

AS GARANTIAS DOS CONTRIBUINTES NO ÂMBITO DO PROCESSO TRIBUTÁRIO

*José de Campos Amorim**

RESUMO

Vários são as garantias previstas no sistema tributário português que visam assegurar uma protecção plena e efectiva dos direitos e interesses dos contribuintes no âmbito do procedimento e processo tributário. Enquadram-se nos meios de impugnação administrativa ou judicial destinados a impedir a prática de acções ou omissões susceptíveis de lesar os contribuintes e evitar situações de injustiça fiscal. Através dos meios de defesa existentes, pretende-se reforçar as posições jurídicas substantivas dos contribuintes e restabelecer uma relação de confiança entre a administração tributária e os contribuintes.

ABSTRACT

The Portuguese fiscal system integrates a set of defence mechanisms that aim at ensuring full and effective protection of the legally safeguarded interests of taxpayers in any of the stages of the fiscal process and procedure. Such administrative and judicial appeals means have the objective of preventing actions or omissions that may harm taxpayers, as well as of limiting fiscal injustice. It is also the purpose of those defence mechanisms to reinforce taxpayers rights and to reestablish a relation of trust between taxpayers and the fiscal authorities.

PALAVRAS-CHAVE

Contribuinte, garantias, procedimento administrativo, processo judicial, justiça fiscal, administração tributária, tribunal tributário.

* Professor Coordenador no Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto

INTRODUÇÃO

Para garantir a tutela jurisdicional efectiva dos direitos e interesses dos contribuintes foram criados vários meios de defesa no âmbito do procedimento e do processo tributário, destinados a garantir uma plena e efectiva protecção aos contribuintes e prevenir eventuais situações de injustiça fiscal ou de quebra de confiança entre a administração tributária e os contribuintes (art.º 266, n.º 1 da Constituição da República Portuguesa).

De entre os vários princípios fundamentais em matéria tributária consagrados no Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) e na Lei Geral Tributária (LGT), destacam-se, nomeadamente, o princípio da legalidade (art. 8.º da LGT), o princípio da colaboração (art. 59.º da LGT), o princípio da participação (art. 60.º da LGT), o dever de decisão (art. 56.º da LGT), o acesso à justiça tributária (art. 9.º da LGT). Em matéria de defesa dos direitos subjectivos¹, foram consagrados, nomeadamente, o direito à informação (arts. 67.º e 68.º da LGT e arts. 30.º e 57.º do CPPT), o direito à fundamentação e notificação (art. 77.º da LGT e arts. 35.º a 43.º do CPPT), o direito a juros indemnizatórios (art. 43.º da LGT e art.º 61.º do CPPT) e o direito ao pagamento do imposto em prestações (arts. 196.º a 200.º do CPPT).

A nível de garantias tributárias, consideram-se, no âmbito do procedimento tributário, a reclamação graciosa (arts. 68 a 77 do CPPT), a reclamação dos actos de avaliação da matéria colectável (arts. 87.º a 94.º da LGT), o recurso hierárquico (arts. 66.º e 67.º do CPPT e art.º 80.º da LGT) e a revisão oficiosa dos actos tributários (art. 78.º da LGT). No âmbito do processo judicial, inserem-se a impugnação dos actos tributários (arts. 99.º a 134.º do CPPT), a acção para o reconhecimento de direito ou interesse legítimo (art. 145.º do CPPT), o recurso em processo de contra-ordenação (art. 80.º do Regime Geral das Infracções Tributárias - RGIT), o recurso da decisão de derrogação do sigilo bancário (art. 63.º-B da LGT e arts. 146.º-B e 146.º-D do CPPT), o recurso da decisão de avaliação indirecta com base em manifestações de fortuna (art. 89.º-A da LGT), a reclamação dos actos praticados em processo de execução fiscal (art. 276.º e 277.º do CPPT) e a oposição em processo de execução fiscal (art. 203.º a 213.º do CPPT).

¹ Américo Fernando Brás Carlos, *Impostos. Teoria Geral*, 3ª edição, Almedina, 2010, p. 111.

São ambos meios procedimentais e processuais que estão baseados nos princípios fundamentais de direito tributário, e que se destinam a assegurar uma protecção plena e efectiva dos direitos dos contribuintes e a prevenir, evitar ou eliminar acções ou omissões por parte da administração tributária susceptíveis de lesar os direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes.

Perante esta variedade de garantias, previstas no Código de Procedimento e Processo Tributário e na Lei Geral Tributária, procuraremos analisar, umas vezes de forma descritiva e sumária, outras vezes de forma mais aprofundada, alguns dos meios de defesa que melhor asseguram a protecção dos contribuintes, tendo em conta os direitos e obrigações que se impõem à administração tributária. É de todo impossível considerar a totalidade das garantias reconhecidas aos contribuintes, apenas serão aqui expostas as principais.

I. AS GARANTIAS DOS CONTRIBUINTES EM GERAL

Na falta de uma definição legal do conceito de garantia tributária, somos da opinião de que se deve incluir neste conceito todos os meios legislativos, judiciais e administrativos que visam tutelar os direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes², incluindo os princípios fundamentais do Direito Tributário que se encontram “ancorados em princípios constitucionais”³, ou seja, todas as normas e os princípios protectoras dos direitos e interesses do contribuinte.

É precisamente na base dos fundamentos constitucionais dos impostos, dos quais se destacam os princípios da soberania fiscal, da legalidade fiscal, da capacidade contributiva⁴, que o legislador tem vindo a reforçar, através de vários princípios estruturantes, as garantias dos contribuintes nos vários procedimentos e processos tributários. É o caso dos princípios

² Francisco Rodrigues Pardal, “Garantias dos Contribuintes no Direito Tributário”, *Revista de Direito Público*, n.º 10, ano V, Julho/Dezembro de 1991, p. 33. Nuno de Sá Gomes, “Estudos sobre a Segurança Jurídica na Tributação e as Garantias dos Contribuintes”, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 169, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1993, p. 55.

³ José Luís Saldanha Sanchez, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2002, p. 32.

⁴ José Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos - Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Almedina, Coimbra, 1998, p. 654 e ss.; Francesco Mosechetti, “Orientaciones generales de la capacidad contributiva”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, 269, Setiembre-Diciembre 2003, p. 513 e ss.

da participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito (art. 60.º da LGT) e da fundamentação das decisões (art. 77.º da LGT), na qualidade de princípios estruturantes do procedimento tributário; e dos princípios da verdade material (art. 13.º, n.º 2 do CPPT), da celeridade (art. 97.º, n.º 1 da LGT e art. 96.º, n.º 1 do CPPT), do duplo grau de jurisdição (art. 105.º da LGT, art. 6.º do ETAF e art. 280.º, n.º 4 do CPPT), como princípios estruturantes do processo tributário.

É também através das várias normas contidas no CPPT, na LGT e nos Códigos Tributários que estão assegurados os meios através dos quais se realizam os direitos emergentes das relações jurídico-tributárias⁵. Deste conjunto de normas tributárias, destacam-se as garantias administrativas e jurisdicionais destinadas a “assegurar a certeza e a segurança da relação jurídica e a defesa do contribuinte perante ilegalidades da Administração”⁶ e a conferir um certo estatuto ao contribuinte na relação de imposto criada⁷.

As garantias administrativas desdobram-se em garantias administrativas não impugnatórias e garantias administrativas impugnatórias⁸. As primeiras dizem respeito, nomeadamente, 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” (art. 60.º, n.º 1, da LGT e art. 267.º, n.º 1 da CRP).

As garantias administrativas impugnatórias reportam-se, fundamentalmente, à reclamação em matéria tributária, designada comumente por reclamação graciosa (arts. 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.

⁵ Soares Martínez, *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 1998, p. 59.

⁶ Diogo Leite de Campos e Mónica Horta Neves Leite de Campos, *Direito Tributário*, Almedina, Coimbra, 2000, p. 84.

⁷ Vitor Faveiro, *O Estatuto do Contribuinte. A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra Editora, 2002, p. 824 e ss.

⁸ As garantias podem ser classificadas em políticas e técnicas. Ver Manuel Pires, “Direitos e Garantias do contribuinte”, Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2006, vol. II, p. 1019 e ss; Paulo Otero, “As garantias impugnatórias dos particulares no Código do Procedimento Administrativo”, *Scientia Iuridica*, Braga, tomo XLI, Jan.-Jun. 1992, p. 61.

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 tribunais superiores (art. 96.º, n.º 1, da LGT).

2. AS GARANTIAS JURISDICIONAIS

Contrariamente às garantias administrativas, as garantias jurisdicionais, também designadas de contenciosas, efectivam-se perante os tribunais judiciais. É através dos tribunais administrativos e fiscais, que têm competência para julgar as “acções e recursos contenciosos que tenham por objecto dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais” (art. 212.º, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa - CRP) que se faz, obviamente, a justiça tributária. A jurisdição dos tribunais administrativos e fiscais exerce-se, precisamente, sobre todos os direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes⁹.

Os tribunais tributários, como órgãos competentes para dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas tributárias, garantem a todos os contribuintes a tutela plena e efectiva dos direitos subjectivos e interesses legalmente protegidos, na base das normas e dos princípios constitucionais estabelecidos, designadamente o princípio do acesso à justiça (art. 20.º da CRP), o princípio da independência dos tribunais (art. 203.º da CRP), o princípio da reserva da função jurisdicional em matéria tributária (art. 202.º 1 da CRP e art. 1.º, n.º 1 do ETAF) e a protecção jurídica dos contribuintes (art. 268.º, n.º 4 da CRP).

A garantia da tutela jurisdicional efectiva, tal como está consagrada no art. 268.º, n.º 4 da CRP, confere ao contribuinte a possibilidade de ver asseguradas as suas posições jurídicas substantivas em todas as

⁹ Diogo Leite de Campos, *O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos*, Almedina, 2006, p. 114.

situações em que a sua esfera jurídica se encontre afectada por acção ou omissão administrativa, através dos vários meios processuais previstos no CPPT e na LGT: a acção de 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. Antes de abordar os principais meios processuais, propomo-nos apresentar alguns dos princípios fundamentais estruturantes em matéria tributária.

3. PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Para além dos instrumentos de defesa dos direitos e interesses dos contribuintes, existe todo um conjunto de “princípios conformadores da actividade tributária à administração fiscal”¹⁰, que desempenham um papel estruturante ao nível do procedimento e do processo tributário¹¹. Vejamos alguns desses princípios.

3.1. Princípio da legalidade tributária

O princípio da legalidade tributária não pode interpretar-se restritivamente a reserva de competência da Assembleia da República, pois visa igualmente todo o conjunto de normas tributárias que beneficiem os contribuintes. Este princípio, para além de determinar a competência da Assembleia da República para aprovar as leis fiscais, obriga que os actos praticados no âmbito dos procedimentos e processos tributários, incluindo as garantias administrativas e jurisdicionais dos contribuintes, estejam em conformidade com a lei.

Relativamente à competência propriamente dito da Assembleia da República, o artigo 103.º, n.º 2 da CRP¹² determina que o processo de criação de impostos deve obediência à lei. Compete à Assembleia da República legislar sobre a criação de impostos e sobre os elementos constantes do n.º 2 do artigo 103.º da CRP, regulando directa e totalmente a matéria fiscal, podendo contudo, através de uma lei de autorização legislativa, autorizar o Governo (art. 165.º, n.º 1, al. i) da CRP),

¹⁰ Américo Brás Carlos, Irene Abreu, João Durão e Emília Pimenta, *Guia dos Impostos em Portugal - 2006*, Quid Juris, 2007, pp. 515-545.

¹¹ Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra Editora, 2008, pp. 206-213.

¹² Cf. igualmente o art. 8.º, n.º 2 da LGT.

as Regiões Autónomas (art. 227.º, n.º 1, al. i) da CRP) ou as Autarquias Locais (art. 238.º, n.º 4 da CRP) a legislarem em conformidade com os objectivos e condições fixados. Acresce o n.º 3 do art. 103.º da CRP que a liquidação e a cobrança se devem fazer nas formas previstas na lei¹³. O art. 8.º, n.º 2 da LGT 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”¹⁴.

É também no âmbito dos procedimentos e processos tributários que se podem apreciar as questões de legalidade dos actos praticados pela administração tributária, excluindo-se aqui as questões de mérito ou de oportunidade de actuação administrativa. Não pode a administração tributária actuar em desconformidade com a lei ou ultrapassar os limites dos poderes que lhes são atribuídos (art.º 3.º, n.º 1 do Código de Procedimento Administrativo).

Esta obediência à lei não diz apenas respeito aos actos tributários, tais como os actos de liquidação dos impostos, mas abrange também os actos administrativos em matéria tributária, como é o caso do reconhecimento de um benefício fiscal ou do indeferimento de um pedido de pagamento em prestações. Este controlo da legalidade visa assim todos os actos susceptíveis de produzir efeitos jurídico-tributários na esfera pessoal do sujeito passivo, sendo apreciada nos tribunais administrativos e tributários.

3.2. Princípio da colaboração

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

O dever geral de cooperação, resultante do princípio de colaboração, verifica-se, quer no procedimento administrativo (art. 48.º do CPPT), quer no processo judicial tributário, em que neste “os particulares estão obrigados a prestar colaboração nos termos da lei de processo civil” (n.º 1 do art. 99.º da LGT) e “as autoridades ou repartições públicas são obrigadas a prestar as informações ou remeter cópia dos docu-

¹³ José Casalta Nabais, “O princípio da legalidade fiscal e os actuais desafios da tributação”, Volume Comemorativo dos 75 anos do Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra, 2003, p. 1073 e ss.

¹⁴ Américo Fernando Brás Carlos, *op. cit.*, pp. 103-105.

mentos que o juiz entender necessários ao conhecimento do objecto do processo” (n.º 2 do art. 99.º da LGT)¹⁵.

Em matéria de procedimento administrativo, 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 actos necessários ao exercício dos seus direitos, incluindo a correcção 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), mediante, nomeadamente, “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).

Este dever de cooperação entre a administração tributária e os contribuintes, baseado na relação de confiança entre ambos, compreende, na prática, “obrigações de prestações de facto, de conteúdo não directamente pecuniário, com o objectivo de permitir à Administração a investigação e determinação dos factos fiscalmente relevantes”¹⁶.

Quando tal colaboração não é prestada pelo contribuinte¹⁷, a administração tributária pode proceder à aplicação de métodos indirectos de avaliação (arts. 87.º e 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 colecta (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 acto imputável ao sujeito passivo (art. 57.º, n.º 4, da LGT).

Ao nível do processo judicial tributário, este pedido de colabo-

¹⁵ Ver também o art. 13.º, n.º 2, do CPPT.

¹⁶ J. L. Saldanha Sanches, *A Quantificação da Obrigação Tributária: Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa*, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 173, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1995, p. 71.

¹⁷ Lília da Silva de Sá, “O dever de cooperação do contribuinte e o direito ao silêncio do arguido: impacto na actividade inspectiva”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 414, Julho-Dezembro de 2004, p. 185-188.

ração respeita a ambas as partes, devendo ser observada a igualdade processual entre as partes em qualquer fase do processo. 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) e, numa fase adiantada do processo, terminada a produção da prova, ordena “a notificação dos interessados para alegarem por escrito” (art. 120.º do CPPT). No caso de o contribuinte não apresentar as alegações, o processo de impugnação judicial segue os seus termos com vista ao Ministério Público (artigo 121.º do CPPT) e sentença final do juiz (art. 122.º do CPPT).

No decurso do processo, o tribunal deve actuar em total imparcialidade, auxiliando do igual modo qualquer uma das partes que o necessite. Tal como refere o artigo 3.º-A do Código de Processo Civil, “[o] tribunal, deve assegurar, ao longo de todo o processo, um estatuto de igualdade substancial das partes, designadamente no exercício de faculdades, no uso de meios de defesa ...”.

Em conclusão, o dever de colaboração aplica-se a todos os actores do procedimento administrativo e do processo judicial tributário, estando, aliás, previsto, caso não seja observado, a aplicação de uma eventual sanção pecuniária contra a administração tributária ou o sujeito passivo no caso de litigância de má-fé (art. 104.º, n.ºs 1 e 2 da LGT).

3.3. Princípio da celeridade

O procedimento e o processo judicial tributário devem ser concluído num prazo razoável, como manda o art. 97.º, n.º 1, da LGT que dispõe que “o direito de impugnar 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 determina que “o processo judicial tributário tem por função a tutela plena, efectiva e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária”.

No procedimento tributário, exige-se uma simplicidade e economia procedimental e a proibição da prática de actos inúteis ou dilatórios (art. 57.º, n.º 1, da LGT e art. 69.º, al. a) e b), do CPPT), sendo o procedimento arquivado se ficar parado mais de 90 dias por motivo imputável ao contribuinte (art. 53.º, n.º 1, do CPPT).

Esta proibição da prática de actos inúteis ou dilatatórios vem reforçada com o estabelecimento de um prazo máximo de 6 meses para a conclusão do procedimento tributário (art. 57.º, n.º 1, da LGT)¹⁸ e um prazo máximo de 10 dias para a prática de actos procedimentais (arts. 57.º, n.º 2 e 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 respectiva 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 graciosas;
- impugnação dos actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação;
- impugnação do agravamento à colecta;
- impugnação dos actos de fixação de valores patrimoniais;
- acções para o reconhecimento de um direito ou interesse em matéria tributária;
- recurso dos actos 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 acto 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 adoptadas pela administração tributária;

¹⁸ Esse prazo não é absoluto. 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 indirectos “deve ser concluído no prazo de 30 dias contados do seu início (...)”. Cfr., ainda, art. 36.º, n.ºs 2 e 3, do RCPIT.

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

Ao nível da execução fiscal, 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 pronúncia e de fundamentação das decisões

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” (art. 56.º da LGT). Está assim obrigada a pronunciar-se sobre os pedidos apresentados pelos contribuintes e decidir em tempo útil. Tal obrigação só não se verifica se “a administração tributária se tiver pronunciado há menos de dois anos sobre pedido do mesmo autor com idênticos objecto e fundamentos” (art. 56.º, n.º 2, al. a), da LGT).

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

Por outro lado, impõe-se à administração tributária um dever de fundamentação das suas decisões (art. 77.º, n.º 1, da LGT), quer sejam ou não favoráveis¹⁹. Este dever de fundamentação - que não está dependente de qualquer pedido do interessado - passa pela exposição dos motivos e das razões de facto e de direito que estão na base das suas decisões, bem como pela indicação dos elementos indispensáveis à tomada de decisão, de uma forma clara, sem ambiguidades ou contradições e de modo expresso.

As fundamentações parciais, incompletas, obscuras ou abstractas podem conduzir à anulação do acto em causa, mediante reclamação ou impugnação judicial (art. 99, al. e) do CPPT). Isto não significa que

¹⁹ José Carlos Vieira de Andrade, *O Dever da Fundamentação Expressa de Actos Administrativos*, Almedina, 1992, pp. 171-226.

a falta ou a insuficiência da fundamentação só possa ter como consequência a anulabilidade do acto. Em certos casos, “o incumprimento do dever constitucional e legal pode revelar-se especialmente gravoso para a ordem jurídica, de modo que esta deva reagir com inflexibilidade, considerando “nulo e de nenhum efeito” o acto não fundamentado”²⁰, quando, por exemplo, o incumprimento do dever de fundamentação afecta um direito, liberdade ou garantia constitucional.

3.5. Princípio da tutela jurisdicional efectiva dos direitos dos contribuintes

Tal como já foi referido, os tribunais tributários são competentes para garantir a todos os contribuintes a tutela jurisdicional plena e efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos.

Aos tribunais tributários foi atribuído o poder de apreciar as questões administrativas de natureza fiscal e dirimir todos os litígios que tenham nomeadamente por objecto (art. 4.º, n.º 1, do ETAF):

- a tutela de direitos fundamentais, bem como dos direitos e interesses legalmente protegidos dos particulares;
- a fiscalização da legalidade das normas e demais actos jurídicos;
- a fiscalização da legalidade de actos materialmente administrativos;
- a execução das sentenças proferidas pela jurisdição administrativa e fiscal.

Os tribunais tributários são ainda competentes para conhecer as acções destinadas a obter o reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria tributária, os pedidos de declaração de ilegalidade de normas administrativas em matéria fiscal de âmbito regional ou local, os recursos de actos de liquidação de tributos (incluindo o indeferimento das reclamações desses actos), os recursos de actos de fixação de valores patrimoniais e de determinação da matéria tributável (quando susceptíveis de impugnação judicial autónoma) e os recursos de actos praticados no processo de execução fiscal (art. 49.º do ETAF).

Os tribunais tributários devem garantir que a todo o direito ou interesse legalmente protegido corresponda uma acção, no sentido de que “toda a posição jurídica sustentada em normas ou princípios de Direito

²⁰ *Ibidem*, p. 292-293.

encontra na lei o meio adequado à sua actuação²¹, por forma a que o contribuinte possa deduzir perante os tribunais tributários todo o tipo de pretensão e encontre na lei o meio adequado para o efeito.

4. PRINCIPAIS MEIOS DE DEFESA JURISDICCIONAL

4.1. A conveniência do meio e forma processual

Vários são os meios processuais colocados à disposição dos sujeitos passivos para assegurar a efectivação das suas posições jurídicas subjectivas. Compete, por conseguinte, ao interessado proceder à escolha do meio processual mais adequado para a satisfação dos seus direitos e interesses legalmente protegidos. Por exemplo, a acção para o reconhecimento de um direito ou interesse é um meio processual que só deve ser apresentada quando não haja outros meios processuais capazes de tutelar efectivamente os direitos ou interesses legalmente protegidos do interessado.

Caso o interessado não proceda à escolha do meio processual mais conveniente para a prossecução dos seus objectivos, a lei impõe ao Tribunal uma obrigação de correcção para o meio processual mais adequada²², de modo a que o contribuinte não seja prejudicado, e que seja também obrigado a cumprir os actos e formalidades processuais exigidos legalmente.

A lei previu, para o efeito, o modelo de tramitação por que devem passar os diferentes tipos de processos desde o momento em que a acção é proposta até o momento em que seja proferida a decisão. Estão assim previstas várias formas de processos - os processos declarativos, executivos e cautelares - nos quais se enquadram os diferentes meios processuais²³.

4.2. A impugnação judicial

4.2.1. A impugnação de actos lesivos

Os actos da administração tributária que afectem direitos ou interesses dos contribuintes em matéria tributária podem ser impugnados

²¹ Mário Aroso de Almeida, *O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos*, Almedina, 2003, p.12.

²² Cfr. art. 97.º, n.º 3, da LGT e art. 98.º, n.º 4, do CPPT.

²³ Mário Aroso de Almeida, *op. cit.*, p.66-75.

judicialmente. Este direito de impugnar ou recorrer pode ser exercido nos casos previstos no art. 95.º, n.º 2 da LGT, que indica, exemplificativamente, os tipos de actos que podem ser lesivos:

- 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.

São considerados actos lesivos aqueles que são susceptíveis de afectar os contribuintes, quer retirando-lhes direitos, quer recusando-lhes o reconhecimento de direitos ou a satisfação das suas pretensões subjectivas. Por isso, o legislador previu, no artigo 97.º do CPPT, um conjunto de meios de impugnação de actos em matéria tributária, designadamente a impugnação da liquidação dos tributos, a impugnação da fixação da matéria tributável, a impugnação do indeferimento total ou parcial das reclamações gratuitas dos actos tributários, a impugnação do agravamento à colecta aplicado, a impugnação dos actos de fixação de valores patrimoniais e a impugnação das providências cautelares adoptadas pela administração tributária²⁴. Estes vários tipos de processos judiciais visam “concretizar aquelas normas da CRP e da LGT no domínio dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária”²⁵.

Resulta ainda do artigo 97.º do CPPT que, nos casos em que o acto a impugnar é um acto de liquidação ou um acto que comporta a aprecia-

²⁴ José Casalta Nabais, “A impugnação administrativa no Direito Fiscal”, *Scientia Iuridica*, Braga, T.L. 2001, n.º 291, p. 105 e ss. O autor estabelece uma distinção entre a impugnação dos actos em matéria tributária, a impugnação dos actos tributários, a impugnação dos actos de autoliquidação, substituição tributária e pagamentos por conta, e a impugnação dos actos administrativos relativos a questões tributárias. Cf. José Casalta Nabais, *Por um Estado Fiscal Suportável. Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, 2005, p. 513-530.

²⁵ Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado e Comentado*, vol. 1, Áreas Editora, Lisboa, 2006, p. 653.

ção da legalidade de um acto de liquidação (acto de indeferimento de reclamação graciosa ou de recurso hierárquico interposto da decisão que a aprecie ou acto de apreciação de pedido de revisão oficiosa, nos termos do art.º 78.º da LGT), o meio adequado é o processo de impugnação.

Se se estiver perante um acto administrativo que não comporta a apreciação da legalidade de actos de liquidação, o meio processual adequado passa a ser não o da impugnação judicial mas o do recurso contencioso de indeferimento total ou parcial ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da administração tributária, como resulta da alínea p) do n.º 1 e do n.º 2 do art.º 97.º do CPPT. O que pressupõe aqui a existência de uma perfeita articulação entre a impugnação judicial e o recurso contencioso relativamente aos casos objecto ou não de apreciação de legalidade de actos de liquidação²⁶.

4.2.2. O processo de impugnação judicial

O processo de impugnação judicial tem em vista, tal como sucede com a reclamação graciosa, a anulação total ou parcial de actos tributários, na base de um qualquer dos fundamentos previstos no art. 99.º do CPPT. É o meio processual adequado para obter a anulação de um acto praticado pela administração tributária ou a declaração da sua nulidade ou inexistência jurídica (art. 124.º, n.º 1 do CPPT).

Na impugnação judicial são apreciados vícios que afectem a validade do acto impugnado, admitindo-se qualquer um dos fundamentos do art. 99.º do CPPT. Não poderão ser utilizados como fundamento de impugnação judicial factos que não afectem a validade dos actos, mas apenas os que tenham a ver com a sua eficácia, como sucede, por exemplo, no caso de falta ou irregularidade na notificação.

O artigo 99.º do CPPT apresenta uma lista, meramente exemplificativa, de vícios que podem ser fundamento de impugnação²⁷, os quais implicam, regra geral, a anulabilidade do acto impugnado e não a sua nulidade. Esta última modalidade só se verifica se faltar no acto impug-

²⁶ Marta Rebelo, *Código de Procedimento e Processo Tributário. Algumas anotações à luz da reforma do Contencioso Administrativo*, Almedina, 2004, p. 90.

²⁷ Os vícios geradores de anulabilidade estão classificados em quatro categorias: erros sobre os pressupostos de direito, erros sobre os pressupostos de facto, incompetência e vício de forma. V. Mário Esteves de Oliveira, *Direito Administrativo*, vol. I, Lisboa, 1980, p. 564-566.

nado um dos seus elementos essenciais ou se existir uma lei que prevê expressamente esta forma de invalidade (art. 133.º, n.º 1 e 135.º do CPA).

Em qualquer caso, cabe ao juiz tributário apreciar a validade do acto impugnado na base de um dos fundamentos previstos no CPPT ou de uma qualquer outra ilegalidade. Uma vez proferida a sentença de anulação do acto tributário, a administração tributária deve tomar as providências adequadas (arts. 205.º, n.º 2, da CRP e 100.º da LGT) para que a decisão do juiz produza os seus efeitos, os quais consistem, em primeiro lugar, no dever de reconstituir a legalidade do acto ou situação objecto do litígio no estado em que se encontraria se tal acto não tivesse sido praticado, restituindo, por exemplo, 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). Trata-se aqui de responsabilizar a administração tributária²⁸ pelos danos causados no caso de liquidação ou de cobrança ilegais de impostos e de ressarcir o contribuinte pelo pagamento de juros indemnizatórios²⁹.

4.3. A acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária

Esta acção diz respeito às situações em que o contribuinte entende ser titular de um determinado direito ou interesse legalmente protegido e a administração tributária não pratica os actos tributários de acordo com a situação jurídica do interessado.

Assim sucede, por exemplo, quando a administração tributária 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 desse benefício fiscal. Neste caso, o lesado pode intentar em tribunal uma acção de reconhecimento de um direito legalmente protegido (art. 145.º do CPPT), quando os outros meios não são suficientemente adequados para o reconhecimento desse direito.

Manda o artigo 145.º, n.º 3 do CPPT aplicar este meio processual apenas se for o meio adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e

²⁸ José Casalta Nabais, “Responsabilidade Civil da Administração Fiscal”, *Fiscalidade*, n.º 33, Jan.-Março 2008, p. 20-24.

²⁹ Jorge Lopes de Sousa, *op. cit.*, p. 470-492.

efectiva do direito ou interesse legalmente protegido. Esta acção é complementar aos outros meios contenciosos, sempre que com esta acção se pretenda obter uma mais efectiva tutela do direito ou interesse em causa ou uma mais rápida ou duradoura satisfação do direito ou interesse³⁰.

O que significa que caso, por exemplo, o processo de impugnação judicial não seja adequado ou suficiente para proteger os direitos e interesses dos contribuintes, devem estes poder recorrer à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse nas situações não abrangidas pela impugnação judicial. É assim reconhecido ao contribuinte a possibilidade de accionar esta acção sempre que se verifique alguma dificuldade em obter a eficaz tutela do seu direito ou interesse através da interposição de uma acção administrativa especial ou da impugnação judicial do acto administrativo ou tributário em causa.

Não se trata aqui de meios alternativos mas de acções complementares ou subsidiárias, com um âmbito de aplicação diferente, na medida em que o processo de impugnação visa acções lesivas e a acção para reconhecimento de um direito omissões lesivas³¹. A natureza subsidiária da acção em relação ao processo de impugnação está prevista no n.º 3 do art. 145.º do CPPT que refere que “as acções apenas podem ser propostas sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido”.

A natureza subsidiária da acção reforça, por outro lado, o relacionamento entre a impugnação judicial e a própria acção³², permitindo que possa ser usada a acção - cujo prazo de propositura é de quatro anos após a constituição do direito ou o conhecimento da lesão do interessado (art. 145.º, n.º 2 do CPPT) -, após se ter esgotado o prazo para interposição de recurso ou dedução de impugnação judicial contra um acto definitivo da administração tributário³³.

De referir, por outro lado, que a acção para o reconhecimento de um direito ou interesse constitui uma verdadeira acção declarativa de simples apreciação e pode ser proposta “por quem invoque a titularidade do direito ou interesse a reconhecer” (art. 145.º, n.º 1, do CPPT), no prazo previsto n.º 2 do art. 145.º do CPPT.

³⁰ *Ibidem*, p. 1020.

³¹ Joaquim Freitas da Rocha, *op. cit.*, p. 258.

³² Marta Rebelo, *op. cit.*, p. 92, pp. 121-124.

³³ Jorge Lopes de Sousa, *op. cit.*, p. 1021.

4.4. O processo de execução fiscal

O processo de execução fiscal destina-se à cobrança coerciva das dívidas fiscais a favor do Estado previstas no art. 148.º do CPPT. Este processo corre em parte na administração fiscal ou nos tribunais tributários de 1ª instância. Os órgãos da administração tributária intervêm neste processo relativamente à prática de actos de natureza não jurisdiccional, sem prejuízo de eventual recurso (reclamação) para os tribunais tributários de quaisquer actos praticados pela administração tributária (art. 103.º, n.º 2 da LGT e 276.º do CPPT). Compete, nomeadamente, aos órgãos administrativos de execução fiscal a prática de um conjunto de actos administrativos, tais como os actos de execução, de citação dos executados, de reversão da execução, de penhora dos bens, de venda dos bens penhorados, de anulação da dívida e de extinção da execução. Aos tribunais tributários compete decidir os incidentes, os embargos, a oposição, a graduação e verificação dos créditos e as reclamações dos actos administrativos praticados pelos órgãos da administração tributária (art. 151.º do CPPT).

Este processo, conduzido pela administração tributária, é instaurado com base num título executivo, no qual consta os requisitos essenciais previstos no artigo 163.º do CPPT, entre outros, o nome, o domicílio do devedor, a natureza, a proveniência e o montante da dívida. Depois de instaurada a execução fiscal pelos serviços da administração tributária (art. 10.º, n.º I, al. f), do CPPT), segue-se a citação do executado (art. 188.º do CPPT), destinada a dar conhecimento ao executado de que foi proposta contra ele determinada execução ou a chamar a esta, pela primeira vez, as pessoas interessadas (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 fiscal, 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. Caso o executado não efectue o respectivo pagamento, o funcionário judicial passará mandado para penhora (art. 215.º, n.º I, do CPPT), com vista à apropriação dos bens do património do executado nomeados à penhora (art. 215.º, n.º 3, do CPPT). Caso não sejam, contudo, encontrados bens penhoráveis no património do executado, o funcionário competente lavrará auto de diligência (art. 236.º, n.º 1, do CPPT).

A seguir à penhora, são convocados os credores do executado para que possam, se for o caso disso, reclamar o seu crédito, conforme dispõe o art. 239.º, n.º 1, do CPPT. Em caso de litígio entre os vários credores, o Tribunal será chamado a pronunciar-se sobre a graduação dos créditos (art. 247.º do CPPT).

A venda, propriamente dita, realizar-se-á após o termo do prazo de reclamação de créditos (art. 244.º, n.º 1) e, em princípio, será feita por meio de propostas em carta fechada (art. 248.º). Pode acontecer que a execução seja suspensa, interrompida ou extinta, nos termos do art. 169.º e ss. do CPPT, ou ainda objecto de nulidade processual quando possa prejudicar a defesa do interessado (art. 165.º, n.º 1, do CPPT).

Prevê-se igualmente que os actos praticados pelo órgão da execução fiscal, susceptíveis de lesar os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro, possam ser objecto de reclamação judicial (art. 276.º do CPPT). Tal como refere o art. 103.º, n.º 2, da LGT, “é garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos actos 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).

Para além da possibilidade de reclamação judicial, o executado pode deduzir oposição à execução, nos termos do artigo 203.º do CPPT, na base de algum fundamentos do art. 204.º do CPPT, não estando aqui admitido a apreciação da ilegalidade do acto tributário, a qual deve ser discutida no processo de impugnação.

Ainda a respeito do processo de execução fiscal, existe a possibilidade para o contribuinte de deduzir um embargo de terceiro, nos termos do artigo 237.º do CPPT, quando o arresto, a penhora ou qualquer outro acto judicialmente ordenado de apreensão ou entrega de bens ofende a posse ou qualquer outro direito incompatível com a realização ou o âmbito da diligência, de que seja titular um terceiro, devendo o embargo ser deduzido no prazo de 30 dias a contar do dia em que foi praticado o acto ofensivo da posse ou direito, mas nunca depois de os respectivos bens terem sido vendidos³⁴.

Por fim, uma referência à extinção do processo de execução fiscal,

³⁴ Art. 237.º, n.º 3 do CPPT. V. Miguel Mesquita, *A Apreensão de Bens em Processo Executivo e Oposição de Terceiro*, 2ª ed., Coimbra, 2001.

que se extingue através do pagamento pelo executado ou outra pessoa da dívida exequenda e acrescido (arts. 264 e segs. do CPPT) ou através de pagamento coercivo (arts. 259.º e segs do CPPT).

4.5. As providências cautelares

4.5.1. As providências cautelares a favor dos contribuintes ou da administração tributária

Os contribuintes ou a administração tributária podem adoptar meios cautelares para garantir o efeito útil de determinadas actuações processuais e para evitar lesões graves e irrecuperáveis. São meios cautelares de carácter urgente destinados a prevenir ou evitar danos a que os contribuintes ou a administração tributária possam estar sujeitos.

Estas providências cautelares têm em vista antecipar os efeitos de uma futura decisão judicial, obrigando, por exemplo, certa pessoa a realizar, desde já, uma determinada prestação (meios cautelares antecipatórios), ou manter o estado de determinada situação jurídica, evitando, por exemplo, que se aliene um certo bem (meios cautelares conservatórios).

No se refere às providências a favor da administração tributária, só podem ser adoptadas, depois de solicitadas ao tribunal tributário competente, para garantia dos créditos tributários que estejam legalmente estabelecidas e apenas 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 evitar que tais receios não se transformem em actuações danosas.

É o caso, por exemplo, quando 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. Por isso, o representante da Fazenda Pública pode requerer o arresto ou o arrolamento dos bens (art. 135.º, n.º I, do CPPT). O arresto é aqui um meio cautelar e conservatório da garantia patrimonial do credor, que não põe em causa os direitos de propriedade do arrestado, impedindo qualquer acto de oneração ou de disposição desses mesmos 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).

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

O contribuinte dispõe de meios urgentes de reacção para garantia das suas pretensões jurídicas e para a defesa do seu património, não podendo a administração tributária, em caso algum, praticar actos que possam comprometer os efeitos úteis do processo judicial tributário (art. 144.º, n.º 6 do CPPT). Não pode, por exemplo, a administração tributária criar outros meios cautelares para além dos que estão previstos na lei, nem dar aos meios processuais previstos fins diferentes dos fixados na lei.

Sempre que a administração tributária adopte, ilegalmente, providências cautelares para proceder à apreensão de bens, direitos ou documentos ou à retenção de prestações tributárias a que o contribuinte tem direito (art. 51.º, n.º 3 da LGT), essas providências cautelares podem ser impugnadas com fundamento em qualquer ilegalidade, devendo tal impugnação ser dirigida ao tribunal tributário competente (art. 144.º, n.ºs 1 e 2 do CPPT).

Podem ser assim adoptadas diversas medidas cautelares, sendo a mais comum o pedido de suspensão de eficácia de determinado acto da administração tributária. A providência requerida deverá ser, efectivamente, o meio mais ajustado para assegurar a tutela plena, eficaz e efectiva 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). Mas, caso o contribuinte decida impugnar as providências cautelares adoptadas pela administração tributária, deverá, 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).

4.5.2. A intimação para um comportamento

O contribuinte tem a possibilidade de apresentar, junto de um tribunal tributário de primeira instância, uma intimação para um comportamento nas situações em que, presumivelmente, a administração tributária se abstém de praticar um determinado acto tributário e essa abstenção ou omissão é susceptível de lesar os seus direitos ou interesses legítimos (art. 147.º, n.º 1, do CPPT). Trata-se de um meio processual principal dirigido

contra a administração tributária³⁵, que só pode ser accionado por particulares ou concessionários e não pela administração tributária.

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”. A intimação para a prática de actos legalmente devidos é apresentada como um meio processual autónomo, que não está dependente de um outro meio processual, e é utilizada nos casos de omissão da prática de actos tributários.

O interessado pode intimar a administração tributária a adoptar um determinado comportamento no caso, por exemplo, de se recusar a efectuar o reembolso legalmente devido de IVA ou de um imposto pago no estrangeiro. O sujeito passivo pode, através deste meio, obrigar a administração tributária a restituir a quantia devida num prazo fixado pelo tribunal.

O facto de a intimação ter lugar nos casos de omissão do “dever de qualquer prestação jurídica susceptível de lesar direito ou interesse legítimo em matéria tributária” (art. 147.º, n.º 1, do CPPT) alarga o âmbito de aplicação deste meio processual para os casos em que se verifica uma omissão da prática de actos administrativos devidos.

Se, efectivamente, se verificar uma omissão e a violação de um direito ou interesse legítimo, a administração tributária deve “reintegrar o direito, reparar a lesão ou adoptar a conduta que se revelar necessária, que poderá incluir a prática de actos 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 ainda que este processo tem natureza subsidiária relativamente os restantes meios contenciosos, e que só é aplicável se for o meio mais adequado para assegurar a tutela plena, eficaz e efectiva dos direitos ou interesses em causa (art. 147.º, n.º 2 do CPPT). No caso, por exemplo, de a administração se abster de praticar actos que decorrem de outros actos administrativos ou tributários, poderá utilizar-se a acção para o reconhecimento de um direito ou interesse ou a intimação para um comportamento. Se não for possível determinar o meio processual mais adequado, admitir-se-á a utilização de um dos meios referi-

³⁵ José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, Almedina, 2003, p. 382.

dos. Há que ter em conta, aqui, que só poderá ser utilizada a intimação para um comportamento para efectivar direitos e a acção para o reconhecimento para obter o reconhecimento de direitos cuja existência seja duvidosa³⁶.

Na hipótese, por exemplo, de uma reclamação graciosa ser julgada procedente, e ser anulado o acto tributário impugnado, mas a administração tributária se abster de praticar uma nova liquidação - direito do contribuinte - e de restituir o imposto retido na fonte em excesso, nada impede que seja utilizado um dos meios referidos: a intimação para um comportamento ou a acção para o reconhecimento de um direito à prática de uma nova liquidação e à restituição do imposto retido na fonte em excesso.

5. OS RECURSOS JURISDICIONAIS

As decisões proferidas pelos tribunais tributários de primeira instância são susceptíveis 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, al. a), do ETAF), ou directamente 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)³⁷, sendo que a matéria de direito diz respeito à aplicação, interpretação e integração de normas jurídicas, e a matéria de facto incide sobre as realidades factuais trazidas pelas partes ao processo e consideradas essenciais para a decisão do recurso.

De salientar que nem todas as decisões judiciais são recorríveis. Por exemplo, não admitem recurso os despachos de mero expediente, destinados a prover ao andamento regular do processo, nem as decisões proferidas no uso legal de um poder discricionário, que são as decisões que decidam matérias confiadas pela lei ao prudente arbitrio do julgador (art. 679.º do Código de Processo Civil).

São, contudo, susceptíveis de recurso as decisões judiciais proferidas no âmbito do processo judicial tributário, do processo de execução fiscal e dos processos acessórios em matéria tributária (processos

³⁶ Jorge Lopes de Sousa, *op. cit.*, p. 1087.

³⁷ Compete 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, al. a) do ETAF).

cautelares, e intimação para a consulta de documentos e passagem de certidão) nos casos de incorrecta aplicação do Direito ou de lesão dos direitos e interesses dos contribuintes (art. 279.º do CPPT).

O regime de recursos jurisdicionais, previsto nos artigos 280.º e ss. do CPPT, aplica-se a todos os tipos de processos referidos no n.º 1 do artigo 97.º do CPPT, com excepção dos recursos contenciosos ou acções administrativas especiais que não tenham por objecto a apreciação da legalidade de actos de liquidação, dos processos de impugnação de normas e dos meios processuais acessórios.

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), referindo as razões da sua discordância com a decisão que impugna. Depois de admitido o recurso, o recorrente deverá apresentar as suas alegações, nos termos previstos no art. 282.º, n.ºs 2 e 3, do CPPT, sob pena do recurso ser julgado deserto (n.º 4 do art. 282.º do CPPT) e formular as conclusões da alegação, indicando os fundamentos jurídicos pelos quais pretende dar provimento ao recurso. Seguidamente, o processo subirá ao tribunal superior para apreciação e julgamento (art. 286, n.º 1 do CPPT).

CONCLUSÃO

Os contribuintes dispõem de um conjunto de garantias administrativas impugnatórias e não impugnatórias e de garantias jurisdicionais para a defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos. Estas garantias, previstas nas várias fases dos procedimentos e processos tributários, destinam-se a prevenir e evitar situações susceptíveis de lesar os direitos e interesses dos contribuintes.

Apesar da existência de uma pluralidade de garantias administrativas e jurisdicionais nos respectivos procedimentos e processos tributários, o sistema fiscal português está bem longe de assegurar uma tutela plena e efectiva dos direitos e interesses dos contribuintes. Passados alguns anos após a entrada em vigor do Código de Procedimento e Processo Tributário e da Lei Geral Tributária, o sistema tributário continua a não oferecer segurança aos contribuintes, a não assegurar uma distribuição equitativa dos encargos entre as várias categorias de contribuintes, a não exigir da administração tributária que respeite os princípios fundamentais tributários, a admitir que o sistema fiscal possa lesar gra-

vemente os direitos e interesses dos contribuintes sem qualquer impunidade, a manter um sistema fiscal demasiado complexo, a deixar permanecer dúvidas na interpretação e aplicação das normas tributárias face às sucessivas alterações legislativas, a não promover uma cooperação e relação de confiança entre os contribuintes e a administração tributária, a não criar um mecanismo de resolução alternativa dos conflitos, e a não atribuir à administração tributária uma qualquer responsabilidade nos casos evidentes de injustiça fiscal.

A protecção dos direitos e interesses dos contribuintes é, de facto, uma responsabilidade do Estado que não se resolve com a criação de uma quantidade de direitos, liberdades e garantias ou com a colocação à disposição dos contribuintes de meios administrativos e jurisdicionais de protecção dos direitos e interesses dos contribuintes. Só com adequação dos meios de protecção administrativos e jurisdicionais aos direitos, liberdades e garantias tributárias, com um sistema fiscal estável e eficaz, com uma distribuição justa e equitativa dos encargos tributários entre os contribuintes e com o reconhecimento de um verdadeiro estatuto ao contribuinte.