



CARLOS VALENTIM

PAULO CARDOSO

Roteiro *de*

# JUSTIÇA FISCAL

Os poderes da Administração Tributária  
versus as garantias dos contribuintes

**VidaEconómica**

# ÍNDICE

PREFÁCIO .....	13
APRESENTAÇÃO.....	15
ABREVIATURAS.....	19
<b>A RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>21</b>
Princípios e regras gerais .....	21
- Considerações gerais .....	21
- Os princípios gerais do procedimento.....	23
- As normas tributárias .....	27
- Outros direitos dos contribuintes.....	29
- Os sujeitos da relação jurídica tributária.....	32
- O objecto da relação jurídica tributária.....	38
- A garantia dos créditos tributários.....	45
Providências cautelares da Administração Tributária .....	47
- O arresto.....	48
- O arrolamento.....	49
- A impugnação da apreensão.....	50
A compensação de dívidas com créditos sobre o Estado .....	51
- O novo regime das informações vinculativas .....	54
As orientações genéricas.....	57
Caducidade e prescrição .....	58
- A distinção entre caducidade e prescrição.....	58
- A caducidade .....	60
- As diversas redacções do art.º 45.º da LGT .....	64
A prescrição .....	66
- Considerações gerais sobre prescrição.....	66
- A suspensão e a interrupção da prescrição .....	67

- A aplicação da lei no tempo.....	69
- O regime vigente da prescrição tributária .....	76
- Questões controversas .....	79
- A prescrição das coimas.....	89
- A prescrição das dívidas à Segurança Social.....	91

**O PROCEDIMENTO DE INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA..... 93**

Os fundamentos da inspecção tributária.....	93
O enquadramento legal .....	94
Âmbito e objectivos .....	95
Os princípios orientadores da inspecção tributária .....	97
- Impugnabilidade dos actos.....	102
Classificação do procedimento.....	103
As competências e os deveres da inspecção .....	107
Os direitos e as garantias da inspecção .....	111
O procedimento de inspecção: sua marcha e fases.....	117
- Visão geral do procedimento .....	117
- O prazo do procedimento de inspecção .....	117
- O início do procedimento .....	123
- Desenvolvimento do procedimento e os actos de inspecção.....	128
- A conclusão do procedimento .....	132
As notificações no âmbito do procedimento inspectivo .....	136
As inspecções a pedido do sujeito passivo ou terceiro .....	138
Perguntas frequentes.....	141
Minutas.....	145

**TRIBUTAÇÃO POR MÉTODOS INDIRECTOS..... 153**

Avaliação indirecta. Fundamentos e objectivos .....	153
Aplicação de métodos indirectos.....	155
- Regime simplificado de tributação.....	156
- Impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável.....	164
- Indicadores de actividade inferiores aos normais .....	170
- Manifestações de fortuna ou sinais exteriores de riqueza.....	171
- Resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos .....	177
- Acréscimos patrimoniais não justificados .....	178

<b>A DERROGAÇÃO DO SEGREDO/SIGILO BANCÁRIO</b> .....	181
O dever de segredo .....	181
Os fundamentos do segredo bancário .....	182
Restrições/derrogações do dever de segredo .....	183
A quebra do segredo bancário pela Administração Tributária. Fundamentos.....	185
- Acesso sem dependência do consentimento do titular .....	187
- Acesso nas situações de recusa da sua exibição ou de autorização para a sua consulta do titular .....	190
- Outras situações de acesso.....	191
Processo especial de derrogação do dever de sigilo bancário.....	193
- Recurso interposto pelo contribuinte.....	193
- Pedido de autorização da administração tributária.....	195
Outros deveres e informações.....	196
- O dever de confidencialidade .....	196
- Deveres das instituições de crédito e das sociedades financeiras .....	196

## **MEIOS DE DEFESA DO CONTRIBUINTE PERANTE**

<b>A ADMINISTRAÇÃO FISCAL</b> .....	199
A apresentação de declaração de substituição .....	201
A reclamação graciosa .....	203
- Resumo dos prazos de interposição de reclamação graciosa: .....	211
Recurso hierárquico .....	212
Procedimento de correcção de erros da administração tributária.....	214
A impugnação judicial .....	216
Os casos especiais de impugnação .....	228
- Apuramento de imposto por “métodos indirectos” .....	228
- Autoliquidação de imposto .....	231
- Retenção na Fonte .....	232
- Pagamentos por conta .....	233
- Matrizes prediais .....	234
Outros meios impugnatórios .....	236
- Acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.....	236
- Intimação para um comportamento.....	237
- Meios processuais acessórios.....	237
A Arbitragem Tributária .....	240
- Características da arbitragem tributária.....	240

- A constituição do Tribunal .....	245
- O procedimento arbitral .....	248
- Os efeitos da decisão arbitral .....	252
A revisão oficiosa.....	255
- Quadro-resumo dos meios de defesa.....	259
Dúvidas frequentes: .....	259
Minutas.....	264
Lista dos Tribunais .....	271

## **O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL.....** 275

Questões Gerais .....	275
- Os prazos .....	279
- A responsabilidade tributária .....	280
- Visão geral do processo.....	291
A tramitação processual .....	293
- A instauração .....	293
- A citação .....	295
- Os meios de defesa do executado: .....	304
- Direito ao pagamento em prestações .....	315
- Direito à dação em pagamento (cumprimento) .....	319
- Direito de oposição à execução .....	320
- A penhora .....	327
- A venda.....	365
- Reclamações das decisões do órgão da execução fiscal .....	385
- Incidentes .....	387
- Embargos de terceiros .....	388
- Habilitação de herdeiros.....	388
- O apoio judiciário.....	390
- Extinção da execução.....	392
Perguntas frequentes.....	396
Minutas.....	399

## **AS INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS.....** 407

Caracterização das infracções tributárias .....	407
- Enquadramento legal e âmbito de aplicação.....	407
- Conceito de infracção tributária .....	408
- Espécies de infracções: crimes e contra-ordenações.....	414

- Concurso de infracções .....	416
- Momento e local da prática da infracção .....	417
- Responsabilidade penal tributária pelo pagamento das multas e coimas	420
- Responsabilidade civil (subsidiária) pelas multas e coimas.....	424
As contra-ordenações fiscais.....	430
- As sanções aplicáveis.....	430
- Direito à redução das coimas .....	434
- Dispensa e atenuação das coimas.....	444
- Prescrição do procedimento contra-ordenacional.....	446
- Prescrição das sanções.....	455
- Tipologia das contra-ordenações fiscais.....	455
- Violação de segredo fiscal.....	468
- Falta ou atraso de declarações.....	469
- Falta ou atraso na apresentação ou exibição de documentos ou de declarações.....	470
- Falsificação, viciação e alteração de documentos fiscalmente relevantes	475
- Omissões e inexactidões nas declarações ou em outros documentos fiscalmente relevantes .....	478
- Inexistência de contabilidade ou de livros fiscalmente relevantes .....	480
- Não organização da contabilidade de harmonia com as regras de normalização contabilística e atrasos na sua execução .....	482
- Falta de apresentação, antes da respectiva utilização, dos livros de escrituração .....	484
- Violação do dever de emitir ou exigir recibos ou facturas .....	485
- Falta de designação de representantes .....	487
- Pagamento indevido de rendimentos.....	488
- Pagamento ou colocação à disposição de rendimentos ou ganhos conferidos por ou associados a valores mobiliários .....	490
- Inexistência de prova da apresentação da declaração de aquisição e alienação de acções e outros valores mobiliários ou da intervenção de entidades relevantes .....	491
- Transferência para o estrangeiro de rendimentos sujeitos a tributação	492
- Impressão de documentos por tipografias não autorizadas .....	493
- Falsidade informática.....	495
- Violação da obrigação de possuir e movimentar contas bancárias .....	496
O processo de contra-ordenação .....	499
- Base do processo – aquisição da notícia da infracção .....	500

- A instauração .....	506
- A investigação e instrução.....	506
- A defesa .....	507
- O pagamento antecipado da coima .....	510
- A decisão de aplicação da coima.....	511
- O pagamento .....	517
- O recurso judicial da decisão de aplicação da coima.....	519
- Arquivamento do processo.....	523
- Nulidades processuais .....	527
- A suspensão do processo de contra-ordenação .....	528
- Execução das coimas.....	533
- As custas .....	533
Os crimes fiscais.....	534
- Penas aplicáveis.....	534
- Suspensão da execução da pena de prisão.....	537
- Dispensa e atenuação das penas.....	537
- Prescrição do procedimento criminal.....	538
- Tipologia dos crimes fiscais .....	539
O processo criminal fiscal.....	554
- Início do processo – A notícia do crime tributário.....	555
- O inquérito .....	556
- Decisão do Ministério Público.....	559
- O arquivamento em caso de dispensa da pena.....	559
- Suspensão do processo.....	560
Perguntas frequentes.....	561
Minutas.....	566

# APRESENTAÇÃO

Este “Roteiro de Justiça Fiscal” abrange a generalidade das questões com que se debatem os contribuintes e os profissionais que trabalham na área.

Sob o tema “Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes” procurou-se explanar as “regras do jogo” nas suas mais diversas facetas: do procedimento inspectivo ao contencioso administrativo e judicial, da arbitragem tributária e da execução fiscal às contra-ordenações e crimes fiscais.

Mais do que uma obra académica pretendeu-se um manual de consulta com cariz eminentemente prático, que proporcionasse uma visão de conjunto das matérias tributárias e que, sem descuidar o rigor dos conceitos jurídicos, fosse escrito numa linguagem acessível ao profissional, ao estudante e ao leigo.

Por isso, no “roteiro” que se apresenta, em vez da visão sistemática dos Códigos tributários, optamos, ao invés, por uma abordagem diferente na qual se privilegiou a apresentação dos temas na sua ordem lógica pondo em relevo, nos assuntos neles referidos, a sequência dos procedimentos que os caracterizam recorrendo, sempre que foi possível, a esquemas simplificadores e a exemplos práticos bem como a minutas de petições que vão desde o mero pedido de certidão ao pagamento em prestações ou à apresentação de defesa no processo de contra-ordenação.

Os autores esperam com esta obra contribuir, ainda que de forma modesta, para a realização da justiça fiscal no âmbito de um Estado de Direito.

Uma última nota para referir que as posições assumidas pelos autores, embora funcionários da Direcção-Geral dos Impostos, são pessoais e poderão nem sempre ser coincidentes com as da Administração Tributária.

# PREFÁCIO

O sistema fiscal contemporâneo, que promove o abastecimento do Estado e em particular do seu erário, deve ser eficaz, equitativo e dotado de instrumentos garantísticos.

Eficaz na acção tributária traduzida na inspecção, liquidação e cobrança de impostos e, bem assim, no combate à fraude e evasão fiscal, quer do ponto de vista da prevenção, quer na lógica da reacção punitiva.

Equitativo na distribuição dos impostos, promovendo uma repartição justa dos encargos tributários e uma redistribuição do rendimento e da riqueza pela via fiscal, sem penalizar o esforço nem induzir o ócio, promovendo o investimento e favorecendo o desenvolvimento económico.

Mas deve igualmente – diríamos, até, principalmente – ser justo do ponto de vista dos mecanismos ou instrumentos de reposição da legalidade violada pela Administração Tributária, estabelecendo meios de tutela que coloca à disposição dos contribuintes como forma de reacção contra comportamentos abusivos ou ilegais das entidades administrativas, a par de um conjunto de direitos que têm marcada dimensão proteccionista.

Saldanha Sanches na obra póstuma “Justiça Fiscal” observa, a propósito do tema da justiça e das garantias dos cidadãos, que “os direitos e as garantias dos contribuintes, uma das contribuições históricas do Direito Fiscal, exigem uma concordância prática entre a correcta distribuição dos encargos tributários (interesse comunitário) e a salvaguarda dos direitos individuais de cada contribuinte”.

As garantias dos contribuintes, tema a que o legislador constitucional atribuiu dignidade de elemento essencial do sistema fiscal, resguardando-o de investidas arbitrárias do poder executivo influenciado pelas adversidades da conjuntura económica, é um claro factor de equilíbrio entre o interesse público

e os direitos ou interesses individuais dos cidadãos, onerados com prestações unilaterais cujo benefício dificilmente identificam.

Neste contexto, se o dever de pagar impostos é, pela sua natureza, individualmente penoso porque pressupõe a amputação de rendimentos e a privação de bens sem contrapartida directa, a vocação garantística do sistema tributário sobressai como um elemento fundamental na aplicação do Direito Fiscal, conclusão enfatizada pela circunstância da actual função da Administração Tributária não se desenvolver tanto no segmento da aplicação da lei, mas na verificação e validação da sua aplicação pelos contribuintes.

Como afirmou Campos Sales, “Não posso obrigar ninguém a ser patriota, mas posso obrigar a pagar impostos.”.

Conhecer o sistema tributário, ter presente os poderes da Administração Fiscal, que assume uma dimensão de *ius imperii* no quadro da relação jurídico-tributária e compreender os direitos do contribuinte é hoje absolutamente essencial tanto no domínio do cumprimento das obrigações fiscais, como no controle da legalidade administrativa.

A um tempo, por via dos Princípios que com especial densidade normativa influenciam o procedimento administrativo, imputando regras de controlo à Administração como meio de tutela dos direitos do contribuinte.

A outro, por via dos mecanismos de reacção – graciososa e contenciosa – que têm por finalidade promover a reposição da legalidade violada por um acto da Administração Tributária.

A matéria das garantias dos administrados a montante e a jusante do procedimento e o espartilho das competências da administração fiscal, constitui o tema estruturante da obra que temos a honra de prefaciar e a que os Autores deram o mote de “Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes”.

Mais do que um “Roteiro”, o trabalho prefaciado é uma obra científica de grande rigor, fazendo a simbiose entre o elemento literal da lei, a interpretação que melhor se adequa à norma em causa e a posição que a Jurisprudência em temas de maior relevância tem vindo a assumir.

O livro que agora é dado à estampa é trabalhado com toda a exigência pelos Autores, que sendo depositários das competências técnicas, científicas e teóricas adequadas aos diversos temas, introduzem no tratamento das questões uma componente de interesse prático assinalável, reportada à sua experiência profissional decorrente dos cargos e tarefas que desempenham na Administração Tributária.

Esta obra, despojada de qualquer outro propósito que não seja o superior interesse de permitir uma aquisição objectiva de conhecimentos, tem um largo espectro de destinatários, e num tempo em que a Reforma de Bolonha não pode deixar de ser encarada com reservas, o trabalho prefaciado constitui um excelente instrumento de aprendizagem do sistema tributário para quem pretenda aprofundar o estudo sobre estas temáticas bem como para aqueles que necessitem de um instrumento pratico que lhes possibilite o conhecimento da lei.

Os Autores merecem, por isso, uma palavra de elogio pela forma como se dedicaram ao tratamento dos diversos temas, aliando a visão prática dos problemas a uma profunda e rigorosa análise da lei, referenciados pelo pensamento jurisprudencial, consentindo, assim, que se atinja o objectivo a que se propuseram: permitir ao contribuinte conhecer com detalhe os poderes da Administração Fiscal, os seus direitos não impugnatórios e os instrumentos de impugnação administrativa e judicial.

Nesta tarefa a que se dedicaram com êxito e inegável sucesso, os Autores escaparam à tentação fácil de tomar posições inconsistentes a favor das partes integrantes da relação juridico fiscal, assumindo de forma equidistante e rigorosa as conclusões que genuinamente, e na sua perspectiva, melhor se ajustam à realidade do sistema normativo.

Merecem, ainda, uma segunda palavra de louvor devida pela coragem que demonstraram ao publicar uma obra tão intensa quanto profunda numa das áreas do conhecimento científico mais permeável à intervenção do legislador, que regista sucessivas mutações das soluções legislativas decorrentes de opções conjunturais do nosso Estado.

Como observou Joel Slemrod., “A reforma fiscal não é uma estação a que temos de chegar, mas antes um modo de viajar”. A excessiva dinâmica do Direito Fiscal tem sido elemento inibidor de publicações de obras científicas neste ramo do Direito.

Contudo, os Autores do “Roteiro da Justiça Fiscal” assumiram com coragem esta tarefa e contribuíram, de modo decisivo, para enriquecer a Literatura Jurídica Nacional.

O leitor, na sua crítica e superior apreciação, não nos deixará de dar razão.

Porto, Janeiro de 2011  
Pedro Marinho Falcão

# A RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

## PRINCÍPIOS E REGRAS GERAIS

### CONSIDERAÇÕES GERAIS

*Legislação aplicável*

[LGT / Art.º 4.º a 10.º

A Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei 398/98, de 17/12/1998, entrou em vigor em 01/01/1999 e pretendia enunciar e definir os princípios gerais que regem o direito fiscal português e os poderes da administração tributária e garantias dos contribuintes.

Muitas das soluções então encontradas foram, entretanto, refinadas, visto que ano algum passou em que não ocorresse uma alteração, mais ou menos importante, na Lei que até é um decreto-lei.

Consagraram-se, assim, na letra da Lei algumas construções doutrinárias dos impostos e densificaram-se preceitos constitucionais orientadores. Distinguiram-se as taxas dos tributos, na medida em que as primeiras pressupõem uma contrapartida directa do pagamento que é efectuado, isto é, pelo pagamento da taxa ao contribuinte tem que ser prestado um determinado serviço público<sup>1</sup>, deve ser removido um obstáculo jurídico<sup>2</sup> ao seu comportamento ou,

---

1 - Como exemplo paradigmático a taxa de justiça como contrapartida do acesso à justiça.

2 - Por exemplo, uma licença de construção.

então, deve-se lhe permitir a utilização de um bem de domínio público<sup>3</sup>. Se não existir uma contrapartida directa de uma destas três naturezas, então, estamos perante um imposto e não uma taxa.

Como pressupostos dos tributos temos que estes devem assentar na capacidade contributiva revelada, através do rendimento, despesa ou do património. Mas, acima de tudo, os impostos destinam-se a satisfazer as necessidades financeiras do Estado, a promoção da justiça social, a igualdade de oportunidades e correcções nas desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento.

Mas, embora os fins que se destinem a atingir sejam nobres, não podem ser atingidos a qualquer custo. A tributação tem que respeitar princípios constitucionais: generalidade, igualdade, legalidade e justiça material.

Pretende-se que o princípio da legalidade tributária e constitucional seja o garante de todos os outros, daí que estejam sujeitos a esse princípio a incidência do imposto, a taxa, os benefícios fiscais, as garantias dos contribuintes, a definição dos crimes fiscais e o regime das infracções tributárias.

Estão, ainda, sujeitos ao princípio da legalidade:

- a) A liquidação e cobrança dos tributos, incluindo os prazos de prescrição e caducidade;
- b) A regulamentação das figuras da substituição e responsabilidade tributárias;
- c) A definição das obrigações acessórias;
- d) A definição das sanções fiscais sem natureza criminal;
- e) As regras de procedimento e processo tributário

Está, também, consagrado na Lei Geral Tributária o princípio constitucional de acesso ao direito. É garantido o acesso à justiça tributária para a tutela plena e efectiva de todos os direitos ou interesses legalmente protegidos e todos os actos em matéria tributária que lesem direitos ou interesses legalmente protegidos são impugnáveis ou recorríveis nos termos da lei.

Este direito de impugnação dos actos tributários acarreta também, em si, um ónus. Se determinado acto era impugnável e o destinatário, por desleixo ou incúria o não impugna, contribuindo, desse modo, para o avolumar dos

---

3 - Por exemplo a ocupação de um passeio para um quiosque.

prejuízos causados, então a responsabilidade extracontratual do Estado por esses danos fica também mitigada ou mesmo afastada<sup>4</sup>.

O pagamento do imposto nos termos de lei que atribua benefícios ou vantagens no conjunto de certos encargos ou condições não precluye o direito de reclamação, impugnação ou recurso, não obstante a possibilidade de renúncia expressa. Significa isto que, se mesmo quando o pagamento do imposto confere ao pagador vantagens especiais este não se vê impedido de reclamar ou impugnar determinado acto tributário, então, quando este não retira qualquer benefício especial do cumprimento da obrigação tributária, também não poderá ver coarctado o seu direito a aceder á justiça.

## OS PRINCÍPIOS GERAIS DO PROCEDIMENTO

*Legislação aplicável*

[LGT / Arts. 55.º a 60.º]

O procedimento tributário, seja ele inspectivo, de reclamação graciosa de revisão oficiosa ou outro, submete-se a princípios gerais que devem nortear as diligências, os actos e a decisão final. A obediência a estes princípios é a primeira garantia de um procedimento equitativo e justo.

A Lei Geral Tributária elenca vários princípios gerais mas tal não significa que estes se esgotem naqueles, não deixando, enquanto princípios gerais de direito, de serem aplicáveis os previstos no Código de Procedimento Administrativo e mesmo os previstos pela Constituição.

A administração tributária deve exercer 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.

---

4 - Atente-se no disposto no art.º 4.º da Lei 67/2007, que regula a matéria: “Quando o comportamento culposo do lesado tenha concorrido para a produção ou agravamento dos danos causados, designadamente por não ter utilizado a via processual adequada à eliminação do acto jurídico lesivo, cabe ao tribunal determinar, com base na gravidade das culpas de ambas as partes e nas consequências que delas tenham resultado, se a indemnização deve ser totalmente concedida, reduzida ou mesmo excluída”.

Quanto aos previstos na LGT:

#### *Princípio da colaboração*

- *Os órgãos da administração tributária e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração recíproco.*
- *A colaboração da Adm. Fiscal compreende, entre outros:*
  - *A informação pública, regular e sistemática sobre os seus direitos e obrigações;*
  - *A publicação, no prazo de 30 dias, das orientações genéricas sobre a interpretação e aplicação das normas tributárias;*
  - *A assistência necessária ao cumprimento dos deveres acessórios;*
  - *A notificação do sujeito passivo ou demais interessados para esclarecimento das dúvidas sobre as suas declarações ou documentos;*
  - *A prestação de informações vinculativas, nos termos da lei;*
  - *O esclarecimento regular e atempado das fundadas dúvidas sobre a interpretação e aplicação das normas tributárias;*
  - *O acesso, a título pessoal ou mediante representante, aos seus processos individuais ou, nos termos da lei, àqueles em que tenham interesse directo, pessoal e legítimo;*
  - *A criação, por lei, em casos justificados, de regimes simplificados de tributação e a limitação das obrigações acessórias às necessárias ao apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos;*
  - *A publicação, nos termos da lei, dos benefícios ou outras vantagens fiscais salvo quando a sua concessão não comporte qualquer margem de livre apreciação da administração tributária;*
  - *O direito ao conhecimento pelos contribuintes da identidade dos funcionários responsáveis pela direcção dos procedimentos que lhes respeitem;*
  - *A comunicação antecipada do início da inspecção da escrita, com a indicação do seu âmbito e extensão e dos direitos e deveres que assistem ao sujeito passivo.*
- *A colaboração dos contribuintes com a Administração Tributária compreende o cumprimento das obrigações acessórias previstas na lei e a prestação dos esclarecimentos que esta lhes solicitar sobre a sua situação tributária, bem como sobre as relações económicas que mantenham com terceiros*

#### *Princípio do inquisitório*

- *A Administração Tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido*

### *Princípio da proporcionalidade*

- O procedimento da inspecção e os deveres de cooperação deverão ser os adequados e proporcionais aos objectivos a prosseguir.

### *Princípio da participação*

- A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se:
  - Direito de audição antes da liquidação;
  - Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições;
  - Direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal;
  - Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos, quando não haja lugar a relatório de inspecção;
  - Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária.
- Não há lugar a audiência prévia:
  - No caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe seja favorável;
  - No caso de a liquidação se efectuar oficiosamente, com base em valores objectivos previstos na lei, desde que o contribuinte tenha sido notificado para apresentação da declaração em falta, sem que o tenha feito

### *Princípio da Celeridade*

- O procedimento tributário deve ser concluído no prazo de seis meses, devendo a Administração Tributária e os contribuintes abster-se da prática de actos inúteis ou dilatatórios.
- Os actos do procedimento tributário devem ser praticados no prazo de 10 dias, salvo disposição legal em sentido contrário
- O incumprimento do prazo contado a partir da entrada da petição do contribuinte no serviço competente da administração tributária, faz presumir o seu indeferimento para efeitos de recurso hierárquico, recurso contencioso ou impugnação judicial (excepto se a delonga for imputável ao contribuinte por incumprimento do dever de colaboração)

### *Princípio da Decisão*

- *A Administração Tributária está obrigada a pronunciar-se sobre todos os assuntos da sua competência que lhe sejam apresentados por meio de reclamações, recursos, representações, exposições, queixas ou quaisquer outros meios previstos na lei pelos sujeitos passivos ou quem tiver interesse legítimo.*
- *Não existe dever de decisão quando a Administração Tributária se tiver pronunciado há menos de dois anos sobre pedido do mesmo autor com idênticos objecto e fundamentos ou tiver sido ultrapassado o prazo legal de revisão do acto tributário.*
- *Embora não esteja obrigada a apreciar o pedido, está-o de notificar o interessado da não apreciação.*

### *Princípio da informação*

- *O contribuinte tem direito à informação sobre:*
- *A fase em que se encontra o procedimento e a data previsível da sua conclusão;*
- *A existência e teor das denúncias dolosas não confirmadas e a identificação do seu autor;*
- *A sua concreta situação tributária.*

### *Direito à fundamentação dos actos*

- *A decisão do 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 integram o relatório da fiscalização tributária.*
- *A fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do imposto.*
- *A fundamentação deve ser clara, por forma a habilitar a pessoa comum a perceber qual foi percurso cognoscivo do decisor e porque decidiu num sentido e não noutro.*

Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.

Estas regras gerais estão consagradas no art.º 9.º do Código Civil:

**Regra 1.** *A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.*

**Regra 2.** *Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.*

**Regra 3.** *Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.*

**Regra 4.** *Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei<sup>5</sup>.*

Se a Lei Tributária refere um conceito de direito como “interrupção”, “suspensão” ou prescrição, então esse conceito deve ser entendido, no âmbito tributário, com as mesmas características que tem no âmbito dos outros ramos do direito. Contudo, se existirem nas normas tributárias outros conceitos, então são esses os conceitos especiais que devem ser aplicados. O exemplo clássico de conceitos fiscais é o de “prédio”. Para o IMI prédio é “*toda a fracção de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou colectiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como as águas, plantações, edifícios ou*

5 - Esta e as seguintes constantes da Lei Geral Tributária e não do Código Civil.

*construções, nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia económica em relação ao terreno onde se encontrem implantados, embora situados numa fracção de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial*<sup>6</sup>.

Este é um conceito que se afasta muito do conceito civil de prédio em que este é rústico (uma parte delimitada do solo e as construções nele existentes que não tenham autonomia económica) ou urbano (qualquer edifício incorporado no solo, com os terrenos que lhe sirvam de logradouro)<sup>7</sup>.

No entanto, sempre que na relação tributária estejamos perante um “prédio”, é o conceito fiscal que prevalece sobre o conceito civil. Poderá ser um “prédio”, para efeitos de tributação em IMI, uma “roulotte” assente num terreno com carácter de permanência e afecta a fim não transitório todavia, civilmente, nunca aquela realidade constituiria um “prédio”.

**Regra 5.** Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários<sup>8</sup>.

**Regra 6:** As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são susceptíveis de integração analógica.

Porventura a mais importante regra enquanto salvaguarda do princípio da segurança jurídica do contribuinte e limitação à regra 5. À Administração Fiscal está vedada a possibilidade de, por analogia, “criar” novos factos tributários por referência a outros factos tipificados por tributários.

Com as sucessivas alterações legislativas toma especial acuidade a aplicação no tempo das leis tributárias.

A LGT vem consagrar o princípio da não retroactividade, isto é, as normas tributárias aplicam-se apenas aos factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados quaisquer impostos retroactivos. Se o facto tributário for de formação sucessiva (como acontece com os impostos periódicos – IRS,

---

6 - Art.º 2.º CIMI.

7 - Art.º 204.º do Código Civil.

8 - Esta norma resulta, em parte, da criatividade dos agentes económicos em configurar as suas relações comerciais ou laborais tributadas de forma a evitar a tributação. Os 14 números e duas dezenas de alíneas e subalíneas do art.º 2.º do CIRS são bem prova disso.

IRC, etc.), a lei nova só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor<sup>9</sup>.

As normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes. Não serão, todavia, de aplicação imediata as normas que, embora integradas no processo de determinação da matéria tributável, tenham por função o desenvolvimento das normas de incidência tributária<sup>10</sup>.

No que respeita à territorialidade, e sem prejuízo do disposto especialmente em cada um dos códigos tributários e convenções internacionais de que Portugal seja parte (e salvo disposição legal em sentido contrário), as normas tributárias aplicam-se aos factos que ocorram no território nacional.

A tributação pessoal derroga esta norma geral abrangendo todos os rendimentos obtidos pelo sujeito passivo com domicílio, sede ou direcção efectiva em território português, independentemente do local onde sejam obtidos.

## OUTROS DIREITOS DOS CONTRIBUINTES

*Legislação aplicável*

LGT / Art.º 64.º

Quiçá um dos mais importantes direitos dos contribuintes é o direito ao sigilo fiscal. Os dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária estão obrigados a guardar sigilo sobre os dados recolhidos quanto à situação tributária dos contribuintes e aos elementos de natureza pessoal que obtenham no procedimento, nomeadamente os decorrentes do sigilo profissional ou qualquer outro dever de segredo legalmente regulado. Caso a Administração Tributária

9 - Daí as dúvidas que se levantam quanto à constitucionalidade da criação do último escalão de IRS e à sua aplicação aos rendimentos auferidos anteriormente à entrada em vigor da alteração. A recente decisão do Tribunal Constitucional através do acórdão n.º 399/2010, proferido nos processos 523 e 524/2010 que considerou que *“as Leis n.os 11/2010 e 12 -A/2010 prosseguem um fim constitucionalmente legítimo, isto é, a obtenção de receita fiscal para fins de equilíbrio das contas públicas, têm carácter urgente e premente e no contexto de anúncio das medidas conjuntas de combate ao défice e à dívida pública acumulada, não são susceptíveis de afectar o princípio da confiança insito no Estado de Direito, pelo que não é possível formular um juízo de inconstitucionalidade”* não as sana na totalidade em especial porque foi uma decisão com 7 votos favoráveis em 12.

10 - Porque isso poderia tornar a tributação retroactiva.

esteja obrigada a prestar aquelas informações a terceiros, aquele dever de sigilo estende-se a quem tiver legal acesso às informações.

O dever de sigilo por parte da Administração Tributária cessa em caso de:

- Autorização do contribuinte para a revelação da sua situação tributária;
- Cooperação legal da administração tributária com outras entidades públicas, na medida dos seus poderes;
- Assistência mútua e cooperação da administração tributária com as administrações tributárias de outros países resultante de convenções internacionais a que o Estado Português esteja vinculado, sempre que estiver prevista reciprocidade;
- Colaboração com a justiça nos termos do Código de Processo Civil e Código de Processo Penal.

Este dever de confidencialidade não é absoluto, visto que parte das informações obtidas pode ser divulgada, nomeadamente:

- Através de listas de contribuintes cuja situação tributária não se encontre regularizada, designadamente listas hierarquizadas em função do montante em dívida, desde que já tenha decorrido qualquer dos prazos legalmente previstos para a prestação de garantia ou tenha sido decidida a sua dispensa<sup>1112</sup>;
- A publicação de rendimentos declarados ou apurados por categorias de rendimentos, contribuintes, sectores de actividades ou outras, de acordo com listas que a administração tributária deve organizar anualmente a fim de assegurar a transparência e publicidade.

Considera-se como situação tributária regularizada, para efeitos de divulgação, o pagamento integral de quaisquer tributos, a inexistência de situações de mora ou a sua regularização em conformidade com as disposições e planos previstos no Código de Procedimento e de Processo Tributário e demais legislação em vigor.

---

11 - A prática da Administração Fiscal é de apenas publicitar dívidas cujo processo de execução fiscal se encontra com citação pessoal e após a audição prévia do interessado no que respeita aos requisitos de publicitação.

12 - No Orçamento de Estado para 2011, no artigo 62.º dispôs-se que “A divulgação de listas prevista na alínea a) do n.º 5 do artigo 64.º da lei geral tributária (LGT), aprovada pelo Decreto -Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, é aplicável aos contribuintes devedores à segurança social”

## AUTORES

**CARLOS VALENTIM** Formador da DGCI, licenciado em Economia e finalista na licenciatura de Direito ingressou na DGCI em 1999. Técnico de Administração Tributário Adjunto, exerceu funções até 2009 num Serviço de Finanças encontrando-se desde essa data a exercer funções na Direcção de Finanças do Porto. Actualmente coordena uma equipa na Divisão de Gestão da Dívida Executiva.

**PAULO CARDOSO** Formador na área de Fiscalidade e licenciado em auditoria ingressou na DGCI no ano de 1999 exercendo a partir dessa data funções num Serviço de Finanças na secção da Justiça Fiscal como Técnico de Administração Tributário Adjunto. Nomeado Inspector Tributário exerceu funções na Direcção de Finanças do Porto encontrando-se actualmente colocado Direcção de Finanças de Bragança.

# Roteiro *de*

# JUSTIÇA FISCAL

Esta obra constitui um excelente instrumento de aprendizagem do sistema tributário para quem pretenda aprofundar o estudo sobre estas temáticas bem como para aqueles que necessitem de um instrumento prático que lhes possibilite o conhecimento da lei.

Os autores merecem, por isso, uma palavra de elogio pela forma como se dedicaram ao tratamento dos diversos temas, aliando a visão prática dos problemas a uma profunda e rigorosa análise da lei consentindo, assim, que se atinja o objectivo a que se propuseram: permitir ao contribuinte conhecer com detalhe os poderes da Administração Fiscal, os seus direitos não impugnatórios e os instrumentos de impugnação administrativa e judicial.

Pedro Marinho Falcão, *in Prefácio*

Um manual de consulta com cariz eminentemente prático, que proporcionasse uma visão de conjunto das matérias tributárias, numa linguagem acessível ao profissional, ao estudante e ao leigo.

Na obra, os autores recorrem, sempre que possível, a esquemas simplificadores e a exemplos práticos bem como a minutas de petições que vão desde o mero pedido de certidão ao pagamento em prestações ou à apresentação de defesa no processo de contra-ordenação.

Visite-nos em  
[livraria.vidaeconomica.pt](http://livraria.vidaeconomica.pt)

[www.vidaeconomica.pt](http://www.vidaeconomica.pt)

ISBN: 978-972-788-400-1

