



Tax & Business Lawyers

CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

BREVES NOTAS, NA PERSPETIVA DE UM ADVOGADO

ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA



ORDEM DOS
ADVOGADOS



Lisboa, 28 de junho 2023

1. Alguns projetos de reforma

- ❖ É seguro afirmar que o contencioso tributário sempre se pautou por especificidades próprias, albergando em si uma dualidade de regimes que se consubstancia hoje num compromisso entre o procedimento administrativo e o processo civil.
- ❖ Apesar de ser expectável que um processo que tem como “contraparte” uma entidade pública seja, em tudo, semelhante ao regime que decorre do Código do Procedimento Administrativo e do Código do Processo nos Tribunais Administrativos, é possível identificar, ao longo da legislação procedimental e processual tributária (quer na Lei Geral Tributária, quer no Código de Procedimento e de Processo Tributário) inúmeras semelhanças com o que vem disposto no âmbito do procedimento administrativo e do processo civil e remissões diretas para o Código Civil e para o Código de Processo Civil.

2. Enquadramento dos projetos de Reforma

- ❖ 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.
- ❖ Dos estudos efetuados resultaram diversas sugestões de alteração ao processo e ao procedimento tributários, algumas das quais foram já sendo aprovadas, designadamente a aproximação do regime dos recursos ao do processo administrativo, a criação de um (novo) defensor do contribuinte ou a alteração de alguns prazos.
- ❖ Porém, muitas propostas ficaram por concretizar, continuando, a ser fonte 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.

3. As dificuldades de interpretação e aplicação das leis fiscais

- ❖ São apontadas dificuldades várias na interpretação e aplicação das leis do contencioso tributário, especialmente em matéria de execuções fiscais, atenta a dificuldade em harmonizar o disposto no Código de Procedimento e de Processo Tributário e o Código de Processo Civil, pelo que as normas do Código de Procedimento e de Processo Tributário deveriam, 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 considerar critérios próprios e bem 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

4. A simplificação dos meios de defesa

- ❖ Tem vindo a ser salientado, pelos diversos operadores, o facto de o nosso modelo procedimental e processual **ser 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 necessidade de (re)visitar a sua 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 o modelo mais simples de acesso à justiça tributária e, sem prejuízo dos direitos e garantias dos contribuintes, que obste à apreciação sucessiva e reiterada de pedido idênticos.
- ❖ Será de ponderar a existência de um modelo que privilegie 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.
- ❖ 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.

5. Os prazos nos procedimentos administrativos e nos processos tributário em geral

- ❖ A regra do Código de Procedimento e de Processo Tributário, em consonância com a Lei Geral Tributária 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 de liquidação de contribuições para a segurança social, que, na parte administrativa, segue o Código de Procedimento Administrativo.
- ❖ Assim, a solução destes problemas dependente, apenas, 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.

6. Os prazos de Reclamação Graciosa dos atos de autoliquidação

- ❖ 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.
- ❖ Tal prazo poderá impedir 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 correção 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.

7. A suspensão com prestação de garantia na petição de reclamação graciosa, impugnação judicial e pronuncia 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 pronuncia arbitral) não se sujeitasse à execução fiscal, não figurasse, sequer, como executado, com eventuais danos de imagem, incluindo reflexos negativos na sua relação com os seus bancos financiadores, fornecedores e clientes.
- ❖ Neste sentido, 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 pronuncia arbitral, desde que aí, desde logo, pudesse ser requerida e prestada a garantia, ou requerida a sua dispensa, assim se evitando a extração do título executivo e a própria instauração da execução fiscal.
- ❖ Neste cenário, deverá ponderar-se a existência de mecanismo, legal e/ou informático, que permita a não instauração de execução fiscal em caso de pedido de suspensão da execução, contra a prestação de garantia idónea, na reclamação graciosa ou na impugnação judicial (ou no pedido de pronuncia arbitral).

8. 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 (artigo 78.º, n.º 1, segunda parte), da Lei Geral Tributária.
- ❖ À primeira vista, dever-se-á verificar se este procedimento **de correção de erros ainda se justifica ou que o articular melhor com o procedimento de revisão oficiosa.**

9. O momento a partir do qual são impugnáveis as providências cautelares da Administração tributária

- ❖ De acordo com a Constituição (artigo 268º, n.º 3, e nos termos do artigo 77º, n.º 6 da Lei Geral Tributária), a eficácia dos atos da Administração tributária relativamente aos particulares depende da sua notificação.
- ❖ Perante a atual redação no (atual n.º 1 do artigo 144º 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 efetuada 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 de a notificação da decisão correspondente ocorrer, sem prejuízo do direito de impugnação a partir da data da notificação.

10. A exclusão da prova testemunhal no recurso da derrogação fiscal do sigilo bancário

- ❖ O Tribunal Constitucional (por acórdão de 28 de Novembro de 2006, proferido no processo nº 748/2006, da 3ª Secção), julgou inconstitucional (por violação dos artigos 20º, nº 1, em conjugação com o artigo 18º, nº 1, ambos da Constituição), a norma (parte final do nº 3 do artigo 146º-B) do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quando aplicável, **na medida em que exclua em absoluto a produção de prova testemunhal, e nos casos em que esta seja, em geral, admissível.**
- ❖ Torna-se, assim, importante proceder, em conformidade com a jurisprudência constitucional, à **eliminação dessa referência à limitação dos meios de prova à prova documental.**

11. 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 ou outra autoridade da Administração tributária proceda à revogação do ato que constitui o seu fundamento 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.
- ❖ Contudo, 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.
- ❖ Ponderando as várias soluções possíveis de minorar o problema (entrega direta no tribunal ou cominação sancionatória), poder-se-á criar um mecanismo legal expedido que permita dirigir ao tribunal um requerimento, entregue no próprio tribunal, motivando o juiz a avocar o processo para que se obtenha 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.

12. 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, **poderá 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 motivadas por penhoras de vencimentos, créditos ou de contas bancárias, bem como em caso de contestação à compensação de dívidas, por iniciativa da Administração tributária (efetuada nos termos do artigo 89.º do Código do Procedimento e Processo Tributário).

13. 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 quatro anos é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano, conforme n.º 5 do artigo 45.º da 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, deverá prever-se a possibilidade de garantir a liquidação do imposto prévia 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.

14. 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 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 aí não expressamente previstos nesse Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (por aplicação subsidiária da Lei Geral Tributária).
- ❖ 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 no artigo 78.º da 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 nos artigos 15.º, n.º 2, da Lei n.º 53-E/2006, e no artigo 49.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, pelo que **deverá 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.**

15. As alterações de tramitação eletrónica dos processos da jurisdição administrativa e fiscal (1/2)

- ❖ Sem beliscar os méritos de reformas e de alterações que vieram conferir maior transparência e mais celeridade na tramitação dos processos da jurisdição administrativa e fiscal - com ganhos evidentes no que respeita à redução de custos, burocracia e impacto ambiental -, 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.
- ❖ A título de exemplo, 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.

15. As alterações de tramitação eletrónica dos processos da jurisdição administrativa e fiscal (2/2)

- ❖ Todavia, 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.
- ❖ Ora, 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. **Mesmo que não fosse possível a notificação de todos os mandatários, sempre se imporá a definição de um critério relativamente aos mandatários a notificar.**

16. As alterações ao regime da prescrição das dívidas tributárias

- ❖ No que respeita às alterações operadas no regime da prescrição das obrigações tributárias, o legislador bem que poderia já ter aproveitado para encetar uma revisão mais 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 e contraordenacional) quando decorra o prazo geral, acrescido de metade, promovendo, desta forma, certeza e segurança nas situações tributárias.**

17. A suspensão de liquidações corretivas subsequentes (1/2)

- ❖ Uma disfuncionalidade que é também possível identificar no procedimento tributário e que representa, muitas vezes, um enorme ônus 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, que, sendo efetuadas num exercício podem ter repercussões em exercícios subsequentes, mas, também, correções em sede de Impostos Especiais sobre o Consumo que implicam liquidações em sede de IVA.

17. A suspensão de liquidações corretivas subsequentes (2/2)

- ❖ Tendo presente a proteção legal que o legislador confere às dividas tributárias (em que a contestação da sua legalidade, apenas suspende o seu pagamento quando, por regra, seja prestada garantia), a repercussão dos efeitos das correções e liquidações primárias noutros exercícios e noutros impostos podem representar, para os contribuintes, contingências fiscais de valor elevado e, relacionadas com a necessidade de serem prestadas garantias, onerosas, e que limitam a sua atividade económica e a sua vida pessoal e profissional (vg. hipotecas e garantias bancárias) e, mesmo, situações em que não conseguem obter garantias nem suspender os correspondentes processos de execução fiscal. Além disso, obriga os contribuintes a replicar 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, que, evidente que, **deverá ficar legalmente suspensa a decisão das correções subsequentes até à decisão daquelas.**

18. 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 (cfr. art. 57.º da Lei Geral Tributária).
- ❖ Assim sendo, neste caso, parece lógico e em maior harmonia com o quadro legal em vigor 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.

19. 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, apenas, 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 impugnatórias dos contribuintes, com diminuição de custos e adequado acesso a controlo judicial efetivo.

20. 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 idiosincrasias que a função do Provedor de Justiça traduz não são adequadas à especialização que a complexidade das relações tributárias exigem, necessidade esta que, 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” – em tudo, semelhante a um Provedor (ombudsman) do contribuinte -, a qual foi criada em 1996 e posteriormente extinta em 2002, mas não resolvem o problema de “independência”!

OBRIGADO!

rff@rffadvogados.pt

(+351) 215 915 220



Lisbon

Avenida da Liberdade,
Nº136 – 4th floor (reception)
1250-146 Lisbon
Portugal

Porto

Rua Eng.º Ferreira Dias,
Nº924, 4100-241 Porto
Portugal

T +351 215 915 220

F +351 215 915 244

www.rfflawyers.com

contact@rfflawyers.com

[Linkedin](#)

This content does not constitute legal advice. Please contact us for further information.

O conteúdo deste documento tem como objetivo a distribuição geral de conhecimento a clientes e colegas, sendo que a informação nele contida é apresentada de forma abstrata e generalista. Não deve ser utilizada como base para tomada de decisão e deve ser procurado aconselhamento legal profissional para casos específicos.

Este conteúdo não pode ser reproduzido, no seu todo ou em parte, sem consentimento expresso do seu autor.

Se tiver alguma questão ou desejar mais informação sobre algum destes tópicos, contacte-nos por favor através do email contact@rfflawyers.com.