisitos relativos à legitimidade de quem solicita, à compe-

---

tos, pois o que se pretende publicitar são meramente dados de carácter genérico.

<sup>24</sup> Em termos procedimentais, deverá tal órgão levar ao procedimento todos os elementos probatórios que se lhe afigurem necessários e úteis à descoberta da verdade material, ainda que, do ponto de vista dos interesses patrimoniais da administração, tal seja desfavorável. Também na fase da decisão deverá estar implícita uma ponderação igualitária dos interesses em causa.

tência do órgão decisor, bem como à tempestividade.

Se já passou o prazo para solicitar o que se encontra em causa, então o dever de decisão já não existe, embora continue a existir o dever de responder. O dever de decisão também não existe caso a administração tributária se tenha pronunciado há menos de dois anos sobre pedido do mesmo autor e com idêntico objeto e fundamentos – cfr. art.º 56.º, n.º 2, alínea a) da LGT.

Neste contexto, as consequências da não atuação administrativa são as seguintes: (i) Se houver violação do mero dever de pronúncia (situações em que a administração tributária deverá responder, embora não deva decidir), o interessado poderá lançar mão de um processo judicial de “intimação para um comportamento”, uma vez que, sendo a sua petição “razoável”, houve uma prestação jurídica omitida – o dever de responder (art.º 147.º do CPPT); (ii) Se houver violação do dever de decidir, vale a presunção de indeferimento tácito.

### 1) Princípio da obrigatoriedade de fundamentação da decisão

A fundamentação de todos os atos administrativos encontra-se prevista constitucionalmente – art.º 268.º, n.º 3 da CRP. Além disso, constitui um princípio estruturante no âmbito do procedimento tributário, adquirindo um maior relevo na fase de decisão – veja-se o art.º 77.º, n.º 1 da LGT.

A este propósito, levanta-se a questão de saber que decisões deverão ser fundamentadas, mas os autores defendem que todas as decisões procedimentais tributárias deverão ser fundamentadas (e não somente as decisões procedimentais desfavoráveis).

A exigência de fundamentação abrange, quer o dever de motivação (exposição das razões ou motivos justificativos), quer o dever de justificação (a referência ordenada aos pressupostos de facto e de direito que suportam tal decisão), devendo obedecer a alguns requisitos, a saber: (i) deverá ser *oficiosa*, pelo que não está dependente de um pedido especial do interessado, já que constitui um verdadeiro dever de agir por parte dos órgãos administrativos tributários, atendendo à vertente publicista da atuação destes; (ii) deverá ser *completa*, pois a administração deverá indicar todos os elementos necessários à tomada de decisão, não se admitindo fundamentações parciais ou incompletas; (iii) deverá ser suficientemente *clara*, já que deverá ser formulada sem apelo a demasiados conceitos ou expressões técnicas, não devendo também ser constituída por obscuridades, ambiguidades ou contradições; (iv) deverá ser *atual*, porque totalmente efetuada no momento da comunicação da decisão e não posteriormente; (v) deverá, finalmente, ser *expressa*, o que sig-

nifica que não poderá (em princípio) ser feita por remissão — no entanto, veja-se o art.º 77.º da LGT que, apesar disso, admite a possibilidade de meras declarações de concordância com anteriores pareceres, informações e propostas.

A falta de algum destes requisitos constitui vício de ilegalidade, suscetível de conduzir à anulação do ato em causa, mediante meios gratuitos ou contenciosos — art.º 99.º, alínea c) do CPPT.

#### m) Princípio da publicidade dos atos

O princípio da publicidade dos atos princípio intimamente relacionado com a última fase do procedimento: a fase integrativa da eficácia. Trata-se da fase em que o ato conclusivo do procedimento (v.g., o ato tributário) já possui existência jurídica, não obstante o facto de ainda não se encontrar apto a produzir todos os seus efeitos jurídicos, situação que só ocorre quando esta última fase se encontrar concluída.

A maior parte das vezes, o ato integrativo de eficácia é somente um ato de publicidade destinado a dar conhecimento aos interessados do conteúdo da decisão procedimental.

Assim, todos os atos administrativos e tributários deverão ser publicitados, pelo que nenhuma decisão do procedimento poderá produzir efeitos sem que o seu destinatário tenha (ou possa ter) dela conhecimento.

Quanto ao ato de publicidade, este poderá consistir num ato geral de publicação ou num ato individual de notificação.

##### - Publicidade mediante publicação

Embora não seja o caso mais comum, poderá o ato conclusivo do procedimento ser publicitado mediante um ato geral, em virtude de os seus destinatários não se encontrarem individualizados.

A publicidade de um ato desta espécie será efetuada mediante a correspondente publicação num meio oficial de acesso generalizado e de difusão alargada (exemplo: publicação no Diário da República).

No entanto, em procedimento tributário poucos são os procedimentos cujo ato final não seja um ato administrativo de natureza individual.

Contudo, no procedimento que termina com a emanação de uma circular administrativa (contendo orientações genéricas) deverá ser dada a conhecer tal circular mediante a sua integração numa base de dados organizada especificamente para o efeito — art.ºs 55.º e 56.º do CPPT e 68.º, n.º 17 da LGT.

##### - Publicidade mediante notificação

Sem prescindir, na grande maioria das situações a publicidade é efetivada

através da comunicação individual de um ato ao seu interessado, podendo tal forma de comunicação individual surgir sob a forma de notificação ou sob a forma de citação.

De acordo com a noção de procedimento tributário que adotamos, em termos rigorosos apenas as notificações possuem relevância procedimental, já que as citações apenas relevam num contexto jurisdicional (por exemplo, em sede de processo de execução fiscal)<sup>25</sup>.

As notificações em matéria tributária obedecem a alguns requisitos formais e também materiais ou substanciais<sup>26</sup>. Na falta da observância de tais requisitos, o interessado pode requerer (a título gratuito) a notificação dos elementos que tenham sido omitidos ou a passagem de uma certidão que os contenha. Tal requerimento poderá ser efetuado no prazo de 30 dias ou no prazo de reclamação, recurso ou impugnação, que caiba da decisão em causa – art.º 37.º do CPPT.

#### n) Princípio do duplo grau de decisão

A tutela adequada das posições jurídicas subjetivas emergentes dos pro-

<sup>25</sup> A este propósito, veja-se o art.º 35.º, n.º 2 do CPPT, bem como os art.ºs 188.º e ss do CPPT. Assim, a citação será o ato destinado a dar conhecimento ao executado de que foi proposta contra ele determinada execução ou a chamar a esta, pela primeira vez, pessoa interessada. Já a notificação (cfr. art.º 35.º, n.º 1 do CPPT) será o ato pelo qual se leva um facto ao conhecimento de uma pessoa (ou se chama alguém a juízo), podendo revestir a forma de notificação pessoal ou não pessoal, consoante seja ou não feita de “viva voz” na própria pessoa do notificado.

<sup>26</sup> Requisitos formais – prendem-se com a forma que deve revestir a notificação: (i) a notificação de atos ou decisões suscetíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes (por exemplo, a comunicação da alteração de regime em sede de IVA ou a comunicação de que um contribuinte deixa de estar isento de um determinado imposto) ou a convocação para assistirem ou participarem em atos ou diligências, deverá ser efetuada mediante carta registada com aviso de receção – art.º 38.º, n.º 1 do CPPT. Neste caso, a notificação considera-se efetuada na data em que o aviso de receção for assinado pelo próprio. Se for assinado por terceiro, a notificação tem-se por efetuada na pessoa do notificando, presumindo-se que o terceiro lhe entrega a carta – art.º 39.º, n.º 3 do CPPT. Quanto às situações de não assinatura ou de devolução do aviso de receção, vale o disposto no n.º 5 do mesmo artigo; (ii) a liquidação de impostos periódicos – feita no prazo legalmente previsto, deverá ser efetuada por notificação simples, via postal (art.º 38.º, n.º 4 do CPPT); (iii) todos os outros atos deverão ser comunicados por carta registada (art.º 38.º, n.º 3 do CPPT). Neste caso, a notificação considera-se efetuada no 3.º dia posterior ao do registo (ou no primeiro dia útil seguinte a este, quando esse 3.º dia não seja útil) – art.º 39.º, n.º 1 do CPPT. Requisitos substanciais – referimo-nos ao conteúdo das notificações (art.º 36.º, n.º 2 do CPPT). As decisões deverão sempre conter: (i) a decisão; (ii) os fundamentos da decisão; (iii) a indicação da entidade que o praticou (com indicação de eventual delegação ou subdelegação de competências); (iv) os meios de defesa; (v) o prazo de reação contra o ato notificado.

cedimentos apenas será conseguida se for assegurada uma *eficaz garantia de controlo jurisdicional das decisões administrativas*, ou seja, os particulares apenas terão uma proteção suficiente e justa se lhes for dada a possibilidade de acesso aos tribunais com o intuito de sindicarem as decisões administrativas. No entanto, poderão procurar essa sindicância igualmente ao nível administrativo, através das figuras de reclamação e recurso legalmente previstas.

Ao nível da sindicância administrativa vigora uma importante limitação, de acordo com a qual a mesma pretensão do contribuinte não pode ser apreciada por mais de dois órgãos integrando a mesma cadeia hierárquica. Trata-se do *duplo grau de decisão* (prescrito no art.º 47.º, n.º 1 do CPPT), cujo significado é o seguinte: (i) apenas se poderá recorrer administrativamente uma única vez; (ii) após uma segunda decisão administrativa desfavorável, o ato tributário considera-se verticalmente definitivo e está aberta a porta para o controlo jurisdicional.

Considera-se que a pretensão é a mesma em caso de identidade do autor e dos fundamentos de facto e de direito invocados – art.º 47.º, n.º 2.

Caso a nova pronúncia administrativa continue a ser desfavorável, não poderá ser emitida uma terceira, restando ao interessado a abertura da via contenciosa.

## CONCLUSÕES

O princípio da boa administração encontra-se intimamente relacionado com o princípio da colaboração recíproca, que vincula quer a administração tributária, quer os contribuintes.

Além disso, a atuação administrativa, em sede de procedimento tributário, encontra-se vinculada por uma série de princípios que, no fundo, constituem garantia de que, na atuação administrativa, quer administração, quer administrados pautam as suas atuações nos trâmites legalmente consignados, ao estabelecer-se que a atuação administrativa deverá basear-se em princípios tendentes a dar certeza e segurança à atuação administrativa e à posição jurídica dos contribuintes, bem como ao respeito pelas suas legítimas expectativas e garantias, fomentando-se ao mesmo tempo uma participação ativa e uma responsabilização destes.

No entanto, ao referimo-nos a um verdadeiro dever de cooperar, apontam-se diversas consequências jurídicas que se aplicam quando a colaboração,

sendo exigida ou exigível, não é prestada, designadamente as seguintes: (i) a aplicação de métodos indiretos de determinação da matéria coletável – cfr. art.º 87.º alíneas b) e ss da LGT, bem como art.ºs 88.º, 89.º e 89.º-A, todos da LGT; (ii) a perda de benefícios fiscais – cfr. art.º 14.º, n.º 2 da LGT e art.º 14.º do EBF; (iii) a aplicação de um agravamento à coleta – cfr. art.º 77.º do CPPT e art.º 91.º, n.º 9 da LGT; (iv) a responsabilidade do sujeito que se nega a prestar a informação, o que poderá desencadear responsabilidade disciplinar (no caso dos funcionários públicos), responsabilidade contraordenacional (art.ºs 113.º e 116.º e ss do RGIT) ou até mesmo responsabilidade criminal – art.º 103.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RGIT, por exemplo; (v) suspensão dos prazos impositivos de celeridade processual e consequente não exigibilidade do seu respeito (art.º 57.º, n.º 4 da LGT).

## BIBLIOGRAFIA

- ANJOS AZEVEDO, Patrícia, “Apointamento sobre a natureza fiscal do Estado português e os limites formais e materiais à tributação”, in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, Tomo II – Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal, IDEFF/ Almedina, 2013, pp. 509-538;
- ANJOS AZEVEDO, Patrícia, A “constituição fiscal”: em especial, o princípio da legalidade tributária, in III Congresso de Direito Fiscal, Vida Económica, 2013;
- BRÁS CARLOS, Américo Fernando, Impostos (Teoria Geral), 3.ª Edição (atualizada), Almedina, 2006;
- BRAZ TEIXEIRA, Princípios de Direito Fiscal, Vol. I, 3.ª edição, Coimbra 1985;
- CARDOSO DA COSTA, Curso de Direito Fiscal, 2.ª edição, Coimbra, 1972;
- CASALTA NABAIS, Direito Fiscal, 6.ª Edição, Almedina, 2010;
- FAVEIRO, Vítor, Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português, p. 71, I Vol., Coimbra Editora, 1986;
- FREITAS PEREIRA, Manuel Henrique, Fiscalidade (4.ª Edição), Almedina, 2011;
- ROCHA, Joaquim Freitas, Lições de Procedimento e Processo Tributário, 4.ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2011;
- SALDANHA SANCHES, José Luís, Manual de Direito Fiscal, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 2007;
- SALDANHA SANCHES, José Luís, A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa, 2.ª edição, Lisboa, Lex, 2000 (Dissertação de doutoramento em Ciências Jurídico-Económicas na Faculdade de Direito de Lisboa, apresentada em 1995);
- SOARES MARTINEZ, Direito Fiscal (10.ª Edição – reimpressão), Almedina, 2003.