



## **A RECLAMAÇÃO GRACIOSA EM DIREITO FISCAL**

**António Manuel Cunha Araújo**

Dissertação apresentada ao Instituto Politécnico de Bragança para obtenção do Grau de Mestre em Gestão das Organizações, Ramo de Gestão Pública

**Orientada por Nina Teresa Sousa Santos Aguiar, Professora Doutora**

Esta dissertação inclui as críticas e sugestões feitas pelo júri

Bragança, fevereiro, 2014





## **A RECLAMAÇÃO GRACIOSA EM DIREITO FISCAL**

**António Manuel Cunha Araújo**

**Nina Teresa Sousa Santos Aguiar, Professora Doutora**

Bragança, fevereiro, 2014

## RESUMO

O procedimento de reclamação graciosa é um meio administrativo de impugnação de atos tributários, paralelo à impugnação judicial, de que o contribuinte dispõe, para anulação total ou parcial de atos tributários.

Além de um importante meio de defesa do contribuinte, a reclamação, se bem utilizada, constitui um valioso meio para melhorar o relacionamento entre os contribuintes e a Administração Fiscal e, com isso, reduzir significativamente a litigiosidade fiscal. Reduzir a litigiosidade fiscal no momento atual é, ou deve ser, um objetivo fundamental da política fiscal, dado, por um lado, o desmesurado volume de litígios tributários nos tribunais administrativos e fiscais e, por outro lado, os elevados custos económicos dessa litigiosidade.

A dispersão por diversos diplomas legais e regulamentares, decisões judiciais e instruções administrativas, das normas aplicáveis à reclamação graciosa, nomeadamente, quanto ao seu objetivo, legitimidade, fundamentos, prazos, competência, recursos, etc., dificulta a compreensão clara dos procedimentos adequados do processo gracioso de reclamação.

Foi, assim, intenção desta dissertação tratar com algum grau de profundidade a reclamação graciosa no direito fiscal, tendo como objetivo final propor um quadro compreensivo, estruturado e sistematizado das normas aplicáveis a esse procedimento e esclarecer inúmeras dúvidas que hoje subsistem nesta matéria, produzindo um documento técnico, de fácil utilização, abrangente e detalhado que possa contribuir para promover o uso deste importante instrumento.

Assim, este trabalho, além de procurar ser de consulta e interpretação fácil para o contribuinte, aspira também a ser uma ferramenta de consulta e de trabalho mais técnica, designadamente para utilização com fins académicos e profissionais.

Esta dissertação tem por objeto uma problemática bem delimitada do direito tributário, o qual é um setor do direito administrativo. A metodologia utilizada foi, portanto, a metodologia jurídica. Esta consiste em analisar textos – leis, decisões judiciais, doutrina e instruções administrativas – e, a partir destas fontes, realizar uma interpretação criadora do direito, enunciando normas que não se encontram expressas e sugerindo soluções para problemas de interpretação e aplicação do direito.

**Palavras-Chave:** Reclamação Graciosa, Garantias do Contribuinte, Direito Fiscal, Suspensão Executiva

## RESUMEN

El procedimiento de reclamación consiste en un medio de impugnación administrativa de actos tributarios del que dispone el contribuyente, y que tiene el intuito de obtener la anulación parcial o total de actos tributarios.

Además de un importante medio de defensa del contribuyente, la reclamación, cuando se utilice adecuadamente, constituye un valioso instrumento para optimar el relacionamiento entre los contribuyentes y la administración tributaria y, asimismo, reducir significativamente la litigiosidad fiscal. En el momento actual, la reducción de la litigiosidad fiscal es o debería ser un objetivo fundamental de la política fiscal, habida cuenta, por un lado, del desmesurado volumen de litigios tributarios en los tribunales administrativos y fiscales y, por otro lado, los elevados costes económicos de esa litigiosidad.

La dispersión, por diversos diplomas legales y reglamentares, decisiones judiciales e instrucciones administrativas, de las normas aplicables a la reclamación administrativa, en particular en cuanto a su objetivo, legitimidad, fundamentos, plazos, competencia, recursos, etc., entorpece la comprensión de los procedimientos adecuados del procedimiento administrativo de reclamación.

A la vista de la situación descrita, la presente disertación pretendió tratar, con un cierto grado de profundidad, la reclamación administrativa en el derecho tributario, con el propósito final de ofrecer un cuadro comprensivo de las normas aplicables a este procedimiento y aclarar, de camino, las innumerables dudas que se plantean en esta temática, produciendo un documento técnico, de fácil utilización, abarcador y detallado que pueda contribuir para un uso más ancho de este importante instrumento de defensa de los intereses del contribuyente.

Así, este trabajo pretende ser, además de un documento de consulta para el contribuyente, también una herramienta de carácter más técnico para ser utilizada por académicos y profesionales.

Esta tesis tiene como objeto una problemática bien definida del derecho tributario, que se incluye dentro del derecho administrativo. La metodología utilizada en este trabajo fue, por lo tanto, la metodología propia del derecho. Ésta consiste en analizar textos – leyes, decisiones judiciales, doctrina e instrucciones administrativas – y partiendo de esas fuentes realizar una interpretación creadora del derecho, formulando normas que nos e encuentran expresas y ofreciendo soluciones para problemas de interpretación y aplicación del derecho.

**Palabras clave:** Recurso Administrativo, Garantías del Contribuyente, Derecho Tributario, Suspensión de la Deuda

## **ABSTRACT**

The complaint procedure is an administrative form of action against tax authorities' decisions, available to the taxpayer as a means to obtain the partial or total annulment of those decisions.

In addition to being an important mechanism of defence for the tax payer, the administrative complaint procedure, when properly used, forms a valuable means to optimize the relations between the taxpayers and the tax administration and, parenthetically, to reduce significantly the judicial litigation in tax matters. Reducing the judicial litigation in tax matters is, or should be, a fundamental purpose of the tax policy having regard, on the one hand, to the large volume of litigation and, on the other hand, the huge financial costs of that litigation.

The fact that rules applicable to the administrative complaint are dispersed over a significant number of laws and regulations, judicial decisions and administrative guidelines, particularly regarding its purpose, subjective legitimacy, fundamentals, deadlines, competence, appealing, etc., makes it difficult to understand clearly how an administrative complaint should be efficiently conducted.

It has been our purpose therefore, in the present essay, to address with a certain degree of depth the administrative complaint procedure, having as final goal to offer a structured, comprehensive and systematized description of the rules applicable to that procedure and, to the possible extent, to solve the numerous interpretation problems that currently remain about this subject. We intended to produce a technical, wide-ranging and detailed document, easy to utilize, capable of contributing to promote the use of this important instrument. In order to achieve this goal, we tried to produce a document that could be useful not only to taxpayers but also to academics and professionals.

Being the subject of this dissertation a legal procedure, regulated by tax law, and the rules that govern it, the methodology adopted was the legal methodology. This methodology consists in analysing texts – legal texts, judicial decisions, scholar opinions and administrative guidelines – and, based on these sources, perform a creative interpretation of law, formulating rules that are not expressed and suggesting solutions for legal interpretation and application problems.

**Keywords:** Administrative Appeal, Taxpayer Guarantees, Tax Law, Debt Suspension

## **AGRADECIMENTOS**

Esta dissertação não é apenas o resultado do empenho e dedicação individual, mas também o produto de um conjunto de esforços desenvolvidos por várias pessoas.

Reconheço que o trabalho por mim realizado, não seria tão profícuo sem a ajuda daqueles que direta ou indiretamente me apoiaram ao longo deste produtivo e gratificante ano de investigação. Deste modo, manifesto os meus sinceros agradecimentos a todos os que me tornaram possível atingir este resultado.

Assim, começo por agradecer ao Instituto Politécnico de Bragança, em especial à Escola Superior de Tecnologia e Gestão, pelo acolhimento e por todo o suporte necessário ao desenvolvimento deste projeto.

A todos os meus colegas de trabalho da Autoridade Tributária e Aduaneira, incluindo os aposentados, pela inspiração, disponibilidade e compreensão revelada.

Ao Centro de Estudos Fiscais da Autoridade Tributária e Aduaneira, pelo empenho e profissionalismo demonstrado, nomeadamente, no que concerne à facultações de bibliografia.

Agradeço à minha orientadora, Professora Doutora Nina Aguiar, por todo o seu rigor científico, segurança, profissionalismo e disponibilidade manifestada.

À minha família, em especial à minha esposa Carla e à minha filha Regina, pela paciência que tiveram com as minhas prolongadas ausências, que doravante procurarei compensar.

A todos o meu muito obrigado.

## **SIGLAS**

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CC – Código Civil

CIMI – Código do Imposto Municipal sobre Imóveis

CIMT – Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

CIRC - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIS – Código do Imposto do Selo

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CPA – Código do Procedimento Administrativo

CPC – Código de Processo Civil

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

CTT – Correios de Portugal

DGAIEC – Delegações Aduaneiras e Postos Aduaneiros da Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo

DGCI – Direção-Geral dos Impostos

DL – Decreto de Lei

DSIT – Direção dos Serviços de Inspeção Tributária

IGCP – Instituto de Gestão do Crédito Público

IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis

IMT – Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IS – Imposto de Selo

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

LOE – Lei do Orçamento de Estado

RCPT – Regulamento das Custas dos Processos Tributários

SIGEPPRA – Sistema de Gestão de Procedimentos de Revisão Administrativa

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TAF – Tribunal Administrativo e Fiscal

UC – Unidade de Conta

## ÍNDICE

Índice de Figuras .....	iv
<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>1</b>
<b>I. REGRAS GERAIS APLICÁVEIS À RECLAMAÇÃO GRACIOSA EM DIREITO TRIBUTÁRIO</b>	
1. Enquadramento legal .....	5
2. Simplicidade de termos e brevidade das resoluções .....	5
3. Dispensa de formalidades essenciais .....	5
4. Convolação de petições administrativas em reclamações graciosas .....	6
5. O princípio <i>solve et repete</i> .....	8
6. Inexistência do caso decidido ou resolvido .....	10
7. Isenção de custas .....	10
8. Limitação dos meios de prova .....	11
<b>II. A INSTAURAÇÃO DA RECLAMAÇÃO</b>	
1. A quem cabe a iniciativa da reclamação graciososa .....	12
2. Tempestividade da interposição da reclamação graciososa .....	14
2.1. Prazo geral para a apresentação da reclamação .....	14
2.2. Prazos excepcionais para a apresentação de reclamação graciososa .....	15
2.3. Prazos para a reclamação graciososa do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) .....	15
2.4. Prazos para a reclamação graciososa no Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) .....	16
2.5. Prazos para a reclamação graciososa no Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) .....	17
2.6. Prazos para a reclamação graciososa no Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) .....	17
2.7. Prazos para a reclamação graciososa do Imposto de Selo (IS) .....	17
2.8. Prazos para a reclamação graciososa do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) .....	18
2.9. Contagem dos prazos .....	19
2.10. Quadro-resumo .....	19
3. Formalidades .....	20
3.1. A interposição de reclamação graciososa por escrito .....	21

3.2.A interposição de reclamação graciosa por via eletrónica .....	22
3.3.A fundamentação da petição .....	23
4. A fundamentação – os fundamentos típicos da reclamação graciosa em Direito Tributário .....	24
4.1.A ilegalidade dos atos tributários como fundamento genérico da reclamação graciosa .....	24
4.1.1. Errónea qualificação e quantificação de factos tributários .....	25
4.1.2. Incompetência .....	26
4.1.3. Ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida .....	27
4.1.4. Preterição de outras formalidades legais .....	28
4.2.Aspetos específicos da fundamentação na reclamação graciosa de declarações oficiosas .....	29
4.3.Aspetos específicos da fundamentação na reclamação graciosa de liquidações adicionais decorrentes de procedimentos de inspeção tributária..	32
5. Competência para a instauração e instrução do procedimento .....	33
<b>III. A DECISÃO DA RECLAMAÇÃO GRACIOSA</b>	
1. O dever de decisão .....	35
2. Competência para a decisão da reclamação graciosa .....	35
2.1.Regras gerais .....	35
2.2.Competência de decisão da reclamação graciosa de liquidação resultante de inspeção tributária .....	37
3. Audição prévia à decisão .....	38
4. Fundamentação da decisão do procedimento de reclamação .....	41
5. Conteúdo da decisão .....	42
5.1.Deferimento de reclamação graciosa .....	43
5.2.Deferimento parcial de reclamação graciosa .....	44
5.3.Indeferimento de reclamação graciosa .....	45
5.4.Deferimento tácito de reclamação graciosa .....	46
5.5.Indeferimento tácito de reclamação graciosa .....	46
5.6.Decisão de agravamento da coleta .....	48
5.7.Decisão de liquidação de juros indemnizatórios .....	51
6. A notificação da decisão .....	55
<b>IV.SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO DA DÍVIDA TRIBUTÁRIA EM CASO DE RECLAMAÇÃO</b>	
1. Regra geral: Inexistência de efeito suspensivo da execução .....	57

2. Prestação, dispensa, manutenção e outros termos da garantia .....	57
2.1. Prestação de garantia .....	57
2.2. Dispensa da prestação de garantia .....	60
2.3. Manutenção da garantia .....	62
2.4. Outros termos da garantia .....	63
2.5. Indemnização por garantia indevida .....	63
2.6. Caducidade da garantia .....	64
2.7. Execução da garantia pela Administração Fiscal .....	66
3. Suspensão da execução como consequência da manifestação da intenção de apresentar meio gracioso ou judicial .....	67
<b>V. CUMULAÇÃO, COLIGAÇÃO E APENSAÇÃO DE RECLAMAÇÕES</b>	
1. Admissibilidade da cumulação de reclamações .....	70
2. Coligação de reclamantes .....	71
4. Apensação de reclamações .....	72
<b>VI. A RELAÇÃO ENTRE A RECLAMAÇÃO E A IMPUGNAÇÃO JUDICIAL</b>	
1. A reclamação facultativa como regra geral .....	74
2. Casos de reclamação necessária .....	75
2.1. Reclamação graciosa de autoliquidações .....	75
2.2. Reclamação graciosa de retenções na fonte .....	78
2.3. Reclamação graciosa do pagamento por conta .....	79
3. A impugnação judicial da decisão tomada sobre a reclamação .....	80
<b>NOTAS FINAIS</b> .....	86
<b>BIBLIOGRAFIA</b> .....	92
<b>LEGISLAÇÃO</b> .....	93
<b>JURISPRUDÊNCIA</b> .....	94
<b>INSTRUÇÕES ADMINISTRATIVAS</b> .....	99

## ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 - Quadro síntese sobre os prazos para a interposição e decisão do procedimento de reclamação graciosa .....	19
Figura 2 - Síntese esquemática sobre os meios de defesa do contribuinte .....	85

## INTRODUÇÃO

O procedimento de reclamação graciosa é um meio administrativo de impugnação de atos administrativos. Por meio administrativo pretende-se dizer por via administrativa, i.e. não contenciosa ou judicial. Aplicado o conceito ao campo tributário, teremos que a reclamação graciosa é um meio administrativo ou não contencioso de impugnação de atos tributários, de que o contribuinte dispõe, com vista à anulação total ou parcial de atos tributários, conforme determinado pelo artigo 68.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). Neste sentido, Rocha (2008, p. 181) refere que “o procedimento de reclamação graciosa constitui o procedimento impugnatório por excelência, uma vez que tem por objetivo a anulação total ou parcial dos atos tributários (sendo este o pedido principal: artigo 68.º do CPPT), com fundamento em ilegalidade dos mesmos”. Para Sanches (2002, p. 474), “a reclamação graciosa feita pelo contribuinte é destinada a obter uma reanálise de uma certa situação pela Administração Fiscal, constituindo a via normal de resolução de um litígio entre o sujeito passivo do imposto e o fisco”. Pereira e Mota (2000, p. 270) acrescentam que:

“Os atos tributários – fundamentalmente a liquidação de tributos – quando feridos de qualquer ilegalidade, podem ser revistos, revogados e correspondentemente anulados por quem os praticou, por sua iniciativa, se essa ilegalidade lhe for imputável, ou, em caso contrário, por iniciativa do contribuinte através de reclamação administrativa graciosa, para o diretor de finanças do distrito competente, nos termos e condições gerais”.

Através da reclamação graciosa, portanto, o contribuinte solicita graciosamente, i.e. não contenciosamente, que se altere a sua decisão, substituindo, modificando ou eliminado o ato impugnado. E fá-lo invocando a ilegalidade do ato.

Trata-se de uma importante ferramenta de defesa dos contribuintes, inserindo-se no conjunto de direitos e garantias destes, já que é uma oportunidade dada ao contribuinte de transmitir à Administração Fiscal o seu ponto de vista, apresentando razões para considerar o ato ilegal, sem necessidade de recorrer à dispendiosa e dificultosa via contenciosa.

Além de um meio de defesa do contribuinte, a reclamação, se bem utilizada, constitui um valioso instrumento para melhorar o relacionamento entre os contribuintes e a Administração Fiscal e, com isso, reduzir significativamente a litigiosidade fiscal.

Reduzir a litigiosidade fiscal, por sua vez, no momento atual, constitui um objetivo primordial da política fiscal, dado, por um lado, o desmesurado volume de litígios tributários

nos tribunais administrativos e fiscais portugueses e, por outro lado, os elevados custos financeiros e económicos dessa litigiosidade. No entanto, a partir da nossa experiência como funcionário da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), constatamos que a reclamação graciosa é um instrumento ainda subutilizado por parte dos contribuintes.

Haverá várias razões para essa subutilização da reclamação graciosa em Direito Tributário, sendo algumas delas de carácter sócio cultural. No entanto, uma importante razão para uma tal subutilização poderá residir na dificuldade técnica da regulação da reclamação graciosa. A dispersão por diversos diplomas legais e regulamentares e instruções administrativas das normas aplicáveis à reclamação graciosa, e alguma insipiência na sistematização desse regime jurídico, nomeadamente, quanto ao seu objetivo, legitimidade, fundamentos, prazos, competência, recursos, etc., dificultam a um cidadão comum, e em certos pontos aos próprios técnicos, a compreensão clara dos procedimentos adequados do processo gracioso de reclamação.

É assim intenção desta dissertação tratar com alguma profundidade a reclamação graciosa no Direito Tributário, tendo como objetivo final esclarecer inúmeras dúvidas que hoje subsistem nesta matéria e produzir um documento técnico, de fácil utilização, abrangente e detalhado, que promova o bom e eficaz uso deste importante instrumento. Além de procurar ser de consulta e interpretação fácil para o contribuinte comum, aspira também a ser uma ferramenta de consulta e de trabalho mais técnica, designadamente para utilização com fins académicos e profissionais.

Pensamos que, na atualidade, não existe nenhuma obra divulgada com as características e perfil que adotamos para esta dissertação, o que reforça, em nossa opinião, a utilidade prática deste trabalho.

A reclamação graciosa, através da qual os contribuintes manifestam a sua discordância com os atos da Administração, impugnando-os, inclui-se na categoria dos direitos e garantias dos contribuintes.

Os direitos e garantias dos contribuintes têm, todos eles, uma raiz constitucional, uma vez que se fundam nos direitos liberdades e garantias dos cidadãos consagrados na Constituição da República Portuguesa (CRP). Mas, além disso, alguns dos direitos e garantias específicos dos contribuintes encontram-se eles próprios, pela sua importância, contidos no texto constitucional.

É possível, assim, estabelecer uma linha de continuidade entre os direitos, liberdades e garantias fundamentais dos cidadãos, os direitos e garantias fiscais com assento constitucional e, por fim, os direitos e garantias dos contribuintes consagrados nas leis fiscais ordinárias.

Entre os direitos, liberdades e garantias de âmbito geral, consagrados na Constituição Portuguesa, que têm aplicação também nas relações tributárias, vem em primeiro lugar o princípio da igualdade (artigo 13.º da CRP), que se traduz, no plano fiscal, no princípio da igualdade tributária e da capacidade contributiva.

Entre os direitos e garantias já de carácter especificamente tributário com consagração a nível constitucional, há que colocar em primeiro lugar o princípio da legalidade tributária [artigo 103.º e alínea i) n.º 1 do artigo 165.º da CRP], que Pereira (2007, p. 288) afirma tratar-se da garantia das garantias dos contribuintes, ou a “garantia mãe” das garantias dos contribuintes.

Mas a maior parte dos direitos e garantias dos contribuintes com assento constitucional constam do artigo 268.º da CRP, que regula os aspetos fundamentais da relação entre os cidadãos e a administração pública. Com efeito, a tributação é uma parte da atividade administrativa pública, pelo que os princípios vigentes nesta última são também válidos para a primeira. Além disso, é ainda interessante verificar que muitos dos princípios da atividade administrativa consagrados no artigo 268.º da CRP encontram-se replicados nas leis fiscais ordinárias, o que é uma forma de reforçar a eficácia desses mesmos princípios no plano tributário, tornando-os mais acessíveis ao conhecimento dos contribuintes.

Assim, o n.º 1 do referido preceito determina que os “cidadãos têm o direito de ser informados pela Administração, sempre que o requeiram, sobre o andamento dos processos em que sejam diretamente interessados, bem como o de conhecer as resoluções definitivas que sobre eles forem tomadas”. A Lei Geral Tributária (LGT) consagra por sua vez o direito à informação no seu artigo 67.º.

O n.º 2 do preceito constitucional estabelece que “os cidadãos têm também o direito de acesso aos arquivos e registos administrativos, sem prejuízo do disposto na lei em matérias relativas à segurança interna e externa, à investigação criminal e à intimidade das pessoas”, princípio que se encontra desenvolvido na Lei de Acesso aos Documentos da Administração<sup>1</sup>.

O n.º 3 do artigo 268.º da CRP estabelece que “os atos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afetem direitos ou interesses legalmente protegidos”. Da mesma forma, os artigos 63.º-B e 77.º da LGT estabelecem o direito à fundamentação e notificação.

O n.º 4 do artigo 268.º da CRP determina que “é garantido aos administrados tutela jurisdicional efetiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer

---

<sup>1</sup> Lei n.º 46/2007 de 24 de Agosto.

atos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de atos administrativos legalmente devidos e a adoção de medidas cautelares adequadas.” Ora, é neste preceito que se funda diretamente o direito à reclamação graciosa, como meio, que é, de impugnação de atos da administração. Correspondentemente, vamos encontrar na LGT e no CPPT várias disposições a estabelecer o mesmo direito de impugnação. Assim, sobre o direito de impugnação ou recurso, o n.º 1 do artigo 95.º da LGT estipula que “o interessado tem o direito de impugnar ou recorrer de todo o ato lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, segundo as formas de processo prescritas na lei.” Quanto ao CPPT, no seu n.º 1 do artigo 70.º do CPPT, é referido que “a reclamação graciosa pode ser deduzida com os mesmos fundamentos previstos para a impugnação judicial...”.

Finalmente, o n.º 5 do artigo 268.º da CRP estabelece que “os cidadãos têm igualmente direito de impugnar as normas administrativas com eficácia externa lesivas dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos”. O direito à impugnação vem regulado, entre outros, no artigo 95.º da LGT e no artigo 99.º do CPPT.

# **I. REGRAS GERAIS APLICÁVEIS À RECLAMAÇÃO GRACIOSA EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

## **1. Enquadramento legal**

Como se pode perceber da introdução feita anteriormente, a reclamação é um direito fundamental dos cidadãos na sua relação com a Administração, sendo na própria Constituição Portuguesa que esse direito encontra o seu principal fundamento, no n.º 4 do artigo 268.º.

Já ao nível da lei ordinária ou infraconstitucional, o direito à reclamação dos atos tributários vem afirmado em diversos lugares da Lei Geral Tributária, como por exemplo, entre outros, nos artigos 54.º, 56.º, 60.º, 86.º e 100.º.

Finalmente, o procedimento de reclamação graciosa encontra-se regulado nos artigos 68.º a 77.º do Código do Procedimento e Processo Tributário. Em tudo o que não se encontrar especificamente regulado nas leis fiscais, será de aplicação subsidiária o Código de Procedimento Administrativo (CPA), *ex vi* da alínea c) do artigo 2.º do CPPT.

## **2. Simplicidade de termos e brevidade das resoluções**

Uma primeira regra geral, relativa ao procedimento de reclamação graciosa, é a da simplicidade de termos e brevidade das resoluções, prevista na alínea a) do artigo 69º do CPPT.

Esta simplicidade de termos traduz-se na necessidade de evitar a burocratização dos processos, de aproximar os serviços dos contribuintes e de assegurar a participação dos interessados na sua gestão efetiva.

Quanto à brevidade das resoluções, esta consubstancia-se sobretudo no prazo geral para a decisão final da reclamação, que é de apenas quatro meses, a partir da apresentação do pedido e da obrigação de, tanto a Administração Fiscal como os contribuintes, se absterem da prática de atos inúteis ou dilatórios, conforme é dito no n.º 1 do artigo 57.º da LGT.

## **3. Dispensa de formalidades essenciais**

A alínea b) do artigo 69.º do CPPT dispõe como regra fundamental do procedimento gracioso de reclamação a “dispensa de formalidades essenciais”.

Em nossa opinião, a expressão “dispensa de formalidades essenciais” é equívoca, já que as formalidades essenciais, precisamente por serem essenciais, não podem ser dispensadas, sem que daí resulte a nulidade ou não admissibilidade da petição de reclamação. Por exemplo, quer a LGT quer o CPA impõem que as petições administrativas tenham de ser convenientemente fundamentadas.<sup>2</sup> Leitão (1996, p. 76) tece um breve comentário à expressão “dispensa de formalidades essenciais”, interpretando-a como a “ausência das estereotipadas fórmulas dos demais processos. Não obstante, não se dispensam os princípios essenciais da legalidade”. Neste mesmo sentido, foi proferido o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA) de 19 de abril de 2006, processo n.º 0668/05 que decide:

“I - Embora os meios tutelares não judiciais se rejam pelo princípio da informalidade, o interessado não pode deixar de manifestar, inequivocamente, a sua pretensão, de modo a que a Administração possa avaliar a tempestividade do pedido, adotar a tramitação procedimental adequada, respeitar os direitos que a lei confere ao interessado no âmbito desse procedimento, instruí-lo adequadamente, e submetê-lo à decisão final do seu órgão para tanto competente.”

Já em sede de instrução e decisão por parte da Administração Fiscal, no âmbito deste tipo de procedimentos gratuitos, como poderão dispensar-se tais formalidades sem violar a lei e daí resultar um efetivo prejuízo para o Estado? Será que, no caso de indeferimento de reclamação gratuita, a Autoridade Tributária e Aduaneira, ao abrigo da alínea b) do artigo 69.º do CPPT, poderá abster-se de assegurar o direito a audiência prévia ao reclamante, infringindo o n.º 5 do artigo 267.º e o n.º 3 do artigo 268.º da CRP e a alínea b) n.º 1 do artigo 60.º da LGT? É óbvio que não. Efetivamente, a terminologia não é a mais feliz, sendo, por isso, necessário interpretar a norma. Como é sabido, a CRP é conhecida como a “lei das leis” e a LGT como a “lei mãe” do direito fiscal, pelo que ambas prevalecem sobre o CPPT. Desta forma, entre as “formalidades essenciais dispensadas”, jamais poderemos incluir, entre outras, a notificação do reclamante do projeto de decisão sobre o procedimento de reclamação<sup>3</sup>, a audiência prévia ou a fundamentação, quer seja na interposição da petição, quer seja na decisão da mesma, já que as mesmas são consagradas em lei como “formalidades essenciais”, no campo de ação deste procedimento.

#### **4. Convolução de petições administrativas em reclamações gratuitas**

---

<sup>2</sup> Vide o acórdão do STA de 12 de janeiro de 2005, processo n.º 0949/04.

<sup>3</sup> Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 02 de Outubro de 2012, processo n.º 05320/12.

O artigo 52.º do CPPT refere que, “se, em caso de erro na forma de procedimento, puderem ser aproveitadas as peças úteis ao apuramento dos factos, será o procedimento officiosamente convolado na forma adequada”.

Já o n.º 4 do artigo 98.º do CPPT diz que, “em caso de erro na forma do processo, este será convolado na forma do processo adequada, nos termos da lei”.

Por fim, de acordo com o n.º 3 do artigo 97.º da LGT, “ordenar-se-á a correção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei”.

Tendo em conta estes três preceitos, a Administração Fiscal tem o dever de convolar qualquer petição administrativa inadequada na forma administrativa apropriada, desde que daquela petição constem os elementos necessários, relativos à identificação dos factos, dos fundamentos, etc., para o procedimento poder prosseguir. A forma administrativa adequada poderá ser, em alguns casos, a reclamação graciosa, mas poderá ser também o recurso hierárquico ou o pedido de revisão officiosa.

Embora os serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira entendam que a injustiça grave ou notória, referida no n.º 4 do artigo 78.º da LGT, tem de ser invocada e devidamente fundamentada pelo contribuinte, não enveredando pela convolação das petições em pedidos de revisão, sempre que os prazos de reclamação ou impugnação tenham expirado, existe uma linha jurisprudencial de acórdãos do STA, que sentenciam precisamente o oposto, nomeadamente, os acórdãos de 07 de outubro de 2009, processos n.ºs 0475/09 e 0476/2009 e de 02 de novembro de 2011, processo n.º 0329/11. Neste sentido, o acórdão do STA de 14 de dezembro de 2011, processo n.º 0366/11, julgou que:

“I - Apesar de não ter sido deduzida reclamação contra o ato de autoliquidação no prazo previsto no artigo 131.º do CPPT, o interessado podia ainda solicitar à Administração Tributária a revisão officiosa do ato ao abrigo do disposto no n.º 4 do artigo 78.º da LGT, uma vez que a lei ficciona que os erros da autoliquidação são imputáveis à Administração e esta não pode demitir-se de tomar a iniciativa de revisão quando demandada para o efeito pelo interessado, estando mesmo obrigada a proceder à convolação nesse meio procedimental quando conclui que a reclamação apresentada é intempestiva – artigo 52.º do CPPT.”

Assim, tendo em conta a linha jurisprudencial de acórdãos do STA, que consideram o dever que a Administração Tributária tem de proceder à convolação da reclamação em pedido de revisão do ato de autoliquidação, certificando-se, naturalmente, se na data em que é apresentada a reclamação ainda não se encontra esgotado o prazo dentro do qual a revisão

oficiosa pode ser requerida, a reclamação graciosa de autoliquidação não pode ser indeferida por intempestividade.

Contudo, a Administração Fiscal apenas está obrigada a convolar para a forma adequada pedidos inseridos em procedimento administrativo tributário, não tendo competência para convolar pedidos de contribuintes que discutam matérias tributárias judiciais, nomeadamente, em oposições e impugnações, cabendo essa competência aos tribunais administrativos e fiscais. Assim o determina o acórdão do STA de 10 de abril de 2013, processo n.º 01159/12, que diz “da obrigação, cometida à Autoridade Tributária, de convolar para a forma adequada os pedidos dos contribuintes inseridos no procedimento tributário (art.º 52.º do CPPT) não resulta que possa ou lhe caiba ordenar a convalidação para uma forma de processo judicial tributário que seja adequada, pois esta competência cabe apenas ao tribunal tributário (n.º 4 do 98.º do CPPT e n.º 3 do art.º 97.º da LGT) ”.

O n.º 5 do artigo 59.º do CPPT estipula que, nos casos em que os erros ou omissões a corrigir decorram de discrepância entre o contribuinte e o serviço na qualificação de atos, factos ou documentos invocados, em declaração de substituição apresentada no prazo legal para a reclamação graciosa, com relevância para a liquidação, o órgão periférico local deve convolar a declaração de substituição em reclamação graciosa.

Esta convalidação faz com que o contribuinte não necessite de apresentar qualquer meio gracioso de reclamação. A Administração Tributária instaura oficiosamente a reclamação graciosa com base na declaração de substituição apresentada, tendo em conta os dados nela vertidos, pese embora os mesmos sejam passíveis de indagação e comprovação por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira.

A apresentação da declaração de substituição não pode originar a dilatação dos prazos de reclamação graciosa, impugnação judicial ou revisão do ato tributário, que seriam aplicáveis, caso não tivesse sido apresentada<sup>4</sup>, isto para evitar manobras dilatórias nos prazos de defesa.

## **5. O princípio *solve et repete***

O princípio *solve et repete* constituiu uma expressão latina que veicula o significado exposto na expressão “paga e reclama”. Segundo este princípio, os contribuintes, que tenham a intenção de interpor recurso administrativo ou judicial, têm a obrigação de pagar *a priori*, de forma a poderem reclamar *a posteriori*.

---

<sup>4</sup> Cfr. n.º 6 do artigo 59.º do CPPT.

O nosso sistema jurídico-fiscal atual não faz depender a reclamação ou a impugnação do prévio pagamento da dívida exequenda em causa, não vigorando assim, no seu pleno rigor, o princípio do *solve et repete*.<sup>5</sup>

Sobre o princípio *solve et repete* Sanches (2007, pp. 485-486) considera que:

“A tendência no processo fiscal é para negar, ao contribuinte, a possibilidade de deter a marcha do processo e, desse modo, pôr em causa a cobrança. Exige-se-lhe o pagamento prévio do imposto, com a devolução subsequente da quantia indevida se vier a ganhar o litígio que tem com a Administração fiscal, adquirindo, neste caso, o direito a receber juros indemnizatórios. Falamos do princípio “*solve et repete*”. Em alternativa ao pagamento do imposto, exige-se ao contribuinte, entretanto, a prestação de uma garantia. (...). O regime constitui, assim, uma forma de impedir comportamentos que obstem à cobrança efectiva da dívida do Estado”.

Segundo Alves e Martins (2008, p. 67), “o procedimento tributário de reclamação, na expressão empregue na Lei Geral Tributária surge na sequência de um outro procedimento: a liquidação dos impostos”.

Assim, o contribuinte, após a notificação para o pagamento dos impostos devidos, em regra, assume um dos dois comportamentos seguintes, ou mesmo ambos:

- Entende que a liquidação está correta e o imposto é devido, pelo que procede ao pagamento integral voluntário nos termos e prazos legais.
- Entende que o imposto não é devido, na sua totalidade ou em parte, por existir, com referência ao ato tributário, erro imputável à Administração Fiscal ou a ele próprio e procede à interposição do procedimento administrativo de reclamação, nos termos e prazos legais.

Assim, como foi dito, embora a lei o não imponha, o contribuinte poderá, querendo, proceder ao pagamento da liquidação e de seguida reclamar administrativamente, sem que se verifique a inutilidade superveniente da lide, conforme determina o n.º 3 do artigo 9.º da LGT.

A nova redação dada pela Lei n.º 64-B/2011 de 30 de dezembro<sup>6</sup>, o n.º 2 do artigo 44.º da LGT, passou a determinar que “os juros de mora aplicáveis às dívidas tributárias são devidos até à data do pagamento da dívida”. Assim, uma das soluções válidas a equacionar pelos reclamantes é, efetivamente, o pagamento antes da reclamação, pois, caso a reclamação e subsequentes meios de defesa sejam indeferidos, independentemente de ter sido prestada garantia para efeitos suspensivos, nos termos do artigo 169.º do CPPT, os juros contam-se até

<sup>5</sup> Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, CT-2.º JUÍZO, de 29 de Janeiro de 2013, processo n.º 06205/12.

<sup>6</sup> Lei que aprovou o Orçamento de Estado para o ano de 2012.

ao prazo do pagamento (sem limite temporal), ao passo que na redação anterior, a Autoridade Tributária e Aduaneira só poderia liquidar juros até ao limite de 36 meses, salvo no caso de planos prestacionais legalmente autorizados, que poderiam ser liquidados por um período mais extenso.

Sobre esta alteração introduzida pelo artigo 149.º da Lei n.º 64-B/2011 de 30 de dezembro, Lei do Orçamento do Estado (LOE) para 2012, que veio inserir alterações importantes no regime jurídico dos juros de mora das dívidas tributárias, a Direção de Serviços de Gestão de Créditos Tributários, em 05 de março de 2012, proferiu o Ofício Circulado n.º 60 086, elucidando que “a partir de 1 de janeiro de 2012, data da entrada em vigor desta Lei, os juros de mora aplicados à execução fiscal de tributos deixaram de estar sujeitos ao prazo máximo de contagem de três anos (ou de oito anos, nos casos em que a dívida tributária seja paga em prestações)”.

Com este Ofício Circulado e nos termos da nova redação do n.º 2 do art.º 44.º da LGT, ficou inteiramente esclarecido que não existe limite temporal na contagem dos juros de mora, em sede executiva, e a forma como os mesmos se calculam em processos executivos instaurados em data anterior à entrada em vigor desta lei.<sup>7</sup>

Importa ainda referir que, em 28 de dezembro, foi publicado o Aviso n.º 17289/2012 da Agência de Gestão da Tesouraria e da Dívida Pública – IGCP, E.P.E., que fixa a taxa de juros de mora para o ano de 2013, aplicáveis às dívidas ao Estado e a outras entidades públicas, em 6,112%.

## **6. Inexistência do caso decidido ou resolvido**

A inexistência do caso decidido ou resolvido<sup>8</sup> significa que a decisão proferida em sede de procedimento de reclamação não forma caso julgado, isto é, a mesma pode ser alterada em fases ulteriores, nomeadamente, em decisão de recurso hierárquico<sup>9</sup> e em impugnação judicial.<sup>10</sup>

## **7. Isenção de Custas**

---

<sup>7</sup> Vide artigo 149.º da Lei n.º 64-B/2011 de 30 de dezembro, Lei do Orçamento do Estado para 2012.

<sup>8</sup> Cfr. alínea c) do artigo 69.º do CPPT.

<sup>9</sup> Cfr. n.º 1 do artigo 76.º do CPPT.

<sup>10</sup> Cfr. n.º 2 do artigo 76.º e artigo 102.º do CPPT.

O procedimento gracioso de reclamação não acarreta para o reclamante quaisquer custas ou encargos, contrariamente à impugnação judicial que, em regra, tem custas judiciais, caso o contribuinte perca a ação.

O procedimento gracioso de reclamação, ao invés da impugnação judicial, não pressupõe a obrigatoriedade de nomeação de um mandatário judicial, ainda que o reclamante, querendo, possa designar um.

É importante salientar que a alínea d) do artigo 69.º do CPPT determina que, além do mais, uma das regras fundamentais do procedimento de reclamação graciosa é a isenção de custas. Porém, convém dizermos que a reclamação não estará, sempre, completamente isenta de custas, pois o fisco poderá aplicar um agravamento da coleta, que poderá chegar a 5% da mesma, no caso em que a reclamação seja desprovida de fundamento legal, sendo aquele agravamento liquidado a título de custas, nos termos do artigo 77.º do CPPT.<sup>11</sup>

## **8. Limitação dos meios de prova**

A alínea e) do artigo 69.º do CPPT limita os meios probatórios, no procedimento gracioso de reclamação, à forma documental e aos elementos oficiais de que os serviços disponham, não obstante o poder de o órgão instrutor mandar efetuar outras diligências complementares, comprovadamente fundamentais à descoberta da verdade material.

Esta abordagem está de acordo com o princípio do inquisitório válido na maioria dos procedimentos tributários, obrigando a Administração à realização de todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, sem subordinação à iniciativa do requerente, conforme disposto no artigo 58.º da LGT. Já o artigo 56.º do CPA determina que “os órgãos administrativos, mesmo que o procedimento seja instaurado por iniciativa dos interessados, podem proceder às diligências que considerem convenientes para a instrução, ainda que sobre matérias não mencionadas nos requerimentos ou nas respostas dos interessados, e decidir coisa diferente ou mais ampla do que a pedida, quando o interesse público assim o exigir”.

Assim, poder-se-á considerar que a não realização das referidas diligências necessárias à descoberta da verdade material inquirarão a decisão, pelo que a mesma padecerá de um vício procedimental, tornando-se por essa razão anulável.

---

<sup>11</sup> Vide ponto 5.6 do capítulo III, sobre o agravamento da coleta.

## II. A INSTAURAÇÃO DA RECLAMAÇÃO

### 1. A quem cabe a iniciativa da reclamação graciosa

Segundo o n.º 1 do artigo 68.º do CPPT, a iniciativa da reclamação cabe “ao contribuinte, incluindo, nos termos da lei, os substitutos e responsáveis”. Convém esclarecer quem são os contribuintes, os substitutos e os responsáveis mencionados neste preceito, tanto mais que os termos não são usados nesta disposição com o sentido exato com que os emprega a Lei Geral Tributária.

A disposição fundamental da Lei Geral Tributária nesta matéria encontra-se regulada no artigo 18.º (sujeitos)<sup>12</sup>. Diz o n.º 3 desse artigo que “o sujeito passivo é a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável.” Portanto, a lei distingue entre contribuinte direto, por um lado, e substituto e responsável, por outro. O contribuinte direto é o sujeito em relação a quem se verificam os pressupostos da obrigação tributária (v.g. obtenção do rendimento).

O artigo 20.º da LGT refere que a substituição tributária se verifica quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte. É óbvio que, aqui, o termo “contribuinte” não inclui os substitutos e responsáveis por dívida de terceiro, ao contrário do que parece resultar do artigo 68.º do CPPT. No direito português, a substituição é sempre efetivada através do mecanismo da retenção na fonte do imposto devido, não existindo outros casos de substituição. Deste modo, o substituto é o sujeito obrigado a efetuar retenção de imposto na fonte<sup>13</sup>.

Os responsáveis tributários são assim pessoas que, sem serem contribuintes originários, podem vir a ser chamados a responder pelo pagamento da dívida tributária daqueles. A responsabilidade tributária, subsidiária ou solidária, está quase sempre ligada a uma violação do dever de boa prática fiscal, previsto no artigo 32.º da LGT. Segundo Leitão (2004, p. 89), os responsáveis tributários “são quantos aparecem a sufragar determinada obrigação tributária, assim reforçando a garantia do adimplemento do ónus fiscal.”

Nos artigos 24.º e seguintes, a LGT enumera os casos de responsabilidade tributária por dívidas alheias<sup>14</sup>. Encontram-se na situação de poderem vir a tornar-se responsáveis

---

<sup>12</sup> Sobre este ponto, veja-se Aguiar (2013, p. 40).

<sup>13</sup> Cfr. artigo 28.º da LGT.

<sup>14</sup> Sobre esta matéria, veja-se Silva (2010, p. 107).

tributários por dívidas alheias, segundo a lei portuguesa: os titulares dos órgãos sociais das sociedades e outras pessoas coletivas [administradores, diretores, gerentes e outras pessoas que exerçam funções de administração (art.º 24.º, n.º 1 da LGT); os responsáveis técnicos das mesmas entidades (revisores oficiais de contas – art.º 24.º n.º 2 – e técnicos oficiais de contas – art.º 24.º, n.º 3); o titular de estabelecimento individual de responsabilidade limitada (art.º 25.º da LGT); os liquidatários das sociedades (art.º 26.º da LGT); os gestores de bens ou direitos de não residentes (art.º 27º da LGT); e os substitutos tributários, quando não procedam à retenção na fonte devida (art.º 28º da LGT)].

O CPPT, nos seus artigos 157.º e 161.º, identifica ainda mais duas situações de responsabilidade dos sujeitos passivos não originários, que são, respetivamente, os terceiros adquirentes de bens, quando esteja em causa uma dívida tributária com direito de sequela sobre os bens transmitidos, e os funcionários condenados em processo disciplinar relacionada com a sua intervenção no processo.

As pessoas que acabámos de indicar são potenciais responsáveis por dívidas tributárias alheias. A sua responsabilidade só se concretiza, em primeiro lugar, quando verificados os pressupostos previstos na lei. Além disso, é ainda necessário um requisito procedimental, para que qualquer destas pessoas se torne responsável tributário por dívida do sujeito passivo originário. Neste sentido, o artigo 23.º da LGT diz que a responsabilidade subsidiária se efetiva por reversão do processo de execução fiscal<sup>15</sup>. Só a partir do momento em que se verifica a reversão fiscal, é possível falar de responsáveis tributários por dívida alheia. Nessa altura, além da possibilidade de interpor reclamação graciosa, o revertido, dentro dos limites legais, pode também apresentar impugnação judicial, oposição legal, efetuar o pagamento ou solicitá-lo em prestações, requerer dação em pagamento e até requerer a compensação de dívidas fiscais.

De acordo com o n.º 1 do artigo 68.º do CPPT, os contribuintes são uma categoria geral que inclui, como subcategorias, os contribuintes originários, os substitutos e os responsáveis por dívidas tributárias alheias. Interessa então concluir que, quando o n.º 1 do artigo 68.º do CPPT menciona os contribuintes, está a referir-se a todas as categorias de sujeitos passivos previstas no n.º 3 do artigo 18.º da LGT e, quando se refere a responsáveis, quer com isso aludir às pessoas sobre quem a lei impõe a obrigação de pagar uma dívida de imposto alheia.

Haverá que fazer aqui uma referência ao artigo 21.º da LGT, o qual dispõe que, “quando os pressupostos do facto tributário se verificarem em relação a mais de uma pessoa,

---

<sup>15</sup> A reversão do processo de execução fiscal está prevista no artigo 159.º do CPPT.

todas são solidariamente responsáveis pelo cumprimento da dívida tributária”. Neste caso, não estamos perante uma situação de responsabilidade tributária, i.e., os sujeitos aqui indicados não são responsáveis tributários por dívida tributária alheia, mas contribuintes originários.

As pessoas solidárias ou subsidiariamente responsáveis e os demais responsáveis supra referidos, conforme é determinado pelo n.º 1 do artigo 68.º do CPPT, poderão reclamar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação ou citação de reversão conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais.

## **2. Tempestividade da interposição da reclamação graciosa**

### **2.1. Prazo geral para a apresentação da reclamação**

Dispõe o n.º 1 do artigo 70.º do CPPT que o prazo para a interposição de reclamação graciosa é de 120 dias contados a partir dos factos previstos no n.º 1 do artigo 102.º. Esses factos são os seguintes:

- Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte (em caso de instauração do processo de execução, em que, em regra, é dado ainda um novo prazo para pagamento, este novo prazo não se considera um prazo para pagamento voluntário e, como tal, não releva para a contagem do prazo de interposição de reclamação<sup>16</sup>);
- Notificação dos restantes atos tributários, mesmo quando não deem origem a qualquer liquidação (por exemplo, a notificação do resultado de avaliação de um imóvel, a notificação de que se vai iniciar um procedimento de inspeção, etc);
- Citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal;
- Formação da presunção de indeferimento tácito;
- Notificação dos restantes atos que possam ser objeto de impugnação autónoma nos termos do Código;
- Conhecimento dos atos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores.

Em caso de documento ou sentença superveniente, bem como de qualquer outro facto que não tivesse sido possível invocar dentro do prazo, este conta-se a partir da data em que se tornou possível ao reclamante obter o documento ou conhecer o facto, sabendo que, se os

---

<sup>16</sup> Acórdão do STA de 18 de fevereiro de 2010, processo n.º 038/10.

fundamentos da reclamação graciosa constarem de documento público ou sentença, o prazo referido suspende-se entre a solicitação e a emissão do documento e a instauração e a decisão da ação judicial.<sup>17</sup> Por exemplo, se, para provar a ilegalidade do ato, o contribuinte necessita de obter primeiro uma prova sobre um facto, como um certificado, o prazo só começará a contar a partir do momento em que o contribuinte esteja em condições de provar a ilegalidade do ato.<sup>18</sup>

## **2.2. Prazos excepcionais para a apresentação de reclamação graciosa**

Em caso de erro na autoliquidação, da qual vimos anteriormente que cabe também reclamação<sup>19</sup>, o prazo de reclamação é de 2 anos após a apresentação da declaração pelo contribuinte<sup>20</sup>. Não será assim, se a reclamação tiver por fundamento exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efetuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela Administração Tributária, caso em que o prazo será o constante do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT, ou seja, três meses contados a partir do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias<sup>21</sup>.

Quanto ao prazo de dois anos a contar da apresentação da declaração, nos termos do n.º 1 artigo 131.º do CPPT, este prazo não será ampliado por efeito da apresentação de declaração de substituição<sup>22</sup>.

Caso não seja possível proceder à correção da retenção na fonte, o substituto que quiser impugnar reclamará graciosamente, obrigatoriamente, para o órgão competente no prazo de 2 anos a contar do termo do prazo nele referido, conforme determinado pelo n.º 3 do artigo 132.º do CPPT<sup>23</sup>.

A impugnação do pagamento por conta depende de preliminar reclamação graciosa para o órgão competente, no prazo de 30 dias após o pagamento indevido, nos termos do n.º 2 do artigo 133.º do CPPT<sup>24</sup>.

## **2.3. Prazos para a reclamação graciosa no Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)**

---

<sup>17</sup> Cfr. n.ºs 4 e 5 do CPPT.

<sup>18</sup> Acórdão do STA de 02 de novembro de 2011, processo n.º 0329/11.

<sup>19</sup> Cfr. n.º 2 do artigo 54.º da LGT.

<sup>20</sup> Cfr. n.º 1 do artigo 131.º do CPPT.

<sup>21</sup> Cfr. n.º 3 do artigo 131.º do CPPT.

<sup>22</sup> Cfr. n.º 6 do artigo 59.º da LGT.

<sup>23</sup> *Vide* ponto 2.2 do capítulo VI, sobre as reclamações graciosas de retenções na fonte.

<sup>24</sup> *Vide* ponto 2.3 do capítulo VI, sobre as reclamações graciosas do pagamento por conta.

No IVA, a reclamação é apresentada no prazo de 120 dias, a partir do dia imediatamente seguinte ao final do período referido nos seguintes casos<sup>25</sup>:

- Nos casos de faturas inexatas, que já tenham sido registadas, a retificação é obrigatória, quando houver imposto liquidado a menos e poderá ser efetuada sem qualquer penalidade até ao final do período de imposto seguinte àquele a que respeita a fatura a retificar, sendo facultativa, quando houver imposto liquidado a mais, mas apenas terá de ser efetuada no prazo de dois anos<sup>26</sup>;
- Nos casos de erros materiais ou de cálculo no registo a que se referem os artigos 44.º a 51.º e 65.º do Código do IVA (CIVA), nas declarações aludidas no artigo 41.º do CIVA e nas guias ou declarações citadas nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 67.º, a reclamação é opcional quando resultar imposto a favor do sujeito passivo, mas poderá ser efetuada no prazo de dois anos que, no caso do exercício do direito à dedução, será contado a partir do nascimento do respetivo direito, sendo obrigatória, quando resulte imposto a favor do Estado<sup>27</sup>.

O n.º 2 do artigo 97.º do CIVA estipula que a reclamação graciosa não será admitida nos seguintes casos:

- Enquanto as liquidações forem suscetíveis de retificação;
- Enquanto não for entregue a declaração periódica a que respeita a liquidação oficiosa.

#### **2.4. Prazos para a reclamação graciosa no Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS)**

No IRS, os prazos de interposição de reclamação graciosa contam-se nos termos seguintes<sup>28</sup>:

- No prazo de 120 dias contados a partir do decurso de 30 dias desde a data da notificação da liquidação. No total, o prazo para reclamar é de 150 dias contados após a notificação da liquidação;
- A partir do dia 20 de janeiro do ano seguinte àquele a que diga respeito a retenção de importâncias total ou parcialmente indevidas;

---

<sup>25</sup> Cfr. n.º 1 do artigo 70.º do CPPT e n.º 5 do artigo 97.º do CIVA.

<sup>26</sup> Cfr. n.º 3 do artigo 78.º do CIVA.

<sup>27</sup> Cfr. n.º 6 do artigo 78.º do CIVA.

<sup>28</sup> Cfr. n.º 4 do artigo 140.º do CIRS.

- A partir do dia 20 de janeiro do ano seguinte àquele a que a retenção disser respeito ou a partir da data de pagamento do imposto que autonomamente deva ser liquidado e entregue nos cofres do Estado.

## **2.5. Prazos para a reclamação graciosa no Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC)**

Os sujeitos passivos de IRC, os seus representantes e os responsáveis solidários ou subsidiários pelo pagamento do imposto podem reclamar da respetiva liquidação, efetuada pela Administração Tributária, com os fundamentos e nos termos estabelecidos no CPPT<sup>29</sup>, nomeadamente, conforme o determinado nos procedimentos de reclamação graciosa estatuídos nos artigos 68.º a 77.º e 99.º do CPPT.

## **2.6. Prazos para a reclamação graciosa no Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT)**

Quando se pretenda a anulação da liquidação de imposto pago por ato ou facto translativo que não chegou a concretizar-se, essa anulação poderá ser pedida, através de reclamação, a todo o tempo, com o limite de um ano após o termo do prazo de validade previsto no n.º 4 do artigo 22.º do Código do IMT (CIMT), ou seja, dois anos após o ato ou facto translativo pelo qual se pagou IMT. Nestes casos, o prazo de reclamação de uma liquidação de IMT pode chegar a 3 anos (1+2 = 3 anos)<sup>30</sup>.

No caso em que haja tradição dos bens para o reclamante ou este deles tiver usufruído, o imposto será anulado em importância proporcional ao resultado da sua oitava parte pelo número de anos integrais que faltarem para oito, desde a data em que o mesmo abandonou o seu domínio<sup>31</sup>.

## **2.7. Prazos para a reclamação graciosa no Imposto de Selo (IS)**

Segundo os n.ºs 1 e 2 do artigo 49.º do Código do IS (CIS), são aplicáveis a todas as matérias relativas a garantias dos sujeitos passivos, nos quais se inclui a reclamação graciosa,

---

<sup>29</sup> Cfr. n.º 1 do artigo 137.º do CIRC.

<sup>30</sup> Cfr. n.º 1 do artigo 44.º do CIMT.

<sup>31</sup> Cfr. n.º 2 do artigo 44.º do CIMT.

em sede de imposto de selo, as normas relativas a garantias dos sujeitos passivos consagradas na LGT e no CPPT.

Às reclamações gratuitas das liquidações constantes na tabela geral de imposto de selo, designadamente, a verba 1.1 “aquisição onerosa ou por doação do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito sobre imóveis, bem como a resolução, invalidade ou extinção, por mútuo consenso, dos respetivos contratos” e a verba 1.2 “aquisição gratuita de bens, incluindo por usucapião”, aplica-se, com as necessárias adaptações, o disposto nos artigos 41.º a 46.º do CIMT, conforme determinado pelo n.º 2 do artigo 49.º do CIS.

## **2.8. Prazos para a reclamação gratuita no Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI)**

Os sujeitos passivos ou qualquer titular de um interesse direto, pessoal e legítimo podem, a todo o tempo, reclamar de qualquer incorreção nas inscrições matriciais, nomeadamente com base nos seguintes fundamentos<sup>32</sup>:

- Valor patrimonial tributário considerado desatualizado. Contudo, neste caso em concreto, o pedido de reclamação/reavaliação só poderá decorrer três anos após a data do encerramento da matriz em que tenha sido inscrito o resultado daquela avaliação;
- Inclusão indevida do imóvel na matriz;
- Engano na indicação das pessoas e moradas ou na descrição dos prédios;
- Lapso na cópia dos elementos cadastrais ou das inscrições constantes de quaisquer dados oficiais;
- Duplicação ou omissão dos prédios;
- Falta ou engano de averbamento de isenção já concedida;
- Alteração na composição dos prédios;
- A não destrinça do valor patrimonial tributário dos imóveis urbanos por andares ou divisões de utilização independente;
- Mudança de prédio urbano para o regime de propriedade horizontal;
- Incorreção na inscrição topográfica, confrontações e particularidades agrárias dos prédios rústicos;
- Lapso na atualização dos valores patrimoniais tributários;

---

<sup>32</sup> Cfr. n.º 3 do artigo 130.º do CIMI.

- Erro na determinação das áreas de imóveis, desde que as diferenças entre as áreas apuradas pelo perito avaliador e a contestada sejam superiores a 10% no caso de prédios rústicos e 5% no caso de prédios urbanos.

As reclamações com base nos fundamentos atrás referidos podem ser apresentadas no serviço de finanças da área do domicílio fiscal do reclamante. Contudo, a apreciação das mesmas é da competência dos chefes de finanças da área de situação dos prédios, devendo ser decididas no prazo de 90 dias, exceto as que tiverem por fundamento o valor patrimonial tributário exagerado do prédio, as quais devem ser resolvidas no prazo de 180 dias, conforme determinado pelo artigo 131.º do Código do IMI (CIMI).

## **2.9. Contagem dos prazos**

No que diz respeito à contagem dos prazos, a regra é a que vigora para todo e qualquer procedimento tributário, constante do n.º 3 do artigo 57.º da LGT. Segundo este preceito, os prazos no procedimento tributário são contínuos e contam-se nos termos do Código Civil (CC), não se suspendendo, portanto, aos fins de semana e feriados<sup>33</sup>. Relativamente às férias judiciais, também as mesmas não interrompem a contagem dos prazos da reclamação graciosa, pois a atividade dos órgãos administrativos não se rege pelas leis de processo judicial.

Embora a reclamação graciosa preceda, logicamente, a impugnação judicial, o contribuinte não perde totalmente o direito a apresentar reclamação graciosa, após ter apresentado petição de impugnação judicial. Neste caso, porém, a reclamação só será considerada se tiver um fundamento diverso do da impugnação judicial e não será apreciada pelo órgão autor do ato, como seria normal, mas será apensa à impugnação judicial<sup>34</sup>, “sendo igualmente considerada, para todos os efeitos, no âmbito do processo de impugnação”<sup>35</sup>.

Existe, nesta situação, uma preferência da decisão judiciária, impedindo-se que seja apreciada por via administrativa a legalidade de um ato tributário que seja objeto de impugnação judicial.

## **2.10. Quadro-resumo**

---

<sup>33</sup> Acórdão do STA de 10 de novembro de 1999, processo n.º 022444.

<sup>34</sup> Acórdão do STA de 06 de abril de 2005, processo n.º 01391/04.

<sup>35</sup> Cfr. n.º 4 do artigo 111.º do CPPT.

Abaixo se expõe um quadro resumo sobre os prazos para a interposição e decisão do procedimento de reclamação graciosa.

Reclamação Graciosa		Prazos para a Apresentação	Prazos para a Decisão
Geral		<b>120 dias</b> (n.º 1 do artigo 70.º do CPPT)	<p>O procedimento deve ser concluído no prazo de 4 meses <b>(n.º 1 do artigo 57.º da LGT)</b>            Caso o procedimento &gt; <b>4 meses</b>            A reclamação presume-se <b>indeferida</b> para efeitos de impugnação</p> <p><b>Indeferimento Tácito</b>            (n.º 5 do artigo 57.º da LGT e artigo 106.º do CPPT)</p>
Reclamações Especiais	Autoliquidação	<b>2 anos</b> (n.º 1 do artigo 131º do CPPT)	
	Retenção na Fonte	<b>2 anos</b> (n.º 3 do artigo 132º do CPPT)	
	Pagamento por Conta	<b>30 dias</b> após o pagamento indevido (n.º 2 do artigo 133º do CPPT)	
			<p>O procedimento deve ser concluído no prazo de 90 dias            Caso o procedimento &gt; <b>90 dias</b>            A reclamação presume-se <b>tacitamente deferida</b> (n.º 4 do artigo 133.º do CPPT)</p>

Figura 1 - Quadro síntese sobre os prazos para a interposição e decisão do procedimento de reclamação graciosa

### 3. Formalidades

A sucessão ordenada de atos e formalidades tendentes à formação e manifestação da vontade da Administração Pública ou à sua execução é o que se entende por procedimento administrativo.<sup>36</sup> Nos termos do n.º 2 do artigo 1.º do CPA, compreende-se por processo administrativo o conjunto de documentos em que se traduzem os atos e formalidades que integram o procedimento administrativo.

Relativamente ao procedimento administrativo de reclamação graciosa, existe um aligeiramento de formalidades. O requerimento inicial dos interessados<sup>37</sup> deve ser formulado por escrito e conter nos termos do n.º 1 do artigo 74.º do CPA os seguintes elementos:

<sup>36</sup> Cfr. n.º 1 do art. 1.º do CPA.

<sup>37</sup> Salvo quando a lei admite o pedido verbal em casos de manifesta simplicidade, nos termos do n.º 6 do artigo 70.º do CPPT e do n.º 3 do artigo 54.º da LGT, pese embora o mesmo tenha de ser reduzido a escrito.

- A indicação do órgão administrativo a que se dirige;
- A identificação do peticionário, através da indicação do nome, estado civil, profissão e residência;
- A explanação dos factos em que se baseia o pedido e, se possível, os respetivos fundamentos de direito;
- A indicação do pedido, de uma forma clara e precisa;
- A data e a assinatura do requerente, ou de alguém a seu rogo, caso o mesmo não saiba ou não possa assinar.

Além de todos os elementos atrás descritos, a petição terá ainda de mencionar o número fiscal de contribuinte, conforme determina o artigo 9.º do Decreto-Lei (DL) n.º 463/79 de 30 de novembro.

### **3.1.A interposição de reclamação graciosa por escrito**

A reclamação graciosa é dirigida ao diretor de finanças territorialmente competente e apresentada por escrito no serviço de finanças da área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação.<sup>38</sup>

Em caso de manifesta simplicidade, a reclamação poderá ser proferida oralmente pelo contribuinte, tendo de ser reduzida a escrito pelo órgão recetor da mesma, nos termos do n.º 6 do artigo 70.º do CPPT e do n.º 3 do artigo 54.º da LGT.

Sendo ambígua e vaga a expressão “manifesta simplicidade”, importa aferir quais as situações que se enquadram na mesma. É nossa opinião que se enquadram nesta previsão as reclamações em que não se colocam ou discutem quaisquer questões de direito, sendo a reclamação fundada em erros ou incongruências, quer do contribuinte quer da Administração Tributária.

A petição de reclamação graciosa pode ainda ser enviada pelo correio. Neste caso em particular, levantam-se dúvidas quanto à forma de avaliação da tempestividade da interposição da reclamação, designadamente, sobre o momento em que a mesma se considera entregue para efeitos de contagem de prazos. Com vista ao esclarecimento sobre a data em que se considera praticado o ato processual, sendo que o objetivo foi, como não podia deixar de ser, a uniformização de procedimentos que deveriam ser seguidos pelos serviços, em 12 de junho de 2002, foi emitido o Ofício Circulado n.º 60 020, da Direção de Serviços de Justiça Tributária, cujo assunto era o envio pelo correio, sob registo postal, com ou sem aviso de

---

<sup>38</sup> Cfr. n.º 6 do artigo 70.º e n.º 1 do artigo 73.º do CPPT.

recepção, de declarações, requerimentos, petições e quaisquer outros documentos que nos termos legais devam ser apresentados em qualquer serviço da Administração Fiscal, sancionando que a Administração Fiscal está obrigada à aceitação de reclamações pelos correios. Ficou ainda esclarecido que a Administração não poderá indeferir a petição por extemporaneidade, simplesmente porque a reclamação chegou fisicamente aos serviços fora de prazo, sendo necessário que se comprove no registo do correio a data da sua expedição, sendo esta determinante para a avaliação da tempestividade do pedido. Assim, se o contribuinte expedir a petição pelos correios, com carta registada, dentro dos prazos legais de reclamação, a mesma não poderá ser indeferida por extemporânea.

### **3.2. A interposição de reclamação graciosa por via eletrónica**

A reclamação graciosa pode ser interposta por via eletrónica, no portal das Finanças. O n.º 7 do artigo 70.º do CPPT preceitua que “a reclamação graciosa pode igualmente ser enviada por transmissão eletrónica de dados, nos termos a definir em portaria do Ministro das Finanças.” Já o n.º 3 do artigo 54.º da LGT prevê que “o procedimento tributário segue a forma escrita, sem prejuízo da tramitação eletrónica dos atos do procedimento tributário nos termos definidos por portaria do Ministro das Finanças, mediante a qual será regulada a obrigatoriedade de apresentação em suporte eletrónico de qualquer documento, designadamente requerimentos, exposições e petições”.

Relativamente ao momento em que as reclamações graciosas entregues por telefax ou por via eletrónica se consideram entregues para efeitos de contagem de prazos, o n.º 3 do artigo 26.º do CPPT, determina:

“No caso de remessa de petições ou outros documentos dirigidos à administração tributária por telefax ou por via eletrónica, considera-se que a mesma foi efetuada na data de emissão, servindo de prova, respetivamente, a cópia do aviso de onde conste a menção de que a mensagem foi enviada com sucesso, bem como a data, hora e número de telefax do recetor ou o extrato da mensagem efetuado pelo funcionário, o qual será incluído no processo.”

Assim, caso uma reclamação graciosa dê entrada nos serviços da Administração Tributária no último dia do prazo legal e fora do horário de expediente, consideramos que a mesma é apresentada tempestivamente, uma vez que a lei nada diz em contrário. Tal solução estará em linha com o Ofício Circulado n.º 60 020, da Direção de Serviços de Justiça Tributária, no caso da remessa de uma reclamação pelo correio, a sua proibição “seria

incompatível com os objetivos de eficácia, simplicidade e desburocratização que se pretende deverem caracterizar o procedimento tributário, bem como todo o procedimento administrativo”.

Para apresentar uma reclamação graciosa via eletrónica, relativa a IMI, IRC, IRS ou IVA é necessário:

- Aceder ao portal das finanças e inserir a senha de acesso;
- Clicar na pasta “contencioso” e em “áreas de interesse”;
- Clicar no link: “entregar reclamações”;
- Escolher o imposto sobre o qual se pretende apresentar a reclamação graciosa (IMI, IRC, IRS ou IVA);
- Selecionar o objeto da reclamação (liquidação ou retenção na fonte);
- Inserir o ano a que respeitam os rendimentos ou as retenções;
- Seguidamente, o sistema apresenta todos os documentos encontrados e deve ser selecionada a liquidação que se pretende reclamar;
- Selecionar o valor reclamado (total ou parcial);
- No campo destinado ao fundamento, devem ser especificadas as razões de facto e de direito que sustentem a reclamação;
- Caso exista, também é possível preencher os dados de identificação do mandatário, sendo um campo de preenchimento opcional;
- Por fim, é só clicar em confirmar e a reclamação é submetida informaticamente para o órgão competente.

Caso o reclamante pretenda juntar elementos ou documentos justificativos do alegado, deve remetê-los via CTT, juntamente com o respetivo comprovativo de entrega, que extrai do sistema, para a morada do serviço de finanças competente.

Os documentos emitidos e os atos praticados por meios eletrónicos pela Administração Tributária têm o mesmo valor legal dos documentos autênticos emitidos e dos atos praticados em suporte papel.<sup>39</sup>

### **3.3. A fundamentação da petição**

As reclamações e os recursos, salvo disposição em contrário, podem ter por fundamento a ilegalidade ou a inconveniência do ato administrativo impugnado.<sup>40</sup> A

---

<sup>39</sup> Cfr. n.º 4 do artigo 54.º da LGT.

reclamação graciosa pode ser interposta com os mesmos fundamentos previstos para a impugnação judicial<sup>41</sup>, na qual se identifica o ato reclamado e a entidade que o praticou e se expõem as razões de facto e de direito que fundamentam o pedido.

#### **4. A fundamentação – os fundamentos típicos da reclamação graciosa em Direito Tributário**

##### **4.1.A ilegalidade dos atos tributários como fundamento genérico da reclamação graciosa**

A reclamação graciosa, em Direito Tributário, visa a impugnação administrativa dos atos tributários, com base na sua ilegalidade. Com a impugnação, o resultado final pretendido é a anulação total ou parcial dos atos<sup>42</sup>. Refira-se que os atos tributários impugnáveis são não apenas todos os atos praticados pela administração com carácter definitivo, *i.e.* que definem a situação do contribuinte, mas também os meros atos procedimentais<sup>43</sup>. No caso dos atos meramente procedimentais que não definem a situação do contribuinte, o resultado pretendido com a impugnação administrativa poderá ser simplesmente a reforma do ato.

Os atos mais usuais objeto de reclamação são a liquidação de tributos, os atos de fixação da matéria tributável, as retenções na fonte, os pagamentos por conta e os atos de autoliquidação de imposto<sup>44</sup>, mas podem ser outros, como a decisão de levantamento do sigilo bancário, a fixação de juros, ou a recusa de concessão de um benefício fiscal<sup>45</sup>.

Sendo um ato de impugnação, a reclamação tem sempre como base ou fundamento a ilegalidade dos atos impugnados.

Neste sentido, a primeira parte do n.º 1 do artigo 70.º do CPPT refere que a reclamação graciosa pode ser interposta com os mesmos fundamentos previstos para a impugnação judicial e quanto a esta, determina o artigo 99.º do CPPT que “constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade, designadamente a errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários, a incompetência, a ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida e a preterição de

---

<sup>40</sup> Cfr. artigo 159.º do CPA.

<sup>41</sup> Cfr. n.º1 do artigo 70.º do CPPT.

<sup>42</sup> Acórdão do STA de 13 de maio de 1998, processo n.º 021447.

<sup>43</sup> Ver o artigo 66º da LGT. Sobre este aspeto Sousa (2011a, p. 640) afirma que “a reclamação graciosa pode ter por fundamento qualquer ilegalidade de que enferme o ato de liquidação impugnado ou vício do procedimento ou decisões procedimentais que precedam a decisão final.”

<sup>44</sup> Cfr. n.º 1 do artigo 131.º e n.ºs 2 e 3 do artigo 132.º do CPPT.

<sup>45</sup> Sobre esta matéria ver Alves e Martins (2008, p. 67).

outras formalidades legais. Trata-se de uma enumeração meramente exemplificativa, como resulta do próprio preceito.

Por sua vez, Rocha (2011, p. 216) afirma que “constitui fundamento de reclamação qualquer ilegalidade”. Diz o mesmo autor que se trata aqui “de um conceito operativo de ilegalidade que significa, amplíssimamente, desconformidade com o ordenamento jurídico. Assim, qualquer ato tributário que, por qualquer motivo, se entenda violar normas jurídicas (constitucionais, internacionais, legais ou regulamentares) será, para estes efeitos, entendido como um ato ilegal”. O autor divide os fundamentos da reclamação graciosa em duas categorias: os relativos a questões de facto onde insere a errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais, outros factos tributários e a inexistência de facto tributário; e os relativos a questões de direito onde inclui a incompetência, ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida, preterição de outras formalidades legais e duplicação de coleta.

Analizamos em seguida as ilegalidades mais usuais como objeto de reclamação, seguindo para tal o artigo 99º do CPPT.

#### **4.1.1. Errónea qualificação e quantificação de factos tributários**

O facto tributário é o facto económico que dá origem ao nascimento da obrigação de imposto. São exemplos de factos tributários a percepção de um rendimento tributável (*v.g.* um salário), a transmissão de um bem no âmbito de uma atividade económica, a propriedade de um imóvel, a obtenção de lucro por parte de uma empresa, etc.

A errónea qualificação dos factos tributários diz respeito a erros, cometidos quer pela Administração Fiscal quer pelo contribuinte ou seu representante, quanto ao enquadramento dos factos nas normas de definição dos factos tributários. Apenas a título de exemplo, teremos uma errónea qualificação do facto tributário quando se considera, para efeitos de tributação, a mais-valia proveniente da alienação de um imóvel (com exceção de lotes de terreno para construção) adquirido no ano de 1988, ou anteriormente, (antes da entrada em vigor do Código do IRS), como rendimento da categoria G do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, quando a alienação está, na verdade, excluída de tributação, por força do artigo 5.º do DL 442-A/88 de 30 de novembro que aprova o CIRS, embora exista, neste caso, a obrigação declarativa; ou ainda, considerar sujeita e não isenta de IVA uma operação que na realidade está isenta; etc.

Se a errada qualificação do facto tributário é fundamento de reclamação graciosa, obviamente a inexistência de facto tributário também é considerada um fundamento para interpor reclamação ou impugnação.

A errónea quantificação dos factos tributários refere-se à determinação do valor da base tributável (*v.g.* o valor do rendimento bruto sujeito a IRS), da matéria coletável (*v.g.* o valor do rendimento líquido em IRS) ou da dívida tributária (a qual compreende, por exemplo, os agravamentos da coleta, os juros de mora e os juros compensatórios, as deduções à coleta, etc.). A errónea quantificação dos factos tributários pode decorrer de erros de índole técnica, tais como os cálculos aplicados na aplicação de métodos indiretos, a contagem e cálculo de juros de mora, juros compensatórios, juros indemnizatórios, entre outras, como pode decorrer de uma incorreta interpretação das normas que definem os factos tributários (como, por exemplo, quando a Administração Tributária omite a atualização trienal do valor patrimonial dos imóveis, por considerar que ela não tem aplicação num caso em que na realidade a atualização é aplicável).<sup>46</sup>

Um caso que tem sido bastante frequente de errónea quantificação do facto tributário por errada interpretação da lei é o que diz respeito à determinação de rendimentos por métodos indiretos em caso de manifestação de fortuna<sup>47</sup>.

#### 4.1.2. Incompetência

Em direito público, designa-se por competência o conjunto de poderes e deveres e também de funções que cabem a um determinado órgão da administração pública. A competência é sempre atribuída pela lei a um órgão determinado. Mesmo no caso de delegação ou subdelegação de poderes ou competências, esta só pode ocorrer quando a lei expressamente o preveja.<sup>48</sup>

O vício de incompetência<sup>49</sup> ocorre quando o ato é praticado por órgão diferente daquele ao qual a lei atribui a competência para a sua prática. Diferente da incompetência é a usurpação de poderes, que ocorre quando o ato não cabe sequer nas atribuições da entidade que pratica o ato, através de um os seus órgãos. Embora o artigo alínea b) do artigo 99º do CPPT se refira apenas a incompetência em sentido estrito, evidentemente, a reclamação pode também ter lugar com fundamento em usurpação de poderes.

---

<sup>46</sup> Cfr. n.º 1 do artigo 138.º do CIMI.

<sup>47</sup> A determinação da matéria coletável por métodos indiretos com base em manifestação de fortuna está prevista na alínea d) n.º 1 do artigo 87.º da LGT. A nível de jurisprudência, ver por exemplo o Acórdão do STA de 12 de abril de 2012, processo n.º 0298/12.

<sup>48</sup> Cfr. artigos 35.º e 36.º do CPA.

<sup>49</sup> Cfr. alínea b) do artigo 99.º do CPPT.

No que diz respeito à administração fiscal, as normas de competência estão atualmente fixadas nas respetivas leis orgânicas: o DL n.º 118/2011 de 15 de dezembro e a Portaria 320-A/2011 de 30 de dezembro.

Mas existem também algumas normas de competência espalhadas pelas diversas leis fiscais.

Os artigos 61.º e 62.º da LGT referem-se expressamente à competência. Distingue-se aí<sup>50</sup> entre competência material, *i.e.* em razão da matéria, e competência territorial, ou seja, em função do território. Exemplos de normas de competência em razão da matéria contidas na LGT são as do n.º 1 do artigo 71.º (competência para a instrução do procedimento tributário) e do artigo 63.º-B (competência para decretar o acesso à documentação bancária). No que diz respeito à competência territorial, dispõe o n.º 4 do artigo 61.º da LGT que, em caso de dúvida, é competente o órgão (materialmente competente) da Administração Tributária do domicílio fiscal do sujeito passivo ou interessado ou, no caso de inexistência de domicílio, do seu representante legal. Por seu turno, o artigo 62.º estabelece uma importante regra, ao dispor que a competência em matéria tributária pode, em regra, ser delegada e subdelegada.

#### **4.1.3. Ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida**

A exigência de fundamentação dos atos administrativos<sup>51</sup>, incluindo os tributários, é de uma tal importância para a defesa dos direitos dos administrados que alcançou consagração constitucional. Dispõe o n.º 3 do artigo 268.º da lei fundamental que “os atos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afetem direitos ou interesses legalmente protegidos”.

Em obediência ao preceito constitucional, por sua vez, o n.º 1 do artigo 77.º da LGT reafirma a mesma exigência, ao determinar que “a decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária”.

Deste preceito, podemos extrair várias regras relativas à fundamentação dos atos tributários, algumas das quais são partilhadas com a fundamentação dos atos administrativos

---

<sup>50</sup> Cfr. artigo 61.º da LGT.

<sup>51</sup> Cfr. alínea c) do artigo 99.º do CPPT.

em geral.<sup>52</sup> A primeira é a de que só existe obrigação de fundamentar quanto aos atos decisórios, os chamados atos definitivos. Uma segunda regra consiste em que a fundamentação deve abranger quer os motivos de direito quer os motivos de facto da decisão. A terceira regra é a de que a fundamentação pode ser sucinta, residindo aqui uma das maiores dificuldades da matéria atinente à fundamentação. Importa, quanto a este ponto, ter presente o artigo 125.º do CPA, aplicável subsidiariamente, como já foi referido, ao procedimento tributário, no qual se dispõe que “equivale à falta de fundamentação a adoção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do ato”. Ou seja, embora a motivação possa e deva ser sucinta, ela não pode deixar de ser completamente esclarecedora, para o contribuinte, tendo em conta o conhecimento normal que um cidadão comum tem sobre a matéria, sobre a motivação da decisão<sup>53</sup>.

Sobre esta questão, escreve Sousa (2011b, pp. 116-117):

“A exigência legal e constitucional de fundamentação, visa, primordialmente, permitir aos interessados o conhecimento das razões que levaram a autoridade administrativa a agir, por forma a possibilitar-lhes uma opção consciente entre a aceitação da legalidade do ato e a sua impugnação contenciosa.

Noutro plano, atinente ao interesse público, a exigência de fundamentação visará também assegurar a transparência da atividade administrativa, particularmente a observância dos princípios constitucionais da legalidade, da justiça, da igualdade e da imparcialidade, formulados no n.º 2 do artigo 266.º da CRP, e impor aos órgãos da Administração uma adequada apreciação e ponderação sobre a existência de razões de facto e de direito para praticar o ato com determinado conteúdo”.

Assim, a Administração tem a obrigação de fundamentar todos os seus atos, sob pena de os interessados não terem o pleno conhecimento e consciência da sua legalidade e, por conseguinte, não poderem eficazmente contestar o seu conteúdo.

#### **4.1.4. Preterição de outras formalidades legais**

A preterição de outras formalidades legais, prevista na alínea d) do artigo 99.º do CPPT, abrange os demais vícios de forma, não contidos nos pontos anteriores, como por exemplo:

— O incumprimento de normas procedimentais e formais inerentes à prática do ato;

---

<sup>52</sup> A fundamentação dos atos administrativos encontra-se regulada no artigo 77.º da LGT e artigos 124.º e 125.º do CPA.

<sup>53</sup> Vejam-se, sobre esta complexa questão, os acórdãos do STA de 19 de novembro de 2012, processo n.º 0659/12 e de 05 de junho de 2013, processo n.º 0867/13.

- A omissão de diligências obrigatórias;
- A falta de notificações exigíveis;
- A insuficiência ou falta de informação por parte dos serviços de fiscalização, quando imposta ou requerida;
- As irregularidades na composição e funcionamento das comissões de revisão em sede inspetiva;
- A falta de atas, ou de publicidade das decisões;
- O desrespeito por prazos e faltas variadas, etc.

Apenas a título de exemplo, se um determinado contribuinte, que tenha sido alvo de uma ação inspetiva externa de que resultaram correções à matéria coletável por aplicação de métodos indiretos, não for notificado para exercer o direito de audição, conforme prevê a alínea e) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT, estamos perante a preterição de uma formalidade legal.

Finalmente, ainda sobre a finalidade ou objeto da reclamação graciosa, deve observar-se que a reclamação visa apenas a anulação total ou parcial dos atos tributários e não a prática de atos novos, o que significa que, através da reclamação, o contribuinte pede ao autor do ato que anule total ou parcialmente o ato, mas não pode pedir ao órgão que pratique um ato novo com uma determinada conformação<sup>54</sup>.

#### **4.2. Aspetos específicos da fundamentação na reclamação graciosa de liquidações oficiosas**

A alínea b) do n.º 1 do artigo 76.º do Código do IRS determina que, quando estejam em causa sujeitos passivos do IRS não declarantes ou faltosos, a liquidação de IRS tem por base os dados de que a Administração Tributária disponha, sem prejuízo das regras próprias previstas para os rendimentos da categoria B<sup>55</sup>.

A liquidação oficiosa sustentada na alínea b) do n.º 1 e n.º 2 do artigo 76.º do CIRS está condicionada à prévia notificação por carta registada do titular dos rendimentos para cumprir a obrigação em falta no prazo de 30 dias, findo o qual, sem que se mostre cumprida a obrigação declarativa, a liquidação é efetuada, não se atendendo ao mínimo de existência<sup>56</sup> e

<sup>54</sup> Acórdão do STA de 13 de maio de 1998, processo n.º 021447.

<sup>55</sup> Resultante do estabelecido na alínea b) do n.º 1 e n.º 2 do referido artigo 76.º.

<sup>56</sup> Cfr. artigo 70.º do CIRS.

sendo apenas efetuada a dedução pessoal do sujeito passivo<sup>57</sup> e as retenções na fonte e pagamentos por conta<sup>58</sup>.

As liquidações decorrentes deste procedimento declarativo oficioso são passíveis de reclamação graciosa, tendo, contudo, sido fixados alguns requisitos pelo Ofício Circulado n.º 20 142 de 03 de dezembro de 2009, do subdiretor geral do Ministério das Finanças, que, à data, limitava os contribuintes, em caso de reclamação graciosa de um procedimento oficioso de liquidação em sede de IRS, a apenas três fundamentos, nomeadamente, a errónea indicação do estado civil, erro na quantificação do rendimento bruto e erro no cálculo de retenções na fonte ou de pagamentos por conta a considerar na esfera da liquidação.

Em nossa opinião, este Ofício Circulado não cumpria integralmente as regras legais estabelecidas pela CRP e pela LGT, no que toca aos direitos e garantias dos contribuintes, pois impossibilitava o reclamante de se defender administrativamente contra um elevado número de irregularidades de facto e de direito que eventualmente ferissem a liquidação oficiosa.

Existindo dúvidas dos serviços quanto à possibilidade de correção, mediante o mecanismo da revisão oficiosa com fundamento em erro imputável aos serviços, nos termos do artigo 78.º da LGT, dos elementos que constam dos Anexos G, disponibilizados na base de dados informática da Administração Tributária, no âmbito do controlo dos faltosos efetuado pela mesma, designadamente por se terem detetado erros na identificação dos prédios, nas datas e nos valores de aquisição e de realização, foi emitido o Ofício Circulado n.º 20 146 de 16 de junho de 2010, da Direção de Serviços do Imposto, sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, que vem reforçar uma vez mais a posição da Administração Fiscal que, estribando-se na alínea b) n.º 1 do artigo 76.º do CIRS, corrobora o teor do Ofício Circulado n.º 20 142 de 03 de dezembro de 2009, e especifica que o contribuinte não pode utilizar o meio de defesa facultado pelo artigo 78.º da LGT, invocando erro imputável aos serviços, pois a Administração Fiscal, à falta de declaração do contribuinte, efetua a liquidação oficiosa com base nos elementos de que disponha.

Sendo esta matéria suscetível de controvérsia, nomeadamente quanto à possibilidade de os contribuintes se defenderem administrativamente das liquidações oficiosas ao abrigo do artigo 76.º do CIRS, com os mesmos fundamentos invocados nas restantes liquidações, foi emitido o Ofício Circulado n.º 20 155 de 04 de novembro de 2011, do Gabinete da subdiretora geral do Imposto sobre o Rendimento e das Relações Internacionais, sancionando que o fisco passa a permitir os fundamentos de reclamação do artigo 140.º do CIRS e do

---

<sup>57</sup> Dedução previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 79.º do CIRS.

<sup>58</sup> Cfr. n.º 3 do artigo 97.º do CIRS.

artigo 70.º do CPPT, em todas as liquidações de IRS, incluindo as oficiosas, salvaguardando, desta forma, os direitos e garantias dos contribuintes, mesmo os designados de faltosos.

Com este entendimento da Administração Fiscal e com a revogação do Ofício Circulado n.º 20 142, foram harmonizados os fundamentos e direitos de defesa dos contribuintes, no âmbito do procedimento gracioso de reclamação.

Tendo em conta que os fundamentos da reclamação graciosa se mantiveram<sup>59</sup>, alterada que foi, nesta matéria, a interpretação da lei por parte da Administração Fiscal, através das instruções administrativas que emitiu, nomeadamente, através do Ofício Circulado n.º 20 155 de 2011, impõe-se-nos agora levantar a questão relativa aos procedimentos graciosos de reclamação indeferidos, interpostos a liquidações de declarações oficiosas, por se firmarem noutros fundamentos que não os três mencionados no Ofício Circulado n.º 20 142 de 03 de dezembro de 2009, entretanto revogado.

Conforme determina o n.º 2 do artigo 266.º da CRP “os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem atuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé”.

Nos termos do artigo 55.º da LGT, “a Administração Tributária exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários”.

Já os artigos 3.º, 4.º, 5.º, 6.º e 10.º do CPA se referem, respetivamente, ao princípio da legalidade, princípio da prossecução do interesse público, princípio da igualdade e da proporcionalidade, princípio da justiça e da imparcialidade, princípio da desburocratização e da eficiência, que vinculam a Administração Pública à busca da verdade e à defesa dos interesses do Estado, em harmonia com o respeito geral pelos direitos e garantias dos cidadãos.

Assim, somos de opinião de que o reclamante que viu indeferida a reclamação graciosa com base nos pressupostos determinados pelo Ofício Circulado n.º 20 142 de 03 de dezembro de 2009, e desde que os seus fundamentos sejam válidos e comprovados, pode usar o procedimento de revisão do ato tributário, consagrado no artigo 78.º da LGT, desde que tempestivamente, invocando injustiça grave ou notória, uma vez que o erro não lhe é imputável por comportamento negligente, antes pelo contrário.

---

<sup>59</sup> Cfr. artigos 70.º e 102.º do CPPT e 140.º do CIRS.

É ainda nossa convicção que, no caso em apreço, é dever da Administração Fiscal efetuar a revisão dos atos tributários, uma vez que é identificada uma decisão inválida, impondo-se que sejam officiosamente corrigidos, dentro dos limites temporais fixados no artigo 78.º da LGT, os erros das liquidações que tenham conduzido à arrecadação de montantes de impostos que não são devidos nos termos legais. Esta nossa ideia encontra assentimento, com as devidas adaptações, no acórdão do STA de 12 de julho de 2006, processo n.º 0402/06.

#### **4.3. Aspetos específicos da fundamentação na reclamação graciosa de liquidações adicionais decorrentes de procedimentos de inspeção tributária**

Existindo incertezas sobre a possibilidade de as reclamações graciosas terem por objeto liquidações adicionais decorrentes de procedimentos de inspeção tributária, quando as mesmas contenham parte da liquidação originária do contribuinte, não sujeita a correções efetuadas pela inspeção tributária, a Administração Tributária procedeu a uma uniformização de procedimentos que seguidamente descreveremos.

Não há dúvidas que as liquidações adicionais resultantes de procedimento inspetivo são passíveis de reclamação, nos termos e prazos referidos nos artigos 70.º e 102.º do CPPT. Porém, em regra, os reclamantes deste tipo de liquidações efetuam a reclamação graciosa, quer dos elementos corrigidos, quer dos originários.

As liquidações adicionais resultantes de inspeção tributária podem conter duas partes, uma resultante das correções promovidas pela Administração Tributária dentro do devido quadro legal, outra respeitante aos elementos não corrigidos pertencentes à liquidação originária, resultante de declaração apresentada espontaneamente pelo contribuinte.

Nestes termos, o contribuinte que reclame de uma liquidação adicional deste tipo, não o poderá fazer em relação aos elementos por ele declarados, contidos na liquidação inicial, isto é, só poderá reclamar da parte da liquidação corrigida pela Administração Tributária. A Administração considera que este é o único entendimento conforme com o espírito da lei, uma vez que o contribuinte, em relação à liquidação originária, já beneficiou dos termos e prazos estipulados pela lei para exercer o seu direito de defesa. Assim, é entendido pela Administração Tributária que a reclamação graciosa que discuta a liquidação adicional sem dissociar desta a liquidação originária, deverá ser, relativamente a esta última, indeferida por extemporânea, se for o caso, e só a parte corrigida deverá ser alvo de apreciação em

procedimento gracioso. Este entendimento é o mais conforme com o disposto no n.º 6 do artigo 59.º do CPPT que preceitua que “da apresentação das declarações de substituição não pode resultar a ampliação dos prazos de reclamação graciosa, impugnação judicial ou revisão do ato tributário, que seriam aplicáveis caso não tivessem sido apresentadas”.

Quer a liquidação resulte de declaração de substituição, quer a liquidação adicional resulte de procedimento inspetivo (na parte da liquidação originária), defende a Administração Tributária que o contribuinte não poderá beneficiar da ampliação dos prazos, em caso de reclamação, impugnação ou pedido de revisão, beneficiando, assim, indevidamente de uma prorrogação injustificável de prazos.

Porém, uma vez que, na notificação que é feita ao contribuinte da liquidação corrigida, não são destrinchados os valores da correção da liquidação e os valores da liquidação inicial, é legítimo colocar a questão de saber se o mesmo não poderá reclamar licitamente da liquidação adicional (parte originária e parte corrigida), beneficiado, assim, dos termos e prazos referidos nos artigos 70.º e 102.º do CPPT. Neste sentido, tendo em conta a atual notificação deste tipo de liquidações, em nossa opinião, esvanece-se tudo aquilo que foi dito anteriormente. Todavia, se a Administração Fiscal alterar a composição/teor da notificação, com a indicação clara e expressa do valor resultante da declaração do contribuinte e do valor resultante da correção resultante do procedimento de inspeção, então o contribuinte poderá fazer valer de uma forma justa e equitativa as suas pretensões.

## **5. Competência para a instauração e instrução do procedimento**

A reclamação graciosa, em regra, é dirigida ao órgão periférico regional da Administração Tributária e instruída pelo órgão periférico local da área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação<sup>60</sup>.

Entenda-se por órgão periférico regional, com as necessárias adaptações à nova nomenclatura, de acordo com o determinado pelo artigo 6.º do DL n.º 433/99 de 26 de outubro<sup>61</sup>, as Direções de Finanças da Direção-Geral dos Impostos (DGCI) e as Alfândegas da Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC) de que dependam os postos aduaneiros ou delegações aduaneiras, sempre que estejam em causa atos por estes praticados.

---

<sup>60</sup> Cfr. n.º 1 do artigo 73.º do CPPT.

<sup>61</sup> Diploma que aprovou o CPPT.

O n.º 1 do artigo 6.º do referido Decreto-Lei considera órgãos periféricos locais, com as indispensáveis adaptações, as repartições de finanças e tesourarias da Fazenda Pública e da DGCI e as alfândegas, delegações aduaneiras e postos aduaneiros da DGAIEC.

Se a petição for apresentada num serviço incompetente, a mesma deve ser instaurada, informaticamente, por este, no Sistema de Gestão de Procedimentos de Revisão Administrativa (SIGEPRA) e remetida, no prazo de quarenta e oito horas, para o órgão da Administração Tributária competente, juntamente com os documentos apresentados pelo reclamante, sendo a transferência comunicada ao interessado, conforme o indicado pelos n.ºs 2 e 3 do artigo 61.º da LGT.

Nos termos do n.º 2 do artigo 73.º do CPPT, “o órgão periférico local instaurará o processo, instruí-lo-á com os elementos ao seu dispor em prazo não superior a 90 dias e elaborará proposta fundamentada de decisão”.

Se se dispuser de todos os elementos necessários à decisão, pode dispensar-se a instrução<sup>62</sup>.

Caso seja justificada a instrução, esta consistirá em incorporar no procedimento de reclamação os dados oficiais que os serviços tenham ao seu dispor, ainda que também se possam realizar diligências complementares, desde que se comprove que elas são fulcrais à descoberta da verdade<sup>63</sup>.

Quando a instrução, é levada a cabo por um órgão diferente do competente decisor, cabe àquele elaborar um relatório contendo uma proposta de decisão, que o órgão decisor poderá acatar ou não<sup>64</sup>, e as conclusões são obrigatoriamente notificadas aos interessados em conjunto com a proposta de decisão<sup>65</sup>.

Neste sentido, a proposta de decisão é parte integrante da notificação do despacho de decisão.

---

<sup>62</sup> Cfr. n.º 3 do artigo 73.º do CPPT.

<sup>63</sup> Cfr. alínea e) do artigo 69.º do CPPT.

<sup>64</sup> Sobre esta matéria, ver Sousa (2011a, p. 655).

<sup>65</sup> Cfr. n.º 2 do artigo 71.º da LGT.

### **III.A DECISÃO DA RECLAMAÇÃO GRACIOSA**

#### **1. O dever de decisão**

A propósito do dever de decisão, Neto (2004, pp. 71-72) observa que “a Administração Tributária está vinculada a emanar uma decisão, pronunciando-se sobre os pedidos formulados pelos contribuintes, ao abrigo do princípio da decisão, previsto no artigo 56.º da LGT.” O artigo 56.º da LGT está, por sua vez, em plena consonância com o artigo 268.º da CRP, que institui os direitos e garantias dos administrados.

Também o artigo 9.º do CPA, em similitude com a CRP e com a LGT, se refere ao princípio da decisão dizendo que os órgãos administrativos têm o dever de se pronunciar sobre todos os assuntos da sua competência que lhes sejam apresentados pelos particulares e lhes digam respeito e sobre quaisquer petições, representações, reclamações ou queixas formuladas em defesa da Constituição, das leis ou do interesse geral.

Porém, não existe dever de decisão da Administração Tributária quando:

- Esta se tiver pronunciado há menos de dois anos sobre pedido do mesmo autor com objeto e fundamentos análogos;
- Tiver sido excedido o prazo legal de revisão do ato tributário.

Relativamente a estas duas exceções do dever de decisão da Administração, Fontes (2007, p. 33) considera que “parece correto que assim seja, a fim de se não causarem estrangulamentos nos serviços com requerimentos que vinculariam aqueles a dar múltiplas respostas aos mesmos pedidos, elaborados nos mesmos termos, e com os mesmos fundamentos, gerando-se um verdadeiro ciclo vicioso que obstará ao regular, saudável e racional exercício da atividade dos diferentes órgãos administrativos”. Realmente, estas exceções protegem a Administração de eventuais manobras dilatórias, de procedimentos e trabalhos redundantes e, por sua vez, inúteis à justa descoberta da verdade material.

#### **2. Competência para a decisão da reclamação graciosa**

##### **2.1.Regras gerais**

O órgão periférico local (serviço de finanças) tem competência para a decisão do procedimento caso o valor do mesmo não exceda o quántuplo da alçada do tribunal tributário, cujo valor é de 6.250,00€. <sup>66</sup>

Segundo o artigo 105.º da LGT, “a lei fixará as alçadas dos tribunais tributários, sem prejuízo da possibilidade de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo, em caso de este visar a uniformização das decisões sobre idêntica questão de direito”. Segundo o n.º 2 do artigo 6.º da Lei n.º 13/2002 de 19 de fevereiro <sup>67</sup>, a alçada dos tribunais tributários de 1ª instância corresponde a um quarto da que se encontra estabelecida para os tribunais judiciais de 1ª instância. Atualmente, a alçada dos tribunais judiciais de 1ª instância é de 5.000,00€. <sup>68</sup> Assim, a alçada dos tribunais tributários de 1ª instância é de 1.250,00€ (um quarto de 5.000,00€).

Se o valor em causa no procedimento de reclamação exceder os referidos 6.250,00€, valor correspondente ao quántuplo da alçada do tribunal tributário, o serviço de finanças não é competente para decidir a reclamação, pelo que deverá remeter de imediato a mesma para a respetiva direção de finanças, que será nesse caso o órgão competente para a decisão.

O n.º 1 do artigo 75.º do CPPT estabelece que “salvo quando a lei estabeleça em sentido diferente, a entidade competente para a decisão da reclamação graciosa é, sem prejuízo do disposto nos n.ºs 4 e 6 do artigo 73.º, o dirigente do órgão periférico regional da área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação ou, não havendo órgão periférico regional, o dirigente máximo do serviço”.

A competência de decisão pode ser delegada pelo dirigente máximo do serviço, o diretor de serviços ou diretor regional, em funcionários qualificados ou nos chefes dos serviços locais de finanças.

Com a redação dada pela Lei n.º 55-A/2010 de 31 de dezembro <sup>69</sup>, o n.º 2 do artigo 75.º do CPPT <sup>70</sup> passou a estipular que a competência para a decisão da reclamação graciosa passa a ser do diretor de serviços da Direção dos Serviços de Inspeção Tributária (DSIT), quando a liquidação objeto da reclamação tiver por fundamento um ato resultante de um procedimento inspetivo da competência da DSIT, que, evidentemente, se circunscreve às liquidações efetuadas na sequência de ações de inspeção. Esta alteração, com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2011, determina que a partir daquela data, a entidade antes competente –

---

<sup>66</sup> Cfr. n.º 4 do artigo 73.º do CPPT.

<sup>67</sup> Lei n.º 13/2002 de 19 de fevereiro, republicada pela Lei n.º 107-D/2003 de 31 de dezembro.

<sup>68</sup> Cfr. artigo 24.º da Lei n.º 3/99 de 13 de janeiro – republicada pela Lei n.º 105/2003 de 10 de dezembro.

<sup>69</sup> Lei que aprovou o Orçamento de Estado para o ano de 2011.

<sup>70</sup> Entretanto revogado pelo DL n.º 6/2013 de 17/01.

diretor de finanças ou chefe de finanças – deixou de ser competente e, conseqüentemente, de poder decidir as reclamações abrangidas pela nova norma de competência.

Em face das fundadas dúvidas levantadas quanto à competência para a decisão da reclamação graciosa, no caso de reversão contra os responsáveis subsidiários, uma vez que essa competência não estava clarificada na lei, foi aditado pela Lei n.º 66-B/2012 de 31 de dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para o ano de 2013, um novo n.º 3 do artigo 75.º do CPPT, esclarecendo que “o dirigente do órgão periférico regional da área do órgão de execução fiscal é competente para a decisão sobre a reclamação apresentada no âmbito da responsabilidade subsidiária efetivada em sede de execução fiscal”. Assim, deixa de haver dúvidas quanto à competência de decisão do procedimento gracioso, no caso de reversão executiva.

Consideremos, a título de exemplo, uma sociedade, devedora originária do imposto, com sede no Porto, cujo processo executivo foi instaurado no serviço de finanças do Porto-5. Suponhamos ainda que, por reversão executiva, nos termos do artigo 23.º da LGT e do artigo 159.º do CPPT, é chamado ao processo um responsável subsidiário com domicílio fiscal em Valpaços e outro com domicílio fiscal em Bragança. Neste caso hipotético, e à luz da lei anterior, suscitavam-se dúvidas sobre se o órgão regional competente para a decisão da reclamação graciosa eventualmente interposta pelos revertidos seria a Direção de Finanças do Porto, a Direção de Finanças de Vila Real (Valpaços) ou ainda a Direção de Finanças de Bragança. À luz da nova redação do referido n.º 3, o órgão periférico regional competente para a decisão, no caso em apreço, será a Direção de Finanças do Porto, uma vez que este é o órgão regional responsável da área do serviço de finanças competente pela instauração do processo de execução fiscal.

Existindo também dúvidas quanto à competência para a decisão do procedimento de reclamação graciosa em caso de mudança de domicílio fiscal do reclamante no período decorrido entre a liquidação reclamada e a instauração daquele procedimento, através do Ofício Circulado n.º 60 079 de 20 de setembro de 2010, do Gabinete do subdiretor geral, ficou esclarecido, por parte da Administração Fiscal, que, se um contribuinte altera o domicílio fiscal entre o tempo que medeia a liquidação e a interposição de reclamação, o órgão periférico regional competente pelo processo de reclamação é o da área de domicílio fiscal à data da entrada da petição.

## **2.2. Competência de decisão da reclamação graciosa de liquidação resultante de inspeção tributária**

Com a entrada em vigor da Lei n.º 55-A/2010 de 31 de dezembro (Orçamento do Estado para 2011), foi aditado ao artigo 75.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário um n.º 2, no sentido de atribuir competência ao diretor de serviços de Inspeção Tributária (DSIT) para decidir as reclamações gratuitas cujo ato contestado tenha por fundamento um procedimento inspetivo da competência daquela direção de serviços.

O referido n.º 2 do citado artigo 75.º do CPPT estabelece que “o diretor de serviços da área operativa dos serviços centrais de inspeção tributária é competente para a decisão sobre a reclamação de atos praticados em consequência de procedimentos inspetivos realizados pelos respetivos serviços”.

Esta alteração, com efeitos a 1 de janeiro de 2011, determina que, a partir daquela data, a entidade antes competente (diretor de finanças ou chefe de finanças) deixou de ser competente e, conseqüentemente, de poder decidir as reclamações abrangidas pela nova norma de competência.

As petições de reclamações gratuitas, na medida em que não foi alterado o n.º 2 do artigo 73.º do CPPT, que dispõe que “o órgão periférico local instaurará o processo, instruí-lo-á com os elementos ao seu dispor em prazo não superior a 90 dias e elaborará proposta fundamentada de decisão”, continuam a ser instauradas no serviço de finanças, que, após análise do objeto do pedido e concluindo pela competência nos termos do n.º 2 do artigo 75.º, deve remeter as mesmas petições para efeitos de decisão para a DSIT através da direção de finanças competente.

Porém, com a nova redação dada pelo DL n.º 6/2013 de 17/01, o referido n.º 2 do artigo 75.º do CPPT foi revogado.

### **3. Audição prévia à decisão**

Em resultado da entrada em vigor da LGT<sup>71</sup>, passou a afirmar-se e, por sua vez, a impor-se no espectro legal tributário a possibilidade de participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito, nos procedimentos que ocorrem no âmbito da Administração Fiscal.

Tendo surgido dúvidas sobre as circunstâncias e a forma de concretizar este direito dos contribuintes, com vista à harmonização de procedimentos nos serviços, a Administração Fiscal proferiu a Circular 13/99 de 8 de julho que, detalhadamente, enumera quais as decisões

---

<sup>71</sup> Aprovada pelo DL n.º 398/98 de 17 de dezembro.

ou situações suscetíveis de audiência, quais as excluídas, os prazos, os efeitos, a forma e o conteúdo das mesmas, etc.

A respeito do direito de audição, Campos *et al* (1999, p. 322), afirmam:

“A audição prévia do contribuinte visa garantir a defesa dos interesses destes perante o fisco e a valoração dos factos tributáveis de acordo com o princípio da verdade material. Consequentemente, o seu único pressuposto positivo é a previsão de uma decisão da Administração Fiscal desfavorável aos interesses do contribuinte. Perante tal hipótese, quis o legislador que fosse dada ao contribuinte a possibilidade de criticar o entendimento já assumido pela Administração.

Com efeito, visando o direito fiscal a capacidade contributiva do contribuinte, assumiu o legislador que é aquele quem melhor se encontra informado sobre tal realidade”.

A audição prévia é um direito de exercício facultativo que, além de decorrer do princípio da verdade material, decorre também do princípio da participação, consagrado no n.º 5 do artigo 267.º da CRP.<sup>72</sup>

Uma vez que o exercício da audição prévia, por parte do reclamante, não é obrigatório, a falta de exercício da mesma não o impede de, querendo, interpor os recursos administrativos ou judiciais contemplados pela lei à decisão desfavorável da reclamação.

Sobre o princípio da participação, o artigo 8.º do CPA estabelece que “os órgãos da Administração Pública devem assegurar a participação dos particulares, bem como das associações que tenham por objeto a defesa dos seus interesses, na formação das decisões que lhes disserem respeito, designadamente através da respetiva audiência”.

Já a Lei Geral Tributária na alínea b) n.º 1 do artigo 60.º refere que a participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efetuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, além de mais, pelo direito de audição antes do indeferimento total ou parcial de procedimentos de reclamação graciosa, entre outros.

Precedendo a decisão de indeferimento expresso de reclamação graciosa, por parte da Administração Tributária, para efeitos do exercício do direito de audição, deve a Administração Tributária notificar o sujeito passivo do projeto de decisão, da sua fundamentação e das vias e prazos legais que dispõe para recorrer da decisão, em carta registada a enviar para esse efeito para o domicílio fiscal do contribuinte. O prazo do exercício do direito de audição é de 15 dias, que poderá ser efetuado oralmente ou por escrito, podendo

---

<sup>72</sup> Sobre esta temática, o acórdão do STA de 26 de Novembro de 2008, processo n.º 0337/07, sentença que “a audiência dos interessados, como figura central do procedimento administrativo, representa o cumprimento da diretiva constitucional de «participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito» (artigo 267.º, n.º 5 da Constituição da República), determinando para o órgão administrativo competente a obrigação de associar o administrado à tarefa de preparar a decisão final.”

a Administração Fiscal ampliar este prazo até o máximo de 25 dias em face da complexidade da matéria.<sup>73</sup>

Sobre o direito de audiência prévia, Alves e Martins (2008, p. 35) observam:

“Perspetivando-se uma decisão desfavorável em matéria tributária ao contribuinte, deve este ser notificado por carta registada (n.º 3 do art.º 60.º da LGT) para exercer o direito de audiência. Pretende-se que o contribuinte venha ao procedimento invocar os argumentos que considera pertinentes no sentido de convencer a Administração a proferir uma decisão que lhe seja favorável, no todo ou em parte. Se isso acontecer, de alguma forma será lícito afirmar que a decisão não é apenas da Administração mas também do contribuinte – decisão participada. Por outro lado, é também de esperar que o contribuinte que viu os seus argumentos aceites pela Administração, não venha, mais tarde, por exemplo em face do ato tributário de liquidação, entrar em contencioso com a própria Administração”.

Ainda segundo Alves e Martins (2008, p. 35), a utilização do direito de audiência, por um lado, promove a uma decisão participada, entre o contribuinte e a Administração, enquanto, por outro, diminui a potencialidade de contencioso fiscal, quer administrativo quer judicial, com as reconhecidas vantagens financeiras e de diminuição da burocracia improdutiva e redundante que daí decorrem.

Porém, em nossa opinião, este instrumento, em regra, não é convenientemente utilizado, quer pelo contribuinte quer pelo fisco, como forma de mitigar e por vezes até evitar formalismos administrativos e judiciais perfeitamente dispensáveis. Faustino (2009, p. 375) sustenta a mesma opinião, afirmando que a Administração Fiscal é muito pouco sensível ao exercício do direito de audiência do contribuinte. Segundo o autor, em casos de erros evidentes, em que o contribuinte reclama em sua defesa, a decisão, regra geral, restringe-se à frase clichê: “ouvido em audiência prévia, o contribuinte não trouxe dados novos ao processo que alterem ou sejam suscetíveis de alterar o sentido da decisão proposta.” Relativamente a este tema, o referido autor defende ainda que “(...) soluções legislativamente boas e desejadas, que poderiam evitar muita litigiosidade a jusante, acabam por ser inócuas e encaradas, por uma parte, como mais uma formalidade inútil que tem de se cumprir, tal é o «dogma» em que a «sua verdade» se transforma; e, pela outra parte, como uma espécie de jogo entre o «gato e o rato», servindo, as mais das vezes, de conduta dilatória (...).”

Em harmonia com o preceituado no n.º 7 do artigo 60.º da LGT “os elementos novos suscitados na audiência dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na

---

<sup>73</sup> Cfr. n.º 6 do artigo 60.º da LGT.

fundamentação da decisão.” Assim, refira-se que, quer a Administração Fiscal aceite ou não os fundamentos acrescentados pelo reclamante em sede de direito de audiência, a fundamentação em que se baseou a decisão que veio finalmente a ser assumida pelo fisco terá sempre de ser devidamente evidenciada nos autos, por escrito. Sobre este aspeto, a Administração Fiscal, na já referenciada Circular 13/99 de 8 de julho, determina que “caso o direito de audiência prévia não seja exercido dentro do prazo que tenha sido fixado ou a resposta não forneça elementos novos, a decisão será tomada de acordo com a proposta e os elementos constantes do processo; caso sejam fornecidos novos elementos, estes são obrigatoriamente analisados”.

Nos termos do n.º 2 do artigo 60.º da LGT, é dispensada a audiência ao contribuinte, entre outros, nos casos em que a reclamação graciosa lhe seja favorável. No mesmo sentido, a Circular 13/99 de 8 de julho dispõe que “nos termos do n.º 2 do artigo 60.º da LGT exclui-se, expressamente, a obrigatoriedade de audiência prévia dos contribuintes, quando: a) A liquidação de imposto se efetuar com base na declaração do contribuinte; b) A decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição for totalmente favorável ao contribuinte”.

Quanto à falta de materialização do direito de audiência prévia, no acórdão do STA de 07 de março de 2012, processo n.º 01123/11 declara-se que “a não concretização do direito de audiência prévia antes do indeferimento de reclamação graciosa não pode constituir vício de forma de procedimento que levou à emissão lógica e cronologicamente anterior de um ato tributário de liquidação”.

Já o acórdão do STA de 26 de novembro de 2008, processo n.º 0337/07, afirma que “se não for dada, ao contribuinte, a possibilidade de exercício do direito de audiência, o ato final é anulável por padecer de vício formal”.

Sobre esta matéria, o acórdão do STA de 15 de outubro de 2008, processo n.º 0542/08 julga que “a ocorrência desse vício de forma em momento posterior à efetivação da liquidação, consubstanciado na preterição do direito de audiência, não projeta efeitos anulatórios sobre esse ato tributário de liquidação, antes conduzindo à anulação da respetiva decisão (...)”.

Efetivamente, é jurisprudência pacífica que a omissão do direito de audiência em sede de reclamação não produz efeitos anulatórios do ato de liquidação do imposto. O vício da falta de audiência nunca torna a liquidação inválida, tal vício poderá anular a decisão administrativa, retrocedendo o procedimento ao passo imediatamente anterior à referida falta. Por outro lado, a falta de audiência em qualquer fase do procedimento não constitui objeto autónomo de impugnação, podendo apenas servir de fundamento à impugnação da decisão final.

#### **4. Fundamentação da decisão do procedimento de reclamação**

A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta explanação das razões de facto e de direito que a originaram, podendo a mesma consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas<sup>74</sup>.

A referida fundamentação pode ser efetuada de forma sintética, devendo sempre conter as normas legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.

Relativamente ao dever de fundamentação dos atos administrativos, o artigo 124.º do CPA elenca as diversas situações em que os mesmos carecem de fundamentação.

O n.º 6 do artigo 77.º da LGT refere que a eficácia da decisão está dependente da sua notificação ao interessado. A notificação é o ato pelo qual se leva um facto ao conhecimento de um indivíduo ou se chama alguma pessoa a juízo.

Sobre a exigência de notificação e fundamentação dos atos administrativos, o n.º 3 do artigo 268.º da CRP estabelece que “os atos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afetem direitos ou interesses legalmente protegidos”.

O interessado pode, dentro de 30 dias ou dentro do prazo para reclamação, requerer a notificação dos requisitos que tenham sido elididos ou a passagem de certidão que os contenha, caso a notificação da decisão em matéria tributária não compreenda os seguintes requisitos:

- A fundamentação legalmente exigida;
- A indicação dos meios de reação contra o ato notificado;
- Outros requisitos legais impostos pelas leis tributárias.

O requerimento do interessado pode ser confirmado através da obtenção de duplicado do mesmo com a aposição da data e registo de entrada no serviço competente, ou por outro documento autêntico.<sup>75</sup>

## **5. Conteúdo da decisão**

---

<sup>74</sup> Assim o determina o n.º 1 do artigo 77.º da LGT e o n.º 1 do artigo 125.º do CPA.

<sup>75</sup> Cfr. n.º 3 do artigo 37.º do CPPT.

O artigo 60.º do CPPT determina que os atos tributários, efetuados por entidade competente, são definitivos quanto à fixação dos direitos dos contribuintes, ainda que os interessados, querendo, possam interpor revisão ou impugnação nos termos legais.

Relativamente ao conteúdo da decisão, proferida (ou não) pela entidade competente, relativa ao procedimento de reclamação graciosa, embora sempre com inexistência de caso decidido ou resolvido<sup>76</sup>, identificamos os seguintes sentidos, que de seguida descreveremos:

- Deferimento (expresso);
- Deferimento parcial (expresso);
- Indeferimento (expresso);
- Deferimento tácito;
- Indeferimento tácito.

### **5.1. Deferimento de reclamação graciosa**

Relativamente ao conteúdo ou sentido da decisão que recai sobre a reclamação, nomeadamente, quanto ao seu deferimento expresso por parte da Administração, Paiva (2008, p. 185) observa que "(...) a repercussão será a anulação, pela Administração Tributária, do ato tributário objeto de reclamação, cessando dessa forma os efeitos negativos que deram origem à reclamação por parte do contribuinte".

Em face da decisão de deferimento expresso da reclamação graciosa, proferida pelo órgão competente, a Administração Tributária terá de anular o ato tributário reclamado, devendo officiosamente delir os seus efeitos *extunc*, restituindo-se eventuais garantias prestadas para efeito suspensivo e, caso seja comprovado que houve erro imputável aos serviços, no caso de o reclamante já ter procedido previamente ao pagamento, são devidos juros indemnizatórios desde a data do pagamento.<sup>77</sup>

A lei não contempla um prazo específico para o cumprimento das decisões de reclamações graciosas. Porém, estabelecendo um paralelismo com o determinado no n.º 3 do artigo 61.º do CPPT que determina que "os juros indemnizatórios serão liquidados e pagos no prazo de 90 dias contados a partir da decisão que reconheceu o respetivo direito...", no caso de erro imputável aos serviços, poderemos concluir que os referidos 90 dias também serão o prazo para o cumprimento da decisão da reclamação. Nesse contexto, passados os 90 dias sobre a decisão de deferimento da reclamação, caso o contribuinte tenha procedido ao

---

<sup>76</sup> Vide ponto 6 do capítulo I, sobre a inexistência do caso decidido ou resolvido.

<sup>77</sup> Vide ponto 5.7 do capítulo III, sobre o direito a juros indemnizatórios.

pagamento da liquidação reclamada, sem que a Administração Tributária tenha dado cumprimento à decisão, o interessado poderá requerer a execução judicial da mesma.

Nos casos de deferimento de reclamação graciosa, cujo fundamento de anulação não é de erro imputável à Administração Tributária, Sousa (2011a, p. 665) escreve:

“Nos casos em que o fundamento da anulação não é erro imputável aos serviços, haverá lugar a pagamento de juros indemnizatórios a partir do 30º dia posterior à decisão da Administração Tributária sem que tenha sido processada nota de crédito, como se prevê na alínea b) do n.º 3 do art.º 43.º da LGT. Embora essa norma esteja prevista especialmente para os casos em que a anulação administrativa é feita por iniciativa da Administração Tributária, no caso de ela ter sido efetuada por iniciativa do contribuinte não haverá menos (e até haverá mais) razão para dar proteção à posição deste, pelo que deve ser feita a sua aplicação analógica a estas situações, com base neste argumento de paridade (ou mesmo maioria) de razão”.

Embora partilhemos, moralmente, esta posição defendida pelo autor, consideramos que o argumento baseado numa analogia com o determinado na alínea b) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT não é suficiente para que o contribuinte, no caso de deferimento de reclamação cujo erro não é atribuível ao fisco e quando tenha efetuado o pagamento em data anterior, possa receber juros indemnizatórios, uma vez que a referida norma limita a anulação do ato à iniciativa da Administração Tributária, nunca fazendo, em caso algum, alusão à iniciativa do contribuinte. Neste caso específico, se o interesse do legislador fosse o de conferir essa possibilidade ao contribuinte, tê-lo-ia escrito expressamente.

## **5.2. Deferimento parcial de reclamação graciosa**

Quando a Administração Fiscal procede à decisão de deferimento parcial da reclamação e reconhece em parte os erros do ato de liquidação reclamada, a competente anulação do ato reclamado terá, necessariamente, de ser parcial, em sintonia com a decisão. Nestas circunstâncias, se solicitado pelo reclamante, caso tenha sido prestada ou constituída garantia idónea para efeito suspensivo, proceder-se-á à correspondente devolução/diminuição da garantia.<sup>78</sup>

O deferimento parcial da reclamação, considerado pelo reclamante como “indeferimento parcial”, tem de ser precedido, obrigatoriamente, pela notificação ao

---

<sup>78</sup> Vide ponto 2 do capítulo IV, sobre a prestação, dispensa, manutenção e outros termos da garantia.

reclamante do projeto de decisão, para efeito do exercício do direito de audição prévia, prevista no artigo 60.º da LGT.

Se houver erro imputável aos serviços e o reclamante já tiver procedido ao pagamento prévio da liquidação reclamada, são devidos juros indemnizatórios desde a data do pagamento, na parte proporcional da anulação.

Sobre os efeitos da reclamação, particularmente, quanto ao seu deferimento parcial, Paiva (2008, pp. 185-186) refere que em situações de deferimento parcial do procedimento de reclamação graciosa, que anule parte do imposto inicialmente determinado, a liquidação através da qual se executa o despacho de deferimento parcial, não origina uma nova liquidação, mas antes uma reformulação da liquidação inicial reclamada, “e sendo assim, não sendo uma liquidação “nova”, o facto determinante para a contagem do prazo para a impugnação é o da notificação do despacho de que foi objeto a reclamação e não o da notificação da liquidação que executou esse despacho”.

Partilhamos esta opinião do autor, pois não faria sentido que, em resultado do deferimento parcial da reclamação e a consequente anulação parcial da liquidação, o contribuinte não beneficiasse de novos prazos para a interposição de impugnação judicial. Ainda assim, convém lembrar que o despacho de deferimento parcial da reclamação pode ser objeto de interposição de recurso hierárquico ou de impugnação judicial nos termos e prazos consagrados na lei.

### **5.3. Indeferimento de reclamação graciosa**

No que diz respeito ao indeferimento expresso, por parte da Administração, da pretensão expressa na reclamação, Rocha (2011, p. 221) refere que, indeferindo expressamente a pretensão do reclamante, o ato tributário mantém-se no ordenamento jurídico, produzindo naturalmente os seus efeitos.

Na circunstância da Administração Fiscal proceder à decisão de indeferimento da reclamação graciosa, em que a petição do contribuinte não teve qualquer atendimento, por falta de fundamentação verosímil, por falta de formalismos legais, por ilegitimidade, por extemporaneidade, ou por outros motivos legais, o ato tributário mantém-se.

Quando haja indeferimento do pedido de reclamação graciosa, a entidade competente poderá aplicar um agravamento graduado até 5% da coleta objeto do pedido.<sup>79</sup>

---

<sup>79</sup> Vide ponto 5.6 do capítulo III, sobre o agravamento da coleta.

Nos termos da alínea b) n.º 1 do artigo 60.º da LGT, a participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efetuar-se, sempre que a lei não prescreva em sentido diverso, entre outras, pelo direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições.<sup>80</sup>

Na sequência do indeferimento expresso da reclamação, pode o reclamante recorrer da decisão, pelas vias legais de que dispõe, designadamente, através da interposição de recurso hierárquico ou de impugnação judicial,<sup>81</sup> nos termos e prazos legais.

#### **5.4. Deferimento tácito de reclamação graciosa**

Nos termos do n.º 4 do artigo 133.º do CPPT, decorridos 90 dias após a apresentação de procedimento gracioso de reclamação de um ou vários pagamentos por conta, sem que tenha sido expressamente decidido, considera-se o mesmo tacitamente deferido. Esta situação é de exceção à regra, pois conforme determina o artigo 106.º do CPPT (regra), presume-se o indeferimento tácito da reclamação graciosa para efeito de impugnação judicial, após o termo do prazo legal de decisão pelo órgão competente, que atualmente é de 4 meses, conforme estipulado pelos n.ºs 1 e 5 do artigo 57.º da LGT.

No seguimento do deferimento tácito da reclamação graciosa, previsto nestes casos excecionais, a Administração Fiscal terá de anular o ato tributário reclamado, devendo officiosamente anular os seus efeitos retroativamente, restituindo eventuais garantias prestadas de acordo com o determinado pelo artigo 169.º do CPPT, para efeitos da suspensão executiva.

#### **5.5. Indeferimento tácito de reclamação graciosa**

A criação por parte da lei da possibilidade de os contribuintes poderem invocar o indeferimento tácito de uma reclamação graciosa, é mais um direito e garantia legalmente consagrado, na defesa dos legítimos interesses dos cidadãos. Desta forma, é combatida a inércia da Administração Tributária na resolução das reclamações, impelindo-a a decidir com celeridade e pragmatismo este tipo de procedimentos pois, caso contrário, o reclamante tem a possibilidade de, invocando o indeferimento tácito, impugnar o ato não decidido tempestivamente pelo fisco.

Sabendo que o órgão competente dispõe de quatro meses para concluir o procedimento de reclamação, contados a partir da entrada da petição do contribuinte nos

---

<sup>80</sup> Vide ponto 3 do capítulo III, sobre audição prévia à decisão.

<sup>81</sup> Vide ponto 3 do capítulo VI, sobre a impugnação judicial da decisão tomada sobre a reclamação.

serviços, o incumprimento faz presumir o seu indeferimento para efeitos de recurso hierárquico, recurso contencioso ou impugnação judicial<sup>82</sup>.

De acordo com o determinado no artigo 106.º do CPPT, “a reclamação graciosa presume-se indeferida para efeito de impugnação judicial após o termo do prazo legal de decisão pelo órgão competente.” Conclui-se, desta forma, que se presume o indeferimento tácito da reclamação, após o prazo de quatro meses da entrada da petição nos serviços competentes, sem que estes a decidam.

Os prazos de contagem para impugnar judicialmente a reclamação graciosa iniciam-se com a presunção do seu indeferimento e a mesma poderá ser interposta no prazo de três meses<sup>83</sup>.

No caso em que o indeferimento da reclamação seja expresso, o prazo de impugnação é de 15 dias contados após a notificação<sup>84</sup>.

Na perspetiva de Neto (2004, p. 72), mesmo que a Administração Fiscal tenha indeferido expressamente uma reclamação, após decurso da formação de presunção de indeferimento tácito, o contribuinte, ainda assim, dispõe de 15 dias para impugnar tal indeferimento.

Na nossa opinião, sustentada na hipótese levantada pelo autor, caso o contribuinte não tenha interposto tempestivamente impugnação do indeferimento tácito do procedimento gracioso, poderá interpô-la no prazo de 15 dias contados do indeferimento expresso da reclamação, caso este venha a acontecer, beneficiando, assim, dos dois prazos de recurso, i.e. pode apresentar impugnação nos três meses após a presunção de indeferimento tácito da reclamação ou no prazo de 15 dias do indeferimento expresso referido.

Conforme observa Neto (2004, p. 72), “se, por um lado, o indeferimento tácito vem garantir a eficácia da aplicação do princípio da decisão, uma vez que ficciona uma tomada de posição por parte da Administração, mesmo quando esta não tome expressamente nenhuma decisão, por outro, abre uma nova fase procedimental em que se possibilita novamente ao particular recorrer de determinado ato”. Ainda segundo o mesmo autor, o indeferimento tácito é um ato administrativo inteiramente recorrível, pois nega uma pretensão material do contribuinte, definindo, desta forma, a posição da Administração em relação à aspiração do contribuinte. O indeferimento tácito é uma garantia que o contribuinte tem de que alcançará uma decisão, passível de recurso, ainda que seja por omissão de pronúncia por parte da Administração.

---

<sup>82</sup> Cfr. n.º 1 e 5 do artigo 57.º da LGT.

<sup>83</sup> Cfr. alínea d) n.º 1 do artigo 102.º do CPPT.

<sup>84</sup> Cfr. n.º 2 do artigo 102.º do CPPT.

## 5.6. Decisão de agravamento da coleta

A alínea d) do artigo 69.º do CPPT determina que, além do mais, uma das regras fundamentais do procedimento de reclamação graciosa é a isenção de custas. Porém, a reclamação não está completamente isenta destas, pois a Administração Tributária poderá aplicar um agravamento da coleta nos termos do artigo 77.º do CPPT. O agravamento da coleta tem como finalidade dissuadir os contribuintes de deduzirem reclamação graciosa sem quaisquer fundamentos e de usarem esta ferramenta como manobra dilatória, no intuito de atrasarem o pagamento ou cumprimento das suas obrigações fiscais. Na determinação do agravamento levado a cabo, é necessário que se atente nos custos administrativos subjacentes à reclamação, tendo em conta o respetivo limite percentual legal e os princípios da justiça e da proporcionalidade.

Assim, conforme decorre do n.º 1 do artigo 77.º do CPPT, nos casos em que a reclamação graciosa não seja condição prévia para a via contenciosa e não esteja razoavelmente fundamentada, a entidade competente para a decisão aplicará um agravamento graduado até 5% da coleta objeto do pedido. Todavia, se o ato que é objeto de reclamação graciosa não der origem a liquidação, não haverá lugar ao referido agravamento como, por exemplo, na reclamação de prejuízos fiscais passíveis de reporte em anos seguintes.

Também o n.º 9 do artigo 91.º da LGT dispõe que poderá ser aplicado a um contribuinte que apresente um pedido de revisão da matéria coletável um agravamento até 5% da coleta reclamada, caso se verifiquem conjuntamente as seguintes ocorrências:

- Provar-se que lhe é imputável a aplicação de métodos indiretos;
- A reclamação ser destituída de qualquer fundamento;
- Tendo sido deduzida impugnação judicial, esta ser considerada improcedente.

Os fundamentos da reclamação graciosa são considerados infundados quando a posição defendida pelo reclamante não seja razoavelmente discutível.

Conforme é defendido por Sousa (2011a, p. 672), quando sejam invocados mais do que um fundamento para a reclamação, não bastará, para aplicar o agravamento da coleta, que alguns fundamentos sejam considerados pela Administração Tributária inaceitáveis e desprovidos de razoabilidade. É necessário que todos os fundamentos invocados pelo reclamante sejam irrazoáveis. O agravamento de coleta só deverá ter lugar quando for demonstrada a falta de razão do reclamante, concluindo-se que ele não ignorava a falta de consonância com a realidade dos fundamentos apresentados ou a inviabilidade da tese jurídica

defendida e, conseqüentemente, se conclua que o mesmo não cumpriu com o dever de boa-fé que lhe é imposto pelo n.º 1 do artigo 54.º da LGT.

Tratando-se de uma cominação aplicável à litigância de má-fé, entendemos que estarão excluídos do agravamento da coleta os casos de apresentação de reclamação fora de prazo ou mesmo em que ocorra a desistência dessa mesma reclamação.

Como decorre da lei, a entidade competente para a determinação do agravamento de coleta é o órgão competente para a decisão da reclamação graciosa, que poderá ser o órgão periférico local ou regional, consoante o caso.<sup>85</sup> Porém, a liquidação do agravamento da coleta é sempre efetuada pelo órgão periférico local do domicílio ou sede do reclamante, da situação dos bens ou da liquidação e será liquidado adicionalmente, a título de custas. Assim, quem fixa o agravamento é a entidade que proferiu a decisão, cabendo a responsabilidade da cobrança do montante fixado ao órgão periférico local do domicílio ou sede do reclamante, atrás referido.

O n.º 2 do artigo 77.º do CPPT refere que, para as situações em que a reclamação graciosa é condição de impugnação, o agravamento só se torna exigível, se esta última tiver sido julgada improcedente. Não haverá lugar ao referido agravamento, se houver impugnação judicial do indeferimento total ou parcial da reclamação e ela for julgada procedente. Nestes termos, é afastada a hipótese de agravamento de coleta, em caso de impugnação judicial do ato. De acordo com o defendido por Sousa (2011a, p. 674), nos casos em que, para recorrer judicialmente, seja obrigatória a reclamação prévia, se não houver impugnação judicial do indeferimento da mesma, não há lugar ao agravamento de coleta. O mesmo autor refere que “por outro lado, a referência aos casos em que a impugnação judicial é julgada improcedente coloca também fora do âmbito de aplicação do agravamento os casos em que a impugnação judicial termina sem uma decisão de mérito, pois só nestes casos se pode falar de improcedência”.

O n.º 3 do artigo 77.º do CPPT refere que “o agravamento pode ser objeto de impugnação autónoma com fundamento na injustiça da decisão condenatória”. Tratando-se de um ato administrativo com um conteúdo desfavorável ao contribuinte, o ato de liquidação do agravamento pode ser contenciosamente atacado, com fundamento em qualquer ilegalidade, como resulta da garantia da tutela jurisdicional efetiva contemplada no n.º 4 do artigo 268.º da CRP.

A este respeito, o acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte, de 21 de setembro de 2006, processo n.º 00564/04 refere que:

---

<sup>85</sup> Vide ponto 2 do capítulo III, sobre a competência de decisão da reclamação graciosa.

“Nos casos em que se verifica uma notória injustiça ou uma desproporção manifesta entre a sanção infligida e a falta cometida, com violação clara do princípio da proporcionalidade previsto no art.º 266º n.º 2 da CRP (princípio que funciona como limite intrínseco ao exercício de poderes discricionários), razão por que a lei estabelece que a decisão de agravamento da coleta só pode ser objeto de impugnação com fundamento na respetiva injustiça”.

A questão referente à possibilidade, prevista pela lei, do agravamento de coleta na sequência de reclamação tem sido objeto de aceso debate, no que diz respeito à sua admissibilidade à luz dos princípios fundamentais do direito administrativo e fiscal. Entre os autores que se têm pronunciado sobre o assunto, questionando a justiça da solução legal, encontra-se Leitão (1996, pp. 79-80), que, referindo o caráter não consensual desta matéria, considera que:

“Impor uma espécie de punição a quem reclama, ainda que se adoce com a invocação de falta de fundamento ou se pretenda equivaler a situação à que no âmbito do processo civil sanciona a parte agindo de má fé litigante, ou ainda com o pretexto de evitar uma inflação de reclamações atento o caráter gratuito do processo gracioso.

São tudo desculpas «esfarrapadas», facilmente destronadas e que, no fundo, responsabilizam o fisco por uma nítida coartação das garantias do contribuinte.

É difícil, principalmente, ao leigo destas andanças, discernir onde se inicia e finda a objetiva e real fundamentação, sem que tal posição possa corresponder a qualquer má fé ou desejo de obstrução.

E mais quando se atente que malgrado ser gratuito o processo, não é menos certo que a reclamação graciosa não tem efeito suspensivo.

Enfim... é esta a Administração que nos calhou; pagamos elevadíssimas taxas tributárias e, quando aquela, «por muito favor», nos presta um ínfimo serviço gratuito, logo nos acena com uma autêntica espada de Dâmocles”.

Recapitulando, e em síntese, não é exequível exigir o agravamento de coleta quando:

- O objeto de reclamação graciosa não der origem a liquidação;
- Nem todos os fundamentos da reclamação sejam irrazoáveis;
- A apresentação de reclamação graciosa seja extemporânea;
- Ocorra a desistência da petição de reclamação graciosa.

Nos casos referidos no n.º 2 do artigo 77.º do CPPT, nomeadamente quando a reclamação graciosa é condição de impugnação judicial, não é de impor o agravamento de coleta quando:

- Não for deduzida impugnação judicial;
- A impugnação judicial for julgada procedente;
- A impugnação judicial termine sem uma decisão que aprecie o mérito.

### **5.7. Decisão de liquidação de juros indemnizatórios**

O direito a indemnização está consagrado na Constituição da República Portuguesa, designadamente, no n.º 4 do artigo 37.º que estatui que “a todas as pessoas, singulares ou coletivas, é assegurado, em condições de igualdade e eficácia, o direito de resposta e de retificação, bem como o direito a indemnização pelos danos sofridos”.

O fisco está obrigado, em caso de deferimento total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do contribuinte, à pronta e absoluta recomposição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilicitude, estando sujeito ao pagamento de juros indemnizatórios, caso o contribuinte tenha efetivado o pagamento anteriormente.<sup>86</sup>

Sobre esta temática dos juros indemnizatórios, Xavier (1972, p. 95) ensina que “outra ordem de efeitos ligados à anulação do ato tributário consiste no dever que incumbe à Administração financeira de pagar ao contribuinte juros pelo facto da improdutividade forçada do seu dinheiro, mercê do pagamento irregularmente efetuado. Trata-se de um verdadeiro dever de indemnizar, resultante de responsabilidade civil extracontratual e não de uma sanção punitiva contra uma falta dos serviços...”.

Integrado na “família” dos meios não impugnatórios, o direito a juros indemnizatórios tem um papel preponderante na esteira da defesa dos direitos e garantias dos contribuintes, e como vimos já é uma matéria que vem sendo discutida há muitos anos.

Segundo Alves e Martins (2008, p. 59), “o direito a juros indemnizatórios, enquanto garantia dos contribuintes, atualmente previsto no artigo 43.º da LGT, estava já consagrado na alínea d) do artigo 19.º e no art.º 24.º do CPT ainda que sem o alcance que atualmente reveste”. Na sua origem, está o facto de o contribuinte ter pago indevidamente impostos em virtude de erros imputáveis aos serviços ou o não cumprimento, por estes, de determinados prazos legais.

---

<sup>86</sup> Cfr. artigo 100.º da LGT.

Conforme determina o n.º 4 do artigo 43.º da LGT, a taxa dos juros compensatórios é igual à taxa dos juros indemnizatórios. Atualmente, a referida taxa de juros legal cifra-se nos 4%, de acordo com o determinado no artigo 559.º do CC e Portaria n.º 291/2003 de 8 de abril, que fixou a competente taxa de juros.

Na opinião de Alves e Martins (2002, pp. 47-48), as situações mais importantes que originam o direito ao recebimento de juros indemnizatórios são as seguintes:

- Erro imputável aos serviços de que resultou pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, determinado em reclamação graciosa ou impugnação judicial.
- Erro imputável aos serviços de que resultou pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, apesar da liquidação ser efetuada com base na declaração do contribuinte (tendo este seguido no seu preenchimento as orientações genéricas da Administração devidamente publicadas).
- Não cumprimento do prazo legal de restituição oficiosa dos tributos.
- Anulação do ato tributário por iniciativa da Administração.
- Revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte efetuada mais de um ano após o pedido do mesmo, salvo se o atraso não for imputável à Administração Tributária.

Esta opinião dos autores é sustentada e corroborada pelo Ofício Circulado n.º 60 049 de 14 de setembro de 2005, da Direção de Serviços da Justiça Tributária que, tendo em vista a uniformização de procedimentos na constituição a favor do contribuinte de juros indemnizatórios, sancionou um entendimento análogo ao dos autores. Entretanto, este Ofício Circulado foi substituído, integralmente, pelo Ofício Circulado n.º 60 052 de 3 de outubro de 2006, que mais adiante abordaremos.

Nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, é referido que, quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro atribuível aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao devido, são devidos juros indemnizatórios.

Para haver direito a juros indemnizatórios, é necessário que o reclamante ou impugnante tenha efetuado o pagamento em data anterior.

No mesmo sentido, a alínea a) do n.º 1 do artigo 61.º do CPPT determina que o direito aos juros indemnizatórios é reconhecido pelo órgão competente para a decisão da reclamação graciosa, quando o fundamento resultar de erro dos serviços de que tenha resultado pagamento da dívida tributária em valor superior ao legalmente devido.

Em virtude de alguns serviços manifestarem a falta de conhecimento atempada, das decisões adversas à Fazenda Pública, após o seu trânsito em julgado, acarretando inadvertidamente o ónus do pagamento de juros indemnizatórios por parte da Administração Fiscal, na tentativa de procurar uma célere execução dessas decisões, de forma a dar cumprimento ao determinado no artigo 146.º do CPPT, a Direção de Serviços de Justiça Tributária, através do Ofício Circulado n.º 60 047 de 20 de maio de 2005, sancionou o seguinte entendimento:

“Devem os senhores Representantes da Fazenda Pública junto dos Tribunais Centrais Administrativos e junto do Supremo Tribunal Administrativo, fazer chegar aos senhores diretores de finanças respetivos, no prazo de cinco dias, após o trânsito em julgado, cópias das decisões proferidas, em processos onde a Fazenda Pública foi vencida, por forma a que os serviços respetivos possam de imediato, dar cumprimento às mesmas, evitando-se assim atrasos na reposição das situações tributárias dos contribuintes visados nesses processos, e a conseqüente possibilidade da exigibilidade do pagamento de juros indemnizatórios por parte dos mesmos”.

Para efeitos de equiparação a erro dos serviços, existindo um conseqüente direito a juros indemnizatórios, o n.º 2 do artigo 43.º da LGT considera também “haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar de a liquidação ser efetuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da Administração Tributária, devidamente publicadas”.

Não sendo necessário confirmar-se a existência de erro, o n.º 3 do artigo 43.º da LGT refere que são ainda devidos juros indemnizatórios:

- Quando não seja respeitado o prazo de restituição oficiosa das contribuições ou impostos;
- No caso de derrogação do ato tributário por ação da Administração Fiscal, a partir do 30º dia seguinte à decisão;
- Salvo o atraso não for atribuível ao fisco, quando a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte se efetuar mais de um ano após o pedido.

As alíneas b), c) e d) n.º 1 do artigo 61.º do CPPT também identificam estas três circunstâncias em que assiste ao contribuinte o direito a juros indemnizatórios.

Não existindo equabilidade na aplicação pelos serviços da Administração Fiscal das normas que regulam o direito a juros indemnizatórios, introduzido no ordenamento jurídico-tributário com a entrada em vigor do Código de Processo Tributário em 1991, e

posteriormente reformulado e ampliado na Lei Geral Tributária, cuja entrada em vigor ocorreu em 1999, tendo em vista a uniformização de procedimentos relativamente a esta matéria, foi esclarecido pelo Ofício Circulado n.º 60 052 de 03 de outubro de 2006, do gabinete do subdiretor geral da Justiça Tributária, relativamente aos pressupostos de constituição do direito a juros indemnizatórios previstos no artigo 43.º da Lei Geral Tributária, quando há lugar a juros motivados por erro ou atraso imputável aos serviços.

A Lei n.º 64-B/2011 de 30 de dezembro<sup>87</sup>, aditou o n.º 5 ao artigo 43.º da LGT que refere que são devidos juros de mora a uma taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora definida na lei, no período que medeia entre a data do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado e a data da emissão da nota de crédito, quanto ao imposto que deveria ter sido devolvido por decisão judicial transitada em julgado. Sobre esta temática, Faustino (2009, p. 364) observa que “não deixa de ser interessante notar que um certo estado das coisas, no seio da Administração, se percebe, às vezes, por pormenores que, naturalmente, não constam dos relatórios oficiais. Uma das questões com que os contribuintes hoje se confrontam é, não raro, a de terem de socorrer-se do meio processual *execução de sentença* para verem uma anulação de tributo decretada judicialmente ser efetivamente concretizada”.

Quando em procedimento de reclamação graciosa for deferida a pretensão do reclamante e este já tenha procedido previamente ao pagamento da liquidação reclamada, a ação para reconhecimento de direito ou interesse legítimo contemplado no artigo 145.º do CPPT é o meio processual adequado para pedir a condenação da Administração Fiscal ao pagamento de juros indemnizatórios<sup>88</sup>.

De acordo com a sentença proferida por este acórdão<sup>89</sup>, concluímos que não faz qualquer sentido que um contribuinte que não tenha a possibilidade de recorrer contenciosamente de uma decisão que lhe foi favorável, em sede de reclamação, e tendo pago o tributo entretanto anulado pela Administração, não tivesse meio de pedir a condenação da Administração Fiscal no pagamento dos juros indemnizatórios. Ora, a ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo, prevista pelo artigo 145.º do CPPT, é o meio processual adequado para esse efeito.

Em súmula, há lugar ao recebimento de juros indemnizatórios nas seguintes situações:

- Engano atribuível aos serviços tributários de que resultou pagamento de dívida tributária em valor superior ao licitamente devido;

---

<sup>87</sup> Lei que aprovou o Orçamento de Estado para o ano de 2012.

<sup>88</sup> Sobre este assunto, veja-se o acórdão do STA de 17 de outubro de 2012, processo n.º 0295/12.

<sup>89</sup> Acórdão do STA de 17 de outubro de 2012, processo n.º 0295/12.

- Erro da responsabilidade dos serviços tributários de que resultou pagamento de dívida tributária em valor superior ao legalmente devido, tendo o contribuinte seguido no preenchimento das suas declarações as orientações genéricas publicadas pela Administração;
- Não observância, por parte da Administração, do prazo legal de restituição oficiosa dos tributos;
- Anulação do ato tributário por diligência da Administração;
- Efetivação da revisão do ato tributário após um ano decorrido desde o pedido interposto por iniciativa do contribuinte;
- Derrogação do ato tributário por ação da Administração Fiscal, a partir do 30º dia seguinte ao da decisão.

## **6. A notificação da decisão**

O n.º 3 do artigo 268.º da CRP estatui que “os atos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afetem direitos ou interesses legalmente protegidos”.

Os atos em matéria tributária que lesem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhes sejam regularmente notificados<sup>90</sup>.

O n.º 6 do artigo 77.º da LGT determina que a eficácia da decisão depende de prévia notificação.

Aos interessados devem ser notificados os atos administrativos que decidam sobre quaisquer pedidos por eles formulados, que imponham deveres, sujeições ou sanções, que causem prejuízos e que criem, dissolvam, aumentem ou diminuam direitos ou interesses legalmente tutelados ou afetem as condições da sua prática<sup>91</sup>.

Nos termos do n.º 1 do artigo 38.º do CPPT, as notificações são executadas forçosamente por carta registada com aviso de receção, sempre que tenham por objeto atos ou decisões passíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes.

Conforme já foi dito anteriormente, caso o direito de audiência prévia não seja exercido dentro do prazo que tenha sido fixado, concluída que esteja a fase de audiência, a decisão da Administração Fiscal será tomada de acordo com a proposta e os elementos constantes do

---

<sup>90</sup> Cfr. n.º 1 do artigo 36.º do CPPT.

<sup>91</sup> Cfr. artigo 66.º do CPA.

processo e, se for caso disso, com os novos elementos aduzidos pelo contribuinte e terá necessariamente de ser notificada ao contribuinte, para o seu domicílio fiscal, através do envio de carta registada com aviso de receção, com a indicação dos seus fundamentos e meios de defesa e prazo para reagir contra o ato notificado, bem como a indicação da entidade que o praticou e se o fez no uso de delegação ou subdelegação de competências.

Sempre que o aviso de receção da notificação da decisão for devolvido ou não vier assinado por o recetor se ter recusado a recebê-lo ou não o ter levantado no prazo legal e não se comprove que entretanto o reclamante participou a mudança do seu domicílio fiscal, a notificação será efetuada nos 15 dias seguintes à devolução por nova carta registada com aviso de receção, presumindo-se a notificação se a carta não tiver sido recebida ou levantada, sem prejuízo de o contribuinte poder provar justo impedimento de comunicação da alteração de morada fiscal no prazo legal, nomeadamente, nos 15 dias seguintes ao da alteração, conforme o disposto no n.º 3 do artigo 19.º da LGT e pelo n.º 1 do artigo 43.º do CPPT. Quando o reclamante recusa o seu recebimento ou não procede ao levantamento da carta, a notificação presume-se feita no terceiro dia posterior ao do registo, salvo quando esse dia coincida com um dia não útil, caso em que se presume a concretização da notificação no primeiro dia útil seguinte a esse<sup>92</sup>.

Nos termos do n.º 1 do artigo 37.º do CPPT, se a notificação da decisão efetuada não contiver os fundamentos e elementos atrás descritos, o reclamante poderá requerer, no prazo de 30 dias ou, se inferior, no prazo da reclamação, recurso ou outro meio judicial que caiba da decisão, a notificação dos requisitos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha. No caso de o contribuinte desencadear este mecanismo, o prazo da reclamação, recurso, impugnação ou outro meio judicial só começa a contar da data da notificação ou da entrega da certidão, pois só a partir desse momento o contribuinte poderá avaliar a legalidade da decisão proferida e recorrer da decisão, ou não, nos termos e prazos legais referidos na notificação.

A decisão de deferimento parcial ou de indeferimento da reclamação graciosa terá necessariamente de ser notificada ao reclamante, obedecendo aos preceitos legais aplicáveis. Caso contrário, o ato está sujeito a anulabilidade. Assim, a decisão do procedimento gracioso de reclamação, mesmo que inteiramente fundamentada, só é eficaz se for validamente notificada ao reclamante.

---

<sup>92</sup> Cfr. n.ºs 5 e 6 do artigo 39.º do CPPT.

## **IV. SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO DA DÍVIDA TRIBUTÁRIA EM CASO DE RECLAMAÇÃO**

### **1. Regra geral: Inexistência de efeito suspensivo da execução**

A interposição de reclamação graciosa, em regra, não tem efeito suspensivo da execução do ato que é seu objeto, salvo quando for prestada garantia idónea nos termos do artigo 199.º do CPPT. A execução fica igualmente suspensa no caso de dispensa, por parte do órgão executivo, da prestação da garantia nos termos do determinado pelo artigo 170.º do CPPT.

Ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 169.º do CPPT, a execução fica suspensa até à decisão do litígio em caso de reclamação graciosa que tenha por objeto a legalidade da dívida exequenda, desde que tenha sido constituída garantia nos termos do artigo 195.º ou prestada nos termos do artigo 199.º, ambos do CPPT, ou a penhora garantida a totalidade da quantia exequenda e do acrescido.

Isto significa que, no caso da reclamação graciosa não se encontrar legalmente suspensa, a Administração Fiscal pode dar andamento à execução do ato que é reclamado, constituindo hipoteca legal ou penhor, nos termos do artigo 195.º do CPPT, dos bens, direitos e rendimentos do reclamante e responsáveis legais, até ao montante calculado nos termos do n.º 6 do artigo 199.º do CPPT. Para efeito de constituição da referida garantia, a Administração Fiscal não pode descurar a extensão da penhora preceituada no artigo 217.º do CPPT, nem pode executar a penhora até à decisão da reclamação, pois os bens ou rendimentos penhorados promovem a suspensão executiva.

### **2. Prestação, dispensa, manutenção e outros termos da garantia**

#### **2.1. Prestação de garantia**

O capítulo V da LGT regula a garantia da prestação tributária, nomeadamente, nos seus artigos 50.º, 51.º, 52.º e 53.º.

O património do devedor constitui a garantia dos créditos tributários, tal como determina o n.º 1 do artigo 50.º da LGT.

Para garantia dos créditos tributários, a Administração Fiscal dispõe dos privilégios creditórios previstos na lei: o penhor (artigo 666.º do CC); a hipoteca (artigo 686.º do CC); a

hipoteca legal (artigo 705.º do CC); os privilégios creditórios mobiliários e imobiliários (artigos 733.º, 734.º e 735.º do CC); os privilégios mobiliários gerais (artigo 736.º do CC); os privilégios mobiliários especiais (artigo 738.º do CC) e o direito de retenção (artigo 755.º do CC).

Nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 50.º da LGT, a Administração Fiscal dispõe também do direito de constituição, nos termos legais, de penhor ou hipoteca legal, quando as garantias se revelem indispensáveis à cobrança efetiva da dívida. Esta matéria é regulada no artigo 195.º do CPPT (constituição de hipoteca legal ou penhor), ou, quando o imposto recaia sobre a propriedade dos bens, pelo artigo 751.º do CC (privilégio imobiliário e direitos de terceiro). Naturalmente que a eficácia destes direitos depende do respetivo registo.

O fisco pode ainda adotar providências cautelares, nomeadamente o arresto e o arrolamento, para garantia dos créditos tributários, em caso de fundado receio de frustração da sua cobrança ou de destruição ou desaparecimento de documentos, importantes para a descoberta da verdade material, dos sujeitos passivos e outros obrigados tributários. Estas providências cautelares estão reguladas nos artigos 135.º a 142.º do CPPT.

As providências cautelares baseiam-se na confiscação ou retenção de bens, direitos ou documentos, até à regularização dos créditos tributários. Contudo, devem ser proporcionais ao dano a evitar e não causar dano de impossível ou difícil reparação, conforme preceitua o n.º 2 e o n.º 3 do artigo 51.º da LGT.

No procedimento gracioso de reclamação, não é comum a aplicação das medidas cautelares atrás referidas. As providências cautelares de natureza judicial são, principalmente, utilizáveis em sede inspetiva, conforme regulado pelo artigo 31.º do Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária, pois é nessa fase que existe o principal risco da frustração dos créditos tributários pela alienação do património do devedor anterior à execução ou de destruição ou desaparecimento de documentos relevantes, referido no n.º 1 do artigo 51.º da LGT.

A cobrança da prestação tributária suspende-se no processo de execução fiscal, entre outros casos, em face da apresentação de reclamação que tenha por objeto a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda, desde que tenha sido constituída garantia idónea nos termos do artigo 195.º do CPPT ou prestada nos termos do artigo 199.º do mesmo diploma, ou a penhora garantida a totalidade da quantia exequenda e do acrescido, como determinam o n.º 1 e o n.º 2 do artigo 52.º da LGT e o n.º 1 do artigo 169.º do CPPT.

Para efeitos de cálculo do valor da garantia a prestar, é considerado o valor da dívida exequenda, dos juros de mora contados até ao termo do prazo de pagamento voluntário ou

até à data do pedido, quando este for subsequente, com o limite temporal de cinco anos, e das custas na totalidade, acrescida de 25 % da soma daqueles valores.

Sobre este tema, Campos e Campos (1997, pp. 196-197) referem:

“Ao dever de cumprir, o Direito Tributário associa sistematicamente a garantia da obrigação. Não são conhecidas obrigações naturais ou obrigações de garantia imperfeita.

A garantia dos créditos fiscais é constituída pelo património do devedor (ou do terceiro, nos casos previstos na lei, nomeadamente quanto à substituição tributária).

(...) Em processo de execução, e para que a execução possa ser suspensa, um dos pressupostos é o da prestação de uma garantia da dívida exequenda, constituída por penhora de bens, garantia bancária, seguro-caução, hipoteca ou outra idónea...”.

Relativamente à idoneidade da garantia, os n.ºs 1 e 2 do artigo 199.º do CPPT consideram como idóneas as seguintes garantias, entre outros meios possíveis e desde que suscetíveis de assegurar os créditos do exequente:

- Garantia bancária;
- Caução;
- Seguro-caução;
- Hipoteca voluntária;
- Penhor;
- Penhora.

O CPPT não contém regras ou leis que regulem em concreto a determinação do valor dos bens oferecidos como garantia em sede executiva. Todavia, essa falta de regulamentação particular não deve originar nem justificar, por parte dos serviços tributários, um descumprimento dos princípios da igualdade nem decisões de índole arbitrária no âmbito da avaliação e aceitação ou não das garantias dos contribuintes.

Com vista a estandardizar os procedimentos e as práticas dos serviços da Administração Tributária em matéria de prestação de garantias em sede executiva, bem como a proteção do interesse público de cobrança dos créditos tributários, procurando garantir o princípio da igualdade entre todos os contribuintes, a necessária uniformidade de procedimentos dos serviços, e a eliminação de eventuais fatores de discriminação, foi emitido o Ofício Circulado n.º 60 076 de 29 de julho de 2010, da Direção de Serviços de Gestão de Créditos Tributários, que visa harmonizar os procedimentos administrativos, instruindo que a garantia, em sede executiva, destina-se a assegurar a boa cobrança dos créditos tributários, sendo condição essencial de suspensão executiva. Com este Ofício Circulado, esclareceu-se a

noção de idoneidade da garantia com vista à suspensão executiva. Elucidou-se também que deve haver uma preferência clara, por parte da Administração, por garantias com maior liquidez, como é o caso da garantia bancária, caução ou seguro caução. Só no caso de não ser possível a constituição destas garantias, com maior solvabilidade, é que os serviços deverão dar relevância à constituição de garantias sobre imóveis, especialmente, sob a forma de hipoteca voluntária. A hipoteca voluntária deve ser aceite, primordialmente, sobre imóveis não onerados, e se os houver, os serviços, para efeitos da sua avaliação, devem considerar o valor do imóvel líquido, isto é, expurgado dos seus ónus e encargos. Por fim, só na impossibilidade de constituição da garantia bancária, caução ou seguro caução ou, posteriormente, de hipoteca voluntária, se deverá aceitar a constituição de garantia sobre bens móveis.

## **2.2. Dispensa da prestação de garantia**

Nos termos do n.º 4 do artigo 52.º da LGT, o fisco pode, a pedido do executado, isentá-lo da prestação de garantia, nos casos em que a prestação lhe cause prejuízo irrecuperável ou o executado possua manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, desde que em qualquer dos casos a escassez ou falta de bens não seja imputável ao executado. Caso o executado reúna as condições legais para beneficiar da isenção referida e lhe seja concedida pela Administração Fiscal, ela é válida por um ano, salvo se a dívida se encontrar a ser paga em prestações. Passado um ano, salvo nos casos de pagamento prestacional, caso o executado não solicite novo período de isenção ou a Administração Tributária o indefira, é levantada a suspensão do processo e o mesmo segue os seus normais trâmites legais, nomeadamente, a penhora, nos termos do artigo 195.º do CPPT, com vista ao efeito suspensivo da execução previsto no artigo 169.º do mesmo código.

Relativamente a esta matéria, os n.ºs 1, 2 e 3 do artigo 170.º do CPPT referem que, quando a garantia possa ser dispensada nos termos legais atrás referidos, deve o executado requerer a dispensa ao órgão da execução fiscal competente, que deverá ser fundamentada com invocação dos argumentos de facto e de direito, acompanhada com a prova documental necessária, no prazo de 15 dias a contar da apresentação de meio de defesa, nomeadamente, entre outros, do procedimento de reclamação graciosa. Já o n.º 3 do artigo 199.º do CPPT estatui que “se o executado considerar existirem os pressupostos da isenção da prestação de garantia, deverá invocá-los e prová-los na petição”. Se o facto que fundamenta a dispensa da garantia for posterior ao termo do prazo de 15 dias referido, deve a dispensa ser requerida no prazo de 30 dias após a sua ocorrência.

O pedido de dispensa de garantia, devidamente fundamentado, será resolvido no prazo de 10 dias após a sua interposição.<sup>93</sup> Se, decorrido o referido prazo de 10 dias, o pedido não for resolvido, o requerente poderá presumir indeferida a sua pretensão, podendo reclamar da decisão tácita para o tribunal tributário de 1.<sup>a</sup> instância, em conformidade com o determinado nos artigos 276.º a 278.º do CPPT e o n.º 1 do artigo 109.º do CPA.

A competência para decidir os pedidos de dispensa de prestação de garantia é do órgão da execução fiscal da área do processo executivo, salvo quando o valor da dívida exequenda for maior que 500 unidades de conta (UC)<sup>94</sup>, caso em que essa competência é do respetivo órgão periférico regional.

Os serviços da Administração Tributária têm revelado algumas indecisões no que respeita à interpretação dos motivos e fundamentos suscetíveis da dispensa de prestação de garantia, verificando-se a existência de entendimentos e procedimentos diferenciados, sendo até por vezes antinómicos, nomeadamente, no que respeita aos despachos de decisão de isenção de garantia. Desta discordância de entendimentos, resultou a necessidade de proceder a uma harmonização de procedimentos na Administração Fiscal, através do Ofício Circulado n.º 60 077 de 29 de julho de 2010, da Direção de Serviços de Gestão de Créditos Tributários, o qual pretende consolidar a garantia dos princípios da igualdade entre todos os contribuintes e, deste modo, banir eventuais fatores discriminatórios entre os cidadãos, esclarecendo-se que, quando a prestação da garantia causar prejuízo irreparável ou quando existir manifesta falta de meios económicos para a prestar, é possível o executado solicitar a dispensa de prestação da mesma, para efeitos de suspensão da execução. Contudo, é condição obrigatória que, num caso ou noutro, o executado não tenha sido o responsável pela insuficiência ou inexistência de bens.

Com esta instrução administrativa, também são aclarados os conceitos de prejuízo irreparável e de manifesta falta de meios para a prestação de garantia, bem como a responsabilidade ou irresponsabilidade do executado pela insuficiência ou inexistência de bens.

Por fim, é referido que o ónus da prova dos pressupostos de dispensa de prestação de garantia recai sobre quem os invoca, neste caso sobre o executado, tendo este de, necessariamente, fundamentar o seu pedido de facto e de direito, com vista a obter a dispensa almejada.

---

<sup>93</sup> Cfr. n.º 4 do artigo 170.º do CPPT.

<sup>94</sup> De acordo com o disposto no art.º 27.º do DL n.º 34/2008 de 26 de fevereiro, com a redação dada pela L 64-A/2008, o valor fixado em 102,00€ apenas se aplica aos processos iniciados após o dia 20/04/2009. Calculando o valor: 500 UC X 102,00€ = 51.000,00€. Assim, se o valor da dívida exequenda for superior a 51.000,00€, a competência para decidir o pedido de dispensa de prestação de garantia é do órgão periférico regional.

### 2.3. Manutenção da garantia

Nos termos do n.º 3 do artigo 52.º da LGT e do n.º 4 do artigo 199.º do CPPT, a Administração Fiscal pode impor ao executado o reforço da garantia no caso de a mesma se tornar notoriamente insuficiente para o pagamento integral da dívida legal. Sobre esta temática, em 12 de março de 2013, a Direção de Serviços de Gestão de Créditos Tributários emitiu o Ofício Circulado n.º 60 094, sobre “prestação de garantia idónea – Contabilização de juros de mora até à data do pedido em face da apresentação sucessiva de meios de reação. Caducidade da garantia (artigo 183.º-A do CPPT) – Obrigação de apresentação de nova garantia”, revogando o Ofício Circulado n.º 60 090 de 15 de maio de 2012, tendo em vista a uniformização de procedimentos por parte dos vários serviços da Administração Tributária, no que se refere à definição do momento em que, à face da lei atual, é relevante para efeitos de contagem de juros de mora, com o objetivo de determinar o valor da garantia a prestar em processo executivo para a sua suspensão.

Relativamente ao valor dos juros de mora a considerar para efeito de cálculo de garantia idónea, convém dizer que o regime geral dos juros de mora está regulado no DL n.º 73/99 de 16 de março, e a taxa dos juros de mora é reduzida a 0,5% para as dívidas cobertas por garantias reais constituídas por iniciativa da entidade credora ou por ela aceites e para as dívidas cobertas por garantia bancária.

O n.º 7 do artigo 52.º da LGT dispõe ainda que, uma vez prestada a garantia, legalmente aceite pelo órgão competente, a mesma pode ser excecionalmente substituída, desde que daí não resulte risco ou prejuízo efetivo para o credor tributário, e o executado prove interesse legítimo na sua substituição, sendo a entidade competente para a sua apreciação a determinada no n.º 9 do artigo 199.º do CPPT.<sup>95</sup>

A garantia prestada pelo executado, e legalmente aceite pelo fisco, só poderá ser reduzida nos casos de anulação parcial da dívida exequenda, pagamento parcial da dívida no âmbito de regime prestacional ou se se verificar, *a posteriori*, que a sua prestação lhe causa prejuízo irreparável ou exista a manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, desde que, em qualquer dos casos, não seja da sua responsabilidade a falta ou insuficiência.

Com vista à necessária harmonização de procedimentos dos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira, e a eliminação de eventuais fatores de discriminação, para efeito de constituição mas também de manutenção de garantia idónea (substituição e reforço da

---

<sup>95</sup> “É competente para apreciar as garantias a prestar nos termos do presente artigo a entidade competente para autorizar o pagamento em prestações.”

garantia), foi emitido o Ofício Circulado n.º 60 076 de 29 de julho de 2010, da Direção de Serviços de Gestão de Créditos Tributários que uniformiza procedimentos, estatuidando que a substituição da garantia não deve ser efetuada por uma outra com menor liquidez. O órgão de execução fiscal deverá providenciar, junto do executado, o reforço da garantia já constituída, quando esta se mostre manifestamente insuficiente. Se o reforço não acontecer dentro dos prazos fixados, levantar-se-á a suspensão executiva. Nos casos em que a garantia se torne notoriamente excessiva, em relação à dívida que garante, os serviços devem proceder oficiosamente à sua redução. Isto é, o pedido do contribuinte não é condição obrigatória para a redução da garantia, tendo os serviços a obrigação de tomar essa iniciativa, tendo em conta o princípio da equidade e proporcionalidade.

#### **2.4. Outros termos da garantia**

No capítulo XIX (disposições diversas com relevância tributária) - Secção I (incentivos fiscais), artigo 233º (constituição de garantias) da Lei n.º 66-B/2012 de 31 de dezembro que aprovou o Orçamento de Estado para 2013, é preceituado que “fica isenta de imposto do selo a constituição em 2013 de garantias a favor do Estado ou das instituições de segurança social, no âmbito da aplicação do artigo 196.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário ou do DL n.º 124/96 de 10 de agosto, alterado pelo DL n.º 235 -A/96 de 9 de dezembro”. Assim, no ano de 2013, tal como já vem acontecendo no decorrer dos últimos anos, as garantias a favor do Estado, estão isentas de imposto de selo.

#### **2.5. Indemnização por garantia indevida**

O executado que, para suspender a execução, preste garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos danos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por mais de três anos e vença o recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objeto a dívida garantida<sup>96</sup>.

Nos termos do n.º 2 do artigo 53.º da LGT, o prazo de três anos não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro atribuível à Administração Tributária na liquidação do tributo.

---

<sup>96</sup> Cfr. n.º 1 do artigo 53.º da LGT.

A indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida pelo executado no processo em que seja contestada a legalidade da dívida exequenda, nos termos do n.º 1 do artigo 171.º do CPPT.

O n.º 3 do artigo 53.º da LGT estabelece que o limite máximo da indemnização é o valor resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente. Sobre a redação deste número, Marques (2009, pp. 165-166) observa:

“No entanto, a redação pouco feliz do n.º3 do artigo 53º da Lei Geral Tributária (LGT) parece gerar alguma confusão, ao estatuir que a indemnização pode ser requerida “no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.”, parecendo que o advérbio «autonomamente» significa fora do processo. Por outro lado, não se percebe se o legislador ao referir «ou impugnação judicial» quis dizer «processo» ou apenas «pedido». Parece-nos que almejou dizer pedido e não processo, já que refere «impugnação judicial» e não «de impugnação judicial».

Deste modo, a letra deste preceito legal revela alguma incoerência e um défice de clarividência a ponderar em futura reforma legislativa”.

Efetivamente, parece-nos que o autor tem razão quando afirma que o legislador, ao empregar o advérbio “autonomamente”, gera alguma confusão. O n.º 1 do artigo 171.º parece exigir que o pedido de juros indemnizatórios seja efetuado dentro do procedimento em que se impugna administrativamente (através de reclamação ou outro meio) a legalidade da dívida exequenda. Mas não será que o legislador ao dizer “autonomamente” se estaria a referir ao preceituado na segunda parte do n.º 2 do artigo 171.º, nomeadamente, “a indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso *ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência*”<sup>97</sup>? Pois, no caso de o fundamento da indemnização ser superveniente à apresentação da impugnação, o contribuinte terá 30 dias para a solicitar e aí não poderá ser requerida no processo em que seja impugnada a legalidade da dívida exequenda, mais sim em pedido autónomo. Se assim for, esvanecem-se as dúvidas do autor e esclarece-se a ambiguidade.

## **2.6. Caducidade da garantia**

A garantia prestada pelo executado, com vista à suspensão executiva, caduca se a reclamação graciosa não for decidida no prazo de um ano a contar da data da sua

---

<sup>97</sup> Itálico nosso.

apresentação, salvo se o atraso na decisão resultar de motivo imputável ao reclamante, razão pela qual a mesma se manterá ativa.<sup>98</sup>

Quem tem competência para a averiguação da caducidade é o mesmo órgão com competência para decidir a reclamação. A caducidade da garantia é solicitada pelo interessado através da apresentação de um requerimento dirigido ao órgão competente, devendo a respetiva decisão ser proferida no prazo de 30 dias. Caso este prazo não seja respeitado, considera-se o requerimento tacitamente deferido.

Nos termos do n.º 5 do artigo 183.º-A do CPPT, quando seja proferido deferimento expresso ou tácito, o órgão executivo deverá efetuar, no prazo de cinco dias, o cancelamento da garantia caducada.

Sobre a dúvida se é de reconhecer, ou não, a caducidade da garantia no caso de atraso na resolução de um recurso hierárquico interposto da decisão de uma reclamação graciosa, foi proferido o acórdão do STA de 06 de fevereiro de 2013, processo n.º 01479/12 que decide:

“I - Atualmente, após a reintrodução do artº 183.º-A do Código de Procedimento e Processo Tributário operada pela Lei n.º 40/2008 de 11 de agosto, a garantia prestada para suspender o processo de execução fiscal caduca se a reclamação graciosa não estiver decidida no prazo de um ano a contar da data da sua interposição.

II - O referido normativo estabelece tal regime apenas para a reclamação graciosa, não se prevendo idêntica possibilidade de declaração de caducidade derivada de eventual atraso de decisão de segundo grau proferida em recurso hierárquico da decisão de reclamação graciosa”.

De acordo com o teor deste acórdão, o recorrente não poderá, em sede de recurso hierárquico, solicitar a caducidade da garantia, caso a Administração Fiscal não cumpra com o dever de decidir o recurso dentro dos prazos do artigo 183.º-A<sup>99</sup>. Este facto parece-nos illogicamente discriminatório, uma vez que quer a reclamação graciosa quer o recurso hierárquico são meios administrativos de defesa do contribuinte, logo ambos deveriam ter um tratamento análogo, necessariamente, tendo em conta as suas características e especificidades.

Relativamente à dúvida relativa à verificação da suspensão executiva quando é interposta uma impugnação judicial da decisão de uma reclamação graciosa e, caso nesta se tenha verificado a caducidade da garantia, foi proferido o acórdão do STA de 12 de abril de 2012, processo n.º 0322/12 que decide:

---

<sup>98</sup> Cfr. n.ºs 1 e 2 do artigo 183.º-A do CPPT.

<sup>99</sup> Vide n.ºs 1 e 2 do artigo 183.º-A do CPPT “1. A garantia prestada para suspender o processo de execução fiscal caduca se a reclamação graciosa não estiver decidida no prazo de um ano a contar da data da sua interposição. 2. O regime do número anterior não se aplica se o atraso na decisão resultar de motivo imputável ao reclamante.”

“I – Tendo sido atribuído efeito suspensivo à reclamação graciosa, em razão da prestação de garantia, esse efeito mantém-se, ainda que tenha sido declarada a caducidade da garantia por inobservância do prazo de decisão da reclamação graciosa, se for apresentada impugnação judicial na sequência do indeferimento daquela reclamação.

II – É que, nos termos do disposto no art.º 169.º, n.º 1, do CPPT, a execução fiscal fica suspensa até à *decisão do pleito*, sendo que, em relação à reclamação graciosa, a decisão do pleito só ocorrerá quando se formar o caso decidido ou caso resolvido, quando a liquidação se puder considerar estabilizada na ordem jurídica, por a decisão da reclamação graciosa já não ser suscetível de impugnação administrativa (recurso hierárquico) ou contenciosa (impugnação judicial) com fundamento em vícios geradores de anulabilidade”.

No mesmo sentido deste acórdão outras sentenças do STA foram proferidas, nomeadamente, os acórdãos de 23 de janeiro de 2013, processo n.º 01500/12, de 21 de novembro de 2012, processo n.º 01155/12, e de 05 de dezembro de 2012, processo n.º 01270/12.

Assim, esta matéria é objeto de jurisprudência pacífica e reiterada, reconhecendo-se a suspensão executiva prevista pelo artigo 169.º do CPPT até à decisão do pleito, nos casos em que for legalmente reconhecida a caducidade da garantia em processo de reclamação graciosa e sobre a decisão da mesma for interposta impugnação judicial.

## **2.7. Execução da garantia pela Administração Fiscal**

Deixando de existir o fundamento suspensivo do processo por decaimento na pretensão apresentada pelo contribuinte, em sede de reclamação graciosa, isto é, se a reclamação graciosa for indeferida e o contribuinte não recorrer tempestivamente da decisão, a Administração Tributária citará a entidade que tiver prestado a garantia para efetuar o pagamento da dívida exequenda e acrescido até ao montante da garantia prestada, sob pena de ser executada no próprio processo.<sup>100</sup>

Caso o executado não proceda ao pagamento da dívida exequenda e aos respetivos acréscimos legais no prazo de 30 dias após a citação realizada nos termos do artigo 200.º do CPPT, a Administração Fiscal executará ou mandará executar a garantia com vista ao ressarcimento da quantia em dívida à Fazenda Pública. Se a garantia depois de executada não solver a totalidade da dívida exequenda e acrescido, a Administração Fiscal prosseguirá a

---

<sup>100</sup> Cfr. n.º 2 do artigo 200.º do CPPT.

execução sobre os demais bens ou rendimentos do executado, suscetíveis de penhora, com vista ao pagamento integral da dívida fiscal.

Convém, no entanto, salientar que as dívidas exigíveis em processo executivo podem ser pagas em prestações mensais e iguais, mediante requerimento a dirigir ao órgão executivo competente, até à marcação da venda, conforme redação dada ao n.º 1 do artigo 196.º do CPPT pela Lei n.º 64-B/2011 de 30 de dezembro<sup>101</sup>, bastando para tal que o executado reúna os requisitos estabelecidos no artigo 196.º do CPPT, nomeadamente, quando se verifique que o executado, pela sua débil situação económica, não pode solver a dívida de uma só vez.

A este respeito, parece-nos relevante observar que o reclamante que veja a sua pretensão indeferida, tendo prestado a competente garantia idónea, para efeitos suspensivos, e não pretendendo recorrer da decisão da reclamação, poderá, querendo, antes da execução ou do pedido de execução da garantia por parte da Administração, solicitar o pagamento em prestações, nos termos e condições legais, mantendo a garantia prestada para efeitos suspensivos, agora, do plano prestacional de pagamentos, embora esteja sempre dependente da decisão de aceitação da garantia e do plano prestacional pela Administração Fiscal. O mesmo se aplica ao contribuinte que veja a sua reclamação indeferida e tenha obtido anteriormente a dispensa de prestação de garantia, referida no artigo 170.º do CPPT.

### **3. Suspensão da execução como consequência da manifestação da intenção de apresentar meio gracioso ou judicial**

Com a nova redação que a Lei n.º 3-B/2010 de 28 de abril deu ao artigo 169.º do CPPT, além de a execução ficar suspensa até à decisão do litígio em caso de reclamação graciosa, impugnação judicial ou recurso judicial que tenham por objeto a legalidade da dívida exequenda, bem como durante os procedimentos de resolução de diferendos no quadro da Convenção de Arbitragem<sup>102</sup>, a execução fica também suspensa, após o limite do prazo de pagamento voluntário, desde que seja prestada garantia antes da apresentação do meio gracioso ou judicial correspondente, acompanhada de requerimento, devidamente fundamentado, com a indicação da intenção de apresentar meio gracioso ou judicial para discussão da legalidade ou da exigibilidade da dívida exequenda.

O pedido a que se refere o n.º 2 do artigo 169.º dá início a um procedimento, que é extinto se, no prazo legal, não for apresentado o correspondente meio processual e

---

<sup>101</sup> Lei que aprovou o Orçamento de Estado para o ano de 2012.

<sup>102</sup> Convenção de Arbitragem n.º 90/436/CEE, de 23 de julho, relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correção de lucros entre empresas associadas de diferentes Estados membros.

comunicado esse facto ao órgão competente para a execução, pelo que, de acordo com o n.º 4 do citado artigo, se aplicará neste caso disposto no n.º 2 do artigo 200.º do CPPT. Nomeadamente, quem tiver prestado a garantia será citado para, no prazo de 30 dias, efetuar o pagamento da dívida e acrescido até ao montante da garantia prestada.

Já a redação da Lei n.º 64-B/2011 de 30 de dezembro<sup>103</sup> altera o n.º 6 do artigo 169.º, determinando que “se não houver garantia constituída ou prestada, nem penhora, ou os bens penhorados não garantirem a dívida exequenda e acrescido, é disponibilizado no portal das finanças na Internet, mediante acesso restrito ao executado, ou através do órgão da execução fiscal, a informação relativa aos montantes da dívida exequenda e acrescido, bem como da garantia a prestar, apenas se suspendendo a execução quando da sua efetiva prestação”. Com esta alteração, a Administração Tributária não necessita de notificar o contribuinte para a prestação de garantia, devendo esta ser apresentada conjuntamente como requerimento de manifestação de intenção de apresentação de recurso contencioso.

Se, no prazo de 15 dias a contar da apresentação ou da pretensão de apresentação de qualquer um dos meios de reação previstos na lei, não tiver sido apresentada garantia idónea ou solicitada a sua dispensa, proceder-se-á à imediata penhora de bens que garantam a dívida, nos termos do artigo 199.º do CPPT, ficando o processo suspenso até à decisão do pleito.

Por outro lado, no caso de a garantia se tornar insuficiente, é ordenada a notificação do executado informando-o dessa insuficiência e da obrigação de reforço ou prestação de nova garantia idónea no prazo de 15 dias, sob pena de ser levantada a suspensão da execução.

A lei do Orçamento de Estado do ano de 2012, no seu artigo 154.<sup>o104</sup>, determina que as alterações ao artigo 169.º do CPPT têm aplicação imediata em todos os processos de execução fiscal que se encontrem pendentes a partir da entrada em vigor da presente lei.

Em face destas alterações, com vista a harmonizar os procedimentos dos serviços da Administração Tributária, em matéria de suspensão executiva, no caso concreto da apresentação de requerimento onde conste a intenção de debater a legalidade ou exigibilidade da dívida, acompanhada de garantia, como previsto no n.º 2 do artigo 169.º do CPPT, foi emitido pela Direção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários o Ofício Circulado n.º 60 092 de 27 de julho de 2012, sancionado que após o termo do prazo de pagamento voluntário, o contribuinte pode manifestar a intenção de apresentar meio contencioso de contestação da liquidação, apresentando em simultâneo com a petição a competente garantia para efeitos suspensivos. Porém, não basta manifestar a intenção de apresentar meio contencioso, é necessário expressar especificamente qual o meio de contestação que pretende

---

<sup>103</sup> Lei que aprovou o Orçamento de Estado para o ano de 2012.

<sup>104</sup> Disposições transitórias no âmbito do CPPT.

interpor, para que a Administração Fiscal possa discernir com rigor a tempestividade do pedido. Convém ressaltar que o fisco admite a sua alteração posterior, desde que comunicada dentro do prazo legal.

O mesmo Ofício Circulado n.º 60 092 de 27 de julho de 2012, sanciona também que os serviços não devem, em caso algum, proceder à notificação dos devedores para prestarem a competente garantia. São os executados quem tem a incumbência de a oferecer em simultâneo com a petição ou de a apresentar até ao 15º dia seguinte ao da interposição da mesma, ou ainda solicitar a isenção da garantia.<sup>105</sup> Nestes termos, fica explícito que até ao término dos 15 dias após a data de apresentação da manifestação de intenção de contestação judicial, a Administração não poderá proceder à penhora de bens ou rendimentos e demais diligências coercivas.

Este Ofício Circulado regula ainda a passagem de certidão da situação tributária regularizada, determinando, designadamente, que os serviços ficam impedidos de passar qualquer certidão de não existência de dívida enquanto não for prestada garantia idónea ou não for autorizada a sua dispensa ou nos casos a que se refere o n.º 2 do art.º 169.º do CPPT, se a apresentação do requerimento em que se manifesta a intenção de contestação da dívida não for acompanhada da prestação de garantia idónea.

---

<sup>105</sup> Vide ponto 2.2 do capítulo IV, sobre a dispensa da prestação de garantia.

## V. CUMULAÇÃO, COLIGAÇÃO E APENSAÇÃO DE RECLAMAÇÕES

### 1. Admissibilidade da cumulação de reclamações

O artigo 71.º do CPPT estabelece as regras sobre a admissibilidade da cumulação de reclamações. De acordo com o que aí se encontra estipulado, cabe ao órgão instrutor da reclamação pronunciar-se sobre a sua admissibilidade. O n.º 1 do referido preceito dispõe ainda que, quando o órgão instrutor assim o entenda, poderá aceitar a cumulação de reclamações, tendo de fundamentadamente provar que não existe prejuízo para a celeridade da decisão.

Já o n.º 2 do citado preceito refere que “a cumulação de pedidos depende da identidade do tributo e do órgão competente para a decisão, bem como dos fundamentos de facto e de direito invocados”.

Esta possibilidade de cumulação de reclamações, nas situações legalmente autorizadas, é de evidente vantagem para os reclamantes e para a Administração Tributária, uma vez que a economia de meios e de procedimentos dela resultante é significativa.

Por existirem algumas dúvidas relativamente ao pedido de cumulação de pedidos de natureza diferente, quando as liquidações resultam de factos apurados no mesmo procedimento inspetivo e também sobre os procedimentos adequados quando se verifique uma apresentação ilegal de pedidos, foi emitido o Ofício Circulado n.º 60 081, de 20 de dezembro de 2010, do Gabinete do subdiretor geral da Justiça Tributária da Administração Tributária, esclarecendo os serviços de que só é permitida a cumulação de pedidos em sede de reclamação, quando haja identidade dos fundamentos de facto e de direito invocados e identidade de imposto. Há que sublinhar, quanto a este ponto, que a instrução administrativa não considera que exista “identidade do tributo” (condição prevista no n.º 2 do artigo 71º do CPPT), quando estejam em causa liquidações de IRC e de IVA, embora estes impostos sejam apurados no mesmo procedimento de inspeção tributária. Sobre esta matéria, Sousa (2011a, p. 650) observa que o artigo 71.º do CPPT faz referência a “identidade do tributo” e não a “identidade da natureza dos tributos”<sup>106</sup>, como sucede com o artigo 104.º do CPPT e que “perante a insistência no uso destes termos, que leva a concluir que não se trata de lapso, é de

---

<sup>106</sup> Segundo Sousa (2011a, p. 650), o artigo 71.º do CPPT não pode ser interpretado em consonância com o artigo 104.º do mesmo código, uma vez que este permite a cumulação de impugnações, relativas a tributos diferentes mas da mesma natureza (i.e., desde que sejam todos tributos sobre o património, ou sobre a despesa ou sobre o rendimento), ao passo que o artigo 71.º do CPPT só permite a cumulação de reclamações de tributos com a mesma identidade (i.e., ainda que os tributos tenham a mesma natureza, se não tiverem a mesma identidade, não é possível cumular reclamações).

interpretar este art. 71.º à letra, impedindo a cumulação, em reclamação graciosa, de pedidos de anulação relativamente a tributos diferentes”.

O mesmo já não acontece com impostos individualizados de vários anos, pois estes podem ser objeto de cumulação de pedidos de reclamação, desde que tempestiva, caso o reclamante assim o entenda. Assim, por exemplo, o contribuinte poderá reclamar cumulativamente das liquidações de IRC dos anos de 2008, 2009 e 2010, mas não das liquidações de IRC e IVA do mesmo ano.

O supracitado Ofício Circulado esclarece ainda que, quando haja irregularidades no pedido de cumulação de reclamações, os serviços deverão notificar o reclamante para este optar pelo pedido que prefere que venha a ser decidido, desistindo dos demais. Caso o reclamante não se pronuncie, o pedido deve ser liminarmente indeferido.

Aclara ainda que, no caso de cumulação de pedidos irregular, a Administração Tributária não pode efetuar o desdobramento do requerimento originário, porque o mesmo está excluído do âmbito do determinado no artigo 76.º do CPA. Neste sentido, uma coisa é a cumulação de reclamações numa mesma petição, tendo em conta os devidos preceitos legais, outra coisa bem diferente é o desdobramento de uma petição em vários procedimentos gratuitos, situação que se encontra interdita por lei.

Existindo incertezas quanto à possibilidade de aceitação do pedido de cumulação, a Administração Tributária deverá abster-se de o admitir. Para evitar constrangimentos desnecessários ao reclamante, com prejuízos por vezes irreparáveis, uma vez que os prazos de interposição podem esgotar-se, os serviços devem efetuar uma análise prévia ao pedido de cumulação, na data de apresentação, e, caso o mesmo seja irregular, devem informar o reclamante que o deverá substituir por reclamações individualizadas, caso estas sejam tempestivas.

Porém, relativamente a esta matéria, Sousa (2011a, p. 651) diz que “no caso de não ser autorizada a cumulação, nos casos em que ela o devia ser, estar-se-á perante uma irregularidade, que deve ser sanada oficiosamente, em conformidade com o preceituado no art.º 19.º do CPPT e no art.º 76.º do CPA”. Neste caso, e uma vez que foram verificadas deficiências ou irregularidades no processo, ao não autorizar a cumulação, a Administração Fiscal ou o Tribunal têm a incumbência de sanar oficiosamente o erro ou, não o podendo sanar, mandá-lo baixar para que este seja suprido.

## **2. Coligação de reclamantes**

De acordo com o estipulado no artigo 72.º do CPPT, “a reclamação graciosa pode ser apresentada em coligação de reclamantes, quando o órgão instrutor entenda fundamentadamente não haver prejuízo para a celeridade da decisão. A coligação depende da identidade do tributo e do órgão competente para a decisão, bem como dos fundamentos de facto e de direito invocados”. A coligação prevista neste artigo possibilita que dois ou mais reclamantes se juntem, no sentido de apresentarem em conjunto uma única reclamação graciosa, desde que se reporte ao mesmo tributo, não haja prejuízo para o bom andamento do processo, o órgão instrutor seja o mesmo e ainda os fundamentos de facto e de direito invocados sejam os mesmos.

Assim, quando um mesmo ato tributário se reporta a mais de um sujeito passivo, como acontece no caso da pluralidade de revertidos, cuja responsabilidade lhes é atribuída nos termos do devedor principal ou originário, nos termos do n.º 4 do artigo 22.º da LGT, é-lhes permitida a reclamação graciosa, pelo que, neste caso, é possibilitada a coligação de reclamantes, uma vez que se trata da defesa em conjunto do mesmo ato de liquidação tributária. O mesmo acontece quando o imposto é devido por cônjuges, cuja coligação também é possível.

A coligação é materializada pelos próprios interessados, através da apresentação de uma reclamação graciosa em conjunto, acompanhada com a fundamentação de facto e de direito sobre a admissibilidade da mesma. A decisão de aceitabilidade cabe, como já foi referido anteriormente, ao órgão instrutor, desde que reunidas as condições descritas anteriormente, análogas às da cumulação de pedidos.

Quer a coligação de reclamantes quer a cumulação de pedidos têm vantagens evidentes para os reclamantes e para a Autoridade Tributária e Aduaneira, uma vez que existe uma considerável economia de meios e procedimentos e uma uniformidade de decisões, seguindo os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários, defendidos pelo artigo 55.º da LGT.

### **3. Apensação de reclamações**

Os requisitos da cumulação de pedidos e da coligação de reclamantes no procedimento e no processo tributário, referidos nos pontos anteriores, condicionam a possibilidade da apensação de processos de reclamação, a qual só é admitida no procedimento tributário, se houver fundamento para tais requisitos.

É também condição obrigatória que o procedimento esteja na mesma fase, isto é, todas as reclamações têm de estar em fase de instrução, em fase de elaboração de proposta, ou em fase de decisão. Caso contrário, não é admitida a apensação.

O n.º 2 do artigo 74.º do CPPT acrescenta que só é admissível a apensação se não existirem impedimentos para que o curso da reclamação graciosa seja convenientemente célere.

## VI. A RELAÇÃO ENTRE A RECLAMAÇÃO E A IMPUGNAÇÃO JUDICIAL

### 1. A reclamação facultativa como regra geral

A reclamação graciosa, em regra, é de carácter facultativo, conforme sentença proferida pelo acórdão do STA de 17 de janeiro de 2001, processo n.º 040567, que em sumário diz:

“I - A reclamação administrativa é sempre facultada aos administrados, independentemente da sua previsão legal.

II - A reclamação administrativa assim permitida tem, carácter facultativo, o que torna inútil a sua previsão com essa natureza em diploma legal específico.

III - A reclamação facultativa é atualmente prevista com carácter geral pelo artigo 161º do CPC, o que reforça a convicção da inutilidade da sua previsão em diploma legal específico.

IV - A sua previsão com especial regulamentação em diploma legal específico inculca que a reclamação tem então natureza necessária.

V - A circunstância de a lei dispor que de determinado ato se pode reclamar para o seu autor não significa que a reclamação revista carácter facultativo, antes implica que constitui uma faculdade que o interessado utilizará ou não, segundo o que entenda ser-lhe mais conveniente, mas que terá de utilizar se pretender obstar a que o ato se firme na ordem jurídica, e como pressuposto necessário de ulterior recurso”.

Em primeiro lugar, deve esclarecer-se que, em linguagem não técnica, a reclamação nunca é obrigatória, e nesse sentido é sempre uma mera faculdade que o contribuinte e demais sujeitos passivos têm. O que se pretende com a distinção entre reclamação facultativa ou reclamação necessária é que, no primeiro caso, a interposição de reclamação graciosa ou administrativa não é condição necessária para a posterior interposição de impugnação contenciosa. No segundo caso, da reclamação necessária, se esta não for interposta no devido tempo, a sujeito passivo perde a possibilidade de interpor impugnação contenciosa.

Como regra, a reclamação graciosa tem natureza facultativa, pelo que o contribuinte pode de uma forma direta impugnar judicialmente o ato de liquidação, nos Tribunais Administrativos e Fiscais (TAF). Os casos de reclamação necessária são excecionais e encontram-se expressamente previstos na lei.

Uma questão que tem sido levantada a este propósito é a de saber se, quando a lei afirma expressamente que o sujeito passivo pode reclamar numa determinada situação, sem especificar se essa reclamação é necessária ou facultativa, que carácter deve ser atribuído à

reclamação. Tem entendido a jurisprudência que nestes casos deve considerar-se que reclamação é necessária, pois a reclamação facultativa não necessita de uma previsão expressa.<sup>107</sup>

Far-se-á, em seguida, uma referência mais detalhada aos casos em que a reclamação é necessária, nomeadamente, a reclamação graciosa de autoliquidações, de retenções na fonte e de pagamentos por conta, que de seguida analisaremos.

## **2. Casos de reclamação necessária**

### **2.1 Reclamação graciosa de autoliquidações**

O artigo 131.º do CPPT determina que “em caso de erro na autoliquidação, a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa dirigida ao dirigente do órgão periférico regional da Administração Tributária, no prazo de 2 anos após a apresentação da declaração”. Nestes termos, a reclamação prévia da autoliquidação é condição obrigatória para a interposição de impugnação judicial.

A reforçar o que foi dito, o acórdão do STA de 07 de dezembro de 2011, processo n.º 0299/11, diz:

“Por força do disposto no artigo 131.º do CPPT é necessária a apresentação de prévia reclamação graciosa como forma de abrir a via contenciosa quando o contribuinte pretende invocar erro cometido na autoliquidação de imposto, a deduzir no prazo de dois anos contados da apresentação da declaração, o que se compreende na medida em que nesse caso não há ainda qualquer atuação lesiva por parte da Administração Tributária que possa ser impugnada diretamente, tendo o sujeito passivo de provocar esse ato tributário com a reclamação”.<sup>108</sup>

Sobre este ponto, Rocha (2008, p. 190) sustenta que, antes de entrar em tribunal, se justifica que a autoliquidação mereça uma apreciação por parte da Administração Tributária, ficando assim esta com a possibilidade de corrigir a autoliquidação, sem a necessidade de recorrer à via judicial.

---

<sup>107</sup> Acórdão do STA de 17 de janeiro de 2001, processo n.º 040567.

<sup>108</sup> Ver também o acórdão do STA de 12 de outubro de 2011, processo n.º 860/10, em que o Tribunal considera que “a autoliquidação que é efetuada pelo contribuinte, não constitui um ato administrativo e, por isso, não é impugnável diretamente, exigindo-se antes da impugnação uma atuação da AT no sentido de “administrativizar” o ato”.

Em caso de indeferimento expresso ou tácito da reclamação, o contribuinte poderá impugnar, no prazo de 15 dias, a liquidação que efetuou, contados, respetivamente, a partir da notificação do indeferimento ou da formação da presunção do indeferimento tácito<sup>109</sup>.

Quando o fundamento for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efetuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela Administração Tributária, a impugnação não depende de reclamação prévia<sup>110</sup>, devendo a impugnação ser apresentada no prazo do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT.

Nesse sentido, o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 11 de outubro de 2011, processo n.º 04513/11, afirma:

“Nos casos em que o fundamento de impugnação for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação for efetuada com base em orientações genéricas a impugnação judicial não depende de prévia reclamação graciosa, não havendo qualquer obstáculo a que tal reclamação graciosa facultativa seja apresentada, nos termos gerais previstos no art.º 70.º do CPPT, sendo o efeito da sua apresentação meramente devolutivo de acordo com o disposto no art.º 69.º -f) do CPPT, com exceção da prestação de garantia em processo de execução fiscal (cfr. art.ºs 169.º, n.º1, 195.º e 199.º do CPPT)”.

Nos casos em que a Autoridade Tributária e Aduaneira já se pronunciou sobre a autoliquidação de imposto, através de ato tributário de correção dos valores declarados, não se está perante situação que exija prévia reclamação graciosa, podendo o contribuinte, neste caso, impugnar diretamente a autoliquidação, pois a Administração Fiscal já teve intervenção no ato. Já a mera autoliquidação é efetuada, como o próprio nome indica, pelo contribuinte, pelo que no caso de erro, é inapropriada a sua impugnação direta, sem a prévia tomada de posição da Administração. Corroborando o que foi dito, o acórdão do STA de 07 de dezembro de 2011, processo n.º 0299/11, decide:

“Nos casos em que a Administração Tributária já tomou posição sobre a autoliquidação do imposto – através de ato tributário de correção dos valores declarados pelo contribuinte – não se está perante situação que exija nova intervenção da Administração Tributária antes da colocação do problema ao tribunal, isto é, não se está perante situação que exija prévia reclamação nos termos do artigo 131.º do CPPT”.

Só esta interpretação logra assegurar uma adequada garantia jurisdicional, no âmbito do contencioso tributário, cobrindo, sem lacunas, todas as ofensas dos direitos ou interesses

---

<sup>109</sup> Cfr. n.º 2 do artigo 102.º do CPPT.

<sup>110</sup> Acórdão do STA de 13 de março de 2013, Processo n.º 825/12.

legalmente protegidos dos contribuintes, pois, se assim não fosse, estes ficariam impossibilitados de reagir contra os atos tributários lesivos dos seus direitos e interesses legítimos sempre que a Administração procedesse a correções de declarações que geraram autoliquidação de imposto nos dois anos posteriores à sua apresentação, o que constituiria uma afronta inadmissível ao princípio da tutela jurisdicional efetiva acolhido no n.º 4 do artigo 268.º da Constituição da República Portuguesa.

A reclamação deduzida pelo contribuinte contra as correções efetuadas pela Administração à declaração e autoliquidação de imposto segue as regras, termos e prazos previstos no artigo 70.º do CPPT.

Contudo, constitui jurisprudência firmada, nomeadamente nos acórdãos do STA de 28 de novembro de 2007, processo n.º 0532/07, de 14 de junho de 2012, processo n.º 0259/12 e de 05 de dezembro de 2012, processo n.º 0641/12, que o objetivo do n.º 2 do artigo 78.º da LGT, ao estabelecer que, para efeitos de admissibilidade de revisão do ato tributário, se consideram imputáveis à Administração Tributária os erros da autoliquidação, foi o de alargar as possibilidades de revisão nestas situações de autoliquidação. É assim de concluir que, apesar de não ter sido deduzida reclamação graciosa, em caso de autoliquidação, o contribuinte pode sempre pedir a sua revisão oficiosa, dentro do prazo legal em que a Administração Tributária a poderia efetuar, e poderá, posteriormente, impugnar contenciosamente a decisão de indeferimento.

Embora a redação do n.º 2 do artigo 78.º não seja muito feliz, pela falta de clareza, o seu perceptível alcance, ao ficcionar que todos os erros na autoliquidação, para efeitos do n.º 1, se consideram imputáveis aos serviços, é o de admitir a possibilidade de revisão oficiosa em todos os casos.

Na verdade, a imputação de todos os erros da autoliquidação à Administração Tributária é uma ficção que está em manifesta dissonância com a realidade, pois, sendo o contribuinte quem faz a autoliquidação, o que é normal é que os erros lhe sejam imputáveis a ele próprio, que a fez, e não à Administração Tributária, que a não fez. Contudo, à letra do referido n.º 2 não pode ser dada outra interpretação, até porque o objetivo referido expressamente na lei de autorização legislativa em que se baseou a aprovação da LGT é no sentido do reforço das garantias dos contribuintes.

O acórdão do STA de 14 de dezembro de 2011, processo n.º 0366/11, vai ainda mais longe, ao declarar que, quando um sujeito passivo apresente reclamação graciosa de autoliquidação intempestivamente, a Administração, nos termos do artigo 52.º do CPPT, deve

convolar a mesma no meio processual adequado, nomeadamente, em pedido de revisão oficiosa, se ainda estiverem a decorrer os prazos de interposição da mesma.

Assim, somos de opinião que estes acórdãos, de certa forma, vão além do determinado no artigo 131.º do CPPT<sup>111</sup>, ao permitir que, no caso de erro na autoliquidação (e não apenas nos casos em que tivesse havido correção dos elementos pela Administração), o contribuinte, dentro dos prazos referidos no artigo 78.º da LGT, apresente um pedido de revisão oficiosa da autoliquidação, podendo impugnar diretamente a decisão de indeferimento da mesma. Esta jurisprudência vem ampliar as possibilidades de defesa dos contribuintes pois, no caso de apresentarem um pedido de revisão oficiosa de um erro na autoliquidação de impostos, beneficiam de um substancial alargamento dos prazos de defesa (mais dois anos do que na reclamação graciosa).

## **2.2. Reclamação graciosa de retenções na fonte**

O artigo 34.º da LGT refere que as entregas pecuniárias efetuadas por dedução nos rendimentos pagos ou postos à disposição do titular pelo devedor do rendimento (entidade empregadora) constituem retenção na fonte.

A retenção na fonte entregue em excesso pelo substituto tributário será descontada nas entregas seguintes da mesma natureza a efetuar no ano do pagamento indevido<sup>112</sup>.

As retenções na fonte são ou de caráter definitivo ou de caráter provisório, tendo neste último caso a mera natureza de pagamento por conta.

O n.º 3 do artigo 132.º do CPPT estabelece que, no caso de não existir a possibilidade de corrigir a retenção no decorrer do ano civil, o substituto ou o substituído (salvo quando a retenção tiver a mera natureza de pagamento por conta do imposto devido a final) que quiserem impugnar a entrega indevida, terão de reclamar previamente para a Direção de Finanças do distrito competente no prazo de dois anos.

Sobre esta matéria, o acórdão do STA de 19 de abril de 2012, processo n.º 085/12, refere:

“Em regra, a reclamação graciosa tem natureza facultativa, mas há situações em que a lei não permite a impugnação direta do ato de liquidação e impõe a reclamação graciosa prévia como condição para abrir a via contenciosa, como no caso de retenção na fonte, quando o fundamento de impugnação não for exclusivamente matéria de direito e o

---

<sup>111</sup> “Em caso de erro na autoliquidação, a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa dirigida ao dirigente do órgão periférico regional da administração tributária, no prazo de 2 anos após a apresentação da declaração.”

<sup>112</sup> Cfr. n.º 4 do artigo 98.º do CIRS.

ato não tiver sido efetuado de acordo com orientações genéricas emitidas pela AT (art.º 132.º, n.ºs 2 e 6, do CPPT)”.

Caso a reclamação graciosa da retenção na fonte seja expressa ou tacitamente indeferida, o contribuinte poderá impugnar, no prazo de 30 dias<sup>113</sup>, a entrega indevida nos mesmos termos que o poderia fazer do ato da liquidação.

### **2.3. Reclamação graciosa do pagamento por conta**

As entregas pecuniárias antecipadas que sejam efetuadas pelos sujeitos passivos no período de formação do facto tributário constituem pagamento por conta do imposto devido a final.<sup>114</sup>

Sobre os pagamentos por conta, Rocha (2008, p. 192) refere que “estes são entregas pecuniárias antecipadas impostas por lei a determinados sujeitos passivos – por exemplo, os titulares de rendimentos da categoria B, em sede de IRS – com o objetivo de proporcionar um pagamento e uma arrecadação faseados do montante de imposto a pagar a final”.

Relativamente à justificação dos pagamentos por conta, Gomes (2000, pp. 213-214) observa que “os pagamentos por conta, para os titulares de rendimentos da categoria B, são justificados pelo facto de, em muitos casos, os honorários auferidos por profissionais independentes (médicos e advogados) serem pagos por entidades que não estão obrigadas a possuir contabilidade organizada e, nessa medida, não estão abrangidas pela obrigatoriedade de efetuarem retenção na fonte”.

De acordo com o referido por Paiva (2008, p. 221), para efeitos de impugnabilidade dos pagamentos por conta, podem distinguir-se duas situações:

- Se o quantitativo do pagamento por conta resultar da fixação efetuada pela Administração Fiscal, os mesmos são sempre passíveis de impugnação judicial autónoma, com fundamento na verificação de erro na sua fixação;
- Se o cálculo do pagamento por conta for efetuado pelo contribuinte, e se existir erro no cálculo e subsequente pagamento, ele só será reparado na liquidação final.

Pelo que, segundo Paiva (2008, p. 221), salvo naqueles casos de impugnação judicial autónoma, a impugnação de um pagamento por conta depende de prévia reclamação graciosa.

Sobre este assunto, Sousa (2011b, p. 426) refere também que “os pagamentos por conta são sempre suscetíveis de impugnação judicial autónoma, quando o seu quantitativo for

---

<sup>113</sup> Cfr. n.º 3 do artigo LGT.132.º do CPPT.

<sup>114</sup> Cfr. artigo 33.º da LGT.

fixado pela administração tributária”. Já nos casos em que é o próprio contribuinte a calcular o montante dos pagamentos por conta, o fundamento da impugnação só poderá ser a não verificação dos pressupostos da existência da obrigação de os efetuar. O autor Sousa (2011b, p. 426) diz ainda que “não se admite, assim, a possibilidade de impugnação com base em erro no cálculo dos pagamentos por conta, quando é o próprio sujeito passivo a calcular o seu montante”.

Assim, o pagamento por conta pode ser impugnado, com fundamento em erro sobre os pressupostos da sua existência ou do seu quantitativo, quando determinado pela Administração Tributária.<sup>115</sup>

A impugnação do pagamento por conta (quando é o próprio sujeito passivo a calcular o seu montante) depende de prévia reclamação graciosa para o órgão periférico local da Administração Tributária territorialmente competente, no prazo de 30 dias após o pagamento indevido.<sup>116</sup>

A redação do artigo 133.º do CPPT é ambígua. Se da leitura do seu n.º 1 se depreende que é possível a impugnação autónoma do pagamento por conta, já da leitura do seu n.º 2 se deduz que a impugnação do pagamento por conta requer prévia reclamação para o órgão periférico local da Administração Tributária competente.

Sobre esta questão, o acórdão do STA de 09 de abril de 2003, processo n.º 01943/02, em sumário, esclarece que “Os pagamentos por conta podem ser objeto de impugnação judicial autónoma, nos termos do art.º 153º do CPT (atual art.º 133º do CPPT). Não o sendo e ainda que a mais efectuados, devem ser tidos em conta na liquidação final.”

Caso a reclamação seja expressamente indeferida, o contribuinte poderá impugnar, no prazo de 30 dias, essa decisão, nos mesmos termos em que poderia fazê-lo do ato de liquidação.<sup>117</sup>

Nos termos do n.º 4 do artigo 133.º do CPPT, decorridos 90 dias após a apresentação de reclamação da liquidação do pagamento por conta, sem que tenha sido indeferida, considera-se a mesma tacitamente deferida. Esta situação é de exceção à regra, determinada no artigo 106.º do CPPT, que presume que a reclamação graciosa é indeferida tacitamente para efeito de impugnação judicial após o termo do prazo legal de decisão pelo órgão competente, que atualmente é de quatro meses.<sup>118</sup>

### **3. A impugnação judicial da decisão tomada sobre a reclamação**

---

<sup>115</sup> Cfr. n.º 1 do artigo 133.º do CPPT.

<sup>116</sup> Cfr. n.º 2 do artigo 133.º do CPPT.

<sup>117</sup> Cfr. n.º 3 do artigo 133.º do CPPT.

<sup>118</sup> Cfr. n.º 1 e 5 do artigo 57.º da LGT.

Como já foi referido, a Constituição da República Portuguesa, relativamente aos direitos e garantias dos administrados, no n.º 4 do artigo 268.º diz que “é garantido aos administrados tutela jurisdicional efetiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer atos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de atos administrativos legalmente devidos e a adoção de medidas cautelares adequadas.”

Assim, quaisquer atos que em matéria tributária ofendam os direitos ou interesses legalmente protegidos dos contribuintes são passíveis de impugnação judicial ou de recurso nos termos e prazos determinados pela lei.<sup>119</sup>

O processo tributário no âmbito judicial tem por função a tutela plena, efetiva e em tempo útil dos direitos e interesses dos contribuintes, lícitamente protegidos. Deste modo, o processo judicial tributário não deve ter duração acumulada superior a dois anos, prazo meramente disciplinador, contados entre a data da respetiva instauração e a da decisão proferida em tribunal administrativo e fiscal que lhe ponha termo.<sup>120</sup>

Segundo o disposto no n.º 1 e alínea d) n.º 2 do artigo 95.º da LGT, o contribuinte que se considere lesado tem o direito de impugnar ou recorrer de todo o ato ofensivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, segundo as formas de processo prescritas na lei. Podem ser lesivos, entre outros, o indeferimento, expresso ou tácito, total ou parcial, de reclamações gratuitas. Assim, o processo judicial tributário compreende a impugnação do indeferimento total ou parcial das reclamações gratuitas dos atos tributários.

Desta forma, da decisão desfavorável, expressa ou tácita, total ou parcial, sobre um pedido de reclamação gratuita, o reclamante poderá, querendo, deduzir impugnação judicial, nos termos e prazos determinados no artigo 102.º do CPPT.

Se o contribuinte optar pela reclamação e deixar correr o prazo previsto no n.º 1, alínea a) do artigo 102.º do referido código, perde o direito de impugnação ao abrigo desse mesmo preceito, podendo abrir-se novo prazo de impugnação, se a reclamação vier a ser expressamente indeferida.<sup>121</sup>

Já se o contribuinte, tendo reclamado de um ato de liquidação, optar por não esperar que seja proferida a respetiva decisão e, dentro dos prazos definidos no artigo 102.º do

---

<sup>119</sup> Cfr. n.º 2 do artigo 9.º da LGT.

<sup>120</sup> Cfr. n.ºs 1 e 2 do artigo 96.º do CPPT.

<sup>121</sup> Nesse sentido é proferido o acórdão do STA de 27 de Janeiro de 2010, processo n.º 01066/10.

CPPT<sup>122</sup>, deduzir impugnação judicial, a mesma será tempestiva, com base no princípio de que os prazos, não podendo ser excedidos, podem, em regra, ser antecipados, desde que já esteja praticado o ato que é objeto de impugnação.<sup>123</sup> Neste caso, deve dar-se cumprimento ao determinado no n.º 3 do artigo 111.º do CPPT, uma vez que foi apresentada reclamação graciosa, relativamente ao mesmo ato, anteriormente à receção da petição de impugnação, devendo aquela ser apensa à impugnação judicial, no estado em que se encontrar, sendo considerada, para todos os efeitos, no âmbito do processo de impugnação.

O n.º 2 do artigo 102.º do CPPT refere que, em caso de indeferimento de reclamação graciosa, o prazo de impugnação será de 15 dias após a notificação.

O prazo de impugnação judicial é um prazo de natureza substantiva, de caducidade e perentório e conta-se nos termos do artigo 279.º do CC, conforme se determina n.º 1 do artigo 20.º do CPPT. Se terminar em período de férias, o termo do prazo transfere-se para o primeiro dia útil subsequente a estas.<sup>124</sup>

Em sede de impugnação judicial, não cabe apreciar a bondade da decisão que declarou intempestiva a reclamação, por nada ter a ver com o ato em causa.

Assim, se o indeferimento da reclamação teve como motivo a intempestividade da mesma, não poderá impugnar-se essa decisão.

Para que o reclamante usufrua do prazo de 15 dias, depois do indeferimento total ou parcial da reclamação graciosa, para deduzir impugnação judicial, nos termos do n.º 2 do artigo 102.º, é necessário que na impugnação judicial impugne o mesmo ato de liquidação que foi objeto da reclamação.<sup>125</sup>

Cabe ao tribunal avaliar em sede de impugnação judicial os vícios administrativos da reclamação graciosa e, se estes existirem, aquele deverá pronunciar-se sobre os vícios do ato tributário, uma vez que a Administração poderia indeferir de novo a reclamação, após correção do erro de forma, obrigando novamente o contribuinte a impugnar o ato de

---

<sup>122</sup> "1 - A impugnação será apresentada no prazo de três meses contados a partir dos factos seguintes:

- a) Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte;
- b) Notificação dos restantes atos tributários, mesmo quando não dêem origem a qualquer liquidação;
- c) Citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal;
- d) Formação da presunção de indeferimento tácito;
- e) Notificação dos restantes atos que possam ser objeto de impugnação autónoma nos termos deste Código;
- f) Conhecimento dos atos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores."

<sup>123</sup> *Vide* o acórdão do STA de 31 de maio de 1995, processo n.º 18789 e o acórdão do STA de 28 de outubro de 2009, processo n.º 0595/09.

<sup>124</sup> Esta matéria é objeto de jurisprudência pacífica, designadamente, nas sentenças proferidas pelos acórdãos do STA de 07 de setembro de 2011, processo n.º 0677/10; de 04 de junho de 1997, processo n.º 021653; de 20 de fevereiro de 2002, processo n.º 26.600; de 14 de março de 2007, processo n.º 0831/06; de 29 de outubro de 2008, processo n.º 0458/08; de 07 de outubro de 2009, processo n.º 0555/09; de 12 de janeiro de 2011, processo n.º 0751/10; e de 16 de maio de 2012, processo n.º 0281/12.

<sup>125</sup> Assim o julga o acórdão do STA de 14 de janeiro de 2004, processo n.º 01363/03.

liquidação. Neste sentido, é proferida a sentença do acórdão do STA de 16 de novembro de 2011, processo n.º 0723/11, que refere:

“A impugnação judicial de indeferimento de reclamação graciosa tem por objeto imediato a decisão da reclamação e por objeto mediato os vícios imputados ao ato de liquidação. Anulado o indeferimento da reclamação por vício procedimental desta, cabe ao tribunal conhecer dos restantes vícios imputados ao ato tributário, uma vez que este é competente para conhecer em tal impugnação, quer do indeferimento da reclamação, quer dos vícios imputados ao ato tributário.”

O acórdão do STA de 18 de maio de 2011, processo n.º 0156/11, vai na mesma direção. Aí se diz que “a impugnação não está, por isso, limitada pelos fundamentos invocados na reclamação graciosa, podendo ter como fundamento qualquer ilegalidade do ato tributário.”

A utilização da impugnação como início de defesa (processo judicial) não inibe o contribuinte de, em simultâneo, recorrer hierarquicamente para o mais elevado superior hierárquico do autor do ato.<sup>126</sup> No entanto, se a opção do contribuinte for a de utilizar, em simultâneo, os dois meios de defesa mencionados, ter-se-á presente que a decisão do recurso hierárquico já não será passível de recurso contencioso.<sup>127</sup>

A interposição de impugnação, no caso particular de indeferimento total ou parcial de uma reclamação graciosa, obedece a uma série de requisitos formais que têm de ser cumpridos.

A apresentação da petição de impugnação é formulada de uma forma articulada (i.e., estruturada em artigos). A petição é entregue em triplicado, é dirigida ao juiz do tribunal administrativo e fiscal territorialmente competente, na qual se identifica o ato impugnado e a entidade que o praticou e se expõem as razões de facto e de direito que fundamentam o pedido. Na petição indicar-se-á também o valor do processo ou a forma como se pretende a sua determinação. O impugnante entregará os documentos de que dispuser, arrolará testemunhas e requererá as demais provas que não dependam de acontecimentos supervenientes.<sup>128</sup>

A petição é apresentada no tribunal tributário competente ou no serviço periférico local onde haja sido ou deva legalmente considerar-se praticado o ato ou ainda poderá ser enviada pelo correio, sob registo, valendo, nesse caso, como data do ato processual, a do

---

<sup>126</sup> Cfr. artigos 66.º do CPPT e 80.º da LGT.

<sup>127</sup> Cfr. n.º 2 do artigo 76.º do CPPT.

<sup>128</sup> Cfr. artigo 108.º do CPPT.

respetivo registo postal.<sup>129</sup> Entenda-se por tribunal tributário competente o da área do serviço periférico local onde se praticou o ato objeto da impugnação ou onde deva instaurar-se a execução.<sup>130</sup>

É importante referir que se o contribuinte optar por entregar a petição de impugnação diretamente no Tribunal e não der conhecimento ao serviço de finanças competente, poderá incorrer em custas, conforme previsto pelo n.º 9 do artigo 169.º do CPPT.

No caso de a impugnação ser apresentada num serviço de finanças, este procederá ao seu envio ao tribunal tributário administrativo e fiscal competente, no prazo de cinco dias, logo que seja efetuado o pagamento da taxa de justiça inicial.<sup>131</sup> Segundo Pereira (2007, p. 315), “durante uma fase inicial do percurso da impugnação judicial, pode a Administração Tributária (através do órgão periférico local ou do órgão periférico regional) revogar, total ou parcialmente, o ato impugnado”. Assim o determina o n.º 1 do artigo 112.º do CPPT dizendo que aqueles só poderão revogar o ato desde que o valor do processo não exceda o quántuplo da alçada do tribunal tributário de 1.ª instância.<sup>132</sup>

Se a apresentação da petição se efetivar em serviço territorialmente incompetente, este procederá à sua remessa ao serviço competente no prazo de 48 horas.<sup>133</sup>

A impugnação tem efeito suspensivo quando, a requerimento do contribuinte, for prestada garantia. Quando, para efeitos suspensivos, tenha sido prestada garantia idónea no procedimento gracioso de reclamação, esta mantém-se, independentemente de requerimento ou despacho, sem prejuízo de poder haver lugar ao seu reforço ou diminuição. Poderá ainda haver lugar à dispensa da prestação de garantia nos termos do artigo 170.º do CPPT.

Existindo algumas divergências nos serviços sobre o modo como deviam ser tratadas as petições iniciais de impugnação judicial, quando apresentadas nos serviços de finanças, e tendo em vista uma harmonização de procedimentos nesta matéria, em 12 de maio de 2003, foi emitido o Ofício Circulado n.º 60 027 da Direção de Serviços da Justiça Tributária, que aquando da receção de uma impugnação judicial, estabelece como obrigatórios para os serviços os seguintes procedimentos:

- A petição inicial, bem como os documentos que a acompanharem, devem ser entregues em triplicado;

---

<sup>129</sup> Cfr. artigo 103.º do CPPT.

<sup>130</sup> Cfr. n.º1 do artigo 12.º do CPPT.

<sup>131</sup> Na data da entrega da petição inicial ou no prazo de 10 dias (art. 17º do RCPT), o impugnante deverá pagar a taxa de justiça inicial que corresponde a um quarto da devida a final, mas não inferior a metade de 1 UC, sendo esta a devida quando o valor do processo não é determinável (art. 15º, al. a), e 16º, n.ºs 1 e 2, da RCPT).

<sup>132</sup> A alçada dos tribunais tributários de 1ª instância equivale a um quarto da que se encontra designada para os tribunais judiciais de 1ª instância, que é de 5.000€ (art.24º da Lei n.º 3/99 de 13 de janeiro). Assim, a alçada dos tribunais tributários de 1ª instância é de 1.250€. Logo o quántuplo da alçada do tribunal tributário de 1ª instância corresponde a 6.250€ (5 vezes 1.250€).

<sup>133</sup>Cfr. n.º 3 do artigo 17.º do CPPT.

- Caso a petição não venha acompanhada pelos três exemplares exigidos por lei, os serviços notificarão o impugnante para no prazo de dois dias proceder à sua entrega. Caso este o não faça, fá-lo-á a Administração Fiscal, incorrendo aquele em custas;
- Os serviços deverão juntar à petição a guia comprovativa do pagamento da taxa de justiça inicial;
- Caso não seja feita a prova do pagamento da taxa de justiça, os serviços notificarão o impugnante para o pagamento da mesma;
- Os serviços de finanças deverão remeter a petição inicial ao Tribunal Tributário competente, nos 5 dias contados após o pagamento da taxa de justiça inicial ou após o termo do prazo fixado na notificação para o seu pagamento;
- Os serviços têm obrigatoriamente que remeter os três exemplares recebidos ao TAF competente.

Para melhor compreender os meios de defesa que o contribuinte tem ao seu dispor, abaixo, sintetizamos esquematicamente.

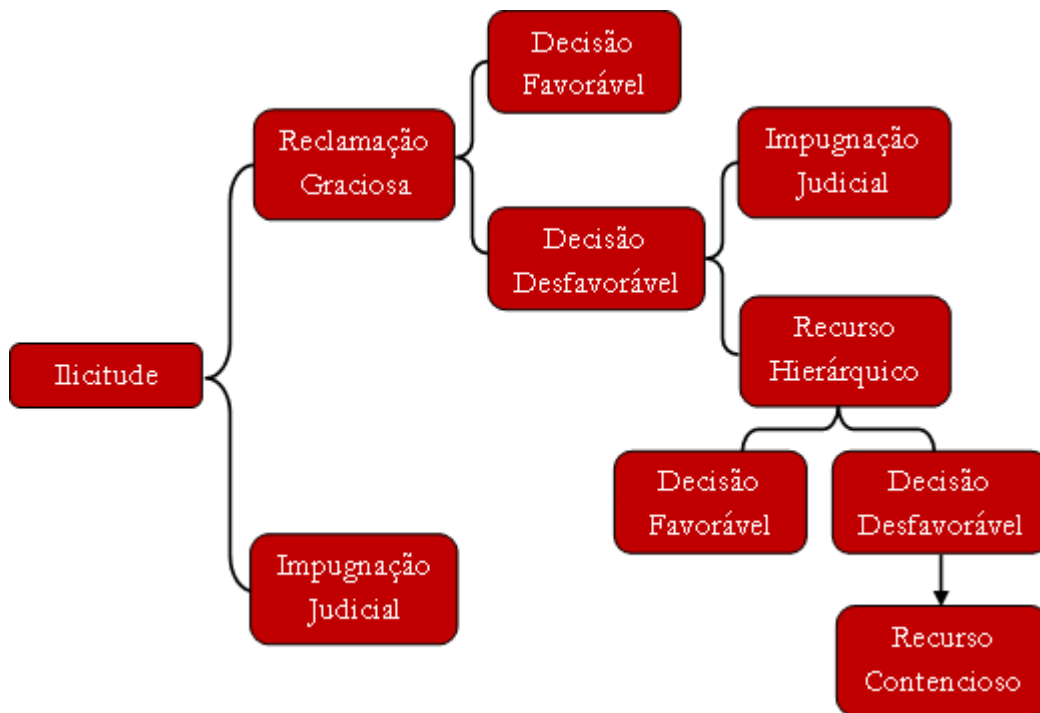


Figura 2 - Síntese esquemática sobre os meios de defesa do contribuinte

## NOTAS FINAIS

O procedimento de reclamação graciosa é um instrumento de extrema importância, nas relações tributárias entre o fisco e o contribuinte e na diminuição da litigiosidade nos tribunais administrativos e fiscais portugueses. No entanto, para que este instrumento seja utilizado com a máxima eficiência, as regras têm de ser claras e a sua aplicação tem de ser uniforme e tem de oferecer segurança aos contribuintes.

Ao longo deste trabalho, analisámos vários aspetos que têm levantado dúvidas quanto à interpretação das normas aplicáveis à reclamação graciosa no direito fiscal. Da análise que foi feita, com abundante recurso a ofícios circulados da Autoridade Tributária e Aduaneira e à jurisprudência dos tribunais superiores administrativos, pudemos constatar que a reclamação tem sido objeto de uma atenção constante, quer por parte da Administração Tributária, quer por parte desses tribunais, tendo vindo a clarificar-se muitas questões de interpretação das normas aplicáveis à reclamação. Elencamos, em seguida, um conjunto de questões que, tendo-se levantado dúvidas a seu respeito, consideramos que se encontram atualmente solucionadas como se indica:

- Embora os meios tutelares não judiciais se rejam pelo princípio da informalidade, não se dispensam os princípios essenciais da legalidade na interposição de petições de reclamação administrativa.
- Em caso de injustiça grave ou notória (n.º 4 do artigo 78.º da LGT), quando os prazos de reclamação ou impugnação tenham expirado, as respetivas petições devem ser convoladas em pedidos de revisão, o que é contrário ao entendimento até aqui praticado pela Autoridade Tributária e Aduaneira.
- A Administração Fiscal apenas está obrigada a convolar para a forma adequada pedidos inseridos em procedimento administrativo tributário, não tendo competência para convolar pedidos de contribuintes que discutam matérias tributárias judiciais.
- A omissão do direito de audição em sede de reclamação não produz efeitos anulatórios do ato de liquidação do imposto. O vício da falta de audição nunca torna a liquidação inválida, tal vício poderá, sim, anular a decisão administrativa, retrocedendo o procedimento ao passo imediatamente anterior à referida falta.
- A Administração não poderá indeferir a petição por extemporaneidade por a reclamação ter chegado fisicamente aos serviços fora de prazo, sendo necessário

que se comprove no registo do correio a data da sua expedição, sendo esta determinante para a avaliação da tempestividade do pedido.

- Em todas as liquidações de IRS, incluindo as oficiosas, os contribuintes podem apresentar reclamação com os mesmos fundamentos invocáveis nas restantes liquidações, nomeadamente os referidos no artigo 140.º do CIRS e no artigo 70.º do CPPT.
- Se um contribuinte altera o domicílio fiscal entre o tempo que medeia a liquidação e a interposição de reclamação, o órgão periférico regional competente pelo processo de reclamação é o da área de domicílio fiscal à data da entrada da petição.
- Quando, em procedimento de reclamação graciosa, for deferida a pretensão do reclamante e este já tenha procedido previamente ao pagamento da liquidação reclamada, a ação para reconhecimento de direito ou interesse legítimo contemplado no artigo 145.º do CPPT é o meio processual adequado para pedir a condenação da Administração Fiscal ao pagamento de juros indemnizatórios.
- Quando a prestação da garantia, para efeitos de suspensão da execução fiscal, causar prejuízo irreparável ou quando existir manifesta falta de meios económicos para a efetuar, deve ser concedida dispensa da mesma, com base no princípio da igualdade tributária.
- No caso de atraso na resolução de um recurso hierárquico interposto da decisão de uma reclamação graciosa, o recorrente não poderá solicitar a caducidade da garantia.
- Nos casos em que for legalmente reconhecida a caducidade da garantia em processo de reclamação graciosa e sobre a decisão da mesma for interposta impugnação judicial, a suspensão mantém-se até à decisão do pleito.
- Em caso de autoliquidação, e mesmo que não tenha sido deduzida reclamação graciosa, o contribuinte pode sempre pedir a sua revisão oficiosa, dentro do prazo legal em que a Administração Tributária a poderia efetuar, e poderá posteriormente impugnar contenciosamente a decisão de indeferimento.
- Quando o fundamento for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efetuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela Administração Tributária, a impugnação não depende de reclamação prévia, devendo a impugnação ser apresentada no prazo do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT.
- Nos casos em que a Autoridade Tributária e Aduaneira já se pronunciou sobre a autoliquidação de imposto, através de ato tributário de correção dos valores

declarados, não se está perante situação que exija prévia reclamação graciosa, podendo o contribuinte, neste caso, impugnar diretamente a autoliquidação, pois a Administração já teve intervenção no ato.

- A impugnação não está limitada pelos fundamentos invocados na reclamação graciosa, podendo ter como fundamento qualquer ilegalidade do ato tributário.

Se as questões controversas ou dúbias enumeradas acima podem considerar-se, de momento, solucionadas, há ainda muitas questões relativas à reclamação graciosa em direito tributário em relação às quais persistem dúvidas, designadamente, quando se levantam novos problemas de interpretação da lei.

É importante que essas questões sejam clarificadas, quer pela doutrina, quer pela jurisprudência, a fim de tornar o procedimento de reclamação graciosa mais célere, mais simples e mais eficiente. No presente trabalho, foram identificadas várias questões por solucionar e foram equacionadas possíveis soluções. São elas:

- Em caso de manifesta simplicidade, a reclamação poderá ser proferida oralmente pelo contribuinte, tendo de ser reduzida a escrito pelo órgão recetor da mesma, nos termos do n.º 6 do artigo 70.º do CPPT e do n.º 3 do artigo 54.º da LGT. Sendo ambígua e vaga a expressão “manifesta simplicidade”, importa aferir quais as situações que se enquadram na mesma. É nossa opinião que se enquadram nesta previsão as reclamações em que não se colocam ou discutem quaisquer questões de direito, sendo a reclamação fundada em erros ou incongruências quer do contribuinte quer da Administração Tributária.
- A alínea b) do artigo 69.º do CPPT dispõe como regra fundamental do procedimento gracioso de reclamação a “dispensa de formalidades essenciais”. Em nossa opinião, a expressão “dispensa de formalidades essenciais” é equívoca, já que as formalidades essenciais, precisamente por serem essenciais, não podem ser dispensadas, sem que daí resulte a nulidade ou não admissibilidade da petição de reclamação.
- Relativamente ao momento em que as reclamações graciosas, entregues por telefax ou por via eletrónica, se consideram entregues para efeitos de contagem de prazos, por exemplo, no caso de uma reclamação graciosa que dê entrada nos serviços da Administração Tributária, por qualquer um destes meios, no último dia do prazo legal e fora do horário de expediente, uma vez que a lei nada diz em contrário, consideramos que a mesma é apresentada tempestivamente.

- Tendo em conta que os fundamentos da reclamação graciosa se mantiveram, alterada que foi, a interpretação da lei por parte da Administração Fiscal, impõe-se agora levantar a questão relativa aos procedimentos gratuitos de reclamação indeferidos, interpostos de liquidações de declarações oficiosas, por se firmarem noutros fundamentos que não os três mencionados no Ofício Circulado n.º 20 142 de 03 de dezembro de 2009, entretanto revogado. Assim, somos de opinião de que o reclamante que viu indeferida a reclamação graciosa com base nos pressupostos determinados pelo Ofício Circulado n.º 20 142 de 03 de dezembro de 2009, e desde que os seus fundamentos sejam válidos e comprovados, pode usar o procedimento de revisão do ato tributário consagrado no artigo 78.º da LGT, desde que tempestivamente, invocando injustiça grave ou notória, uma vez que o erro não lhe é imputável por comportamento negligente, antes pelo contrário. É ainda nossa opinião que, no caso em apreço, é dever da Administração Fiscal efetuar a revisão dos atos tributários, uma vez que é identificada uma decisão inválida, impondo-se que sejam oficiosamente corrigidos, dentro dos limites temporais fixados no artigo 78.º da LGT, os erros das liquidações que tenham conduzido à arrecadação de montantes de impostos que não são devidos nos termos legais. Esta nossa ideia encontra assentimento, com as devidas adaptações, no acórdão do STA de 12 de julho de 2006, processo n.º 0402/06.
- Sobre a possibilidade de cumulação de pedidos, quando se esteja perante tributos diferentes (v.g. IRC e IVA), o artigo 71.º do CPPT faz referência a “identidade do tributo” e não a “identidade da natureza dos tributos”, como sucede com o artigo 104.º do CPPT e que, perante a insistência no uso destes termos, nos leva a concluir que não se trata de lapso, é de interpretar este artigo 71.º à letra, impedindo a cumulação, em reclamação graciosa, de pedidos de anulação relativamente a tributos diferentes.
- Uma vez que, na notificação que é feita ao contribuinte de uma liquidação adicional (liquidação corrigida) decorrente de um procedimento de inspeção tributária, não são destrinchados os valores da correção da liquidação e os valores da liquidação inicial, é legítimo colocar a questão de saber se o sujeito passivo não poderá reclamar licitamente da liquidação adicional (parte originária e parte corrigida), beneficiado, assim, dos termos e prazos referidos nos artigos 70.º e 102.º do CPPT, contrariamente ao defendido pela Autoridade Tributária e Aduaneira. Todavia, se a Administração Fiscal alterar o teor da notificação, com a

indicação clara e expressa do valor resultante da declaração do contribuinte e do valor resultante da correção resultante do procedimento de inspeção, então o contribuinte poderá fazer valer de uma forma justa e equitativa as suas pretensões.

- A lei não contempla um prazo específico para o cumprimento das decisões de reclamações gratuitas. Porém, estabelecendo um paralelismo com o determinado no n.º 3 do artigo 61.º do CPPT que determina que “os juros indemnizatórios serão liquidados e pagos no prazo de 90 dias contados a partir da decisão que reconheceu o respetivo direito...”, no caso de erro imputável aos serviços, poderemos concluir que os referidos 90 dias também serão o prazo para o cumprimento da decisão da reclamação. Nesse contexto, passados os 90 dias sobre a decisão de deferimento da reclamação, caso o contribuinte tenha procedido ao pagamento da liquidação reclamada, sem que a Administração Tributária tenha dado cumprimento à decisão, o interessado poderá requerer a execução judicial da mesma.
- Em situações de deferimento parcial do procedimento de reclamação gratuita, que anule parte do imposto inicialmente determinado, a liquidação através da qual se executa o despacho de deferimento parcial, não origina uma nova liquidação, mas antes uma reformulação da liquidação inicial reclamada e, sendo assim, não sendo uma liquidação “nova”, qual é o facto determinante para a contagem do prazo para a impugnação? Em nossa opinião, o facto determinante para a contagem do prazo é a notificação do despacho de que foi objeto a reclamação e não a notificação da liquidação que executou esse despacho.
- A redação do artigo 133.º do CPPT é ambígua. Se da leitura do seu n.º 1 se depreende que é possível a impugnação autónoma do pagamento por conta, já da leitura do seu n.º 2 se deduz que a impugnação do pagamento por conta requer prévia reclamação para o órgão periférico local da Administração Tributária competente. Sobre esta questão, concluímos que se o quantitativo do pagamento por conta resultar da fixação efetuada pela Administração Fiscal, o mesmo é sempre passível de impugnação judicial autónoma, com fundamento na verificação de erro na sua fixação; se o cálculo do pagamento por conta for efetuado pelo contribuinte, e se existir erro no cálculo e subsequente pagamento, ele só será reparado na liquidação final.
- Embora a redação do n.º 2 do artigo 78.º não seja muito feliz, pela falta de clareza, o seu perceptível alcance, ao ficcionar que todos os erros na autoliquidação, para

efeitos do n.º 1, se consideram imputáveis aos serviços, é o de admitir a possibilidade de revisão oficiosa em todos os casos. Na verdade, a imputação de todos os erros da autoliquidação à Administração Tributária é uma ficção que está em manifesta dissonância com a realidade, pois, sendo o contribuinte quem faz a autoliquidação, o que é normal é que os erros lhe sejam imputáveis a ele próprio, que a fez, e não à Administração Tributária, que a não fez. Contudo, à letra do referido n.º 2, é nossa opinião que não pode ser dada outra interpretação, até porque o objetivo referido expressamente na lei de autorização legislativa em que se baseou a aprovação da LGT é no sentido do reforço das garantias dos contribuintes.

## BIBLIOGRAFIA

Aguiar, Nina Teresa Sousa Santos (2012). *Lições de Direito Fiscal - Parte Geral*. Instituto Politécnico de Bragança.

Alves, José António Costa e Martins, Jesuíno Alcântara (2002). *Procedimento e Processo Tributário*. Administração Geral Tributária – Instituto de Formação Tributária.

Alves, José António Costa e Martins, Jesuíno Alcântara (2008). *Manual de Procedimento e de Processo Tributário*. Ministério das Finanças e da Administração Pública (Direcção Geral dos Impostos, Centro de Formação).

Campos, Diogo Leite de e Campos, Mónica Horta Neves Leite de (1997). *Direito Tributário*. Coimbra: Almedina.

Campos, Diogo Leite de, Gouveia, Jorge Bacelar, Gomes, Nuno Sá, Silva, Isabel Marques da, Sousa, Jorge Lopes de, Gonçalves, Joaquim, Rodrigues, Benjamim, Machete, Pedro, Câmara, Francisco de Sousa da, Cardona, Maria Celeste (1999). *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*. Vislis Editores.

Faustino, Manuel (2009). *Ciência e Técnica Fiscal*. Editor: Centro de Estudos Fiscais (Direcção Geral dos Impostos).

Fontes, José (2007). *Curso Sobre O Código do Procedimento Administrativo* (3ª. Ed.). Coimbra: Coimbra Editora.

Gomes, Nuno de Sá (2000). *Manual de Direito Fiscal* (Volume I – 11.ª Ed.). Editora Rei dos Livros.

Leitão, Hélder Martins (1996). *Da Revisão e Reclamação Tributárias*. Elcla Editora.

Leitão, Hélder Martins (2004). *Meios de Defesa do Contribuinte*. Porto: Editora Almeida e Leitão Lda.

- Marques, Paulo (2009). *Res Fiscalis - Os Direitos Reais na Atividade Tributária - Garantias Reais das Obrigações* (Volume II). Editor: Ministério das Finanças e da Administração Pública – Direção Geral dos Impostos (Centro de Formação).
- Martins, Elisabete Louro (2010). *O Ónus da Prova no Direito Fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora.
- Neto, Serena Cabrita (2004). *Introdução ao Processo Tributário*. Coimbra: Coimbra Editora.
- Paiva, Carlos (2008). *Da Tributação à Revisão dos Actos Tributários* (2ª. Ed.). Coimbra: Almedina.
- Pereira, J. F. Lemos e Mota, A. M. Cardoso (2000). *Teoria e Técnica dos Impostos* (23ª. Ed.). Lisboa: Rei dos Livros.
- Pereira, Manuel Henrique de Freitas Pereira (2007). *Fiscalidade* (2ª. Ed.). Coimbra: Almedina.
- Rocha, Joaquim Freitas da (2008). *Lições de Procedimento e Processo Tributário* (2ª. Ed.). Coimbra: Coimbra Editora.
- Rocha, Joaquim Freitas da (2011). *Lições de Procedimento e Processo Tributário* (4ª. Ed.). Coimbra: Coimbra Editora.
- Sanches, J. L. Saldanha (2002). *Manual de Direito Fiscal* (2ª Ed.). Coimbra: Coimbra Editora.
- Sanches, J. L. Saldanha (2007). *Manual de Direito Fiscal* (3.ª Ed.) Coimbra, Coimbra Editora.
- Sousa, Jorge Lopes de (2011a). *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume I*. Lisboa: Áreas.
- Sousa, Jorge Lopes de (2011b). *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume II*. Lisboa: Áreas.
- Xavier, Alberto P. (1972). *Aspectos Fundamentais do Contencioso Tributário*. Ministério das Finanças – Centro de Estudos Fiscais da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos.

## LEGISLAÇÃO

Lei n.º 3/1999 de 13 de janeiro

Lei n.º 13/2002 de 19 de fevereiro

Lei n.º 105/2003 de 10 de dezembro

Lei n.º 107-D/2003 de 31 de dezembro

Lei n.º 46/2007 de 24 de agosto

Lei n.º 40/2008 de 11 de agosto

Lei n.º 3-B/2010 de 28 de abril

Lei n.º 55-A/2010 de 31 de dezembro

Lei n.º 64-B/2011 de 30 de dezembro

Lei n.º 66-B/2012 de 31 de dezembro

Decreto -Lei n.º 463/79 de 30 de novembro

Decreto -Lei n.º 442-A/88 de 30 de novembro

Decreto -Lei n.º 124/96 de 10 de agosto

Decreto -Lei n.º 235 -A/96 de 9 de dezembro

Decreto-Lei n.º 398/98 de 17 de dezembro

Decreto -Lei n.º 73/99 de 16 de março

Decreto -Lei n.º 433/99 de 26 de outubro

Decreto -Lei n.º 34/08 de 26 de fevereiro

Decreto-Lei n.º 118/11 de 15 de dezembro

Portaria n.º 291/2003 de 8 de abril

Portaria n.º 320-A/2011 de 30 de dezembro

## JURISPRUDÊNCIA

Acórdão do STA de 31 de maio de 1995, processo n.º 18789, consultado em <http://www.stadministrativo.pt/>

Acórdão do STA de 04 de junho de 1997, processo n.º 021653, disponível em <http://www.stadministrativo.pt/>

Acórdão do STA de 13 de maio de 1998, processo n.º 021447, disponível em <http://www.stadministrativo.pt/>

Acórdão do STA de 10 de novembro de 1999, processo n.º 022444, disponível em <http://www.stadministrativo.pt/>

Acórdão do STA de 17 de janeiro de 2001, processo n.º 040567, disponível em <http://www.stadministrativo.pt/>

Acórdão do STA de 20 de fevereiro de 2002, processo n.º 26600, disponível em <http://www.stadministrativo.pt/>

Acórdão do STA de 09 de abril de 2003, processo n.º 01943/02, disponível em <http://www.stadministrativo.pt/>

Acórdão do STA de 14 de janeiro de 2004, processo n.º 01363/03, disponível em <http://www.stadministrativo.pt/>

Acórdão do STA de 12 de janeiro de 2005, processo n.º 0949/04, disponível em <http://www.stadministrativo.pt/>

Acórdão do STA de 06 de abril de 2005, processo n.º 01391/04, disponível em <http://www.stadministrativo.pt/>

Acórdão do STA de 19 de abril de 2006, processo n.º 0668/05, disponível em <http://www.stadministrativo.pt/>

Acórdão do STA de 12 de julho de 2006, processo n.º 0402/06, disponível em <http://www.stadministrativo.pt/>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 21 de setembro de 2006, processo n.º 00564/04, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/>

Acórdão do STA de 14 de março de 2007, processo n.º 0831/06, disponível em <http://www.stadministrativo.pt/>

Acórdão do STA de 28 de novembro de 2007, processo n.º 0532/07, disponível em <http://www.stadministrativo.pt/>

Acórdão do STA de 15 de outubro de 2008, processo n.º 0542/08, disponível em <http://www.stadministrativo.pt/>

Acórdão do STA de 29 de outubro de 2008, processo n.º 0458/08 disponível em <http://www.stadministrativo.pt/>

Acórdão do STA de 26 de novembro de 2008, processo n.º 0337/07 disponível em <http://www.stadministrativo.pt/>

Acórdão do STA de 07 de outubro de 2009, processo n.º 0475/09, disponível em <http://www.stadministrativo.pt/>

Acórdão do STA de 07 de outubro de 2009, processo n.º 0476/09, disponível em <http://www.stadministrativo.pt/>

Acórdão do STA de 07 de outubro de 2009, processo n.º 0555/09, disponível em <http://www.stadministrativo.pt/>

Acórdão do STA de 28 de outubro de 2009, processo n.º 0595/09, disponível em <http://www.stadministrativo.pt/>

Acórdão do STA de 18 de fevereiro de 2010, processo n.º 038/10, disponível em <http://www.stadministrativo.pt/>

Acórdão do STA de 07 de setembro de 2011, processo n.º 0677/10, disponível em <http://www.stadministrativo.pt/>

Acórdão do STA de 12 de janeiro de 2011, processo n.º 0751/10, disponível em <http://www.stadministrativo.pt/>

Acórdão do STA de 27 de Janeiro de 2010, processo n.º 01066/10 disponível em <http://www.stadministrativo.pt/>

Acórdão do STA de 18 de maio de 2011, processo n.º 0156/11, disponível em <http://www.stadministrativo.pt/>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 11 de outubro de 2011, com o n.º 04513/11, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/>

Acórdão do STA de 02 de novembro de 2011, processo n.º 0329/11, disponível em <http://www.stadministrativo.pt/>

Acórdão do STA de 16 de novembro de 2011, processo n.º 0723/11, disponível em <http://www.stadministrativo.pt/>

Acórdão do STA de 07 de dezembro de 2011, processo n.º 0299/11, disponível em <http://www.stadministrativo.pt/>

Acórdão do STA de 14 de dezembro de 2011, processo n.º 0366/11, disponível em <http://www.stadministrativo.pt/>

Acórdão do STA de 07 de março de 2012, processo n.º 01123/11, disponível em <http://www.stadministrativo.pt/>

Acórdão do STA de 19-04-2012, processo n.º 085/12, disponível em <http://www.stadministrativo.pt/>

Acórdão do STA de 19 de abril de 2012, processo n.º 0964/11, disponível em <http://www.stadministrativo.pt/>

Acórdão do STA de 14 de junho de 2012, processo n.º 0259/12, disponível em <http://www.stadministrativo.pt/>

Acórdão do STA de 16 de maio de 2012, processo n.º 0281/12, disponível em <http://www.stadministrativo.pt/>

Acórdão do STA de 17 de outubro de 2012, processo n.º 0295/12, disponível em <http://www.stadministrativo.pt/>

Acórdão do STA de 12 de abril de 2012, processo n.º 0298/12, disponível em <http://www.stadministrativo.pt/>

Acórdão do STA de 12 de abril de 2012, processo n.º 0322/12, disponível em <http://www.stadministrativo.pt/>

Acórdão do STA de 23 de janeiro de 2013, processo n.º 01500/12, disponível em <http://www.stadministrativo.pt/>

Acórdão do STA de 21 de novembro de 2012, processo n.º 01155/12, disponível em <http://www.stadministrativo.pt/>

Acórdão do STA de 05 de dezembro de 2012, processo n.º 0641/12, disponível em <http://www.stadministrativo.pt/>

Acórdão do STA de 19 de Novembro de 2012, processo n.º 0659/12, disponível em <http://www.stadministrativo.pt/>

Acórdão do STA de 05 de dezembro de 2012, processo n.º 01270/12, disponível em <http://www.stadministrativo.pt/>

Acórdão do STA de 23 de janeiro de 2013, processo n.º 01500/12, disponível em <http://www.stadministrativo.pt/>

Acórdão do STA de 06 de fevereiro de 2013, processo n.º 01479/12, disponível em <http://www.stadministrativo.pt/>

Acórdão do STA de 10 de abril de 2013, processo n.º 01159/12, disponível em <http://www.stadministrativo.pt/>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 02 de outubro de 2012, processo n.º 05320/12, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, CT-2.º JUÍZO, de 29 de janeiro de 2013, processo n.º 06205/12, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/>

Acórdão do STA de 05 de junho de 2013, processo n.º 0867/13, disponível em <http://www.stadministrativo.pt/>

## **INSTRUÇÕES ADMINISTRATIVAS**

Circular 13/99, de 1999-07-08.

Ofício Circulado n.º 60 020, de 2002-06-12, da Direção de Serviços de Justiça Tributária.

Ofício Circulado n.º 60 027, de 2003-05-12, da Direção de Serviços da Justiça Tributária.

Ofício Circulado n.º 60 047, de 2005-05-20, a Direção de Serviços de Justiça Tributária.

Ofício Circulado n.º 60 049, de 2005-09-14, da Direção de Serviços da Justiça Tributária.

Ofício Circulado n.º 60 052, de 2006-10-03, do Gabinete do Subdiretor Geral da Justiça Tributária.

Ofício Circulado n.º 60 064, de 2008-10-23, do Gabinete do Subdiretor Geral da Justiça Tributária.

Ofício Circulado n.º 20 142, de 2009-12-03, do Subdiretor Geral do Ministério das Finanças.

Ofício Circulado n.º 20 146, de 2010-06-16, da Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

Ofício Circulado n.º 60 076, de 2010-07-29, da Direção de Serviços de Gestão de Créditos Tributários.

Ofício Circulado n.º 60 077, de 2010-07-29, da Direção de Serviços de Gestão de Créditos Tributários.

Ofício Circulado n.º 60 076, de 2010-07-29, da Direção de Serviços de Gestão de Créditos Tributários.

Ofício Circulado n.º 60 079, de 2010-09-20, do Gabinete do Subdiretor Geral.

Ofício Circulado n.º 60 081, de 2010-12-20, do Gabinete do Subdiretor Geral da Justiça Tributária.

Ofício Circulado n.º 20 155, de 2011-11-04, do Gabinete da Subdiretora Geral do IR e das Relações Internacionais.

Ofício Circulado n.º 60 086, de 2012-03-05, da Direção de Serviços de Gestão de Créditos Tributários.

Ofício Circulado n.º 60 090, de 2012-05-15, da Direção de Serviços de Gestão de Créditos Tributários.

Ofício Circulado n.º 60 092, de 2012-07-27, da Direção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários.

Ofício Circulado n.º 60 094, de 2013-03-12, da Direção de Serviços de Gestão de Créditos Tributários.