



SOCIEDADE DE ADVOGADOS, SP, RL  
ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA  
& ASSOCIADOS

# Justiça Tributária: Desafios e Soluções

por

Rogério M. Fernandes Ferreira

(advogado, docente universitário,

antigo secretário de Estado dos Assuntos Fiscais e árbitro no CAAD)

45 ANOS – APOTEC

8 de Junho de 2022

# Introdução

- O contencioso tributário sempre se pautou por especificidades próprias.
- Apesar de ser expectável que o procedimento e o processo que têm como “contraparte” uma entidade pública vão beber aos regimes que decorrem do Código do Procedimento Administrativo e do Código do Processo nos Tribunais Administrativos, é possível também identificar (quer na Lei Geral Tributária, quer no Código de Procedimento e de Processo Tributário) inúmeras correspondências com o que vem disposto no âmbito do procedimento administrativo e do processo civil e remissões para o Código de Processo Civil.

- Neste contexto surgiu, em 2009, o Grupo de Trabalho que elaborou o “Relatório para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal” e, mais recentemente, os Relatórios intercalares do Grupo de Trabalho para a Justiça Administrativa e Fiscal (2021 e 2022).
- Dos estudos efetuados resultaram já diversas sugestões de alteração ao processo e ao procedimento tributários, algumas das quais foram já sendo aprovadas. É o caso, por exemplo, da aproximação do regime dos recursos aos do processo administrativo, a criação de um (novo) defensor do contribuinte ou a alteração de alguns dos prazos.
- Porém, muitas outras propostas ficaram por concretizar, continuando, tanto quanto nos parece, a ser necessária para uma reforma continua do Contencioso Tributário que, não sendo profunda, nem estrutural (como se afigura importante) permita imprimir, ao procedimento e ao processo tributários, maior coerência e mais segurança, na perspetiva, a que se destina, das garantias dos contribuintes, recolocando em primeiro lugar.

## (1) As dificuldades de interpretação e aplicação das leis fiscais

- São apontadas dificuldades várias na interpretação e aplicação das leis do contencioso tributário, especialmente em matérias de execução fiscal, atenta a dificuldade em harmonizar o disposto no Código de Procedimento e de Processo Tributário e o Código de Processo Civil. Assim, as normas do Código de Procedimento e de Processo Tributário poderiam, por exemplo:
  - remeter, direta e expressamente, tanto quanto fosse possível, para as normas, concretas, do Código Processo Civil, que ai também se aplicam, de forma a limitar o recurso a outras normas, subsidiárias e aplicáveis nos “casos omissos” previstos pelo artigo 2.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;
  - e dever-se-iam considerar critérios próprios e mais claros sobre o que deve ser regulado pela Lei Geral Tributária e pelo Código de Procedimento e de Processo Tributário, assim como noutros institutos da legislação especificamente tributária dos vários impostos (ex: arts. 52º LGT v. 170º e 171º CPPT).

## (2) A simplificação dos meios de defesa

- O nosso modelo procedimental e processual é também confuso e com excesso de garantias impugnatórias (reclamação graciosa, pedido de revisão oficiosa, impugnação judicial, pronúncia arbitral, a que acresce o recurso hierárquico da decisão de indeferimento, tácita ou expressa, da reclamação), havendo a necessidade melhor articulação nomeadamente em termos de prazos, com vista, não tanto a tornar mais eficiente a cobrança de impostos, mas, principalmente, a descomplicar os meios de defesa ao dispor dos contribuintes, devendo procurar-se os modelos mais simples de acesso à justiça tributária e que obstem à apreciação, sucessiva e reiterada, de pedido idênticos.
- Assim, seria de ponderar a existência de um modelo que privilegiasse os meios administrativos, melhorados, agilizados e mais participados e informatizados, limitando, com respeito pela Constituição, o recurso aos tribunais, com o intuito da diminuição das pendências judiciais e dos custos do acesso à justiça tributária (vd. 2º relatório intercalar).
- Nesse novo modelo, a impugnação administrativa poderia mesmo ter um único grau — reclamação graciosa ou recurso hierárquico, consoante se tratasse de um ato tributário ou de um ato administrativo em matéria tributária — impugnando-se, só depois, pela via arbitral ou judicial, o seu indeferimento, expresso ou tácito.

### (3) Os prazos nos procedimentos administrativos e nos processos tributários, em geral

- A regra do Código de Procedimento e de Processo Tributário indica que os prazos são contínuos e que a sua contagem é feita nos termos do Código Civil. Diferentemente se passa no procedimento administrativo onde há prazos que se suspendem em sábados, domingos e dias feriados.
- Ora, a consagração de regras diferentes em matéria de prazos é uma questão recorrentemente apontada como criticável, pelas perturbações que causa em termos de certeza e segurança.
- Veja-se, desde logo, essa diferença na contestação de um ato de liquidação de impostos e na contestação de um ato no âmbito de contribuições para a segurança social, que, na parte administrativa, segue o Código de Procedimento Administrativo.
- A solução destes problemas dependente de opções legislativas, sendo de considerar a vantagem em tornar uniformes e mais gerais algumas regras, designadamente, sobre os prazos nos procedimentos administrativos e nos processos tributários concerne.

## (4) Os prazos de Reclamação Graciosa dos atos de auto-liquidação

- Relativamente ao prazo de apresentação de Reclamação Graciosa nos casos de autoliquidação, o sujeito passivo dispõe, agora, de, apenas, dois anos para apresentar reclamação graciosa contra atos de autoliquidação.
- Ora tal prazo pode dificultar o sujeito passivo de corrigir a declaração de rendimentos do exercício nos casos em que a Administração tributária efetue, no limite do prazo de caducidade do direito à liquidação, uma correcção à matéria tributável de um determinado exercício, entendendo que determinado custo não deveria ser aceite naquele exercício, mas apenas no seguinte.
- Assim, o alargamento do prazo da Reclamação Graciosa nos casos de autoliquidação pode ser apontado como forma de garantir que a reclamação seja possível nestes casos em que a Administração tributária efetue, no limite do prazo de caducidade do direito à liquidação, correções à matéria tributável de um determinado exercício, por considerar que determinado custo não deveria ser aceite nesse exercício, mas, apenas, no seguinte, ou no anterior.

## (5) A suspensão com prestação de garantia na petição de reclamação graciosa, impugnação judicial ou pronúncia arbitral

- O pedido de prestação de garantia deveria poder impedir, mesmo, a superveniente instauração da execução fiscal, assim não sendo prejudicado o efeito útil das normas, inicialmente incluídas no Código Procedimento e de Processo Tributário e que era, justamente, (na nossa opinião), a de possibilitar que o reclamante ou o impugnante (ou, agora, o requerente no pedido de pronúncia arbitral) não se sujeitasse à execução fiscal, não figura, sequer, como executado, com eventuais danos de imagem, incluindo reflexos negativos na sua relação com os seus bancos financiadores, fornecedores e clientes.
- O sistema informático poderia, pois, facilmente, ser adaptado, de modo a ser efetivamente impedidor de diligências de cobrança da dívida executiva que tivesse já sido objeto de reclamação graciosa ou de impugnação judicial ou de pedido de pronúncia arbitral, desde que aí, desde logo, pudesse ser requerida a garantia (ou requerida a sua dispensa), assim se evitando a extração do título executivo e a própria instauração da execução fiscal.
- Neste cenário, deveria ponderar-se a existência de um mecanismo, legal e/ou informático, que permitisse a não instauração de execução fiscal em caso de pedido de suspensão da execução, contra prestação de garantia idónea, na própria reclamação graciosa ou na impugnação judicial (ou no pedido de pronúncia arbitral).



## (6) O procedimento de correção de erros da Administração tributária

- A Lei do Orçamento de Estado para 2009 aditou ao Código de Procedimento e do Processo Tributário um Capítulo (VIII) sobre “procedimento de correção de erros da Administração tributária” (artigos 95º-A e seguintes), cujo objetivo foi, limitadamente, o de permitir ao contribuinte, ou a qualquer outro interessado, por via simplificada, a reparação de eventuais “erros materiais ou manifestos” praticados pela Administração tributária e ocorridos no procedimento tributário ou, mesmo, na tramitação do processo de execução fiscal.
- Este novo meio de defesa do contribuinte teve em vista a simplificação do procedimento e uma rápida solução dos erros mais evidentes. Todavia, apesar da intenção do legislador ser a da celeridade e da simplificação na resolução desses erros, a verdade é que este procedimento revela-se desnecessário, repetitivo e, até, restritivo de direitos existentes, pois a correção dos mesmos, quando ocorridos no procedimento tributário, já se encontrava acautelada através do acionamento, por parte do contribuinte, do procedimento de revisão oficiosa.
- Assim, à primeira vista, dever-se-ia pelo menos verificar se este procedimento de correção de erros ainda se justifica e que o articular melhor com o procedimento de revisão oficiosa.

## (7) O momento a partir do qual são impugnáveis as providências cautelares da Administração tributária

- De acordo com a Constituição, a eficácia dos atos da Administração tributária relativamente aos particulares depende da sua notificação.
- Ora, em face da atual redação do Código de Procedimento e de Processo Tributário, tem-se colocado a dúvida sobre a possibilidade de a adoção de medidas cautelares por parte da Administração tributária poder ser executada antes de ser efectuada a respetiva notificação.
- Em face desta questão, a redação do preceito em causa deveria explicitar a possibilidade de o interessado poder impugnar a medida cautelar executada antes da notificação da decisão correspondente ocorrer, sem prejuízo do direito de impugnação a partir da data da notificação.

## (8) A exclusão da prova testemunhal no recurso da derrogação fiscal do sigilo bancário

- O Tribunal Constitucional por acórdão de 28 de Novembro de 2006, julgou inconstitucional a norma da parte final do n.º 3 do artigo 146.º-B do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quando aplicável, na medida em que exclua em absoluto a produção de prova testemunhal.
- Assim, seria importante proceder, em conformidade com a jurisprudência constitucional, à eliminação desta referência à limitação dos meios de prova à prova documental.

## (9) A retenção das oposições e das reclamações judiciais das decisões do órgão da execução fiscal

- A oposição judicial e a reclamação judicial dos atos do órgão da execução fiscal têm a sua tramitação no Código de Procedimento e do Processo Tributário, onde estão devidamente previstos os termos da sua subida a tribunal.
- Estes processos, porém, podem não ter de subir ao tribunal tributário, caso o órgão da execução fiscal proceda à revogação do ato. E a reclamação dos atos do órgão da execução fiscal tem como regime-regra o da subida a final (n.º 1 do artigo 276.º do Código de Procedimento e do Processo Tributário) existindo, no entanto, situações em que a subida da reclamação a tribunal deve ser imediata.
- Ora, existem queixas (de advogados) relativamente a oposições à execução fiscal e a reclamações judiciais que deviam subir imediatamente ao tribunal e que ficam “retidas” nos serviços de finanças, onde têm (necessariamente) de ser entregues, muito para além dos prazos legais de envio ao tribunal.

## (9) A retenção das oposições e das reclamações judiciais das decisões do órgão da execução fiscal

- Ponderando as várias soluções possíveis de minorar o problema (entrega direta no tribunal ou cominação sancionatória), poder-se-ia criar um mecanismo legal expedido que permita dirigir ao tribunal um requerimento, entregue no próprio tribunal, motivando o juiz a avocar o processo para se obter tutela efetiva e plena dos interesses do contribuinte.
- Mais: poderá, ainda, ser de ponderar a previsão de um regime de deferimento tácito da reclamação em caso de não remessa do processo ao Tribunal no prazo legalmente estabelecido para o efeito.

## (10) A extinção do processo de execução fiscal pelo pagamento coercivo

- O artigo 261.º do Código de Procedimento e Processo Tributário prevê a extinção da execução fiscal se, em virtude da penhora ou da venda, forem arrecadadas importâncias suficientes para solver a execução.
- Ora, por forma a que os direitos dos executados não sejam coartados, deveria ser prevista uma exceção à extinção e ao arquivamento da execução fiscal quando estejam pendentes oposição judicial à execução e/ou reclamação judicial de decisão do órgão da execução fiscal, bem como em caso de contestação à compensação de dívidas, por iniciativa da Administração tributária efetuada nos termos do (artigo 89.º) Código do Procedimento e Processo Tributário.

## (11) O prazo de caducidade em caso de inquérito criminal

- Sempre que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo de caducidade de quatro anos é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano, conforme se dispõe (n.º 5 do artigo 45.º) na Lei Geral Tributária.
- Ora, o alargamento do prazo do exercício do direito de liquidação quando instaurado processo de inquérito (que consta do n.º 5 do artigo. 45.º da Lei Geral Tributária), impede a aplicação do regime de dispensa da pena regulado no (artigo 22.º do) Regime Geral Infrações Tributárias e não permite ao contribuinte um exercício eficaz do seu direito de defesa em processo penal.
- Assim, tanto quanto parece, deveria prever-se a possibilidade de garantir a liquidação do imposto previamente à dedução de acusação por crimes tributários e, simultaneamente, a atribuição de um carácter urgente aos processos de impugnação judicial em que se discutam factos objeto de processo penal tributário.

## (12) Os factos interruptivos da prescrição do direito à liquidação das taxas locais

- No que respeita ao regime da prescrição das dívidas por taxas locais (artigo 15.º da Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro), o Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais prevê o prazo geral de oito anos, pouco mais acrescentando ao já previsto na Lei Geral Tributária (artigo 49.º).
- Isso suscitou, desde logo, a questão da admissibilidade dos pedidos de revisão oficiosa em sede de liquidação das taxas das autarquias locais, que parecem, não obstante, admissíveis, muito embora não expressamente previstos nesse Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais.



## (12) Os factos interruptivos da prescrição do direito à liquidação das taxas locais

- Com efeito, encontra-se prevista neste regime a aplicação subsidiária - e sucessiva -, nestas matérias, designadamente, da Lei Geral Tributária e do Código do Procedimento e Processo Tributário, onde se insere o instituto da revisão oficiosa, ao que parece em relação a tributos em geral, incluindo, portanto, as taxas das autarquias locais..
- Caso o regime da revisão oficiosa, previsto (artigo 78.º) na Lei Geral Tributária se aplique, como parece, também à liquidação de taxas, não se vê motivo para que não coincidam os factos interruptivos da prescrição previstos (artigos 15.º, n.º 2, da Lei n.º 53-E/2006, e no artigo 49.º, n.º 1), na Lei Geral Tributária, pelo que deveria também ser ponderado, e esclarecido expressamente, se o pedido de revisão oficiosa interrompe ou não a prescrição da obrigação tributária também neste sede das taxas das autarquias locais.

### (13) As alterações da tramitação eletrónica dos processos da jurisdição administrativa e fiscal

- Sem beliscar os méritos de reformas e de alterações que vieram conferir maior transparência e mais celeridade na tramitação electrónica dos processos da jurisdição administrativa e fiscal - com ganhos evidentes no que respeita à redução de custos e burocracia -, certo é que permanecem arestas bem relevantes (e algumas armadilhas) por limar, do ponto de vista prático, no que respeita à utilização, por parte dos profissionais da área, do sistema informático de suporte à atividade dos tribunais administrativos e fiscais.
- O regime em vigor prevê, por exemplo, que, nos casos em que a parte disponha de mais do que um mandatário ou representante em juízo (como é o caso das procurações forenses conjuntas tão frequentes entre os advogados), apenas um deles poderá proceder ao envio da peça processual por tramitação eletrónica de dados através da plataforma SITAF.

- Ora, a legislação em vigor é, nestes casos, omissa quanto à obrigatoriedade de os atos processuais serem notificados a todos os mandatários da parte, – e, pelo menos, àquele que submeteu a peça processual eletronicamente -, podendo, aparentemente, a secretaria judicial “escolher” notificar, discricionariamente, qualquer um deles em detrimento dos restantes.
- Não parece fazer qualquer sentido que, sendo indicados vários mandatários que representam em juízo a mesma parte, nem todos sejam notificados, da mesma forma, dos atos processuais cuja notificação às partes seja obrigatória ou, menos ainda, que a secretaria dos tribunais escolha um deles, discricionariamente e em detrimento de todos os demais mandatários, com vista à sua notificação via SITAF. E mesmo que não fosse possível a notificação de todos os mandatários, sempre se imporia a definição de um qualquer critério relativamente aos mandatários a notificar.

## (14) As alterações ao regime da prescrição das dívidas tributárias

- O legislador bem que poderia já ter aproveitado para encetar uma revisão profunda ao instituto da prescrição das dívidas tributárias, incluindo a interpretação jurisprudencial que hoje dele se faz e que impede, indefinidamente, a prescrição das obrigações tributárias por atrasos que só à Administração tributária ou aos próprios Tribunais são imputáveis.
- Melhor seria, a manter as alterações já incluídas nesse instituto, que se aditasse uma norma, final, no sentido de a prescrição ocorrer (como se verifica no processo penal ou contraordenacional) quando decorra o prazo geral, acrescido de metade, promovendo, desta forma, certeza e a segurança nas situações tributárias.

## (15) A suspensão de liquidações corretivas subsequentes

- Uma disfuncionalidade que é também possível identificar no procedimento tributário e que representa, muitas vezes, um enorme ónus e encargo para os contribuintes, está relacionada com o efeito das correções (primárias) que são efetuadas pela Administração tributária no âmbito de determinados impostos e exercícios e que dão origem a outras correções e liquidações (consequentes).
- Identifica-se, concretamente, como exemplo, as correções no âmbito de prejuízos fiscais reportáveis, as quais, sendo efetuadas num exercício, podem ter repercussões em exercícios subsequentes, e, também, correções em sede de Impostos Especiais sobre o Consumo que implicam liquidações em sede de IVA.

- Tendo presente a proteção legal que o legislador confere às prestações tributárias (em que a contestação da sua legalidade apenas suspende o seu pagamento quando seja prestada garantia), a repercussão dos efeitos das correções e liquidações primárias noutros exercícios e noutros impostos podem representar, para os contribuintes, contingências de valor elevado, que limitam a sua atividade económica e a sua vida pessoal e profissional e, mesmo, situações em que não conseguem obter garantias nem suspender os correspondentes processos de execução fiscal. Isto obriga os contribuintes a replicarem a defesa em diversos procedimentos e processos, com todos os custos inerentes, quando é certo que, caindo as correções e as liquidações primárias, as subsequentes deverão, fatalmente, ser anuladas.
- Parece evidente que deveria ficar legalmente suspensa a decisão das correções subsequentes até à decisão daquelas.

## (16) O prazo de caducidade das garantias prestadas pelos contribuintes

- O prazo de caducidade das garantias prestadas pelos contribuintes para suspensão do processo de execução fiscal e fundadas na apresentação de reclamação graciosa é de um ano. Sucede, porém, que o prazo legal concedido à Administração tributária para decidir é de, apenas, quatro meses conforme (art. 57.º) a Lei Geral Tributária.
- Parece lógico, e em maior harmonia, que o prazo de caducidade destas garantias seja igual ao prazo de que a Administração tributária dispõe para proferir decisão sobre as reclamações graciosas, o que permitirá, também, uma maior responsabilização da Administração tributária pelo respeito do prazo legal de decisão das reclamações graciosas.

## (17) O prazo da impugnação com fundamento no indeferimento tácito

- Formada a presunção de indeferimento tácito da Reclamação Graciosa decorrido que esteja totalmente o prazo (de quatro meses) concedido à Administração tributária para proferir decisão, o contribuinte dispõe de três meses a contar do indeferimento tácito para, querendo, impugnar judicialmente a correspondente decisão, tácita, de indeferimento.
- Daqui resulta que, caso o contribuinte não apresente esta impugnação judicial dentro do prazo de três meses e não pretenda continuar a aguardar, indefinidamente, que a Administração tributária se pronuncie expressamente, terá que recorrer a uma ação de intimação judicial para que tal decisão administrativa seja tomada e, em caso de indeferimento, abrir prazo para a impugnação judicial.
- Assim sendo, quando se verifique a presunção do indeferimento tácito da reclamação graciosa, o prazo de impugnação judicial poderia manter-se aberto até à notificação do projeto de decisão da reclamação graciosa, sendo que esta medida tem a virtualidade de retirar dos tribunais muitas das referidas ações judiciais de intimação e de, por outro lado, reforçar as garantias dos contribuintes.



## (18) A necessidade da criação de um Provedor do contribuinte independente da Administração tributária

- A informatização dos serviços e dos procedimentos e processos tributários e várias das alterações que foram sendo promovidas pelo legislador nos últimos anos requerem com urgência, um novo defensor do contribuinte, independente da Administração tributária, já que as idiossincrasias que a função do Provedor de Justiça traduz não são adequadas à especialização que a complexidade das relações tributárias exigem.
- Esta necessidade, no futuro, e mormente em fase do pós-pandémica, (em que os Estados necessitarão de receitas adicionais, com o conseqüente endurecimento da atuação da Administração tributária), se tornará ainda mais premente.
- A instituição do Subdiretor-Geral da Área da Relação com o Contribuinte, complementado com a criação de uma nova direção de serviços, parece corresponder à recuperação, em certa medida, do papel anteriormente desempenhado pela figura do “Defensor do Contribuinte” (criada em 1996 e extinta em 2002, mas não resolve o problema por falta de “independência”.

# Conclusão

- Sem prejuízo das alterações que têm vindo a ser efetuadas no processo e no procedimento tributário (em especial, as resultantes das Leis 118/2019 e 119/2019 e, bem assim, mais recentemente, da Lei 7/2021, de 26 de fevereiro), ainda existem áreas do contencioso tributário que necessitam de alterações.
- O processo e o procedimento tributários merecem, pelo menos, harmonização dos termos, prazos e meios de defesa do contribuinte e que possa facilitar-se a interação entre os sujeitos passivos e a Administração tributária.
- A bondade das medidas já concretizadas até aqui acaba por ficar ofuscada, por dificuldade de coordenação com regimes preexistentes (e que já careciam de revisão).
- O Contencioso Tributário deve ser adaptado aos desafios de uma sociedade pós-pandémica, na qual a preocupação com a arrecadação de receita tributária será mais constante e um motivo adicional para o aumento da litigiosidade, havendo a necessidade de alterações ... que (re)coloquem o contribuinte em primeiro lugar !

**OBRIGADO!**

[rogeriofernandesferreira@rffadvogados.pt](mailto:rogeriofernandesferreira@rffadvogados.pt)

(+351) 215 915 220



SOCIEDADE DE ADVOGADOS, SP, RL  
ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA  
& ASSOCIADOS

### Lisbon

Avenida da Liberdade,  
n° 136 – 3th & 6th (reception) floor  
1250-146 Lisbon  
Portugal

T. + 351 21 591 52 20  
F. + 351 21 591 52 44  
[www.rfflawyers.com](http://www.rfflawyers.com)  
[contact@rfflawyers.com](mailto:contact@rfflawyers.com)

### Oporto

Rua Eng.º Ferreira Dias,  
n°924, 4100-241 Oporto  
Portugal



### GPS

N 38 43 30 // W 9 08 56



The content of this information does not constitute specific legal advice, please contact us for any further information.