



DEPARTAMENTO DE DIREITO

MESTRADO EM DIREITO

**A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (AT) E O
EXERCÍCIO DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA NÃO ADUANEIRA**

**Relatório Profissional para obtenção do grau de Mestre em Direito,
especialidade em Ciências Jurídico-Políticas**

Mestranda: Paula Cristina Real Esteves Costa

Orientador de estágio: Professor Doutor António Carlos dos Santos

LISBOA, Abril de 2014

Sumário/Índice

- | | | |
|----|-----------------------|---------------|
| 1. | Lista de Abreviaturas | <i>Pág. 3</i> |
| 2. | Introdução | <i>Pág. 4</i> |

I - Descrição do Curriculum vitae com reflexão crítica sobre o percurso académico e profissional apresentado

- | | | |
|----|-----------------------------------|----------------|
| 1. | Formação Académica | <i>Pág. 5</i> |
| 2. | Formação em línguas estrangeiras | <i>Pág. 7</i> |
| 3. | Participação em ações de formação | <i>Pág. 7</i> |
| 4. | Experiência Profissional | <i>Pág. 12</i> |
| 5. | Atividades extraprofissionais | <i>Pág. 28</i> |

II - Estudo sobre o tema escolhido

- | | | |
|--------|--|----------------|
| 1. | Enunciado do tema, identificação das questões e objetivo | <i>Pág. 30</i> |
| 1.1 | <i>Abstract</i> (resumo em Inglês) | <i>Pág. 32</i> |
| 2. | Desenvolvimento | |
| 2.1. | A INSTITUIÇÃO - PASSADO E PRESENTE | |
| 2.1.1. | A Autoridade Tributária e Aduaneira | <i>Pág. 34</i> |
| 2.1.2. | O ato tributário | <i>Pág. 38</i> |
| 2.1.3. | A auditoria tributária, o papel da inspeção tributária | <i>Pág. 45</i> |
| 2.2. | A JUSTIÇA ADMINISTRATIVA | |
| 2.2.1. | Os meios de defesa, o procedimento gracioso | <i>Pág. 55</i> |
| 2.2.2. | A especificidade do direito de audição no direito tributário | <i>Pág. 59</i> |
| 2.3. | A JUSTIÇA CONTENCIOSA E A DEFESA DOS INTERESSES DO ESTADO ENQUANTO CREDOR TRIBUTÁRIO | |
| 2.3.1. | A Representação da Fazenda Pública breve historial | <i>Pág. 64</i> |
| 2.3.2. | Os poderes próprios, os poderes delegados e a revogação do ato | <i>Pág. 68</i> |
| 2.3.3. | A dualidade da Justiça Tributária | <i>Pág. 75</i> |

III – Conclusão

- | | | |
|--------|--|----------------|
| 3.1. | UMA NOVA EXPERIÊNCIA NO CONTROLO DO CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES FISCAIS | |
| 3.1.1. | A voluntariedade da conduta | <i>Pág. 79</i> |
| 3.1.2. | Uma renovada imagem sobre a representação da Justiça | <i>Pág. 86</i> |
| | Bibliografia | <i>Pág. 88</i> |

1. Lista de Abreviaturas

AGT - Administração-Geral Tributária

AT - Autoridade Tributária e Aduaneira

CIRS - Código de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CPA - Código do Procedimento Administrativo

CPPT- Código de Procedimento e Processo Tributário

CRP - Constituição da República Portuguesa

DGCI - Direção Geral dos Impostos

DGAIEC - Direção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais Sobre o Consumo

DGCI - Direção Geral dos Impostos

DGITA - Direção-Geral de Informática e Apoio aos serviços Tributários e Aduaneiros

DL - Decreto-Lei

ECOFIN - *The Economic and Financial Affairs Council*

EFSM - *European Financial Stabilisation Mechanism*

ETAF – Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais

GAT - Grupo de Administração Tributária

LVCRR - Estabelece os regimes de vinculação, de carreiras e de remunerações dos trabalhadores que exercem funções públicas

LGT - Lei Geral Tributária

MF - Ministério das Finanças

NTCA - Administração Fiscal e Aduaneira Holandesa

OE - Orçamento do Estado

PAT - Processo Administrativo Tributário

PNAITA - Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira

PREMAC - Plano de Redução e Melhoria da Administração Central do Estado

RCPIT - Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária

RFP - Representação da Fazenda Pública

TCAN - Tribunal Central Administrativo Norte

UE - União Europeia

SP - Sujeito Passivo

STA - Supremo Tribunal Administrativo

UGC – Unidade dos Grandes Contribuintes

2. Introdução

A política fiscal não é um fim em si mesmo. É, em primeiro lugar, um meio ao serviço de outras políticas públicas (de natureza política, como a adesão ao euro, ou de natureza social, como a educação, a saúde, a segurança social, a habitação ou de natureza económica, como a promoção da competitividade).

A. Carlos dos Santos, Jurista e sociólogo ¹

¹ Santos, A. Carlos dos (2000, Junho). A AGT e a reforma das administrações tributárias. **Revista TOC** n.º 4, p. 40-43.

Neste artigo que elegemos como introdutório, António Carlos dos Santos aborda questões relacionadas com o sistema fiscal, começando por sublinhar que uma adequada distribuição da carga fiscal, baseada em princípios estruturantes do direito fiscal (como o princípio da igualdade e da transparência), pode contribuir para um sistema mais justo. Nesse sentido salienta que apenas a necessária uniformidade de procedimentos e aplicação normativa adequada possibilitará o respeito pela justiça. Como se poderá ainda extrair das suas palavras, a então iniciada reforma da administração, consubstanciada nas soluções apontadas pelo Relatório Silva Lopes (de Abril de 1996), pretendeu remodelar inadequadas políticas de formação, fiscalização e justiça tributária. Patente foi o nascimento da AGT que através do D.L. n.º 376/99 de 22 de Setembro foi constituída sob a forma de pessoa coletiva de direito público, sujeita à tutela e superintendência do Ministro das Finanças e com tarefas de cobrança e controlo dos recursos fiscais, ou, nas palavras de António Carlos dos Santos, dotada de uma função “instrumental do estado”. Ainda pontos de grande destaque dessa reforma foram: a revisão do Código de Processo Tributário que veio a dar origem ao Código de Procedimento e de Processo Tributário e, a introdução de uma Lei Geral Tributária.

I - Descrição do curriculum *vitae* com reflexão crítica sobre o percurso académico e profissional apresentado

1. Formação Académica

Ao concluir a licenciatura em Direito na Universidade Autónoma de Lisboa optou-se pela variante de Ciências Jurídico-Económicas, em cujas cadeiras específicas se obtiveram as seguintes classificações: Economia Política II 12 valores, Finanças Públicas II 13 valores, Direito Internacional Económico 16 valores, Economia Política III 12 valores e Direito Fiscal II 14 valores.

Sendo a formação superior uma condição imprescindível ao desempenho de funções na área jurídica, essa formação possibilita ainda a oposição a concursos noutras áreas vocacionais cuja habilitação básica necessária seja a detenção de um curso de licenciatura.

Da área funcional afeta a Serviços Jurídicos ou ao Contencioso Fiscal, até à carreira de Inspeção Tributária, a licenciatura em Direito permite nesse âmbito, o desempenho de funções ligadas à Justiça.

Não obstante muitas instituições privilegiarem a experiência e formação profissional, como também é o caso da AT – Autoridade Tributária e Aduaneira no que concerne à área da Gestão Tributária, nas carreiras do GAT existem igualmente categorias específicas em que por imposição legal, se torna exigível a licenciatura como habilitação mínima.

Assim, sendo o direito tributário integrante da atividade administrativa, trilhou-se essa área de estudos não apenas no seguimento do percurso da vida mas também observando com interesse o esforço de progresso e mudança das linhas orientadoras do poder fiscal.

Quanto à variante de estudos escolhida, a área jurídico-económica, tem a sua razão de ser na ideia partilhada pela reforma da administração fiscal de que a pessoa é, também no sistema fiscal, o mais importante.

Um caminho ao longo do qual se constatou uma delimitação de fronteiras relativamente à justiça fiscal e que foi estandarte da reorganização da Administração Tributária, erigida pela reforma de modernização e desenvolvimento na entrada do século “XXI”².

Naturalmente este foi um novo modelo planeado cuidadosamente pelos grupos de trabalho criados para a revisão da orgânica da DGCI, após reflexões que viriam a introduzir significativas mudanças na então existente estrutura administrativa da década de 90.

Quanto às linhas programáticas e estratégicas para essa reforma, estudo deixado ao cuidado do grupo de trabalho para tal constituído, tiveram tal repercussão que dariam lugar à implementação de critérios que perdurariam até hoje e que, transparecem nos seguintes princípios cuja execução acompanhámos e presenciámos³:

“1 - A reforma fiscal da transição para o século XXI terá como objetivo orientar o sistema fiscal no sentido de consolidar a sua estabilidade, reduzindo as desigualdades na sociedade portuguesa através da redistribuição da carga fiscal, da simplificação, modernização e desburocratização do sistema fiscal e da administração fiscal e aduaneira e da prossecução, com mais eficácia, da luta contra a evasão e fraude fiscais e aduaneiras e promovendo o desenvolvimento socioeconómico sustentável, em particular pela criação de condições favoráveis ao reforço da competitividade, ao crescimento económico e ao emprego e à consolidação e criação de empresas viáveis.

2 - A pessoa é, também no sistema fiscal, o mais importante, pelo que os direitos e as garantias dos contribuintes constituirão uma prioridade central, modeladora da reforma, devendo diminuir-se as eventuais zonas de discricionariedade existentes, incrementando-se a sua efetividade através de uma adequada aplicação da conceção da administração fiscal como um serviço de índole pública e do contribuinte como um cidadão e um cliente; assim se realizará a ideia de democracia fiscal, integrada numa nova cultura fiscal de cidadania e solidariedade.”

² Ministério das Finanças – **Trabalhos Preparatórios da Reforma da Administração Tributária**. Departamento de Documentação e Artes Gráficas – Direção-Geral da Administração Pública – Presidência do Conselho de Ministros, Lisboa, 1999, p. 20.

³ “**Resolução do Conselho de Ministros n.º 119/97** *Quadros gerais para a reforma fiscal - Um sistema fiscal para o Portugal desenvolvido, no limiar do século XXI*.”

2. Formação em línguas estrangeiras

A formação na área de estudos humanísticos onde se inclui como língua estrangeira o Inglês nível V e o Francês nível VII e ainda a disciplina de Técnicas de Tradução de Francês, são ferramentas de comunicação ao nível internacional.

Generalizadamente difundida através dos meios de comunicação audiovisuais, prevalece o domínio a língua inglesa ao nível oral e ao nível escrito.

Quanto à língua francesa, a grande facilidade na sua dicção com acentuada capacidade de expressão oral não obstante essa língua ter caído em desuso, potencia um conhecimento ainda que apenas passivo.

Sendo uma aptidão, o domínio de línguas estrangeiras, possibilita o exercício de diversas funções específicas, nomeadamente ao nível profissional, na área das relações internacionais.

Concretamente, ao nível institucional e dentro da AT, torna-se uma competência que permite a troca de informação com outras Administrações Fiscais, bem como a participação em seminários, conferências e outros programas de intercâmbio ao nível internacional.

Reconheça-se ainda que os serviços de gestão de recursos humanos dão especial valorização à capacidade de compreensão de uma língua estrangeira, quando pretendem recrutar pessoal apto nessa área específica, onde adicionalmente se preferem conhecimentos de tradução e retroversão da língua materna.

Refira-se até que, dada a internacionalização das relações económicas planetárias, o domínio de línguas estrangeiras permite um estudo mais diversificado sobre outras realidades, abordado nas línguas nativas, o que numa perspetiva de vivência individual constitui uma mais-valia.

3. Participação em ações de formação

A especificidade das qualificações exigíveis a funcionários da AT implica elevada capacidade, especialização e qualificação profissionais.

Consequentemente, a AT procura dar formação adequada aos seus funcionários não apenas pelo facto da necessária e exigível qualificação profissional mas também como retribuição do esforço e desempenho que os seus funcionários lhe dedicam quando cumprem as suas funções em condições quase nunca ótimas.

As dificuldades funcionais relativas aos meios técnicos disponibilizados face a cada vez mais reduzidos cabimento orçamentais para os serviços, levaram até a que o PRACE (Programa de Reforma da Administração Central Estadual) anunciasse o encerramento de diversos serviços ainda que contrariamente às recomendações ínsitas no anterior Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal cujas orientações vinham até então a ser seguidas pela administração fiscal.⁴

Para melhor sublinhar a importância de alguns dos objetivos da formação, recorde-se ainda a assaz e importante indicação dada no Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal no sentido de que a formação deveria ser adequada à “mobilidade” entre o pessoal das diferentes carreiras da AT, com vista a minimizar a separação entre as diversas áreas funcionais.

O objetivo seria deste modo, permitir uma comunicação deveras necessária entre funcionários das distintas carreiras e, ao mesmo tempo desenvolver a polivalência dos próprios funcionários.

Como se referia nesse relatório a propósito, a diferenciação entre os diversos grupos da administração tributária, “só desaparece para efeito dos cursos de administração tributária”.

Citando ainda no seguimento: “A julgar pela experiência de outras organizações pode haver vantagens em não pôr obstáculos a uma maior mobilidade horizontal dos funcionários das diferentes carreiras. Assim por exemplo pode haver vantagens em utilizar na inspeção tributária funcionários das carreiras informática ou da carreira jurídica.

⁴ Ministério das Finanças – **Relatório da Comissão Para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal**. Documentos do Ministério das Finanças, Departamento de Documentação e Artes Gráficas – Direção-Geral da Administração Pública – Presidência do Conselho de Ministros, Lisboa, 1996, p. 70.

Além disso, a mobilidade horizontal pode trazer mais diversificação à experiência dos funcionários, enriquecendo-os profissionalmente.”.⁵

Como a seleção de funcionários é efetivada por meio de concursos, a formação também encerra a virtualidade de posteriormente à sua admissão na instituição, os preparar para concursos futuros, ou progressões na carreira.

Essa é portanto uma das razões pelas quais a AT dispõe de um centro de formação profissional, cuja atividade incrementa a formação dos funcionários e cuja ação é particularmente importante face às consequentes alterações e reformas fiscais (como foi por exemplo o caso específico da reforma fiscal de 1989-91).

Outro aspeto a salientar, será a melhor manipulação dos recursos face à necessidade de erosão da concorrência de outras entidades, dotadas de uma grande preparação e informação, ou subordinadas a grupos de interesses, razão pela qual também as carreiras próprias da AT tentam suprir as necessidades de um elevado nível de tecnicidade através de uma formação contínua.

Assim a formação ministrada visa, através do empenhamento e motivação dos participantes, a maior eficiência e eficácia do desempenho dos formandos - os funcionários da AT, instituição que por sua vez apresentará no geral uma “maior eficiência financeira global da gestão tributária”.⁶

Quanto à formação permanente, tal como consta na lei orgânica da AT, o Centro de Formação é responsável pela divulgação de informação e ações de formação na qual os funcionários devem ter um número mínimo de participações anuais por motivos de avaliação.

Assim, sem esquecer toda a adicional formação profissional certificada por outras entidades reconhecidas na sua área de atividade, nomeadamente a formação obtida na UAL dirigida à formação de formadores, interessa destacar, a ministrada até à data, pelo Ministério das Finanças no total de 845 horas e no âmbito do Regulamento de Avaliação Permanente:

⁵ Idem, págs. 83 – 84.

⁶ A maior eficiência financeira global da gestão tributária era um dos objetivos perseguidos enquanto prioridade estratégica, veja-se: Ministério das Finanças – **Trabalhos Preparatórios da Reforma da Administração Tributária**. Departamento de Documentação e Artes Gráficas – Direção-Geral da Administração Pública – Presidência do Conselho de Ministros, Lisboa, 1999, p. 20.

1. Liquidador Tributário de 10-04-2000 a 14-07-2000: 120 h
2. Informática- TATA II de 11-09-2000 a 12-09-2000: 12 h
3. Informática- TATA II de 15-09-2000 a 18-09-2000: 12 h
4. Reciclagem - TATA II de 11-10-2000 a 12-10-2000: 12 h
5. Reciclagem - TATA II de 08-02-2001 a 12-02-2001: 18 h
6. Reciclagem - TATA II de 21-05-2001 a 01-06-2001: 60 h
7. Informática de 11-09-2000 a 12-09-2000: 24 h
8. Reciclagem - TATA II de 11-10-2000 a 12-10-2000: 90 h
9. OE 2002 - Atualização de 01-04-2002 a 01-04-2002: 6 h
10. Análise Declarativa de 30-01-2003 a 30-01-2003: 3 h
11. Reforma Património Apl. Informáticas de 18-06-2003 a 18-06-2003 6 h
12. Análise Declarativa 02-02-2004 a 02-02-2004: 6 h
13. Reforma Património – IMI, IMT, IS de 06-05-2004 a 07-05-2004: 12 h
14. Código de Procedimento e de Processo Tributário de 18-11-2004 a 19-11-2004: 12 h
15. RITTA (Rede Informática) de 28-04-2005 a 29-04-2005: 12 h
16. Curso IMT - Declaração Liquidação Mod.1 de 20-06-2005 a 04-09-2005: 7*h
17. SCO - Sistema de Contra-Ordenações de 11-07-2005 a 09-09-2005: 6*h
18. Imposto Municipal Sobre Imóveis de 13-07-2005 a 13-07-2005: 6h
19. Imposto do Selo - Participação de Transmissões Gratuitas de 29-08-2005 a 30-09-2005: 10*h
20. Formação Progressão na Carreira - TATA de 26-09-2005 a 28-09-2005: 18h
21. PEJEF de 20-03-2006 a 20-03-2006: 12h
22. IRC- Declaração de Rendimentos Modelo 22 exercício 2006 de 16-10-2006 a 11-12-2006 10*h
23. Avaliação Permanente - TATA 3 de 23-10-2006 a 26-10-2006 24h
24. Imposto Municipal sobre Imóveis (Modelo 1) – 2006 de 25-10-2006 a 25-11-2006 7*h
25. *Information Mapping* de 09-01-2007 a 11-01-2007 18h
26. Análise Declarativa/IR. Alterações OE 2007 de 05-02-2007 a 05-02-2007 6h

27. Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares 2007 de 27-06-2007 a 12-10-2007 14*h
28. IRC de 10-07-2007 a 10-07-2007 6h
29. Fundamentação de Correções da IT de 21-08-2007 a 22-10-2007 8*h
30. IRS II de 03-10-2007 a 04-10-2007 12h
31. Lei Geral Tributária de 17-10-2007 a 18-10-2007 12h
32. Aplicações Centrais Inspeção Tributária de 23-06-2008 a 23-06-2008 6h
33. IRS de 07-07-2008 a 07-08-2008 6h
34. IVA/RITI - II de 08-07-2008 a 11-07-2008 12h
35. IRC - II de 09-07-2008 a 10-07-2008 12h
36. Análise Declarativa IR/Alterações OGE2009 de 11-03-2009 a 11-03-2009 6h
37. Cooperação Administrativa - IVA de 28-04-2009 a 28-04-2009 6h
38. Auditoria Tributária - I de 02-06-2009 a 04-06-2009 18h
39. Alterações Orçamento Geral do Estado 2010 de 01-04-2010 31-07-2010 6*h
40. Dupla Tributação Internacional I de 26-04-2010 a 26-04-2010 6h
41. Dupla Tributação Internacional II de 27-04-2010 a 27-04-2010 6h
42. Dupla Tributação Internacional III de 28-04-2010 a 28-04-2010 6h
43. Execuções Fiscais - Penhoras Automáticas de 20-05-2010 a 30-06-2010 24*h
44. Execuções Fiscais - Gestão de Vendas Coercivas de 14-06-2010 a 30-06-2010 9*h
45. Sistema Contencioso Judicial Tributário de 18-06-2010 a 18-06-2010 3h
46. Alterações do Orçamento do Estado – 2011 de 26-01-2011 a 26-01-2011 6h
47. RCPIT – Âmbito do n.º 2 do art.º 63º de 03-05-2011 a 03-05-2011 3h
48. IRC - Tributação de Não Residentes de 30-05-2011 a 20-06-2011 12:00*
49. Sistema de Penhoras Automáticas de 15-06-2011 a 30-07-2011 30:00*
50. RCPIT - Aplicação do n.º 2 do artigo 63º de 20-09-2011 a 20-09-2011 3:00
51. Sistema de Investigação Criminal de 21-09-2011 a 23-10-2011 18:00*
52. Organização e Competências da AT de 06-02-2012 a 06-02-2012 3:00
53. Sistemas de Informação de 09-02-2012 a 09-02-2012 3:00
54. IMI de 10-02-2012 a 10-02-2012 6:00
55. IMT de 20-02-2012 a 20-02-2012 6:00

56. Imposto de Selo de 22-02-2012 a 22-02-2012 3:00
57. Noções de Direito Tributário 22-02-2012 3:00
58. Lei Geral Tributária de 23-02-2012 a 24-02-2012 12:00
59. IRS de 27-02-2012 a 28-02-2012 12:00
60. IRC de 29-02-2012 a 02-03-2012 18:00
61. IVA - RITI de 05-03-2012 a 08-03-2012 24:00
62. Relações Interpessoais Fisco-Contribuinte ITE 2012 de 01-06-2012 a 01-06-2012 3:00
63. CPPT ITE 2012 de 04-06-2012 a 06-06-2012 18:00
64. RCPIT ITE 2012 de 18-06-2012 a 19-06-2012 12:00
65. Contabilidade para Juristas ITE 2012 de 25-06-2012 a 28-06-2012 24:00
66. RGIT ITE 2012 de 29-06-2012 a 02-07-2012 12:00
67. Auditoria Tributária ITE 2012 03-07-2012 05-07-2012 15:00
68. Fraude Internacional IVA – C. Práticos ITE de 2012 06-07-2012 a 06-07-2012 3:00
69. Técnicas de Auditoria Assistida por Computador ITE 2012 de 11-07-2012 a 11-07-2012 3:00
70. *Dataware house* (não certificado)

* - Horas Pedagógicas (eLearning ou bLearning)

4. Experiência Profissional

No exercício das funções profissionais enquanto jurista ao serviço da Autoridade Tributária e Aduaneira quer inicialmente, na carreira ligada à Gestão Tributária (áreas de informação, liquidação e cobrança) quer posteriormente na carreira da Inspeção Tributária, destacam-se em ambos os casos as funções desempenhadas na área da Justiça Tributária.

Na sequência do que observou o relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, sublinhe-se que a mobilidade dos funcionários entre diferentes carreiras é também justificada pelas necessidades de especialização.

E as vantagens são não só o enriquecimento profissional como a utilização dessa experiência noutras áreas e até, nalguns casos, fora da instituição.

A propósito do valor que representam os conhecimentos adquiridos na área tributária pelos funcionários, atente-se à pertinente observação da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal quando então considerava que “Convirá que as promoções sejam aceleradas na fase inicial das carreiras, a fim de evitar que como vem sucedendo há vários anos, os novos funcionários mais promissores tendam a sair em elevada proporção, exatamente quando começam a ter melhor formação profissional e a ter maior produtividade.”⁷

Essa acentuada morosidade é realmente o que precisamente se pode constatar, através do relato da experiência profissional detida desde o ingresso no Ministério das Finanças, Autoridade Tributária e Aduaneira (ex- DGCI/Direcção-Geral dos Impostos).

O concurso externo para recrutamento de Liquidadores Tributários foi publicitado pelo Aviso nº 5133/98 (2ª Série), publicado no D. R. nº 76, de 31 de Março. Posteriormente, o DL 557/99 de 17 de Dezembro⁸ com efeitos a 2000-01-01 pelo disposto no art.º 52º, nº1 al. f), do diploma legal, fez transitar os liquidadores tributários para a categoria de técnicos de administração tributária-adjuntos (estagiários), cujo estatuto consta do referido DL n.º 557/99, sendo este diploma que define a estrutura das carreiras grupo de pessoal de administração tributária (GAT) da ex-Direcção-Geral dos Impostos.

Por despacho do Diretor Geral da DGCI de 2000.01.31, ingressou na categoria de TATA – E (Técnica de Administração Tributária-Adjunta Estagiária) em comissão extraordinária de serviço com efeitos a 2000-02-14, conforme publicado no DR n.º 37 (2ª Série) de 2000-02-14 e, foi finalmente colocada no Serviço de Finanças de Lisboa, até Novembro de 2002 nas áreas de Imposto Sobre o Rendimento/Consumo, Justiça Tributária e Execuções Fiscais.

Nomeada por despacho do Diretor Geral da DGCI de 2002-11-06 na categoria de TATA, nível 1 DR, (2ª Série), n.º 268, de 2002-11-20, obteve colocação definitiva na Direcção de Finanças de Santarém onde tomou posse com a *categoria* de Técnica de Administração

⁷ Ministério das Finanças – **Relatório da Comissão Para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal**. Documentos do Ministério das Finanças, Departamento de Documentação e Artes Gráficas – Direcção-Geral da Administração Pública – Presidência do Conselho de Ministros, Lisboa, 1996, p. 86.

⁸ Decreto-Lei n.º 557/99. **Diário da República I série-A**. N.º 292 (1999-12-17), p.8997 a 9012.

Tributária – Adjunta nível 1 e, onde exerceu funções na área da Justiça Tributária, predominantemente afeta à análise de impugnações administrativas dos atos tributários.

Em 2003-02-21 progrediu para o escalão 2, da respetiva categoria, de acordo com a regra do n.º 3 art.º 44 do DL n.º 557/99⁹.

Por despacho de 2005-12-23 da Subdiretora-Geral por delegação de competências do Diretor Geral dos Impostos, mudou para o nível 2 da categoria de técnico de administração tributária adjunto do grau 2 do GAT, com efeitos à data do respetivo despacho, publicado no DR (2ª Série), n.º 11 de 2006-01-16 após realização das provas anuais exigíveis no Regulamento de Avaliação Permanente (n.º 2.1 da parte II desse regulamento do pessoal do grupo de administração tributária, publicado no DR (2.ª série), n.º 7, de 11 de Janeiro de 2005.

Após seleção interna em 2005 foi deslocada em comissão de Serviço na Direção de Serviços de Relações Internacionais, onde esteve afeta às áreas de análise e instrução de processos de recuperação de crédito e de reembolso de imposto ao abrigo de “Convenções de Dupla Tributação Internacional”.

Em finais de 2006 regressou à Direção de Finanças de Santarém à área da Justiça Tributária, onde voltou a estar predominantemente afeta à análise de impugnações administrativas dos atos tributários.

Por despacho de 2009-04-07 da Subdiretora Geral, por delegação de competência do Diretor Geral da DGCI, mudou para o nível 3 da categoria de técnico de administração tributária adjunto do grau 2 do GAT, com efeitos a 2009-01-23, conforme publicação no DR (2ª série) n.º 77 de 2009-04-21. Após a realização das sempre 3 provas anuais exigidas para mudança de nível nos termos do Regulamento de Avaliação Permanente do GAT (Grupo de Administração Tributária) obteve a categoria de Técnica de Administração Tributária – Adjunta nível 3.

A partir de 1 de Julho de 2010 por Aviso (extracto) n.º 17354/2010 obteve delegação de competências do Diretor de Finanças de Lisboa, Dr. *Mário Pereira Januário*, que a designou

⁹ Decreto-Lei n.º 557/99. **Diário da República I série-A**. N.º 292 (1999-12-17), p.8997 a 9012.

como Representante da Fazenda Pública junto do Tribunal Tributário de Lisboa, funções que exerce até à presente data.

Tornou-se opositora ao concurso externo de admissão para a categoria de Inspectores Tributários (licenciados em Direito), Grau 4, nível 1, do GAT, do mapa de pessoal da DGCI, aberto por aviso divulgado no Diário da República, (2ª série), nº 87, Aviso nº 8928/2010.

Posteriormente, na sequência do despacho de 2011-12-28, do Diretor-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, foi autorizada a celebrar de contrato em funções públicas por tempo indeterminado, sujeito a período experimental, com vista à ocupação por tempo indeterminado, do posto de trabalho vago na categoria de inspetora tributária, grau 4, nível 1, do Grupo de Pessoal de Administração Tributária, do mapa de pessoal da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Ora, desde que ingressou na categoria de TATA - Técnica de Administração Tributária Adjunta por despacho de 2000-01-31, só em 2009-04-07 atingiu o nível 3 da respetiva categoria o que, como referia o parecer da Comissão dado em 1996 bem patenteia que, quer os concursos, quer a promoção, deveriam ser mais frequentes.

Resta em sequência, chamar a atenção para o conteúdo funcional inerente às carreiras tributárias.

A gestão tributária, como já foi referido, abrange essencialmente a informação, liquidação e cobrança.

À inspeção cabe garantir o cumprimento da obrigação legal de pagamento dos impostos respeitando a igualdade de todos os contribuintes através do controlo do cumprimento dos deveres tributários.¹⁰

Ao longo de todo o percurso profissional, as funções exercidas, em primeira linha no âmbito da justiça administrativa (genericamente reclamações graciosas e recursos hierárquicos) e, posteriormente, na área da justiça contenciosa enquanto representante da Fazenda Pública junto do Tribunal Tributário de Lisboa, exigem o domínio de matérias jurídicas de natureza

¹⁰ Como referido em Ministério das Finanças – **Relatório da Comissão Para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal**. Documentos do Ministério das Finanças, Departamento de Documentação e Artes Gráficas – Direção-Geral da Administração Pública – Presidência do Conselho de Ministros, Lisboa, 1996, p. 115.

especializada e envolvem a apreciação de questões essencialmente tributárias e administrativas.

Nesse âmbito do contencioso administrativo é de destacar a elaboração de informações e pareceres, instrução de procedimentos administrativos e processos judiciais na fase administrativa, respostas a exposições, pedidos de informação, queixas, denúncias, requerimentos, petições de contribuintes, tudo o que em suma, mais não é do que um primeiro exame de querelas fiscais.

Sublinhe-se que para a elaboração dos referidos documentos se torna necessário realizar estudos frequentes mais ou menos aprofundados e que incluem no seu âmbito a abordagem de regulamentos e decisões administrativas, ou seja, a contextualização normativa das questões.

No fundo, tudo isso se resume a um exercício de âmbito jurídico que exige uma premente e necessariamente elevada preparação técnica, onde se acentua o carácter legalista que refetiva a apreciação de questões cujo núcleo se centra no direito fiscal.

Com vista a uma ampla pormenorização será fundamental identificar as competências necessárias para o exercício de tais funções que se devem contextualizar no âmbito das atribuições da instituição em causa, a AT.

Em conformidade e, considerando que a referida entidade tem por missão a execução das políticas fiscais, cabendo-lhe administrar os impostos sempre subordinando a prossecução dessa tarefa a instrumentos de gestão que lhe são próprios e, que por sua vez se cingem a princípios de direito fiscal, importa sublinhar alguns princípios básicos.

Entre eles, o da legalidade tributária, a aproximação da administração fiscal aos contribuintes, o duplo grau de decisão administrativa.

Saliente-se que estes princípios se encontravam já elencados no anteprojeto de lei orgânica da Administração Geral Tributária, entidade que viria a ser dotada de um leque de variadas competências: decisórias, de carácter normativo, consultivas e de gestão corrente da administração.

A AGT viria até a ser indigitada para exercer o controlo ao nível nacional dos recursos fiscais, no seguimento da linha de entendimento defendida nos Trabalhos Preparatórios para a Reforma Fiscal.

Nesse âmbito de concretização dos princípios estruturantes da Reforma Fiscal, importa distinguir o princípio da legalidade como sendo um princípio instrumental da relação estabelecida no código de conduta da AT, entre ela e o contribuinte.

Assim e no que à AT respeita, o princípio da legalidade “implica que a prossecução das suas atribuições deve pautar-se pela rigorosa observância das disposições legais e no respeito pelas garantias dos contribuintes”, como se encontra previsto no DL n.º 118/2011 de 15 de Dezembro¹¹.

Deste modo, os esteios de maior importância ao nível tributário, os designados elementos essenciais do imposto são objeto de reserva legal, encontrando-se assim aí consagradas as garantias dos contribuintes, enquanto sujeitos intervenientes nas relações jurídico-tributárias.

Na realidade, dada a natureza das funções exercidas, relativas à elaboração de pareceres e informações no âmbito do procedimento administrativo, com cariz eminentemente jurídico, essas tarefas não podem deixar de ser constantemente disciplinadas pelas normas positivadas.

Tanto mais que a tutela efetiva dos direitos e interesses dos contribuintes é consubstanciada na atribuição de um controlo judiciário, despoletado por opção e vontade do contribuinte.

E chegada a essa fase por designação, através da intervenção em juízo na qualidade de representante da Fazenda Pública junto do Tribunal Tributário de Lisboa, enquanto parte substitui um órgão da AT.

No entanto, mesmo que apenas se considerasse uma intervenção ao nível do procedimento tributário, tudo se condensa numa intervenção de cariz jurídico, nunca sem esquecer que o objetivo da atuação da AT é a arrecadação do imposto.

¹¹ Decreto-Lei n.º 118/2011. **Diário da República I série**. N.º 239 (2011-12-15), p. 5301-5304.

E assim se compreende que em paralelo se prossigam funções de investigação e inventariação do património dos devedores nos processos de execução fiscal, bem como se realizem as restantes diligências de instrução, administrativas ou outras, como as necessárias para a adoção de medidas cautelares ou, à efetivação de garantias com vista a assegurar a boa cobrança dos créditos tributários.

De fato, a categoria de inspetora tributária acentua como inerente ao desempenho dessa função, o controlo e investigação da veracidade das declarações apresentadas pelos contribuintes, ou seja, a investigação das situações de incumprimento das obrigações fiscais.

E, ainda caso se imponha, a promoção das respetivas correções com subsequente instauração dos procedimentos sancionatórios.

Mas porque importante, ressalve-se aqui que de uma maneira geral, o procedimento tem início a partir de um impulso dado pelos contribuintes.

Como tal, as funções exercidas no âmbito da justiça são de instrução, análise e apreciação de petições, requerimentos, pedidos e outras peças processuais apresentadas pelos sujeitos passivos de imposto.

Assim sendo, esta área do procedimento relaciona-se mais intimamente com o direito substantivo enquanto no âmbito contencioso existe uma maior convivência com o direito processual.

Contudo, quer se lide com o direito tributário material, quer se lide com o direito tributário formal, os princípios a observar são os mesmos, existindo um núcleo de competências que se devem dominar e que servem para possibilitar o acompanhamento e a evolução do procedimento ou do processo, desde que se inicia até que termina, ou, para intervir numa área específica, onde surgem conceitos e categorias jurídicas que dependem não apenas de uma formação teórica mas que, se agilizam através da experiência e prática adquirida com a frequente intervenção em litígios fiscais.

Como não será despidendo referir, o direito é uma ciência normativa que exige não só o domínio teórico enquanto disciplina que é, mas que também aguça a acuidade numa prática

construída a partir da qualificação dos factos, ou, sobre a avaliação de conflitos de interesses, nesta específica área que exige a especialização em direito fiscal.

Quanto ao exercício de funções integrada no Ministério das Finanças, sempre em regime de exclusividade, possibilita atuar com independência e, habilita no decorrer dos litígios fiscais à intervenção com a imparcialidade exigível ao acompanhamento das querelas originadas quer por particulares contra particulares, quer por particulares contra diversas entidades públicas.

A especificidade destas funções exige pois a ponderada reflexão sobre cada situação específica como medida prévia para adoção de soluções legais necessárias ao julgamento e resolução das questões fiscais.

Por vezes, uma análise dos factos e enquadramento legal dos mesmos ultrapassa o aspeto substantivo da matéria e obriga à análise processual, também relacionada com a atuação do contribuinte, obrigando a travar uma batalha que se trava no campo jurídico-tributário.

De sublinhar que, conclusivamente, as relações administrativas que se desenrolam no âmbito de qualquer procedimento, podem não exigir necessariamente a intervenção do Tribunal, tal, apenas se verificará se o particular assim o entender.

Portanto, no estrito âmbito do procedimento em que se destaca como exemplo o procedimento de reclamação graciosa, embora não exista um convívio necessário com a justiça judicial, as regras e os princípios jurídicos a aplicar serão basicamente os mesmos por força da obediência ao princípio da legalidade.

Assim sendo, todas as decisões se devem basear na lei aplicável sendo o ideal encontrar uma solução de direito que se aplique ao caso.

Claro está que se o particular discordar com a solução oferecida pela AT numa determinada circunstância ou em caso que levou à sua apreciação, poderá sempre recorrer aos tribunais para que apliquem a Justiça.

Por isso, o desempenho das funções jurídicas nesta área implica a sistematização de conhecimentos além do âmbito do direito fiscal, ou seja, implica empatia com qualquer outra área do direito que com essa conviva.

Por outro lado é-se alvo do confronto com uma necessidade premente ao nível do desenvolvimento de valências que facultem ponderar as possíveis soluções a que se pode chegar e que facultem representar corretamente a opção por uma solução legal que abrigue o caso objeto de análise.

Como se sublinha ainda, qualquer contenda depende da apreciação de um pedido, este submetido à apreciação por um interessado e de acordo com a ideia que o mesmo entende ser a correta, mas que poderá não corresponder quer à solução legal quer à adotada.

Esta apreciação ao nível do petitório pode, como já indicado, ser feita a dois níveis. Ao nível do procedimento administrativo, ou ao nível do processo judicial.

Exemplifiquemos finalmente qual o tipo de trabalho prático desenvolvido em cada um dos campos, ainda que apenas de forma sumária.

Ao nível do procedimento tributário, referenciando concretamente o procedimento de reclamação graciosa, vejamos qual o trabalho a ser desenvolvido.

A reclamação graciosa nasce com um requerimento onde é protestado o pedido.

Entrado o requerimento nos serviços, o mesmo é autuado e distribuído. Atualmente o procedimento é instaurado com recurso a meios informáticos e tem instauração imediata. Ou, em alternativa pode ser interposto informaticamente através do Portal da AT.

Após o seu início, o procedimento deve ser instruído e informado para que posteriormente, não sem eventualmente ter sido dado conhecimento ao contribuinte através do direito de participação, seja decidido através de um despacho proferido pelo órgão decisor. Nestes termos, o procedimento contempla várias fases tais como: instauração, instrução e informação e decisão.

Ora, para preparação dessa informação que deve conter uma proposta de decisão, o que se concretiza com uma emissão de parecer que pode ou não ser autónomo (prestado em simultâneo com a informação e pelo mesmo técnico) é necessário encontrar uma solução jurídica para o caso que se encontra submetido a apreciação.

Como tal, qualquer informação ao ser elaborada obedece quer a requisitos formais quer a requisitos materiais que, no fundo, concretizam de uma forma geral a aplicação subsidiária de normas substantivas (Código Civil e Código do Procedimento Administrativo) e de normas processuais (Código de Processo Civil) códigos estes para os quais remetem a Lei Geral Tributária e o Código de Procedimento e de Processo Tributário (diplomas fiscais que em si contêm um conjunto de regras específicas).

Assim, a elaboração dessas informações obedece a requisitos idênticos aos das peças processuais. As referidas informações chegam assim, muitas vezes, a ser articuladas e numeradas, em particular quando se pretende que mais tarde sirvam de base para remissão no âmbito de qualquer processo judicial a que respeitem.

Quanto à sua estrutura é formada por uma parte introdutória, apreciação dos pressupostos do pedido, fundamentação de facto e de direito e proposta de decisão.

A parte introdutória inicia-se com uma síntese do objeto do pedido, elencando as questões que o requerente levanta, o pedido que formula e, geralmente, a indicação dos meios de prova que o mesmo apresenta aos autos.

De seguida são analisados os requisitos necessários ao procedimento, a legalidade do pedido, a tempestividade, a legitimidade da parte, ou outras exceções que devam ser aferidas.

Feita a verificação positiva dos pressupostos que permitem passar à apreciação do pedido, segue-se a análise em concreto do reclamado pelo interessado, exercício que exige que se recorra a uma interpretação e aplicação jurídica das normas aos factos.

Para tal deve proceder-se a um enquadramento desses fatos, começando por se ajuizar as questões levantadas pelo contribuinte e, analisar as provas pretendendo-se com isso verificar se as mesmas são oportunas e aceitáveis ou se contribuem ou não para tomar uma decisão diferente da já anteriormente tomada no caso concreto em discussão.

Por outro lado deve indicar-se qual a delimitação do tratamento dado pela AT a essa questão, se existem instruções de atuação dos serviços a seguir nessa situação concreta e quais.

Posto o que será também necessário fazer o enquadramento legal da questão, enunciar qual a solução prevista pela lei, averiguar se existe doutrina sobre a matéria em discussão, se as

teorias encontradas divergem ou não e, eventualmente referir se questão idêntica já foi decidida jurisprudencialmente e caso afirmativo, como.

Após uma conclusão sobre qual a orientação a tomar, como se pode depreender, é essencial fundamentar a informação, quer de facto, quer de direito.

Segue-se a conclusão da informação, e a emissão do parecer jurídico sobre o pedido a partir do qual a decisão deve recair, opinando-se o deferimento, indeferimento parcial ou total, consoante os casos e, subscrevendo-se a peça com a indicação do nome e geralmente, da categoria profissional.

Se a decisão for favorável ao contribuinte, acaba neste ponto a intervenção ao nível jurídico, seguindo-se a fase das notificações (que não podem deixar de observar as formalidades legais) e avança-se, por fim, para a concretização da decisão.

Esta fase prática exige já multidisciplinaridade porque consiste na materialização administrativa das correções, o que se consubstancia geralmente na reforma da liquidação reclamada.

E, se no passado esta tarefa estava a cargo dos liquidadores tributários, atualmente encontra-se muitas vezes a cargo do técnico que informou o processo e que teve intervenção no procedimento.

Portanto e regra geral, o processo só se conclui quando se verifica que a nova liquidação corretiva foi notificada ao contribuinte, com os efeitos pretendidos já consumados.

Ora, todo o processo de reflexão intelectual anteriormente descrito ao nível de elaboração da informação que fundamenta o procedimento, jaz no direito substantivo e, é balizado com a aplicação de princípios jurídicos como sejam os princípios fundamentais da ordem jurídico-tributária.

Assim quer o procedimento quer a tributação norteiam-se por princípios tais como os da generalidade, da igualdade, da legalidade e da verdade material.

E deste modo ao longo do procedimento, será a aplicação do já muitas vezes referido princípio da legalidade tributária que enforma a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as

garantias dos contribuintes, um dos pontos fulcrais sempre presentes na qualificação jurídica que se faz caso a caso que legitima a posição da AT.

Tanto quanto se pode constatar, a legislação fiscal subordina-se aos princípios fundamentais da ordem tributária, encimados e acolhidos pelas normas da Constituição da República Portuguesa que os uniformiza em plena comunhão com todo o sistema jurídico.

Consequentemente, tanto no procedimento como no processo há que ter em conta a sua correta aplicação: de igual modo observar a boa convivência das leis tributárias no espaço (atenuando o conflito de leis ao nível tributário internacional através do uso dos instrumentos convencionais) e, no tempo (não permitindo que a lei seja aplicada retroativamente).

Portanto, as informações prestadas pelos serviços têm como finalidade dirimir o litígio tributário durante o procedimento por composição da relação jurídica e tributária sendo que, no que concerne à satisfação do pedido concreto solicitado pelo autor da demanda, pretendem ser além de um exercício de direito, o exercício do Direito.

A este respeito é essencial o que se colhe no preâmbulo da Lei Geral Tributária, na redação do DL n.º 398/98, de 17 de Dezembro, onde o diploma fundamental do ordenamento jurídico tributário expõe no seu título III que foi “o procedimento tributário em ordem à sua adequação ao Código do Procedimento Administrativo e à 4.ª revisão da Constituição, que desenvolveu e aprofundou as garantias dos cidadãos.” E, no título IV definiu “os princípios fundamentais, também em harmonia com a 4.ª revisão do processo judicial tributário”.

Finalmente, a Lei Geral Tributária estabeleceu ainda no seu art.º 11.º sob a epígrafe “Interpretação” que “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”.

Ora todos estes pontos acentuam a delimitação jurídica a que se subordinam as funções exercidas no âmbito da justiça tributária, sem prejuízo da aplicação de outros princípios relativos a diversas áreas disciplinares supletivas do direito tributário.

Por fim, outro dos princípios relevantes a que se subordina o procedimento tributário e que servirá como base de ponderação na análise de um qualquer caso concreto, particularmente no que respeita à matéria do probatório, será o princípio da boa-fé.

A observação deste princípio não prejudica o dever de realização de todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material por parte da AT que, como se sabe, não se encontra subordinada à iniciativa do autor do pedido.

Assim, parece não existir qualquer dúvida de que a administração tributária, ao exercer as suas atribuições na prossecução do interesse público, o deve fazer de acordo com os princípios de justiça, mesmo que no âmbito da sua tutela jurídica tributária trave com um particular ou determinado cidadão, enquanto sujeito, uma relação jurídica controvertida no âmbito da qual pretende fazer valer a sua pretensão.

Será assim de destacar que apesar desse conflito de interesses, as informações elaboradas no âmbito do procedimento devem espelhar a transparência da atuação da AT, na medida em que esta se encontra obrigada ao dever de pronúncia sobre todos os factos abarcados pela sua competência e que sejam postos em questão por meio de reclamações, recursos, representações, exposições, queixas ou quaisquer outros meios previstos na lei pelos sujeitos passivos, ou por quem tiver interesse legítimo. Disciplina ainda esta relação que surge regra geral a partir do direito de liquidação do imposto, para além do princípio do inquisitório e para além do dever de pronúncia, a observação de todo um outro conjunto de direitos e deveres, sendo ainda de destacar o dever de colaboração.

Note-se que, a uniformização dos critérios que regem o direito tributário, se espelha também ao nível processual. Essa é a fase adjetiva onde o direito tributário se submete a um conjunto de regras judiciais.

Nesse ponto, as funções que se exercem enquanto representante da Fazenda Pública junto do Tribunal Tributário de Lisboa, visam tomar posição em contendas desencadeadas entre a AT e os contribuintes, nos casos em que não se chegou a um consenso durante o desenrolar do procedimento.

É o momento a partir do qual o tribunal é chamado à colação para resolver o conflito.

Importa aqui sublinhar que os Tribunais Administrativos e Fiscais, ou melhor o Tribunal Tributário é um tribunal de competência específica e especializada que ao julgar litígios faz justiça em matéria da sua competência.

Face à separação de poderes, é possível aos tribunais julgar com a necessária imparcialidade, inexistente no procedimento por não se verificar um verdadeiro distanciamento entre a AT enquanto órgão executivo e órgão decisor.

Deste modo, no âmbito da sua colaboração com o Tribunal Tributário, a Representação da Fazenda Pública é chamada a comparecer para defender os interesses da entidade demandada ou seja, a Autoridade Tributária.

Por isso o papel atribuído à Representação da Fazenda Pública diverge das funções exercidas através do mandato judicial. Desde logo por a posição das partes não ser a mesma nem os interesses públicos se confundirem com os interesses privados.

Nessa sede, a Representação da Fazenda Pública representa o órgão que lhe delegou competências intervindo em seu nome em Tribunal, na qualidade de entidade demandada ou impugnada.

Quanto aos atos que incumbem praticar, enquanto representante da Fazenda Pública, deve contestar e intervir nos processos sempre que citada pelo tribunal, devendo responder sempre que notificada e, comparecer nas inquirições de testemunhas quando sejam arroladas nos processos.

Compete-lhe ainda alegar, bem como objetar a notificações, requerer ou solicitar no âmbito de qualquer intervenção a necessária introdução de prova adicional, contra-alegar ou, recorrer caso a Fazenda Pública fique vencida e não se conforme o mérito da decisão. Estas funções, registadas no âmbito das ações tributárias, implicam que analise de novo o pedido e mais uma vez se pronuncie sobre a posição tomada pela AT, indicando as razões pelas quais não considera que assista razão à outra parte, expondo os respetivos fundamentos.

Ou seja, enquanto representante cabe-lhe elaborar a defesa da AT (cujas intervenções no processo tributário seguem a forma escrita, exceto durante a fase de inquirição de testemunhas, com oralidade cujos registos são objeto de gravação pelo tribunal).

Uma questão a referir em particular é o facto de que a apreciação feita pelo tribunal poder eventualmente reconduzir-se a uma mera questão de justiça processual.

Ou seja, preterindo-se durante o procedimento qualquer formalidade essencial, ficará decerto prejudicada a análise da matéria substantiva. Da mesma forma, a parte contrária poderá, por uma questão processual, por exemplo, ser confrontada com a caducidade do seu direito, o que acontecerá sempre que deduza uma ação intempestivamente.

A contestação que a RFP deve elaborar consiste basicamente na defesa contra a pretensão formulada pelo autor na petição inicial e, na corroboração da posição tomada pela AT.

A elaboração dessa peça contém um cabeçalho, onde é indicando o tribunal e a unidade orgânica, o processo, a identificação da parte, o imposto e o montante do pedido.

Segue-se o resumo da pretensão do autor e das razões aludidas, após o que terá lugar a dedução de exceções que impeçam o conhecimento do pedido.

Poder-se-á ainda elencar qualquer questão prejudicial que deva ser de conhecimento prioritário.

No corpo desta peça e de acordo com o princípio da concentração da defesa, é indicada a posição assumida e as razões justificativas de tais fundamentos e, oferecida prova adicional. A aludida defesa poderá ser feita por exceção ou por impugnação.

Assim sendo, dever-se-á enquadrar a matéria em causa e apresentar claramente a posição da AT, as razões pelas quais a solução dada ao caso foi aquela e não a pretendida pela parte, ou explicar a interpretação e aplicação feita relativamente a determinada norma.

Dever-se-á ainda proceder ao enquadramento legal e apontar doutrina e jurisprudência que confirmem a solução adotada, focando as questões que o tribunal deva resolver, expondo os articulados de forma não exaustiva, enunciando apenas os fatos com utilidade, numa linguagem clara que foque a matéria com interesse para a decisão.

De referir que deverá ser dada particular atenção aos vícios apontados pelo autor, causas de invalidade que poderão conduzir à nulidade ou anulabilidade do ato controvertido.

Por fim, segue-se a conclusão, fase onde se pede a improcedência da ação ou a absolvição da instância ou do pedido.

Poder-se-á ainda arrolar testemunhas, caso assim entenda.

Em suma, tudo se resume no culminar da possível e melhor colaboração com o tribunal para assim ajudar na concretização da Justiça.

Como se verifica, ao longo de todo o processo, as inerentes tarefas de representação da Fazenda Pública nos Tribunais Administrativos e Fiscais e a defesa dos interesses da Fazenda Pública, são da maior importância jurídica.

Neste âmbito podem surgir questões relacionadas com qualificação dos factos, suas relações com a norma, verificação da adequação dessa norma a determinado facto, controlo da validade e vigência de normas e verificação da sua constitucionalidade.

Podem ainda estar em causa outras questões que se definem como relativas à aplicação das leis no espaço e que como tal exigem o recurso à aplicação de convenções internacionais.

Neste campo de ação, as tarefas desempenhadas envolvem a formalização e sistematização dos conhecimentos adquiridos, essencialmente os conhecimentos de âmbito jurídico e técnico através do desenvolvimento de procedimentos que segmentam a prática e especialização profissional, o que culmina na delegação de competências que é conferida ao representante da Fazenda Pública.

Assim, exercendo funções especializadas, ao serviço do Estado e que exigem a exclusividade profissional tendo em vista o interesse público, o desempenho dessas funções implica um grande nível de autonomia, sendo essencial à sua carreira profissional a formação jurídica.

Relativamente a qualquer jurista, sendo esta atividade muito abrangente, não fica o representante da Fazenda Pública no exercício das suas funções ao serviço do Estado, aquém de qualquer outro profissional do foro, cuja atividade consiste primordialmente em encontrar soluções ao nível das normas vigentes para os conflitos sociais.

A consubstanciar este entendimento atente-se a que o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais confia a Representação da Fazenda Pública no artigo 54.º do mencionado diploma legal, a funcionários da Autoridade Tributária e Aduaneira licenciados em Direito.

Muito diversificada, somente a formação teórico-prática exigida para a licenciatura em Direito ministrada pela universidade, possibilita o domínio de um amplo leque de conceitos e categorias jurídicas.

Esta é uma aptidão se revela essencial na intervenção na resolução de litígios processuais, pois não podemos esquecer que o direito é uma ciência que parte da interpretação jurídica das leis para encontrar soluções para casos mundanos.

5. Atividades extraprofissionais

Como atividades extraprofissionais dedica grande parte do seu pouco tempo livre à leitura, o que lhe permite adicionalmente desenvolver através dessa recolha algum trabalho de investigação na sua área de atividade.

Neste aspeto gostaria de exemplificar e, como tal referir a propósito um texto escrito pelo Juiz Conselheiro António Henriques Gaspar, presidente do Supremo Tribunal de Justiça e que se intitula “Representações sociais da justiça: a expectativa do cidadão e a resposta do sistema”.

Este texto jurídico, ao longo da sua análise, foca um conto tradicional da Beira que se resume a uma interpretação popular acerca do julgamento de um crime de homicídio.

A história escolhida parte do princípio de que a personagem, o juiz de Fajão, “sabendo de ciência que o acusado não era culpado, foi confrontado com prova testemunhal intensa no sentido de que o autor tinha sido o acusado.”

Chegado o momento de decidir, o magistrado proferiu a seguinte sentença:

«Julgo que bem julgo, posto que bem mal julgado está! Vi que não vi; morra que não morra; dêem um nó na corda que não corra».¹²

Como pretendemos ilustrar, a leitura além de proporcionar a oportunidade de refletir de forma abnegada sobre o dia-a-dia, possibilita a partir de qualquer ponto, evidenciar e desenvolver o exercício académico que, no caso em apreço propiciaria uma crítica, quiçá, à obscuridade da decisão que não contempla nenhum resultado material ou efeito jurídico.

Finalmente e para concluir, a citação de algumas das palavras edificantes do Juiz Conselheiro que a esse propósito elegeu como tema do seu discurso a Justiça: *“...a justiça permanece como o cimento da agregação nos laços que tece e que vinculam e que garantem a coesão da comunidade. É um ideal, mas tem de ser também concretização e ação.”*

¹² Cfr. Pe. A. Nunes Pereira, **O juiz de Fajão na Relação do Porto**, “Os Contos de Fajão”. ed. do Museu e Laboratório Antropológico da Universidade de Coimbra, p. 11.

II - Estudo sobre o tema escolhido

1.1 Enunciado do tema, identificação das questões e objetivos

A Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) e o exercício da Justiça Tributária na área não aduaneira ao qual a Representação da Fazenda Pública se alia na defesa dos direitos de crédito em ações judiciais relativas a atos tributários não aduaneiros, constituem a motivação que nos leva a abordar a possibilidade de equacionar soluções consensuais com vista a diminuir o contencioso tributário.

Conhecendo a experiência adquirida e os memoriais do passado, constatamos que a função da justiça não se limita a um exercício do poder soberano, mas a vivenciar novas experiências, partilhando a sua autoridade.

O objetivo é melhorar as instituições e os resultados a alcançar, fazendo com que cada um a nível individual possa contribuir e participar na construção de uma nova justiça.

Começamos por abordar a instituição, fazendo uma breve retrospectiva que possibilita a compreensão do seu presente. Retratamos a Autoridade Tributária e Aduaneira porque a instituição sofreu modificações recentes, principiando por apresentar os novos traços que a caracterizam de acordo com as suas Leis orgânicas.

O conteúdo do nosso trabalho pretende perspetivar uma possível solução para uma melhoria da relação jurídico-tributária e diminuição do contencioso, pelo que iremos encetar esse caminho abordando o conceito de ato tributário e de liquidação do imposto efetuada ou pelo sujeito passivo, ou pela AT nos restantes casos. Nessa linha, sublinharemos o papel da inspeção tributária.

A partir daí, analisaremos o procedimento gracioso, conjunto de meios não onerosos de que dispõe qualquer contribuinte para reagir contra decisões que afetem os seus interesses legítimos, nomeadamente os meios de participação na formação dos atos que lhes digam respeito.

Já no âmbito da justiça contenciosa, faremos uma breve retrospectiva na defesa dos interesses do Estado enquanto credor tributário, dos seus poderes, analisando a representação da Fazenda Pública e as suas funções e, ainda, a possibilidade de revogação do ato tributário pelos órgãos competentes.

A dualidade da Justiça Tributária será encarada na sua dupla faceta, justiça administrativa e justiça contenciosa.

Enfim apresentamos uma nova perspetiva sobre o cumprimento das obrigações fiscais que se desenvolve com uma nova relação baseada na voluntariedade da conduta, aproximando a relação jurídico-fiscal adstrita às normas de direito público das regras contratuais o que certamente contribui para uma renovada imagem sobre a representação da justiça.

1.2. *Abstract* (resumo em Inglês)

Tax and Customs Authority (AT) and the exercise of the Tax Justice without the area of Customs allies with representation of State (Public Treasury) in defense of claims and in litigation relating tax non-customs acts. That is the motivation that leads us to address it considering the possibility of consensual solutions in order to reduce the tax litigation or lawsuits.

Knowing experience and memorials of the past, we found that the function of justice is not merely an exercise of sovereign power, but new experiences are sharing their authority.

The goal is to improve institutions and outcomes to be achieve. Making each one an individual, everyone can contribute and participate in building a new justice.

We begin by addressing the institution, making a brief retrospective that furthers our understanding of its present. It is portrayed AT, since the institution has undergone recent changes starting with presenting the new features that characterize the Tax Authority in accordance with its organic laws.

The content of our work aims to perspective a possible solution to an improvement of the legal relation legacy and reduction of tax litigation, so we will start that way addressing the concept of tax act and tax assessment made by the taxpayer or by AT in other cases. Along these lines, we highlight the role of the tax inspection.

Thereafter, we analyze the administrative procedure, inexpensive set of means that any taxpayer has to react to decisions that affect their legitimate interests, particularly their participation means in the formation of the acts that concern them.

In the contentious field of justice, there is a brief retrospective by the interests of the state tax-collector as a creditor, its powers by examining the representation of the Treasury, its functions and the possibility of repeal of the act by state tax organs.

The duality of the Tax Justice will be seen in its dual facet, administrative complaints and litigation procedure.

After it a new perspective on tax compliance that develops a new relationship based on voluntariness of conduct, approaching the juridical and fiscal, enrolled at the public law of contractual rules that would certainly contribute to a renewed image of the representation of justice.

2. Desenvolvimento

2.1. A INSTITUIÇÃO - PASSADO E PRESENTE

2.1.1. A Autoridade Tributária e Aduaneira

Pouco depois dos 160 anos comemorativos da natividade da DGCI – Direção Geral dos Impostos, entidade que remonta a 1849 e que, ironicamente celebrou a data sob a égide de que “só o tempo e a experiência podem melhorar as instituições”, foi delineado através do Plano de Redução e Melhoria da Administração Central (PREMAC), plano no âmbito do compromisso de eficiência aprovado pelo governo português a 20 de Julho de 2011, o início de uma nova fase de reforma da Administração Pública.

Nesse contexto, foi estabelecida a revisão das leis orgânicas dos ministérios que deveriam através da supressão de estruturas e de níveis hierárquicos, permitir implementar organizações reduzidas e melhoradas.

Uma verdadeira reforma que na sua abrangência “pretende tornar eficiente e racional a utilização dos recursos públicos e, visa assegurar o cumprimento dos objetivos de redução da despesa pública a que o país está encontra vinculado” tal como refere o DL n.º 118/2011 de 15/12.¹³

No Ministério das Finanças que não foi exceção, a “Direção-Geral dos Impostos” (DGCI), a “Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo” (DGAIEC) e, a “Direção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros” (DGITA) foram objeto de fusão.

Surgiu assim uma renovada instituição - a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) cuja estrutura organizacional reuniu essas entidades numa só.

Deste modo a AT passou a congrega diferentes áreas de atribuições embora com pontos específicos de clivagem: a área fiscal, a área aduaneira e, a área informática.

¹³ Decreto-Lei n.º 118/2011. **Diário da República I série**. N.º 239 (2011-12-15), p. 5301-5304.

Neste âmbito, a recente reforma administrativa visou dotar a Administração Pública de maior eficiência e eficácia, intenção que se encontra patente no preâmbulo do DL n.º 117/2011¹⁴ de 15/12, diploma este que redimensionou o Ministério das Finanças e a sua estrutura organizacional.

Quanto à sua atividade, sendo a AT um serviço da administração direta do Estado dotado de autonomia administrativa “tem por missão administrar os impostos, direitos aduaneiros e demais tributos”¹⁵ a seu favor, como consta do diploma que aprovou a orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Ainda como missão deve “exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional, para fins fiscais, económicos e de proteção da sociedade, de acordo com as políticas definidas pelo Governo de Portugal e o Direito da União Europeia” (o que se encontra previsto no DL n.º 118/2011 de 15/12).¹⁶

As atribuições desta entidade encontram-se delimitadas no art.º 14.º n.º 2, do DL n.º 117/2011 de 15/12,¹⁷ das quais destacamos as relacionadas com a atividade tributária não aduaneira e que são designadamente: “a) assegurar a liquidação e cobrança dos impostos sobre o rendimento, sobre o património e sobre o consumo e demais tributos que lhe incumbe administrar, bem como arrecadar e cobrar outras receitas do Estado ou pessoas coletivas de direito público; b) exercer a ação de inspeção tributária; c) assegurar a negociação técnica e executar os acordos e convenções internacionais em matéria tributária, cooperar com organismos europeus e outras administrações tributárias, e participar nos trabalhos de organismos europeus e internacionais especializados no seu domínio de atividade; d) Promover a correta aplicação da legislação e das decisões administrativas relacionadas com as suas atribuições e propor as medidas de carácter normativo, técnico e organizacional que se revelem adequadas; e) Desenvolver e gerir as infra estruturas, equipamentos e tecnologias de informação necessários à prossecução das suas atribuições, à prestação de apoio, esclarecimento e serviços de qualidade aos contribuintes; f) Realizar e promover a

¹⁴ Decreto-Lei n.º 117/2011. **Diário da República I série**. N.º 239 (2011-12-15), p. 5292-5301.

¹⁵ De acordo com o art.º 3.º da LGT os tributos podem ser classificados como: fiscais e parafiscais e em estaduais, regionais e locais. Os tributos compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por Lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas.

¹⁶ Decreto-Lei n.º 118/2011. **Diário da República I série**. N.º 239 (2011-12-15), p. 5301-5304.

¹⁷ Decreto-Lei n.º 117/2011. **Diário da República I série**. N.º 239 (2011-12-15), p. 5292-5301.

investigação técnica e científica no domínio tributário (e aduaneiro), tendo em vista o aperfeiçoamento das medidas legais e administrativas em matéria tributária e aduaneira, a qualificação permanente dos recursos humanos, bem como o necessário apoio ao Governo na definição da política fiscal (e aduaneira); g) informar os contribuintes sobre as respetivas obrigações fiscais e apoiá-los no cumprimento das mesmas;... i) Exercer a ação de justiça tributária e assegurar a representação da Fazenda Pública junto dos órgãos judiciais”.

O organograma da instituição obedece a um tipo de modelo estrutural misto, de estrutura hierarquizada em todas as áreas da sua atividade, não obstante seguir uma estrutura matricial nas áreas das tecnologias e sistemas de informação (art.º 6.º do DL n.º 118/2011 de 15/12).¹⁸

A chefia de direção cabe a um diretor geral, coadjuvado por 12 subdiretores gerais, possuindo ainda diretores que ocupam cargos de direção intermédia de 1.º grau nos serviços desconcentrados ao nível regional – os diretores de finanças e os diretores de alfândegas.

Integra também serviços desconcentrados a nível local, os serviços de finanças (e as delegações aduaneiras e os postos aduaneiros), tal como se encontra previsto na Portaria 320-A/2011 de 30/12.¹⁹

De sublinhar ainda pela sua importância, a existência do Centro de Estudos Fiscais e a Unidade dos Grandes Contribuintes colocados ao nível dos serviços centrais.

Pilares da instituição, os recursos humanos incluem carreiras especiais pluricategoriais não revistas e reguladas pelos DL 274/90 de 7/09, DL 557/99 de 17/12 e DL 97/2001, de 26/03.

Estes funcionários que integram o Grupo Administração Tributária encontram-se subdivididos em duas áreas funcionais: a gestão tributária e a inspeção tributária. Possuem formação específica e formam um núcleo estratégico da organização que deles depende para atingir os objetivos propostos anualmente pelas metas orçamentais.

A esse nível, a revisão de carreiras do GAT (Grupo da Administração Tributária) virá certamente a revestir a maior importância.²⁰

¹⁸ Decreto-Lei n.º 118/2011. **Diário da República I série**. N.º 239 (2011-12-15), p. 5301-5304.

¹⁹ Portaria n.º 320-A/2011. **Diário da República I Série**. 2.º SUPL. N.º 250 (2011-12-30), p. 5538-(256) a 5538-(272).

Submetidos diariamente às particularidades das funções exercidas, a atividade deste grupo funcional é regulamentada por um regime espalhado de incompatibilidades e impedimentos que visam garantir a imparcialidade relacional do Grupo da Administração Tributária com o exterior.

Tal regime está previsto nos artigos 44.º a 51.º do CPA e, na lei que estabelece os regimes de vinculação de carreiras e de remunerações dos trabalhadores que exercem funções públicas (LVCR) – permitindo a profissão apenas em regime de exclusividade. Por outro lado, o DL n.º 363/78 de 28/11²¹ veda ainda a prática de advocacia, comércio ou qualquer outra atividade concorrente com as funções.

Em conformidade com os objetivos estabelecidos pelo memorando de entendimento sobre as condicionalidades de política económica - Memorando de Políticas Económicas e Financeiras, de 17 de Maio de 2011, particularmente no que concerne à fusão dos serviços, diremos que as funções exercidas na área da inspeção tributária são aquelas que, pela especificidade das atribuições da instituição - a cobrança dos impostos e demais tributos, irá ter certamente maior destaque no âmbito da reforma da Administração Pública através de medidas tais como o reforço da sua capacidade operacional, o reforço de poderes e a implementação de novos critérios de avaliação do desempenho.

No seu teor, o Memorando de Políticas Económicas e Financeiras aborda as condições gerais de política económica²² tendo em conta o Regulamento UE n.º 407/2010 de 11 Maio que criou o Mecanismo Europeu de Estabilização Financeira (*European Financial Stabilisation Mechanism* — EFSM) e ainda, a Decisão de Execução do Conselho (2011/344/UE) de 30 de Maio de 2011, relativa à concessão de assistência financeira a Portugal.

²⁰ Estas carreiras num passado ainda próximo, em 1999, haviam sido já reestruturadas através do DL n.º 557/99 nos moldes do que refere o preâmbulo desse diploma: “Na sequência do profundo processo de reestruturação organizativa da administração tributária, materializado nas novas Leis orgânicas das Direcções-Gerais dos Impostos (DGCI), das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC), de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros (DGITA), da sua entidade de coordenação, a Administração-Geral Tributária (AGT), e das importantes alterações do tecido legislativo fiscal, decorrentes da Resolução do Conselho de Ministros n.º 119/97 e da Lei Geral Tributária...”.

²¹ Decreto-Lei n.º 363/78. **Diário da República I série**. N.º 274 (1978-11-28), p. 2498 a 2507.

²² “Em 8 de Abril de 2011, os Ministros do Eurogrupo e do ECOFIN emitiram uma declaração esclarecendo que o apoio financeiro da UE (mecanismo europeu de estabilização financeira – *european financial stabilisation mechanism* — EFSM) e da zona euro (instalação europeia de estabilidade financeira - *european financial stability facility* — EFSF) seria providenciado na base de um programa político apoiado num condicionalismo rigoroso e negociado com as autoridades portuguesas, envolvendo devidamente os principais partidos políticos, pela Comissão Europeia em conjunto com o BCE e com o FMI” (conforme consta na nota do supra referido memorando, disponível no portal do Governo de Portugal).

Descortina-se todavia que esta não é uma reforma apenas institucional, ou ao nível dos recursos humanos, mas reflexa ao nível fiscal com mudanças patentes na área de tributação, através do OE para 2012.

Seria pois ótimo se a sua execução alcançasse “... uma recalibragem do sistema fiscal”²³, tornando-o neutro ao nível orçamental com essas medidas que, por um lado visam a diminuição dos benefícios e deduções fiscais e, por outro, o alargamento da base de tributação (pontos 1.2 e 12.1 do memorando).

De facto e como referimos, ao pretender reforçar o combate à fraude e à evasão fiscais, visando com essas medidas a possibilidade de aumentar receitas, o memorando de entendimento denota preocupação com a prática de comportamentos ilícitos da parte de agentes incumpridores, colocando enfoque no planeamento e na fraude e evasão fiscal e compulsando a AT para que tome medidas preventivas e de controlo sobre a observância das obrigações fiscais.

2.1.2. O ato tributário

No exercício das suas funções, os órgãos da AT praticam atos que correspondem a uma manifestação de vontade e que produzem efeitos de direito na esfera jurídica de terceiros. Não obstante serem os efeitos patrimoniais aqueles que correspondem ao ato de liquidação, este ato tributário por excelência é um dos que atualmente é partilhado com os particulares através da autoliquidação.

Em paralelo, a obrigação principal dos contribuintes corresponde ao pagamento legitimado de impostos.

Ora os atos praticados em matéria tributária por um agente da AT no uso dos seus poderes legais não deixam de ser atos com natureza administrativa porque praticados por órgãos da administração pública.

²³ Parece-nos ser esta uma ideia plausível à luz do que refere Saldanha Sanches no cap. III.5 acerca das “Reformas fiscais, simplificação fiscal e alargamento da base fiscal in “Sanches, J.L. Saldanha – **Justiça Fiscal**. [s. l.]: Fundação Francisco Manuel dos Santos e herdeiros de J. L. Saldanha Sanches, Setembro de 2010.

Neste sentido, sublinhe-se quanto ao conceito de ato administrativo a definição dada por Freitas do Amaral:

“ ato jurídico unilateral praticado por um órgão da administração no exercício do poder administrativo e que visa a produção de efeitos jurídicos sobre uma situação individual num caso concreto”.²⁴

Quanto à espécie em concreto do ato tributário é um ato decisório que tem como particularidade revelar-se através de um despacho proferido pela administração em matéria fiscal.

Incluem-se quanto à sua natureza, no âmbito do procedimento tributário atos distintos que têm como proémio quer declarações dos contribuintes (atos declarativos), quer outras resoluções da AT tomadas após análise dos elementos de que disponha ou mesmo, quando faltem as declarações voluntárias dos próprios sujeitos passivos, atos constitutivos.

Refere o professor Saldanha Sanches²⁵ a propósito da natureza específica dos atos tributários:

“O ato tributário com conteúdo pré-determinado pelas declarações do sujeito passivo, e contemplado pela sua notificação ao destinatário, constitui a *interpelatio debitorum*, sem a qual não se verifica o vencimento da obrigação de prestar.”

É através da notificação que esta obrigação de pagamento, a obrigação fiscal decorrente de um ato de liquidação imputável à AT (mesmo que praticada pelo contribuinte através da autoliquidação ou, pelo simples tratamento informático da sua declaração), se torna eficaz.

Refere o autor citado duas hipóteses nos casos em que a declaração deva ser acompanhada pelo pagamento, efetuado após liquidação ou, após o preenchimento dos deveres declarativos, sem que se proceda a esse pagamento. Citando: “Ou a nota de cobrança em que se vai basear a execução terá por base os elementos contidos no processo de liquidação e nesse caso a função do ato tributário, com natureza declarativa, é apenas transformar em título executivo uma declaração de um particular.

²⁴ Amaral, Diogo Freitas do - *Direito Administrativo*. Vol. III. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 1989, p. 66.

²⁵ Sanches, J. L. Saldanha – **A quantificação da Obrigação Tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa**. (Dissertação de Doutoramento em Ciências Jurídico-Económicas na faculdade de Direito de Lisboa, apresentada em 1995), 2.ª ed. Lisboa: Lex, 2000, p.110 e seguintes.

Ou vai provar que a declaração se encontra falseada, havendo assim motivo para a produção de um ato tributário de natureza constitutiva.”²⁶

Nessa linha de entendimento explica as condições em que considera poder ter lugar um ato tributário de natureza constitutiva, ou seja, quando: “se se verificar uma situação em que a liquidação do imposto ou de qualquer prestação relacionada com o seu pagamento, ou com qualquer outro elemento essencial ao cumprimento válido da obrigação fiscal, como a identificação do sujeito passivo, estava em contradição com a sua base material...”

Sumariando, este exemplo resume e ilustra a manifestação da vontade expressa por via da declaração voluntária ou por sua omissão, para delimitar a essência e validade do ato a que, no fundo, subjaz um outro ato de notificação ou interpelação, requisito da sua eficácia (n.º 6 do art.º 77.º da LGT).

Não obstante, se por falta de pagamento se constitui a mora, ou se por qualquer motivo se conclui que a declaração não corresponde à verdade, seja por erro, seja por omissão, atos censuráveis na ordem jurídica, ocorrerá a infração tributária – sendo esta um facto típico, ilícito e culposos (art.ºs 2.º e 5.º do Regime Geral das Infrações Tributárias).

E, embora a infração seja punível de acordo com a legislação tributária, nessa circunstância, a AT goza ainda adicionalmente da prerrogativa de se poder substituir ao faltoso emitindo uma declaração oficiosa.

Também nesse caso a coleta ou resultado da liquidação consiste num *quantum* da obrigação fiscal que deve igualar o montante da prestação a entregar, ou cálculo do apuramento do imposto, feito através da aplicação da taxa à matéria coletável.

Assim, nos termos do art.º 60.º do CPPT e, na medida em que os atos tributários praticados por autoridade fiscal competente em razão da matéria são definitivos quanto à fixação dos direitos dos contribuintes, sem prejuízo da sua eventual revisão ou impugnação nos termos legais, o ato de liquidação é um ato que se submete ao controlo jurisdicional quer tenha por base a declaração do contribuinte, quer resulte oficiosamente do cálculo da AT.

²⁶ Idem.

Sendo assim, dos atos dirigidos à declaração das prerrogativas tributárias elencados no procedimento, emergem direitos.

Atos que sendo tributários são nas palavras do Conselheiro Lopes de Sousa:

“...todos os que emergem das relações jurídicas tributárias, considerando-se como tais as que se estabelecem entre a administração tributária, agindo enquanto tal, e as pessoas singulares ou coletivas ou equiparadas (art.º 1.º n.º 1 e 2, da LGT).”²⁷

Ora o procedimento tributário regra geral desenvolve-se sob a forma escrita (incluindo os atos praticados por meios eletrónicos com idêntico valor legal aos escritos em suporte papel que, representam para todos os efeitos documentos autênticos) e, compreende os atos referidos no art.º 54.º da LGT, diploma onde constam os grandes princípios substantivos que regem o direito fiscal nacional e a articulação dos poderes da administração do Estado e das garantias dos contribuintes.

O referido normativo elenca os seguintes atos:

- “a) As ações preparatórias ou complementares de informação e fiscalização tributária;
- b) A liquidação dos tributos quando efetuada pela administração tributária;
- c) A revisão, oficiosa ou por iniciativa dos interessados, dos atos tributários;
- d) O reconhecimento ou revogação dos benefícios fiscais;
- e) A emissão ou revogação de outros atos administrativos em matéria tributária;
- f) As reclamações e os recursos hierárquicos;
- g) A avaliação direta ou indireta dos rendimentos ou valores patrimoniais;
- h) A cobrança das obrigações tributárias, na parte que não tiver natureza judicial.”

Em consonância, também, o art.º 44.º do CPPT elenca esses atos como dirigidos à declaração de direitos tributários, omitindo apenas “o reconhecimento ou revogação dos benefícios fiscais”.

²⁷ Sousa, Jorge Lopes de - **Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado**. 4ª ed. Lisboa: Vislis, 2003, p. 242.

Por sua vez, a lei reconhece que determinados atos tributários poderão ou não ser lesivos ao admitir a sua impugnabilidade.

Ora sendo-o apenas potencialmente, qualquer contribuinte dispõe da faculdade de reagir ou não contra os mesmos através dos adequados meios de defesa.

Exemplos de alguns atos potencialmente lesivos serão o excesso de quantificação, o erro de fato e o erro de direito, a preterição de formalidades legais, a falta de fundamentação e outros que se encontram elencados no art.º 95.º da LGT, a saber:

- “a) A liquidação de tributos, considerando-se também como tal para efeitos da presente lei os atos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta;
- b) A fixação de valores patrimoniais;
- c) A determinação da matéria tributável por métodos indiretos quando não dê lugar a liquidação do tributo;
- d) O indeferimento, expresso ou tácito e total ou parcial, de reclamações, recursos ou pedidos de revisão ou reforma da liquidação;
- e) O agravamento à coleta resultante do indeferimento de reclamação;
- f) O indeferimento de pedidos de isenção ou de benefícios fiscais sempre que a sua concessão esteja dependente de procedimento autónomo;
- g) A fixação de contrapartidas ou compensações autoritariamente impostas em quaisquer procedimentos de licenciamento ou autorização;
- h) Outros atos administrativos em matéria tributária;
- i) A aplicação de coimas e sanções acessórias;
- j) Os atos praticados na execução fiscal;
- l) A apreensão de bens ou outras providências cautelares da competência da administração tributária.”

Nessas situações em que se verifique a ofensa de direitos a consolidar na esfera jurídica de particulares e, independentemente da consagração do princípio do duplo grau de decisão que implica que a pretensão do contribuinte não poderá ser apreciada mais do que duas vezes pela AT, qualquer indivíduo ou entidade terá a faculdade de reagir contra atos ofensivos de direitos tutelados pelo ordenamento jurídico através dos meios administrativos de impugnação (caso da reclamação graciosa), ou de recurso, ou qualquer outra forma de procedimento

prevista legalmente. Em adicional, terá ainda direito de impugnar ou recorrer contenciosamente.

Os meios processuais judiciais tributários são múltiplos e encontram-se elencados quanto ao que aqui interessa, no artigo 97.º do CPPT:

“a) A impugnação judicial; b) A ação para reconhecimento de direito ou interesse legítimo em matéria tributária; c) O recurso, no próprio processo, de atos de aplicação de coimas e sanções acessórias; d) O recurso, no próprio processo, de atos praticados na execução fiscal; e) Os procedimentos cautelares de arrolamento e de arresto; f) Os meios acessórios de intimação para consulta de processos ou documentos administrativos e passagem de certidões; g) A produção antecipada de prova; h) A intimação para um comportamento, em caso de omissões da administração tributária lesivas de quaisquer direitos ou interesses legítimos; i) A impugnação das providências cautelares adotadas pela administração tributária; j) Os recursos contenciosos de atos denegadores de isenções ou benefícios fiscais ou de outros atos relativos a questões tributárias que não impliquem a apreciação do ato de liquidação.”

Como podemos verificar, os instrumentos de defesa à disposição de qualquer interessado se subdividem em função da sua natureza: os meios administrativos tributários e os meios judiciais.

Estes instrumentos podem ser utilizados em paralelo, alternativamente, ou sequencialmente.

Por exemplo, se o fundamento de uma reclamação for a ilegalidade de liquidação, poderemos acionar adicionalmente quer a revisão oficiosa quer a impugnação judicial.

Essa impugnação, exceto nos casos em que a reclamação seja necessária - como é o caso por exemplo a impugnação da autoliquidação e do pagamento por conta - pode ser interposta diretamente ou, opcionalmente, na sequência de indeferimento do procedimento gracioso de reclamação ou de recurso hierárquico (a dirigir ao mais elevado superior hierárquico do autor do ato - ministro), sendo o recurso hierárquico salvo disposição legal em sentido contrário, sempre facultativo.

Todas estas vias são meios garantísticos de verificação da conformidade do ato tributário com a legalidade e, constituem formas de defesa fundamentais, particularmente nos casos em que se possa considerar que os atos tributários não têm apenas efeitos meramente declarativos.

A respeito, o professor Braz Teixeira²⁸, considera que o ato tributário poderá ser entendido como tendo uma natureza e uma eficácia puramente declarativas quando tenha como função tornar líquida uma obrigação pré-existente, pela aplicação aos casos concretos que caibam na previsão legal, dos comandos normativos gerais e abstratos nela contidos.

Nesta medida, o ato tributário é o ato administrativo de aplicação das normas fiscais a um caso concreto que, se subsume ao fato tributário, mas que no seu percurso se forma através de um processo caracterizado por uma série de formalidades legalmente previstas e impostas.

Segundo é convicção de Saldanha Sanches²⁹ defensor de uma posição algo eclética, os atos tributários terão nalguns casos efeitos constitutivos.

Considera o professor que em especial nestes casos, deve existir a possibilidade de verificação da conformação do ato com a legalidade, citando:

“Na verdade os atos tributários com efeitos constitutivos, no atual ordenamento jurídico-fiscal, só podem ter lugar em resultado da violação de um qualquer dever de cooperação pelo contribuinte, quando tal violação conduza a efeitos positivos, uma vez que a produção de declarações cuja falsidade foi verificada no ato de entrega ou em procedimentos imediatamente subsequentes - e por isso antes da produção de quaisquer efeitos – ou a simples omissão dos deveres declarativos, com a ausência de concretização da dívida fiscal dá origem à produção de um ato tributário que deverá ter natureza puramente declarativa.”

Refere ainda o autor que todos os outros atos terão uma natureza constitutiva quando praticados pela administração fiscal no exercício dos seus poderes legais relativos à prática correções, eliminando situações “potencialmente consolidáveis e contrárias à lei”.

²⁸ Teixeira, António Braz **Princípios de Direito Fiscal**. Vol. I, 3ª ed. Coimbra: Almedina, 1995, p. 249 e segs.

²⁹ Sanches, J. L. Saldanha – **A quantificação da Obrigação Tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa**. (Dissertação de Doutoramento em Ciências Jurídico-Económicas na faculdade de Direito de Lisboa, apresentada em 1995), 2.ª ed. Lisboa: Lex, 2000, p.112.

Ou em alternativa, sempre que a administração deva tomar uma decisão que defina a situação concreta do particular, o que será o caso de uma inspeção feita ao contribuinte e de que resultem correções.

No entanto, no âmbito das suas funções e, ao longo do trajeto, a AT vai ainda sendo compulsada a reapreciar os atos que pratica porque se desfavoráveis ao contribuinte, criam na sua esfera jurídica uma obrigação a que o mesmo poderá reagir.

Nessa consonância pode a AT ainda na fase administrativa e no âmbito do procedimento, revogar total ou parcialmente qualquer ato anteriormente por si praticado, reformá-lo, ratificá-lo ou convertê-lo nos prazos da sua revisão.

2.1.3. A auditoria tributária, o papel da inspeção tributária

O artigo 44.º do CPPT especifica que as ações de observação das realidades tributárias, da verificação do cumprimento das obrigações tributárias e de prevenção das infrações tributárias são reguladas pelo RCPIT.

Sendo o fato tributário um pressuposto da respetiva norma de incidência, perante a ocorrência de qualquer infração, as entidades responsáveis são legalmente impelidas a tomar medidas preventivas e de repressão, reforçando o combate à fraude e à evasão fiscais, recorrendo à informalidade³⁰ ou atuando de acordo com um planeamento adequado.

Face ao tipo de relação que se estabelece entre a AT, terceiros ou o contribuinte, a conduta de indagação do inspetor deve ser norteada por princípios comportamentais (jurídicos e psicológicos) apropriados. Desta forma, no decurso do procedimento de inspeção tributária os funcionários devem agir com especial prudência, cortesia, serenidade e discrição.

O procedimento inspetivo deve ademais ser norteado pelos princípios legais da verdade material, da proporcionalidade, do contraditório e da cooperação.

³⁰ Como refere o Memorando de Políticas Económicas e Financeiras de 17 de Maio “Iremos valorizar informações de terceiros para apoiar o trabalho de inspeção.”

É nessa senda que ao contribuinte é sempre dada a opção de cumprir o dever declarativo ou regularizar voluntariamente a situação, de modo a que espelhe o resultado fiscal da atividade desenvolvida. FÁ-lo-á através de uma declaração que até prova em contrário, será presumida como verdadeira e de boa-fé.

Não obstante, é importante que sem qualquer radicalidade se identifique o comportamento evasivo adotado por certos sujeitos passivos.

Para tal, a AT deve necessariamente preocupar-se em conhecer a realidade económica e fiscal observada em situações ou transações idênticas, ou outras formas de obtenção de rendimentos, para que possa fazer um primeiro juízo de valores e prevenir quaisquer desvios declarativos.

De acordo com Duarte Faveiro³¹ “As leis fiscais têm como objeto fundamental a obtenção de receitas para os fins financeiros do Estado” constituindo a fiscalização “... a garantia de aplicação da lei e da efetiva realização dos seus objetivos, a inspeção desdobra-se num tríplice sentido: observação, prevenção e repressão.”.

Foi com este fim que ainda mantém plenamente a sua atualidade que, os serviços de inspeção tributária foram criados pelo Decreto-Lei n.º 43861, de 16 de Agosto de 1961.

Assim³²:

“Recrutado entre os funcionários da administração fiscal de categoria e qualidades reconhecidamente idóneas para o exercício da função, foi constituído um corpo especial de ação preventivo-repressiva que, embora começando por exercer uma atuação limitada ...irá sucessivamente... tomando conta de toda ação de prevenção e de repressão relativa a todos os impostos que constituam o sistema fiscal em vigor e que não pertençam a serviços especiais.”

Atualmente é o Decreto-Lei n.º 413/98 de 14 de Dezembro de 1998 com as alterações dadas pela Lei n.º 50/2005 de 30 de Agosto que regulamenta o Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT), definindo os princípios aplicáveis aos atos de inspeção.

³¹ Faveiro, Vítor António Duarte – **Fiscalidade Nacional Contemporânea**. Lisboa: Ministério das Finanças, 1964, p. 321.

³² *idem*, p. 328 e 329.

Na origem do diploma esteve o relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal (Abril de 1996)³³; onde a recomendação n.º 23 referia:

“Deverá ser elaborado um Regulamento Geral da Inspeção Tributária que reúna as disposições legais relativas aos poderes da inspeção tributária atualmente dispersos por vários diplomas e que estabeleçam os correspondentes deveres e obrigações dos inspetores tributários, de entre os quais avulta o do sigilo profissional, cujo conteúdo importará recortar com precisão, e o da informação às entidades inspecionadas dos direitos que lhe assistem na inspeção tributária”.

Como se comprova o procedimento visa assim por um lado, disciplinar a atuação dos sujeitos passivos tributários; por outro, regulamentar o exercício de verificação do cumprimento das obrigações fiscais.

Na observação e indagação dos fatos não declarados e verificação dos atos declarativos dos sujeitos passivos, importa pois ter em atenção a materialidade da prova ou seja, a medida em que qualquer omissão ou declaração com erro pode fazer cair em equívoco o juízo de valores do inspetor.

Como muitas vezes é impossível ao inspetor verificar todos os suportes documentais registados ou declarados necessários à descoberta da verdade material, o risco de não detetar fatos que não sejam evidentes é recorrente. Nessa medida a auditoria tributária apenas possibilita verificar a correta aplicação das leis tributárias a partir dos dados declarados ou conhecidos.

E como a auditoria tributária mais não é do que a revisão de contas, no caso de sujeitos que possuem contabilidade parte dos factos relatados na escrita e sujeita-os a correções fiscais, para apurar o que se designa por resultado fiscal. Portanto, determinar se o imposto se encontra corretamente apurado, é um exercício de auditoria tributária que tem lugar no procedimento de inspeção.

³³ Rodrigues, Filipe; Narciso, Paulo Jorge – **O procedimento legal de inspeção tributária e as verdades formal v.s. material**. In CICLO DE CONFERÊNCIAS DE DIREITO FISCAL. Lisboa: Ordem dos Advogados, 2009 Consultado em 21 de Jun. 2012 de <http://www.oa.pt>

É o art.º 12.º n.º 2 do RCPIT que alarga o campo de ação inspetiva aos fins de prevenção tributária, através da verificação do cumprimento das obrigações acessórias sempre que o dever de pagamento ou de cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos o justifiquem.

Essa fiscalização é feita através do “acompanhamento permanente”³⁴, um procedimento que, enquanto tal, implica uma assistência concomitante à atividade diária dos sujeitos que se insiram nos critérios de risco definidos, nas áreas onde a inspeção pretende tornar mais eficiente a sua atuação.

Note-se ainda que, já no plano internacional, é ainda função inspetiva a cooperação e troca de informação no âmbito das convenções internacionais tendo por fim sustentar a fraude praticada à escala global.

O art.º 12.º do RCPIT determina que à inspeção incumbe também informar, propendendo ao cumprimento dos deveres legais de informação ou de emissão de pareceres (dentro da própria instituição e, dando o seu apoio junto a outros órgãos).

Aos serviços de inspeção cabe pois a tarefa de prestar informações oficiais em sede de procedimentos tributários da justiça em fase administrativa - nomeadamente reclamação e impugnação, proceder ao esclarecimento sobre o cumprimento dos deveres fiscais dos contribuintes, informar sobre os pressupostos dos benefícios fiscais contratuais, bem como realizar perícias, estudos individuais, setoriais ou territoriais sobre o comportamento dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários e, analisar a evolução dos setores económicos da respetiva atividade – art.º 2.º do RCPIT.

Já o artigo 11.º do RCPIT assaca ao procedimento de inspeção um carácter meramente preparatório ou acessório dos atos tributários ou em matéria tributária.

E, como se poderá concluir, a função de fiscalização anda a par da função da justiça, constituindo um dos pilares da AT com elevada importância estratégica face ao papel que desempenha no interesse dos órgãos da Administração Pública, em conformidade com os

³⁴ Assegurar aos contribuintes que sejam considerados de elevada dimensão económica e fiscal, em função de critérios previamente definidos por despacho do diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, o acompanhamento do respetivo relacionamento com a AT através de um interlocutor único designado por gestor de contribuinte é uma função que cabe à UGC, tal como o acompanhamento permanente nos termos da Portaria n.º 320-A/2011. **Diário da República I Série. 2º SUPL. N.º 250 (2011-12-30), p. 5538-(256) a 5538-(272).**

princípios da prossecução do interesse público e, do respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos.

Por estas razões deve reconhecer-se que, se o sistema fiscal visa satisfazer as necessidades financeiras do Estado através da tributação, deve ter subjacente a esse contributo a expectativa dos cidadãos na sua igualdade: a de que os seus direitos subjetivos sejam garantidos.

É também nesta linha de entendimento que os órgãos e agentes administrativos exercem as suas funções subordinados à CRP e ao ordenamento jurídico de um modo geral, atuando com observação da legalidade na sua mais ampla expressão - a prossecução do cumprimento de um dever consagrado no artigo 266.º da CRP.

Ou seja, assegurando os princípios constitucionais da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé.

Face ao art.º 268.º da CRP³⁵, estabelece-se um correspondente direito de impugnação das medidas cautelares adotadas ou de quaisquer outros atos lesivos dos direitos e interesses legítimos dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários, garante-se o direito à tutela jurisdicional e o acesso aos tribunais, ou à justiça judicial.

É nesse esteio que o art.º 32.º do RCPIT consagra a possibilidade de oposição à ação de inspeção (o que legitima a falta de cooperação do sujeito inspecionado), sempre que no âmbito do art.º 63.º da LGT, se verifique a prática de diligências que violem direitos de carácter social. Tal é o caso do acesso indevido à habitação do contribuinte, acesso ilícito a fatos da vida íntima, consulta de elementos protegidos pelo segredo profissional, ou a violação de quaisquer direitos, liberdades e garantias previstos na CRP.

De tal modo, é importante que a atuação da inspeção tributária seja resultado de uma conduta vinculada ao princípio da legalidade, o que contende com qualquer atuação discricionária.

³⁵ A concretização dos princípios constitucionais estruturantes é feita por regras constitucionais “Assim, as normas garantidoras do direito de recurso contencioso contra certos atos da administração (art.º 268.º/4 e 5) constituem uma concretização do princípio geral da legalidade da administração e do princípio especial da prevalência da Lei e do princípio estruturante do Estado de Direito” como refere Canotilho, J.J. Gomes – **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 2.ª ed. Coimbra: Almedina, 1998. p. 1048.

Por isso, não podendo decidir em concreto quais os sujeitos a inspecionar, o que seria inaceitável, ao Plano Nacional de Atividades cabe delinear as atividades ou situações de risco selecionando em abstrato e indiretamente quais os sujeitos passivos a serem intimados.

Este plano anualmente aprovado pelo ministro do Governo que titule a pasta das finanças, após proposta do diretor-geral da AT, contém (salvo algumas exceções legais) a previsão de realização de todas as ações que, obedecendo a critérios previamente estipulados, respeitam a seriação isenta e não discriminatória de quaisquer visados.

Em conformidade, o plano define os programas a seguir, as ações que devem ocorrer e os critérios de seleção a que deve obedecer a escolha dos sujeitos passivos a inspecionar, mas aplicando sempre os subjacentes critérios objetivos.³⁶

Independentemente do seu cariz reservado, a esses critérios sobrepõe-se por imposição legal o da sua divulgação, no que respeita à seleção dos contribuintes e obrigados tributários a fiscalizar - artigo 26.º do RCPIT.

Por outro lado, o início da ação de inspeção terá lugar através da emissão de uma ordem de serviço ou de um despacho, cujas cópias são entregues ao inspecionado no início desse procedimento, não sem prévio envio de uma carta-aviso. Esta carta tem como função alertar os sujeitos passivos para início da ação inspetiva que no seu âmbito poderá ser geral ou parcial.

Ainda antes do começo da inspeção, o órgão competente incumbe os funcionários da ação credenciando-os para tal. Posteriormente, devem os inspetores identificar-se quer exibindo a ordem de serviço, quer o cartão profissional.

Neste aspeto, será importante sublinhar que o RCPIT prevê em capítulo próprio a forma adequada para notificar os sujeitos passivos e demais obrigados tributários, nos termos e para efeitos da sua colaboração no procedimento de inspeção, privilegiando a notificação pessoal em detrimento da notificação postal.

³⁶ É à Direção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária que cabe assegurar a conceção e planeamento das políticas no domínio do exercício da ação de inspeção tributária.

Por sua vez, deve o inspecionado no início do procedimento externo de inspeção designar uma pessoa que sirva como interlocutor perante a AT e que, esteja presente no momento de prática dos atos de inspeção.

Prevê o artigo 46.º do RCPIT que quando uma ação inspetiva vise apenas a consulta, recolha e cruzamento de elementos, seja suficiente para a sua abertura um despacho. No entanto e na prática, sempre que se pretendam fazer correções, serão formalmente necessárias ordens de serviço (quer se trate de uma ação interna quer se trate de uma ação externa).

O procedimento da inspeção e os deveres de cooperação devem nessa medida, ser os adequados e proporcionais aos objetivos a prosseguir, sendo relevante o fato de durante a ação de inspeção ou após essa ação, ser dada a possibilidade ao contribuinte de regularizar a sua situação contributiva.

Regra geral, por uma questão de segurança jurídica não pode haver “mais de um procedimento externo de fiscalização respeitante ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação” – art.º 63.º n.º 4 da LGT.

No entanto e como já referimos decorrer do art.º 12.º do RCPIT, se a fiscalização pode ter como fim a confirmação dos pressupostos de direitos que o contribuinte invoque perante a administração tributária, poderá por outro lado e, sem prejuízo, incluir inspeções dirigidas a terceiros com quem o inspecionado mantenha relações económicas.

São situações que são despoletadas durante a ação de inspeção quando se verifique através dos documentos analisados da existência de relações com outros contribuintes que face ao seu cariz, implicam não só o pedido de colaboração de terceiros, como também a necessidade de os inspecionar.

Como refere o professor Duarte Faveiro³⁷ a propósito das funções de prevenção e repressão das infrações fiscais, compete também aos funcionários “exercer junto do contribuinte uma ação de franca e leal informação e esclarecimento dos deveres impostos por lei”.

³⁷ Faveiro, Vítor António Duarte – **Fiscalidade Nacional Contemporânea**. Lisboa: Ministério das Finanças, 1964, p. 274.

Nesse sentido o art.º 29.º do RCPIT estipula que a inspeção goza entre outras das seguintes prerrogativas:

- “a) Aceder livremente às instalações ou locais onde possam existir elementos relacionados com a sua atividade ou com a dos demais obrigados fiscais;
- b) Examinar e visar os seus livros e registos da contabilidade ou escrituração, bem como todos os elementos suscetíveis de esclarecer a sua situação tributária;
- c) Aceder, consultar e testar o seu sistema informático, incluindo a documentação sobre a sua análise, programação e execução;
- d) Solicitar a colaboração de quaisquer entidades públicas necessária ao apuramento da sua situação tributária ou de terceiros com quem mantenham relações económicas;
- e) Requisitar documentos dos notários, conservadores e outras entidades oficiais;
- f) Utilizar as suas instalações quando a utilização for necessária ao exercício da ação inspetiva.

...”

Consequentemente, o funcionário atua tendo por fim a prossecução da verdade material, o que faz reunindo provas, observando o contraditório e, fundamentando a decisão final. Essa fundamentação é, formalizada através de um relatório elaborado de acordo com os critérios legais e, como tal deve ser congruente e suficiente uma vez que a verdade judicial depende do julgamento das provas, de acordo com a livre convicção do juiz.

Nesse sentido, a audição prévia desempenha também um importante papel porque consagra ao contribuinte o contraditório quando os atos de inspeção lhe são total ou parcialmente desfavoráveis (art.º 60.º do RCPIT). Posteriormente a essa fase será então notificado quer o relatório final (decisão e seus fundamentos nos termos do art.º 77.º n.º 6 da LGT), quer os meios defesa e prazos de que dispõe para atacar a decisão se dela discordar.

Nunca será demais sublinhar que, apesar de a decisão administrativa se consubstanciar num exercício de aplicação da lei aos fatos tributários, é no âmbito da verificação e cumprimento das obrigações tributárias que a função de fiscalização exige uma enorme competência da parte dos inspetores - que se deparam com diversas realidades económicas, a partir das quais devem ajuizar se o apuramento de imposto declarado se encontra correto.

De todas a mais marcante das funções atualmente acometidas a este grupo é sem dúvida, como poderemos afirmar, a função de prevenção da fraude e de evasão fiscal face ao plano económico atual e ao seu objetivo de minimização de desvios da receita estatal.

A prática de atos de inspeção conclui-se na data de notificação da nota de diligência (art.º 61.º do RCPIT), após o que se notifica o relatório final ao sujeito passivo.

Quanto aos efeitos do procedimento de inspeção faculta-se ainda aos sujeitos passivos a possibilidade de solicitarem ao diretor-geral da AT que sancione as conclusões do relatório de inspeção, caso lhes sejam favoráveis.

Consagra-se assim o princípio da estabilidade das decisões administrativas pois que a partir do momento em que se verifique esse sancionamento, a AT não poderá, nos três anos posteriores, proceder em sentido diverso relativamente ao visado devido à atribuição de eficácia vinculativa ao relatório.

De referir que noutros casos, o n.º 2 do art.º 12.º do RCPIT alarga o campo de ação da inspeção aos fins de prevenção tributária ou de assistência no cumprimento das obrigações acessórias.

Pelo que, sempre que o dever de pagamento ou de cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos o justifiquem, os mesmos são alvo de acompanhamento permanente, o que implica uma assistência concomitante à atividade diária dos contribuintes que se insiram nos critérios de risco definidos.

Se o procedimento de inspeção visa a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias, no âmbito da prevenção, o acompanhamento permanente é a prática que parece ter maior relevo.

Esse acompanhamento junto dos contribuintes de maior relevo e cujo critério é definido no PNAIT(A)³⁸, plano que permite verificar rotineiramente quanto aos que constam do cadastro

³⁸ No âmbito da Portaria n.º 320-A/2011. **Diário da República I Série**. 2º SUPL. N.º 250 (2011-12-30), p. 5538-(256) a 5538-(272) compete à DSPCIT, no âmbito das suas atribuições, compete, designadamente:

a) Elaborar, anualmente, o projeto do Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira (PNAITA), coordenar a elaboração dos planos regionais de atividade das diferentes unidades orgânicas da área da inspeção tributária e aduaneira e controlar a execução dos referidos planos.

da AT (que mais não é do que o registo ou recenseamento dos contribuintes) qual a sua atuação comportamental individual em matéria fiscal.

Ou seja, todos os contribuintes estão sujeitos a um conjunto de deveres declarativos que depois de cumpridos, geram dados que vão sendo submetidos à análise dos inspetores.

Estes utilizam técnicas de auditoria tributária que têm como ponto de partida técnicas de revisão de contas e desse modo validam possíveis desvios declarativos.

A observação dessa realidade que se pretende concomitante com a declaração dos elementos fiscais, pode ou não levar à concretização de ações inspetivas externas, onde efetivamente se confirmará, ou não, a existência de omissões ou infrações.

Por isso é essencial conhecer dados relativos às empresas, enquanto pessoas coletivas, como seja a sua área de atividade ou negócio, para que se possam aquilatar valores, rácios.

Para tal, a auditoria tributária parte das técnicas de auditoria financeira baseadas na contabilidade regularmente organizada - no caso daquelas pessoas que a possuem.

Portanto, é através da utilização de instrumentos financeiros tais como o balanço, a demonstração de resultados por natureza e por funções, a demonstração de alterações no capital próprio e demonstração de fluxos de caixa, que se chega finalmente ao apuramento do valor do imposto a pagar, a coleta.

As asserções assim validadas pelos inspetores acerca dos factos económicos explícitos pelos declarantes nas demonstrações financeiras devem corresponder à verdade material, sem desvios.

Entre as mais usuais declarações a entregar para efeitos fiscais de cumprimento das obrigações declarativas figuram a declaração modelo 22 – declaração periódica de IRC, a declaração de retenções na fonte, declaração anual do IVA, entrega das declarações de clientes e fornecedores.

Por último será apenas de sublinhar que, caso as conclusões vertidas no relatório não sejam aceites pelo inspecionado, o mesmo dispõe da possibilidade de interpor pedido de revisão do ato tributário, reclamação ou recurso (art.º 63.º n.º 2 do RCPIT).

Assim, a legalidade dos atos praticados poderá nestes casos ser sujeita um controlo judicial sempre que o inspecionado o entenda.

2.2. A JUSTIÇA ADMINISTRATIVA

2.2.1. Os meios de defesa, o procedimento gracioso

O procedimento de reclamação graciosa visa a anulação total ou parcial dos atos tributários por iniciativa do contribuinte. É um procedimento caracterizado pela simplicidade de termos e brevidade das resoluções, como consta do art.º 69.º do CPPT e que, tem como prazo indicativo de conclusão quatro meses.

A reclamação graciosa pode ser interposta com fundamento em qualquer ilegalidade (sendo também um meio de reação contra os atos resultantes da ação de inspeção como já referimos).

Uma das regras fundamentais do procedimento de reclamação graciosa é a dispensa de formalidades.

É um procedimento com isenção de custas e que limita os meios probatórios à forma documental e, aos elementos oficiais de que os serviços disponham, na falta de outros.

Por outro lado, esse procedimento não constitui caso julgado porque a consolidação do ato tributário apenas se verificará após o decurso do prazo de exercício de defesa e, caso essa prerrogativa não seja exercida.

Semelhante à reclamação graciosa quanto aos seus fins, é o procedimento de revisão. A diferença entre a reclamação graciosa e a revisão oficiosa relaciona-se principalmente com o órgão a quem é dirigido o pedido. Este último é dirigido ao autor do ato, enquanto a reclamação tanto pode ser dirigida quer ao órgão periférico local, quer ao regional, consoante a competência a determinar face ao valor do processo.

Ambas as decisões obedecem ao duplo grau de decisão que vigora no procedimento tributário, sendo passíveis de uma única reapreciação por outro órgão da AT.

No que respeita ao pedido de revisão dos atos tributários interposto por iniciativa do sujeito passivo, será tempestivo se interposto nos prazos de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade nos termos do art.º 78.º n.º 1 da LGT.

A iniciativa da revisão pode ao invés ser tomada pela administração tributária, no prazo de 4 anos após a liquidação.

Quanto à revisão oficiosa, tem sido entendimento que o conceito “revisão” se refere a uma reapreciação de erros acometidos ao órgão decisório da AT em sede de reexame.

Estes erros imputáveis à AT deverão relacionar-se numa visão restrita, com determinados atos materiais praticados, ou fatos evidentes, sendo por isso considerados de conhecimento oficioso, conforme têm entendido os serviços³⁹.

Assim, numa primeira hipótese, são erros imputáveis aos Serviços os praticados na recolha, qualquer que seja a sua natureza e, a errada indicação dos números fiscais, dado que a sua exibição e conferência são obrigatórias no momento da receção das declarações.

Quanto à segunda hipótese, incluirá erro imputável aos serviços as situações em que, por falta de indicação do SP não tenha sido deduzido ao imposto liquidado o imposto total pago por antecipação.

Estão assim incluídas as retenções que tenham incidido sobre os rendimentos declarados e tenham efetivamente dado entrada nos cofres do Estado.

Igualmente quanto aos pagamentos por conta efetuados nos termos do artigo 95.º do código do IRS, no ano a que o imposto diga respeito, situação em que a revogação oficiosa da liquidação é também o meio próprio.

Assim, no caso de uma declaração de rendimentos de IRS, é entendimento veiculado pelos serviços da AT que as retenções na fonte integram o conceito de duplicação da coleta.

E, portanto, determinam a revisão oficiosa da liquidação face ao disposto no art.º 93.º do CIRS e 78.º da LGT.

³⁹ Direção de Serviços do IRS - Ofício-Circulado 20015. **IRS - Revisão oficiosa da liquidação com fundamento em duplicação de coleta.** Lisboa: DGCI. (Setembro 1999).

Estes preceitos legais consideram os casos de liquidação de imposto superior ao devido.

No entanto, ao longo de várias decisões os tribunais têm entendido que podem originar a revisão oficiosa tanto erros de fato, como erros de direito, ampliando o conceito em causa.

Veja-se a propósito um acórdão recente, proferido pelo STA no recurso n.º 1009/2010 datado de 22-03-2011⁴⁰, onde se refere em sumário:

“I - A revisão do ato tributário «por iniciativa da administração tributária» pode efetuar-se «a pedido do contribuinte» como resulta do art.º 78.º, n.º 7 da LGT e 86.º, n.º 4, alínea a) do CPPT, bem como dos princípios da legalidade, justiça, igualdade e imparcialidade - art.º 266.º, n.º 2 da CRP.

II - O «erro imputável aos serviços» constante do art.º 78.º, n.º 1 in fine da LGT compreende o erro de direito cometido pelos mesmos que não apenas o simples lapso, erro material ou de facto, como aliás esclarece o n.º 3 do artigo 78.º da LGT, na redação que lhe foi introduzida pela Lei n.º 55-B/04, de 30 de Dezembro (cfr. CASALTA NABAIS, A Revisão dos Atos Tributários, in Por um Estado Fiscal Suportável: Estudos de Direito Fiscal, Volume III, Coimbra, Almedina, 2010, p. 236).”

Tem ainda sido entendimento jurisprudencial que nos casos em que a Administração Tributária deve proceder oficiosamente à revogação do ato tributário face ao erro considerado imputável aos serviços, o contribuinte, poderá também solicitá-lo dentro desse iato temporal, dilatando assim o prazo previsto no n.º 1 do art.º 78.º da LGT para os atos tributários interpostos por iniciativa do sujeito passivo que, na perspetiva da AT deveriam ser intentados apenas nos prazos de reclamação.

Refere o art.º 78.º n.º 7 da LGT que, quando esteja em causa um erro imputável aos serviços: “Interrompe o prazo da revisão oficiosa do ato tributário ou da matéria tributável o pedido do contribuinte dirigido ao órgão competente da administração tributária para a sua realização”.

A interpretação jurisprudencial de tal entendimento é defendida por Lopes de Sousa⁴¹:

⁴⁰ Silva, Isabel Marques da – Acórdão: **Processo 1009/2010**. Lisboa. Supremo Tribunal Administrativo. Consultado em 21 de Jun. 2012 de <http://www.dgsi.pt>

“Embora o art.º 78.º da L.G.T., no que concerne a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte, se refira apenas à que tem lugar dentro do «*prazo de reclamação administrativa*», no n.º 6 do mesmo artigo (n.º 7 na redação vigente) faz-se referência a «*pedido do contribuinte*», para a realização da revisão oficiosa, o que revela que esta, apesar da impropriedade da designação como «oficiosa», pode ter subjacente também a iniciativa do contribuinte.

Idêntica referência é feita no n.º 1 do art.º 49.º da L.G.T. que fala em «*pedido de revisão oficiosa*», e na alínea a) do n.º 4 do art.º 86.º do C.P.P.T. que menciona a apresentação de «*pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo, com fundamento em erro imputável aos serviços*».”

Refere Lopes de Sousa que a par da denominada revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte, a efetuar dentro do prazo de reclamação administrativa, se deve admitir também por diligência do contribuinte, esse pedido ainda que interposto em data posterior ao período indicado, desde que não se encontre esgotado o prazo em que a Administração pode realizar a revisão por iniciativa própria.

Diz ainda, a talho de foice que, a menção feita no n.º 1 do art.º 78.º da LGT à «reclamação administrativa» é omissa quanto ao sentido em que é aplicada, podendo referir-se quer a «reclamação graciosa», quer a reclamação administrativa prevista nos arts.ºs 161.º e seguintes do CPA.

Resta sublinhar que o aresto em causa diferencia os fundamentos dos dois tipos de reclamações de acordo com o prazo em que sejam interpostas: assim, enquanto o pedido de revisão formulado naquele prazo de reclamação pode ter por fundamento qualquer ilegalidade, o pedido formulado para além desse prazo apenas pode ter por fundamento erro imputável aos serviços ou duplicação de coleta, para além das diferentes consequências a nível do direito a juros indemnizatórios.

Diferente parece ser a interpretação de Lima Guerreiro.

⁴¹ Sousa, Jorge Lopes de – Acórdão: **Processo: 0653/05**. Lisboa. Supremo Tribunal Administrativo, Lisboa. Consultado em 21 de Jun. 2012 de <http://www.dgsi.pt>

Na interpretação do n.º 6 do artigo 78.º da LGT defendida por Lima Guerreiro⁴², em anotação a esse artigo, refere o autor a seguinte aceção “a doutrina do disposto no art.º 323.º, números 1 e 2, do C.C., dispõe que a prescrição se interrompe com a citação ou notificação judicial de qualquer ato que exprima, direta ou indiretamente, a intenção de exercer o direito. Se não houvesse a norma do n.º 6 o Código Civil não se aplicaria, por ser de caducidade e não de prescrição o direito a obter a revisão dos atos tributários e o direito de revisão ser da iniciativa da administração fiscal e não do contribuinte.”

E, nesta senda se poderá entender “*ad litem*” o artigo 49.º n.º 1 in fine da LGT, de acordo com o citado jurista.

2.2. 2. A especificidade do direito de audição no direito tributário

A participação do contribuinte na relação jurídico-tributária é da máxima importância, servindo essencialmente para assegurar a formação de uma decisão conforme à concreta situação tributária, ajudando em auxílio à descoberta da verdade material.

Este é um procedimento comum na formação de todos os atos tributários que, em jeito de contraditório, norteia a formação de decisões que dizem respeito ao contribuinte.

A esse propósito, encontra-se previsto no artigo 60.º da LGT que quando elementos novos sejam suscitados na audição dos sujeitos passivos serão tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação dessa decisão.

Em paralelo, o art.º 64.º do CPPT disponibiliza um outro procedimento contraditório, próprio para ilidir presunções mas que não se poderá contudo confundir com o direito de audição.

Note-se que a participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito contém duas vertentes.

⁴² Guerreiro, António Lima - **Lei Geral Tributária - Anotada**. Lisboa: Rei dos Livros, 2001.

Por um lado abarca os casos em que essa formalidade é obrigatória, constituindo formalidade essencial, por outro, os casos em que a mesma poderá ser dispensada, sempre que a lei não prescreva em sentido diverso.

Ora, por previsão legal, o direito de audição é indispensável em fase anterior à liquidação e ao indeferimento total ou parcial dos pedidos efetuados através de qualquer meio administrativo de reação contra decisões ou atos administrativo, incluindo a revogação de qualquer benefício, a decisão de aplicação de métodos indiretos quando não haja lugar a relatório de inspeção e, antes da conclusão do relatório da inspeção tributária.

Poderá contrariamente ser dispensada a audição caso⁴³:

- a) a liquidação se efetuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe seja favorável;
- b) a liquidação se efetuar oficiosamente, com base em valores objetivos previstos na Lei, desde que o contribuinte tenha sido notificado para apresentação da declaração em falta, sem que o tenha feito.

Portanto, tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas de b) a e) do n.º 1 do art.º 60.º da LGT é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo se ocorrer a invocação de factos novos sobre os quais ainda se não tenha pronunciado.

Para exercício do direito de audição deve a AT comunicar ao sujeito passivo o projeto da decisão que pretende tomar e sua fundamentação.

Desse modo o contribuinte inteira-se da intenção de decisão, podendo contrapor factos modificativos impeditivos ou extintivos do direito evocado pela administração.

Sendo também o procedimento de inspeção uma das situações especiais em que se consagra o direito de audição – art.º 60.º do RCPIT, possibilita-se assim ao contribuinte a sua necessária participação na formação da decisão a proferir no decurso da ação de inspeção, antes da conclusão do relatório de inspeção.

⁴³ Também no sentido expreso do art.º 60.º da LGT, veja-se a circular Direção de Serviços de Justiça Tributária - Circular 13/99. **Princípio da Participação**. Lisboa: DGCI. (Julho 1999).

No entanto, mesmo que esse direito não seja exercido pelo contribuinte durante o procedimento, será dispensada a sua audição antes da liquidação, pois que, após o relatório, não estará em causa a apreciação de qualquer fato novo.

Quanto ao prazo necessário para exercício do contraditório o RCPIT prevê que não pode ser inferior a 10 nem superior a 15 dias e que, medeia entre 8 e 15 dias nos casos em que seja aplicável o art.º 60.º da LGT. Poderá eventualmente ser prorrogado a pedido do contribuinte que, para tal deve indicar as razões justificativas do impedimento para cumprir o prazo legal.

Contudo, se a não observância do direito de audição constitui preterição de formalidade legal que leva à anulação do ato, por vício de forma (art.º 35.º do CPA aplicável por remissão do art.º 2.º alínea c) da LGT), o não exercício desse direito por parte do sujeito passivo apenas terá como consequência a manutenção do projeto de decisão previamente comunicado.

O despacho decisório a proferir, não constituirá caso julgado senão perante a caducidade do exercício de qualquer meio de defesa legalmente previsto.

De referir que o direito de audição previsto no art.º 60.º da LGT tem um âmbito de aplicação geral aos restantes procedimentos tributários além do procedimento inspetivo.

Por outro lado, se o contraditório depende da vontade de cada um quanto ao seu exercício, a abstenção do exercício desse direito ou o seu não exercício, não tem quaisquer reflexos numa posterior análise, administrativa ou judicial, da decisão.

Nem quaisquer consequências probatórias, por não poder significar que foram admitidos pelo SP quaisquer fatos que eventualmente lhe sejam imputados pela AT.⁴⁴

As questões que podem surgir nessa senda reconduzem-se simplesmente a indagar se o contribuinte exerceu o direito de audição dentro do prazo fixado pela AT.

Ou se, após ter notificado o S.P. através do projeto de decisão, a AT desconsiderou (ou não) os elementos e argumentos apresentados com base no exercício extemporâneo ou não desse direito, o que poderá constituir posteriormente vício invalidante do ato tributário.

⁴⁴ Tal como nos parece que refere António Lima Guerreiro, **Lei Geral Tributária Anotada**, obra anteriormente citada, p. 276 e 277, nota 3.

Uma outra questão pode surgir ao analisar o artigo 60.º n.º 1 do RCPIT, ou seja, saber se em todas as fases que decorrem desde o início da inspeção e elaboração do subsequente relatório desfavorável ao contribuinte, até à liquidação, se deve conceder o direito de audição, ou não, caso o contribuinte tenha sido anteriormente ouvido em qualquer outra das fases do procedimento.

A consagração do direito de audição somente a partir da notificação do projeto de decisão e não durante fases anteriores da ação de inspeção justifica-se porque anteriormente ao projeto de relatório, as equipas apenas recolhem elementos probatórios não tendo ainda nessa etapa sido dado a conhecer ao contribuinte qualquer intenção de correção.

Quanto ao fim, a audição consiste na observação do direito consagrado no n.º 5 do artigo 267.º da CRP que determina que o processamento da atividade administrativa deve garantir a participação dos cidadãos na formação das decisões que lhe digam respeito.

A este propósito, o acórdão proferido no processo n.º 332/2005⁴⁵ considera que o princípio de audição prévia é um exercício do contraditório que por corresponder a um princípio geral de direito, não necessita de consagração expressa na lei. E enquanto formalidade apenas consagra o direito de defesa através do exercício do contraditório, ou, como refere o aresto:

“... por forma “a reduzir o risco de que as sanções (no caso dos procedimentos sancionatórios) sejam tomadas com mau conhecimento dos factos ou por motivos não relevantes (cf. René Chapus, *Droit Administratif Général*, t. I, 5.ª ed., p. 766).”

De acordo com o aresto, esta prática legal é assim uma garantia do procedimento: “ E mais não é do que a aplicação ao procedimento administrativo do princípio segundo o qual ninguém deverá ser condenado sem ser previamente ouvido.” - cf. CPA Anotado e citado supra, p. 378....”

Refere ainda o indicado acórdão o fato de a Lei n.º 16-A/2002 ter introduzido o atual n.º 3 do artigo 60.º da Lei Geral Tributária, atribuindo-lhe natureza interpretativa. Em consonância esta norma passou então a prever a dispensa da audição antes da liquidação quando o interessado já tenha sido ouvido no procedimento e, não sejam invocados factos novos sobre os quais ainda não se tenha pronunciado.

⁴⁵ Acórdão n.º 353/2005/TConst. **Diário da República II série**. N.º 145 (2005-07-29), p.10909-10913.

Neste ponto, comparando a essência do direito de audição consagrado no CPA com a essência do direito de audição previsto na norma da LGT após a redação dada pela Lei n.º 16-A/2002, e, sobre a sua aplicação no âmbito do direito fiscal, refere o aresto:

“Esta solução restringe ainda mais o direito de audição que aquela alínea a) do n.º 2 do artigo 103.º do CPA, uma vez que ao não dispensar o direito de audiência apenas quando forem invocados, pela administração tributária, factos novos sobre os quais o contribuinte ainda não se tenha pronunciado, dispensa-o quando forem suscitados pela administração tributária novas questões de direito e quando forem realizadas diligências que demonstrem factos novos, que não sejam invocados pela administração tributária, mas que poderiam ser invocados pelo interessado em abono da sua pretensão”.

Contudo como conclui o coletivo, o exercício do direito de audição não se pode limitar a casos em que são invocados novos fatos em detrimento de outros não reclamados na decisão mas que possam pesar a favor do interessado.

Não obstante, em muitos casos, a decisão a ser tomada sem observação do direito de audição não poderia deixar de ser idêntica àquela que seria tomada perante os factos apontados pelo contribuinte nessa sede.

Ora nestes casos parece que, se o que o direito de audição visa é a formação de uma decisão que se considere ponderada e que não possa vir a ser alterada perante novos factos desconsiderados em fase anterior, terá como escopo um melhoramento da instrução do processo. Nessa senda, se através do contraditório não surgirem factos “novos”, ou questões de direito que sejam suscetíveis de alterar a posição a tomar, não se preterirá a formalidade legal.

O que a ser assim, levará à aplicação do princípio do aproveitamento dos atos praticados no processo.

Não obstante, a aplicação deste princípio processual deverá ter como limite os casos em que a não observação da formalidade em causa, o direito de audição ofenda garantias legais.

2.3. JUSTIÇA CONTENCIOSA E DEFESA DOS INTERESSES DO ESTADO ENQUANTO CREDOR TRIBUTÁRIO

2.3.1. A Representação da Fazenda Pública breve historial

Como já dissemos, com a sua nova estrutura organizativa a AT visou atingir uma maior eficácia operacional e um relacionamento mais próximo e integrado com os contribuintes e operadores económicos, segmentando-os de acordo com a sua importância.

Face a essa transição melhorará certamente o bom relacionamento entre os sujeitos da relação jurídico-tributária, em prol das expectativas sociais de justiça.

Refere Freitas do Amaral⁴⁶ que “a administração pública pode em certos casos praticar atos jurisdicionalizados (por ex., certas decisões punitivas, sancionatórias ou de julgamento de recursos)....”. Mas, na verdade, como acentua ainda: “do princípio da submissão da administração pública à lei, ... decorre um outro princípio, não menos importante – o da submissão da administração pública aos tribunais, para apreciação dos seus atos e comportamentos.”

Nessa observação da conduta imposta pela justiça, as expectativas encontram-se balizadas pelos limites legais, as normas tributárias e, as demais normas legais vigentes, no topo das quais a CRP, enformadora de um conjunto de princípios que incluem as garantias dos contribuintes.

É neste sentido que se legitima a recusa consagrada no artigo 21.º da CPR, garantia no âmbito da qual se assegura o direito de resistência contra o pagamento de impostos quando a cobrança dos mesmos faz parte das funções nucleares do Estado, da prossecução dos seus fins.

Esta recusa consagra uma expressão constitucional a que subjaz o princípio da legalidade mas, apenas se permite essa atuação quanto a impostos que não tenham sido criados por Lei, ou por “inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos fatos”.

⁴⁶ Amaral, Diogo Freitas do - **Direito Administrativo**. Vol. I. 2ª ed. Livraria Almedina, Coimbra, 1998, p. 49

Esta situação também encontra salvaguarda através da possibilidade de oposição à execução nos termos do art.º 204.º do CPPT.

Consequentemente alberga uma separação implícita de poderes consagrada no facto de as leis vedarem a denegação de quaisquer direitos, mesmo estando em causa atos praticados pelos órgãos administrativos no exercício das suas funções tributárias, sempre que esses atos não sejam legalmente autorizados e caso não existam meios de defesa, o que legitimará tal recusa.

Assim, na sua atuação, o Estado subordina a sua atividade ao princípio da legalidade positivado no corpo legislativo tributário encimado pela CRP e, pela LGT num âmbito restrito do Direito Fiscal.

Além dos referidos diplomas vigoram neste ramo do direito o Código de Procedimento e de Processo Tributário, o Estatuto dos Benefícios Fiscais, o Regime Geral das Infrações Tributárias, o Regime Complementar da Inspeção Tributária, o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, os Códigos dos Impostos, entre outros diplomas, alguns dos quais de aplicação subsidiária.

Esta enumeração não extensiva dá-nos uma ideia ligeira da complexidade do Direito Fiscal, ramo de direito público que sem exageração interage com todos os outros ramos, tributando até rendimentos ou atos ilícitos desde que preencham os pressupostos das normas de incidência (art.º 10.º da LGT).

Por isso assegurando a igualdade de armas, o recurso aos tribunais permite aos particulares a defesa perante qualquer ato administrativo ilegal que gore os seus legítimos direitos de cidadania.

Quanto aos tribunais no exercício dos seus poderes, sendo órgãos de soberania com competência para administrar a justiça, fazem-no em nome do povo - art.º 202.º da CRP.

E deste modo exercem a tutela da defesa efetiva dos interesses dos cidadãos dentro da sua jurisdição.

Como refere Duarte Faveiro⁴⁷ a censura sobre a legalidade do ato tributário deve ser obtida perante uma autoridade diferente daquela que praticou o ato, ou seja, perante verdadeiros órgãos judiciais especializados e através da ação judicial.

Citando-o:

“ A aplicação da lei tributária aos fatos previstos como de incidência de impostos ou de determinação da matéria coletável é, naturalmente uma função dos órgãos da administração fiscal com poder decisório, tendo, por isso, os atos de tributação, carácter definitivo e valor executório, necessariamente vinculativos em relação ao contribuinte.”

Pois que, a legítima defesa de qualquer cidadão contra atos ofensivos praticados pela AT, ou por qualquer outro órgão estatal ou qualquer um que haja em sua representação, será sempre efetivada através dos tribunais cujo acesso se encontra aberto a todos, nos termos do artigo 268.º da CRP.

Mas, em sede judicial, as garantias dos indivíduos também são reforçadas através do Ministério Público, a quem compete representar o Estado e defender os interesses que a lei determinar.

No âmbito dos processos judiciais tributários, o papel atualmente desempenhado pelo Ministério Público é o de defensor da legalidade. Por isso, é-lhe dada a vista dos autos antes de ser proferida a decisão final, cabendo-lhe ainda “...a promoção do interesse público e a representação dos ausentes, incertos e incapazes.” (art.º 14.º do CPPT).

Contudo, no âmbito dos processos judiciais fiscais, quanto ao papel do Ministério Público nem sempre assim foi, como refere Braz Teixeira:⁴⁸

“Assim, no plano fiscal não aduaneiro, existia desde 1963, o denominado Ministério Público das Contribuições e Impostos, que era o órgão promotor da ação de justiça fiscal e verificador do cumprimento das leis tributárias e cuja função era exercida junto dos competentes tribunais, tendo como principais fins e atribuições no domínio processual:

⁴⁷ Faveiro, Vítor António Duarte – **Fiscalidade Nacional Contemporânea**. Lisboa: Ministério das Finanças, 1964, p. 341.

⁴⁸ Teixeira, António Braz - **Princípios de Direito Fiscal**. II vol, 3ª edição, Coimbra, Almedina, 1986, p. 116.

- a) A promoção e punição das infrações fiscais;
- b) A promoção da execução coerciva dos direitos em mora da Fazenda Nacional;
- c) A defesa e representação dos interesses da Fazenda Nacional junto dos órgãos judiciais.

A sua ação para consecução destes fins e atribuições, exercia-se fundamentalmente de dois modos: pela intervenção obrigatória, como parte principal, junto dos tribunais fiscais e, em todos os processos da competência destes, através da intervenção direta, junto dos serviços da administração fiscal, na instrução preparatória dos processos de transgressão fiscal, de impugnação de atos tributários e de execução fiscal.”

Como menciona ainda o autor citado, o Ministério Público das Contribuições e Impostos era hierarquicamente dependente do Ministro das Finanças.

Era constituído pelo diretor geral das contribuições e impostos, pelos subdiretores-gerais e pelo diretor do serviço de prevenção e fiscalização tributária, pelos diretores de serviços centrais da Direção Geral das Contribuições e Impostos e pelos diretores distritais de Finanças e seus ajudantes, e, ainda pelos chefes de repartições de finanças.

Com o estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais que passou a vigorar a partir de Outubro de 1985, as competências do Ministério Público foram divididas entre o Ministério Público e a representação da Fazenda Pública.

Ou seja, o Ministério Público das Contribuições e Impostos deixou de existir.

Atualmente é o representante da Fazenda Pública que representa a AT em Tribunal nas ações relativas a processos fiscais.

O Ministério Público, corpo de magistrados tal como hoje o conhecemos, continua a ter legitimidade para intervir no processo judicial tributário, onde participa e assume o papel de defensor da legalidade, em prol dos contribuintes e de todos os que provem ter um interesse legalmente protegido – art.º 9.º do CPPT.

Não obstante, a Fazenda Pública litiga como parte representativa das conveniências do Estado enquanto credor tributário.

Como se refere num acórdão do Supremo Tribunal Administrativo:⁴⁹

“I - A Fazenda Pública é composta pelo tesouro e pelo património do estado (em sentido amplo)... IV - A fazenda geral está a cargo da DGCI, mas abrange apenas as receitas administradas pela DGCI.” (entenda-se AT).

A tarefa acometida aos seus representantes implica a promoção do andamento dos processos e a defesa da legalidade dos créditos titulados.

A este propósito, prevê o art.º 15.º do CPPT que compete ao representante da Fazenda Pública junto dos tribunais tributários “representar a administração tributária e, nos termos da Lei, quaisquer outras entidades públicas no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal;” bem como, praticar quaisquer outros atos processuais previstos na lei.

Nesse patrocínio, o representante da Fazenda Pública, demandado, intervém quer seja na posição de recorrente, quer seja na posição de recorrido. Não sendo um verdadeiro mandatário, atua no âmbito de uma delegação de competências que lhe é conferida pelo órgão do Estado a quem compete essa posição, encontrando-se assim legitimado para intervir em qualquer processo sem necessidade de documento forense.

2.3.2. Os poderes próprios, poderes delegados e revogação do ato

Anteriormente à agora vigente primeira alteração à Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro - Orçamento do Estado para 2012 (no âmbito da iniciativa para o reforço da estabilidade financeira), a representação da Fazenda Pública cabia, nos termos do art.º 54.º n.º 1 alínea c) do ETAF ao Diretor de Finanças competente que podia delegar as suas competências em funcionários da AT licenciados em Direito.

O artigo 54.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 107-D/2003, de 31 de Dezembro, abreviadamente designado por ETAF, passou a ter a seguinte redação com a 1ª alteração ao OE 2012:⁵⁰

⁴⁹ Lopes, Almeida – Acórdão: **Processo: 021305**. Lisboa. Supremo Tribunal Administrativo. Consultado em 21 de Jun. 2012 de <http://www.dgsi.pt>

«Artigo 54.º

[...]

1 - ...

a) Nas secções de contencioso tributário do Supremo Tribunal Administrativo e dos tribunais centrais administrativos, ao diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira que pode ser representado pelos respetivos subdiretores-gerais ou por trabalhadores em funções públicas daquela Autoridade licenciados em Direito;

b) (Revogada.)

c) Nos tribunais tributários, ao diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, que pode ser representado pelos diretores de finanças e diretores de alfândega da respetiva área de jurisdição ou por funcionários daquela Autoridade licenciados em Direito.

2 - Os diretores de finanças e os diretores de alfândega podem ser representados por funcionários da Autoridade Tributária e Aduaneira licenciados em Direito.

3 - (Anterior n.º 2.)»

2 - É revogada a alínea b) do n.º 1 do artigo 54.º do ETAF.”

Com a nova redação dada ao art.º 54.º do ETAF, a Representação da Fazenda Pública passou a caber ao diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Este, detendo competência própria nessa matéria poderá ser representado por subdiretores gerais, pelos diretores de finanças, ou por funcionários da Autoridade Tributária e Aduaneira licenciados em Direito. Os diretores de finanças deixaram de ter competência própria junto dos tribunais administrativos e fiscais, ou junto do Tribunal tributário.

Freitas do Amaral define competência como “o conjunto de poderes funcionais que a lei confere para a prossecução das atribuições das pessoas coletivas públicas”⁵⁰ e, as atribuições como “os fins ou interesses que a lei incumbe as pessoas coletivas públicas de prosseguir”.

⁵⁰ Lei n.º 20/2012. **Diário da República, I Série**. Nº 93 (2012-05-14), p. 2486.

⁵¹ Amaral, Diogo Freitas do - **Direito Administrativo**. Vol. I. 2ª ed. Livraria Almedina, Coimbra, 1998, p. 604.

Como se sabe, são os órgãos que manifestam a vontade das pessoas coletivas, atuando em representação das mesmas, de acordo com as delimitações legais.

Sobre as competências da AT para a prática de atos tributários, o art.º 10.º do CPPT, distribui-as quanto ao procedimento entre os órgãos periféricos locais (os designados serviços de finanças), os órgãos periféricos regionais (as direções de finanças) e o dirigente máximo do serviço (diretor geral da Autoridade Tributária e Aduaneira ou aquele em quem ele delegar essa competência).

Ressalve-se que os serviços de finanças passaram a ser relegados, enquanto unidades orgânicas desconcentradas de âmbito local, a funções operativas nos termos do art.º 39.º da Portaria 320-A/2011.

Sublinhe-se ainda que, para revogação do ato impugnado, o art.º 112.º do CPPT prevê uma competência própria em função do valor do processo após o conhecimento inicial do pedido constante da petição inicial apresentada junto do Tribunal.

Caso o processo não exceda um quádruplo do valor da alçada do Tribunal Tributário, ou da 1.ª instância, se a questão for de manifesta simplicidade, pode o dirigente do órgão periférico local da administração tributária revogar, total ou parcialmente, o ato.

Se o valor do processo exceder o quádruplo da alçada do Tribunal Tributário ou da 1ª instância, o dirigente do órgão periférico local, uma vez completada a instrução, remete-o ao dirigente do órgão periférico regional, no prazo previsto legalmente, podendo este revogar o ato no mesmo prazo.

Ou seja, o órgão periférico local ou unidade orgânica de âmbito local dispõe quer de um poder instrutório quer de um poder revogatório.

Os poderes revogatórios são poderes próprios dos órgãos, estabelecidos em função do valor das alçadas dos tribunais tributários de 1.ª instância.

Sem prejuízo de que acima do quádruplo da alçada pode ainda o órgão tributário competente delegar poderes, no seu inferior e no âmbito das suas competências.

Quanto a saber a favor de quem se pode delegar competências, a LGT não especifica, menciona simplesmente no art.º 62.º que “ Salvo nos casos previstos na Lei, os órgãos da administração tributária podem delegar a competência do procedimento”.

Refere o acórdão proferido em 08-06-2011, pelo TCAN⁵² o seguinte:

“Estabelece o Código de Procedimento Administrativo (CPA), no nº 1 do seu artigo 35º, com a epígrafe “Da delegação de poderes”: “1. Os órgãos administrativos normalmente competentes para decidir em determinada matéria podem, sempre que para tal estejam habilitados por Lei, permitir, através de um ato de delegação de poderes, que outro órgão ou agente pratique atos administrativos sobre a mesma matéria.”.

A delegação de poderes consiste «no ato pelo qual um órgão normalmente competente para a prática de certos atos jurídicos autoriza um outro órgão ou agente, indicados por Lei, a praticá-los também» – Cfr. Marcello Caetano, in Manual de Direito Administrativo, I, Almedina, pp. 226.”⁵³

Como refere o aresto remetendo para o art.º 29.º do CPA⁵⁴ a delegação de poderes pressupõe a existência de uma lei habilitante, não podendo tal resultar da mera vontade de um órgão administrativo, uma vez que a competência conferida é irrenunciável e inalienável.

Pelo que de harmonia com os princípios reguladores da hierarquia das normas jurídicas, a lei permissiva da delegação de poderes deve ter o valor hierárquico-formal da lei originariamente atributiva da competência.

No entanto, se a delegação de competências for ilegal por falta de lei habilitante, os atos praticados ao abrigo dela ficam feridos do vício de incompetência relativa, geradora de anulabilidade o que resulta da conjugação dos art.º s 99.º alínea b) do CPPT e 135.º do CPA.

Como também se conclui na decisão mencionada, o artigo 35.º do CPA não se aplica ao procedimento tributário porque este dispõe de uma norma própria, o art.º 62.º da LGT.

⁵² Escudeiro, José Luís Paulo – Acórdão: **Processo: 00003/07.4BCPRT**. Porto. Tribunal Central Administrativo Norte. Consultado em 21 de Jun. 2012 de <http://www.dgsi.pt>

⁵³ Idem.

⁵⁴ Oliveira, Mário Esteves; Gonçalves, Pedro Costa; Amorim, J. Pacheco de - **Código do Procedimento Administrativo comentado**. 5ª ed, Almedina, Coimbra, 2002, p. 26-27.

Este artigo 62.º da LGT, sob a epígrafe “Delegação de poderes” estabelecia na redação então vigente anteriormente à Lei 55-A/2010, de 31/12 o que se transcreve:

“1 - Salvo nos casos previstos na lei, os órgãos da administração tributária podem delegar a competência do procedimento no seu imediato inferior hierárquico.

2 - A competência referida no número anterior pode ser subdelegada, com autorização do delegante, salvo nos casos em que a Lei o proíba.”.

Refere o acórdão já aludido ainda em relação à opinião partilhada nesse sentido por Leite de Campos⁵⁵ no sentido de que a norma previa uma regra geral de admissibilidade de delegação de poderes do órgão competente no imediato inferior hierárquico, ao contrário do que acontece com o artigo 35.º n.º 1 do CPA.

Como é ademais dado como ponto assente na decisão relatada, a regra geral no procedimento tributário é a possibilidade de delegação dos poderes, constituindo a proibição de delegação a exceção. Assim toda e qualquer competência (salvo exceção legal) poderá ser objeto de delegação, não sendo necessária no procedimento tributário a existência de lei habilitante exterior à LGT, ao contrário do que acontece no procedimento administrativo.

Pelo que, a partir da redação dada pela Lei 55-A/2010 de 31/12 ao artigo 62.º da LGT e permitindo-se a delegação sem que a lei preveja que o seja no inferior hierárquico, o regime da delegação de poderes, no âmbito tributário, ter-se-á aproximado do CPA sendo agora uma medida mais expressiva de desconcentração administrativa.

Quanto à concretização e à prática dos poderes revogatórios da AT constantes no artigo 112.º do CPPT, importa referir que ao nível processual e, na sequência da notificação ordenada pelo Tribunal Tributário à representação da Fazenda Pública sobre a interposição de uma ação, esta é demandada para contestar.

Para sustentar a sua defesa, a RFP começa por solicitar no prazo de 3 dias o processo administrativo ao órgão periférico local, da situação dos bens ou da liquidação (art.º 110.º n.º 3 do CPPT).

⁵⁵ É aí referida a **Lei Geral Tributária Anotada**, a pág. 208. da autoria de Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues mas também Jorge Lopes de Sousa, edição da Vislis 1999.

Esse processo administrativo tributário (PAT) é formado por uma informação, parecer e despacho que acompanha os procedimentos administrativos tributários que tenham sido anteriormente acionados e que eventualmente serão o procedimento de inspeção, a reclamação graciosa, o recurso hierárquico, a revisão oficiosa.

Essa informação, prestada pelos serviços da administração tributária, sobre os elementos oficiais que digam respeito ao ato impugnado traça as razões de facto e de direito subjacentes quer à prática do ato tributário, quer à sua manutenção e portanto, integra a matéria instrutória do processo.

Como nos termos legais, ao organizar o processo administrativo o órgão competente (órgão periférico local ou regional pode revogar ou manter o ato tributário consoante o valor do processo), esta é uma última apreciação da legalidade do ato tributário a fazer pela AT, o que será consumado através de uma informação sancionada por parecer que, não constituindo uma verdadeira contestação, fundamenta nos termos do art.º 112.º do CPPT a decisão de revogação, ou não, do ato impugnado.

Será aqui importante fazer um paralelismo com o CPA, por ser um diploma de aplicação subsidiária ao CPPT, *ex vi* art.º 2.º alínea d) do referido código, para referir algo a propósito do que foi dito acerca da revogação do ato e, do facto de estarem em causa competências exclusivas dos órgãos tributários, diretamente atribuídas por lei.

De acordo com o entendimento apresentado no CPA⁵⁶, em matéria de competência o art.º 142.º n.º 1 e o art.º 174.º n.º 1 do CPA possibilitam revogar e anular sendo que, no caso do art.º 142.º, o órgão pode revogar o ato recorrido se a competência do autor do ato recorrido não for exclusiva. Por outro lado a posição doutrinal acerca do art.º 174.º do CPA é a de que admite a revogação e anulação e, a modificação ou substituição no âmbito da revogação administrativa se a competência não for exclusiva.

No âmbito do art.º 112.º do CPPT estaremos perante uma competência dispositiva, perante atos que se mantêm vigentes na ordem jurídica e por isso não caducados, resultantes não apenas de poderes discricionários, mas de poderes vinculados à lei.

⁵⁶ Oliveira, Mário Esteves; Gonçalves, Pedro Costa; Amorim, J. Pacheco de - **Código do Procedimento Administrativo comentado**. 2ª ed, Almedina, Coimbra, 1997. p. 684.

Ora o ato revogado na sequência de impugnação deixará de produzir efeitos retroativos ao momento da prática do ato anulado.

A propósito é entendido pela doutrina referida que o professor Vieira de Andrade distingue entre duas formas.

A primeira o poder de revogação detido por quem legalmente possa praticar o ato e que se traduz numa competência dispositiva. A segunda, o poder de anulação de um ato para o que pode ser competente qualquer órgão hierarquicamente superior e que detenha um poder de controlo, ou seja além do autor do ato, o superior hierárquico.

Devem pois diferenciar-se formas como confirmar ou revogar, ou modificar e substituir. Ora exceto quando o superior disponha de poderes dispositivos e não de mera fiscalização (por se tratar de uma competência do subalterno), poderá revogar e anular mas não substituir.

Neste esteio a revogação e a anulação também terão diferentes fundamentos. Para a revogação será a inconveniência para o interesse público.

Para a anulação será a ilegalidade do ato.

Por isso se diz que o poder de revogação pertence a quem tem o poder dispositivo de praticar o ato ou seja, ao respetivo autor.

Enquanto a anulação pertence a qualquer órgão que tenha um poder de controlo, de acordo com o desenvolvimento constante no CPA anotado, obra já referenciada.

A obra indicada a págs., 686, refere no ponto III: “Um dos casos em que as dificuldades do tratamento unitário, pelo Código, da revogação e anulação administrativa, mais se fazem sentir, como revela Vieira de Andrade (ob. Cit. Pág. 54), respeita ao poder do superior hierárquico para anular o ato inválido do subalterno, mesmo que este tenha competência dispositiva exclusiva na matéria – hipótese que este artigo 142.º, n.º 1 (afeito exclusivamente à revogação dos atos válidos com fundamento em inconveniência) parece excluir.”

E portanto, como se conclui, ou se considera a posição de Vieira de Andrade, aplicando a parte final do n.º 1 do art.º 142.º apenas à revogação por inconveniência, ou, então, seguir-se-á a posição indicada por Esteves Oliveira.

Este autor defende na sua tese que o preceito deve ser lido com um sentido no qual: “o superior hierárquico pode revogar o ato do subalterno, modificando-o e substituindo-o, como se fosse o seu próprio autor, desde que não tenha competência exclusiva na matéria: porque se a tiver então, o superior já não o pode revogar como se fosse o seu próprio autor (modificando-o ou substituindo-o também), tendo apenas poderes para o retirar, nos termos do art.º 174.º, e, “devolvendo” de novo a competência dispositiva ao autor do ato.”⁵⁷

Do ponto de vista coerência entre as normas do CPPT e do ETAF antes da 1ª alteração ao OE para 2012 e, nesta perspetiva consideremos face ao que mudou.

Anteriormente, a RFP estava relacionada com o órgão competente no procedimento que detinha os poderes revogatórios denotando uma maior coerência sistemática, face à identificação dos poderes de representação com a decisão revogação.

Com a nova redação do art.º 54.º do ETAF, a representação da Fazenda deixou de ter relação com o órgão que detém o poder de revogação.

Esta cisão poderá acentuar uma especialização das funções dos representantes, acolhendo uma perspetiva de patrocínio judiciário mas, na prática, distancia-os da atividade tributária, na medida em que a defesa dos interesses da Fazenda deixa de ser diretamente protagonizada, nalguns casos pelo próprio autor do ato. Esta é uma alteração que terá certamente grandes repercussões no futuro, face à separação de funções dentro da AT.

2.3.3. A dualidade da justiça tributária

Como já expusemos, o processo judicial tributário consagra a tutela plena dos direitos e interesses em matéria tributária. Nestes termos, os atos lesivos, são impugnáveis ou recoráveis. Assim sendo, quando um SP acede à justiça e impulsiona o processo judicial tributário, o que acontece por exemplo quando impugna, usando esse meio de defesa por excelência contra qualquer ilegalidade, a representação da Fazenda Pública é notificada para contestar nos termos do art.º 110.º n.º 1 do CPPT.

⁵⁷ Idem.

Na sequência da referida notificação para contestar, a RFP solicita nos trâmites do disposto no n.º 3 do predito artigo, ao serviço de finanças, o cumprimento do estabelecido nos artigos 111.º (com a premência do n.º 1 do referido artigo) e 112.º do mesmo Código.

Ou seja, que se instrua o processo e se elabore a informação onde se aprecia o ato impugnado e se proceda à remessa do PAT⁵⁸ para posterior envio ao tribunal.

O artigo 111.º do CPPT refere que o órgão competente deve organizar esse processo com a junção de documentos e informações que entenda necessário e, instruí-lo anexando:

- “a) A informação da inspeção tributária sobre a matéria de fato considerada pertinente;
- b) A informação prestada pelos serviços da administração tributária sobre os elementos oficiais que digam respeito à coleta impugnada e sobre a matéria restante do pedido;
- c) Outros documentos de que disponha e repute convenientes para o julgamento, incluindo, quando já tenha sido resolvido, procedimento de reclamação graciosa ...” (ou recurso hierárquico).

Apensos os elementos julgados pertinentes que formam o processo administrativo tributário que deve reunir as informações oficiais constantes do artigo 111.º n.º 2 e, os processos que incluem o probatório, será altura para contestar.

Se o processo for da competência do serviço de finanças, o que como já dissemos se determina face ao valor do mesmo, esse órgão será responsável pela apreciação do ato impugnado, podendo-o revogar total ou parcialmente se após um último exame concluir pela desconformidade do ato em apreço com a lei (art.º 112.º n.º 1 do CPPT).

Caso o ato em causa seja superior ao valor da alçada do Tribunal Tributário ou seja, ao valor da 1.ª instância, a competência para tal apreciação será do órgão periférico regional (art.º 112.º n.º 2 do CPPT).

Em qualquer dos casos, a revogação total ou parcial de um ato será sempre comunicada quer ao impugnante, quer à RFP.

⁵⁸ Neste sentido entendemos que a dualidade da Justiça Tributária tem particular expressão na cisão entre Justiça Administrativa e Justiça Contenciosa de que é expressão o art.º 112.º do CPPT sob a epígrafe “Revogação do ato impugnado”

A impugnação, mantém-se na parte não revogada se o impugnante, notificado para tal assim o entender.

Caso o ato não seja revogado, ou seja parcialmente revogado e o impugnante decidir manter a ação quanto a essa parte não revogada, o processo administrativo tributário será então enviado pelo órgão competente para a RFP elaborar a contestação.

A RFP poderá não contestar e, se não o fizer nem enviar o PAT para Tribunal, o juiz poderá a todo o tempo ordenar ao serviço periférico local a remessa desse PAT, mesmo na falta de contestação (n.º 5 do art.º 110.º do CPPT).

Contudo, a falta de contestação, não implica a confissão dos factos, conforme prevê o n.º 6 do art.º 110.º do CPPT.

Caso a RFP conteste, deve anexar essa peça processual ao PAT e, finalmente enviar tudo para Tribunal, dentro do prazo legal (90 dias a contar da notificação feita por esse órgão).

Ora a contestação mais não é do que a defesa da posição já anteriormente tomada pela AT, com base nos factos e, meios de prova até aí reunidos.

Em consonância, a posição defendida pela RFP será a posição tomada pela AT, devendo a contestação explicitar as razões de fato e de direito que levaram à formação da decisão e num sentido remoto, à prática do ato impugnado.

Como dissemos, além da prova reunida, consta a informação que subjaz à não revogação do ato praticado pelo órgão competente (bem como o respetivo parecer e despacho).

Pese embora essa informação não consubstancie a contestação da RFP, por se encontrar prevista no art.º 111.º n.º 3 do CPPT faz parte integrante do procedimento administrativo tributário, sendo determinante porque “condiciona” a posição defendida pela RFP.

A referida informação, prestada pelos serviços, é da competência quer da Direção de Finanças - Divisão de Justiça Contenciosa, quer do Serviço de Finanças, em conformidade com a competência revogatória.

Esta peça traça as razões de facto e de direito que determinaram a AT quer à prática do ato tributário, quer à sua manutenção, estribando a decisão tomada.

Se bem que por vezes a contestação da RFP se limite a remeter para essa informação, por se encontrar bem elaborada e obedecer à forma a que deve obedecer a contestação (articulada e numerada), a referida informação não constitui na sua essência a contestação da Representação da Fazenda Pública.

Contudo como se deve frisar, essa peça limita bastante a posição a ser assumida pela RFP que, como vimos, não tem poderes para revogar os atos tributários exercendo apenas funções semelhantes às de “procuradoria”.

De igual forma, todos os outros documentos juntos ao PAT, tal como sejam os procedimentos administrativos tributários, enformam a posição a tomar.

É o caso do procedimento de inspeção, caso exista, deixando pouca margem de manobra aos representantes a quem não é permitido fundamentar *a posteriori* os atos tributários.

Por último, o excesso de volume de trabalho e os apertados prazos judiciais, nem sempre permitem que a RFP elabore as peças processuais com o necessário rigor e qualidade técnica, apesar de ser imperativo conhecer e ponderar as posições tomadas pela doutrina e jurisprudência em casos idênticos.

III – Conclusão

3.1. UMA NOVA EXPERIÊNCIA NO CONTROLO DO CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES FISCAIS

3.1.1. A voluntariedade da conduta

Como se encontra veiculado através de uma publicação intitulada “Horizontal monitoring”, tradução não oficial do guia da administração fiscal Holandesa⁵⁹, foi adotado na Holanda um método inovador para supervisão dos riscos da atividade individual, sob um ponto de vista fiscal. Em Março de 2008 a administração fiscal Holandesa avançou com uma ideia inovadora para controlo da fraude e evasão fiscal, baseada numa solução que definiu através da seguinte atitude: pensar diferentemente, agir diferentemente e trabalhar diferentemente.

O objetivo foi conseguir, através da supervisão efetuada com base no controlo interno de qualquer entidade, uma nova aproximação aos contribuintes através do recurso à monitorização e validação do seu comportamento.

Para tal a NTCA⁶⁰, passou a seguir um método inovador nessa área fiscal. Baseia-se o mesmo em valores chave que são aplicados no desenvolvimento da relação institucional com o contribuinte, através de um acordo que é celebrado entre ambas as partes.

Os valores em que se estabelece esta relação entre o contribuinte e a administração fiscal são a confiança mútua, a compreensão e a transparência.

São uma aproximação da aplicação dos princípios do direito privado à relação jurídica tributária porque se formam a partir de um acordo entre as partes. Estes princípios devem no entanto ser contextualizados com base numa validação comportamental.

⁵⁹ The Netherlands Tax and Customs Administration - **Horizontal monitoring: the medium to very large businesses segment**. Publisher's imprint, 30 de Novembro 2010. Recuperado em 21 de Junho de 2012 de <http://www.indirecttaxfunctioneffectiveness.com/files/44482610.pdf>

⁶⁰ Conforme palestra apresentada por Arjan Suijker MSc RA, auditor público da administração fiscal Holandesa no dia 10/11/2011 perante o Auditório da Direção de Finanças de Lisboa no âmbito do Programa Fiscalis, cujos conceitos chaves reproduzimos ao longo deste capítulo.

A transparência significa que o contribuinte se deve comprometer com a NTCA a assumir uma relação de completa abertura e confiança.

Este compromisso assume-se na medida em que a parte deve ser clara acerca do seu planeamento fiscal e dos seus pontos-chave, dando respostas completas a todas as questões colocadas. Assim, torna-se possível que a NTCA implemente a sua supervisão conhecendo o âmago das questões que preocupam a parte contrária.

No entanto, a cooperação só será possível quando ambas as partes compreendam a posição oposta (que ocasionalmente discutem) para partilha dos interesses mútuos. Assim, a confiança de ambos é sempre necessária à adoção deste método.

A ideia pioneira foi promover a regularidade da observação apropriada da lei, de forma voluntária e consensual, o que apenas acontece quando as pessoas se comprometem a assumir as suas obrigações.

E, na perspetiva da NTCA os indivíduos fazem-no quando se registam para pagar taxas, quando declaram atempadamente os seus rendimentos, sobretudo quando o fazem de forma correta, sem omissões e cumprindo a obrigação de pagamento.

A administração fiscal Holandesa quer que a sua conduta se pautar pelo empenho na execução da lei e regulamentos de forma eficiente e eficaz, o que sustenta uma relação de confiança.

Por sua vez, a entidade declarante deve agir de forma correta, em tempo e sem omissões, pagando o imposto dentro do prazo legal.

Este novo tipo de relação institucional baseia-se numa especialização de tarefas e conhecimentos, o que de qualquer modo é necessário face à complexidade que rodeia os intervenientes: empresas diversificadas, múltiplas áreas de negócio, sectores com elevado volume de negócios, transações internacionais, extensas áreas geográficas, planeamentos fiscais complexos e, impacto financeiro das decisões.

O objetivo visado pela NTCA é implementar a observância voluntária da.

Existem diversos benefícios manifestos nessa atitude, pelo que se pretende incrementar a responsabilidade assumida pelos cidadãos nesta área.

Em conformidade, o assentimento dos indivíduos que pretendam aderir a este processo é regulado de acordo com um procedimento padrão que se formaliza com um impresso fornecido à parte (cliente/contribuinte) que deseje pactuar.

Posteriormente, esse formulário será enviado aos serviços regionais da NTCA, após o que será reexpedido para o contribuinte pela equipa que o vai acompanhar.

A relação baseia-se na vontade das partes e, na aceitação para observar as leis e regulamentos.

O método utilizado na relação personalizada durante o procedimento com a entidade pactuante consiste na monitorização horizontal.

O responsável da contabilidade, assessorado por uma equipa multidisciplinar coordena as relações do cliente com a administração fiscal. Esta equipa integra um auditor e um especialista em impostos.

Como concluiu a NTCA, para manter a observação e implementar o comportamento de cumprimento é necessária vontade de o fazer mas também, uma conduta apropriada.

Sublinhe-se que esta relação se baseia na confiança mútua e aumenta a transparência, incrementando o nível de informação partilhada, acelerando o processo de tomadas de decisão e reduzindo o risco.

Pretende assim a NTCA fortalecer as suas relações com os indivíduos e ter uma atuação cada vez menos repressiva e cada vez mais preventiva.

O paradigma adotado pela administração fiscal Holandesa pretende deste modo resolver os assuntos fiscais em “primeiro plano”, ou seja, prevenindo a evasão e o planeamento fiscal.

Este método não constitui um meio alternativo a todos os existentes mas surge como solução suplementar.

Consiste num processo voluntário que se baseia num acordo, entre a NTCA e a entidade aderente que, livre e espontaneamente se sujeita à submissão de uma supervisão oficial das questões relacionadas com taxas.

Esta supervisão tem como únicos limites, a lei, a política fiscal e a jurisprudência.

A relação entre as partes subordina-se, como já fizemos menção, à confiança, compreensão e transparência. É portanto necessário que a aceitação da entidade seja voluntária e ainda que esta se comprometa a ser transparente em questões fiscais.

Assim qualquer das partes pode controlar os factos que se relacionam com os procedimentos fiscais, podendo antecipadamente saber qual a posição da administração fiscal e discutir o enquadramento jurídico-fiscal a dar a determinado facto.

Somente deste modo, a entidade participante saberá previamente quais serão as consequências para uma determinada prática. Essa posição é-lhe transmitida pela equipa que a acompanha.

É uma auditoria personalizada que se desenvolve à medida que os factos vão ocorrendo e que tem como vantagens reduzir os riscos do lado da empresa e os custos administrativos.

A empresa saberá com precisão qual o entendimento da administração fiscal e a administração fiscal ficará ao corrente da posição da empresa, de acordo com o pactuado entre ambas.

A empresa concorda em facilitar o acesso ao controlo interno, estabelecendo uma ponte entre auditoria interna e externa e, assegurando à NTCA o pagamento atempado dos impostos, submetendo-lhe o seu ponto de vista sobre os aspetos fiscais relevantes, tão concomitantemente quanto possível.

Isto aplica-se sempre que exista uma diferença de opinião entre ambas as partes, por exemplo uma diferença de opinião no que respeita à interpretação da lei.

Consequentemente, a entidade deve revelar com todos os pormenores qual a situação concreta, de forma a possibilitar que a mesma possa ser avaliada pela NTCA, bem como esta se deve comprometer a revelar quais as suas intenções a esse respeito.

As declarações fiscais devem ser preenchidas e entregues dentro do prazo e qualquer informação solicitada pela administração fiscal deve ser facultada de imediato, de forma pormenorizada, e sem ambiguidades.

Por seu lado a NTCA compromete-se a ajustar de forma adequada a sua supervisão de modo a assegurar a qualidade do controlo e da auditoria interna e externa, o que possibilita e assegura o pagamento dos impostos a tempo.

Assente ainda em divulgar a sua interpretação das consequências legais tão rapidamente quanto possível, ainda que depois de qualquer situação que a isso leve.

Discutir as questões relevantes a nível fiscal, particularmente aquelas que possam provocar diferenças de opinião é um dos objetivos. Apenas esse diálogo torna possível minimizar quaisquer possíveis divergências ou clarificar e explicar informações específicas pedidas e, responder a tempo.

Como tal, as declarações fiscais devem ser preenchidas de mútuo acordo, sempre que possível.

Esta relação que como vimos se baseia na transparência, confiança e compreensão, traz para o contribuinte os benefícios de uma relação mais forte com a administração fiscal e, a voluntariedade da observância da lei e da boa-fé. Tudo somado leva a uma certeza maior quanto aos impostos a pagar, sem surpresas.

Quanto à posição da NTCA fortalece-se com um aumento de controlo, menos risco e, a redução de despesas de contexto.

Beneficiam ambas as partes de um melhor exame sobre as informações recíprocas e da maior reputação dos instrumentos de relato, aumentando o valor acrescentado.

Os benefícios para a NTCA são a eficiência e eficácia conseguidas através da supervisão implícita durante as responsabilidades partilhadas, e, redução de custos através da utilização dos recursos da empresa.

Outros benefícios patentes são a redução do contencioso e resolução de conflitos no momento em que surgem.

Destaque-se a maior certeza quanto ao valor das taxas a cobrar e, ao recebimento atempado dos impostos.

Contudo, o maior desafio deste processo é a mudança de cultura e uma nova opinião acerca da administração fiscal, maior rapidez, uma vontade e mente aberta para resolução de problemas, em suma a resposta em tempo útil.

É um método absolutamente inovador na sua área que tem como vantagens a sua adequação no contexto da atualidade – recorrendo à colaboração dos particulares para aumentar receitas, controlando seriamente o risco de comportamentos ilícitos, colocando enfoque no planeamento e elisão fiscal.

Verifica-se que no contexto atual as administrações tributárias têm dedicado toda a sua atenção ao controlo fiscal e, a AT não é exceção quando lhe é exigido seguir essa via.

Desse modo, a adoção de novas posturas na relação tributária impõe-se necessariamente.

Na prossecução de uma ação preventiva de controlo sobre o cumprimento das obrigações fiscais que já conta com a colaboração dos próprios interessados na liquidação, num contexto em que se institucionalizou já a arbitragem em matéria fiscal⁶¹ e portanto num panorama em que a lei atribui às decisões de árbitros o mesmo valor que se atribuem às decisões judiciais, seria interessante avaliar a possibilidade de implementação desse ou de novos modelos, tendo em conta as medidas concretas já existentes no território nacional para combater a evasão e fraude fiscais e, os princípios consagrados na LGT.

Acresce que ao longo dos anos o contencioso tem sido uma preocupação constante, o que se encontra perceptível nas sucessivas alterações legislativas, onde é visível a implementação da crescente celeridade do procedimento e a consequente diminuição de prazos previsíveis para a sua conclusão.

Como tal, a ideia que colocamos em enfoque é a de que também para diminuir o contencioso, obteremos uma mais-valia ao fazer um controlo do cumprimento das obrigações fiscais não numa fase posterior à entrega da declaração, ou após a prática do ato tributário pela AT (ainda que com observação do contraditório) mas num momento anterior, ainda embrionário.

⁶¹ Este Regime Jurídico da Arbitragem Tributária encontra-se regulamentado no Decreto-Lei n.º 10/2011. **Diário da República I série**. N.º 14 (2011-01-20), p. 370-376 e Portaria n.º 112-A/2011. **Diário da República I série**. N.º 57 (2011-03-22), p. 1604.

Para tal, seria necessário reforçar o acompanhamento e observância das obrigações fiscais declarativas através da aproximação do contribuinte.

E, nessa fase, conferir verdadeira eficiência ao procedimento tributário através da observação dos princípios da cooperação e, especialmente do direito à informação.

Esta postura que deveria ser tomada no enlace das posições mais recentemente adotadas no plano internacional, teria necessariamente que comprometer o contribuinte através do empenhamento nos objetivos comuns.

Constata-se que algumas das tarefas administrativas são já uma realidade partilhada em algumas situações precisas, por exemplo através da entrega de declarações no âmbito da substituição tributária, ou como indicámos anteriormente na autoliquidação.

Efetivamente nessa senda denotar-se-ia também uma evolução positiva no que se refere às inspeções despoletadas a solicitação do contribuinte, ao pedido de informações vinculativas, ou, ainda, por parte da AT uma nova postura quanto à eficácia genérica do dever de informação.

Como nos parece ser certo, o exemplo atrás exposto do método utilizado na NTCA representa um verdadeiro ponto de viragem que tem como valor implícito a diminuição da litigância.

Até porque quanto a qualquer acordo que seja designado como contrato fiscal, no âmbito dos contratos celebrados por entidades públicas as normas tributárias já preveem que possam ser celebrados contratos entre o contribuinte e a AT nos termos do art.º 37.º da LGT, e que, a serem consentidos, o devem ser com respeito pelos princípios da legalidade, da igualdade, da boa-fé mas também da indisponibilidade do crédito tributário.

Até porque como nos parece não ser excessivo acentuar, embora a arbitragem se apresente já como um novo modelo “privatizado” de justiça fiscal que apesar de adotar uma forma de resolver conflitos sem recurso aos tradicionais tribunais jurisdicionais, como o consagrou o DL 10/2011, continua a ser uma outra forma alternativa contenciosa para resolução de diferendos.

3.1.2. Uma renovada imagem sobre a representação da Justiça

Para concluir, sobre o método da justiça tributária, nomeadamente sobre a dualidade patente entre a justiça administrativa e a justiça contenciosa gostaríamos de referir para conclusão, uma questão colocada por Barbas Homem⁶², na sua obra “O Justo e o Injusto”, onde narra:

“O problema que estamos a enfrentar é o de saber se existe apenas uma medida de justiça ou se podem existir distintos tipos de atos justos. Nomeadamente, se podemos pensar em mais do que um regime político justo; se podemos admitir que vários sistemas fiscais podem ser justos; se apenas existe um sistema punitivo justo.”

Sobre esta interrogação, assaz pertinente considera ainda o citado professor que “não são apenas os governantes, os juízes ou os advogados que podem agir injustamente.

Qualquer pessoa o pode fazer, com a agravante, reconhecida e teorizada pelos juristas pré-constitucionais, de em muitas destas situações as pessoas agirem como juízes.”

Assim, ao advertir que qualquer indivíduo pode agir injustamente no seu quotidiano, pondo em risco a justiça social, Barbas Homem alerta para a complexidade das relações sociais e da influência que exercem na justiça.

É sobre este aspeto que seria importante refletir sobre o benefício da implementação novas formas de participar na justiça a nível individual, dando maior expressão aos princípios gerais de direito e assegurando simultaneamente a verdadeira dimensão da justiça.

De certo modo e, por um lado, verificamos que atualmente a justiça, nomeadamente a justiça fiscal, evoluiu. Por outro lado os tribunais já deixaram de funcionar apenas com juízes, bastando-lhes árbitros especializados, para resolução de conflitos.

Quanto à AT reconhecemos que se lhe compete aplicar a lei, aos tribunais cabe decidir sobre qualquer aplicação que a AT faça dos diplomas legais.

⁶² Homem, António Pedro Barbas – **O Justo e o Injusto**. Lisboa: Associação Académica da Faculdade Direito Lisboa, 2001, p. 34.

Como verifica Barbas Homem “A administração não deve atuar apenas em função de uma interpretação abstrata acerca da natureza do princípio; deve atuá-lo em função do caso concreto.”⁶³

Contudo se a AT, enquanto administração se deve interrogar quanto às consequências da aplicação da regra legal aos casos concretos, isso só será possível se promover a regularidade e observação apropriada da lei de forma voluntária e consensual, por parte dos indivíduos, o que apenas acontece quando as ambas as partes se envolvem e se comprometem a assumir as suas obrigações.

Este fato levou-nos ao longo do nosso trabalho a observar os procedimentos administrativos e a questionar se poderiam existir outros mais adequados à declaração de direitos tributários, com vista a diminuir o contencioso. Para tal tivemos o ensejo de comparar a nossa experiência com a atualidade de outras.

Por último não queríamos deixar de referir que defendemos ser essa uma solução alternativa que traria uma melhoria acentuada quer na racionalização dos serviços, quer nas relações interpessoais entre a AT e os cidadãos contribuintes, quer na prática diária do exercício da Justiça Tributária.

⁶³ Idem, p.127.

BIBLIOGRAFIA

Amaral, Diogo Freitas do - **Direito Administrativo**. Vol. I. 2ª ed. Coimbra: Almedina. 1998.

Amaral, Diogo Freitas do - **Direito Administrativo**. Vol. III. 2ª ed. Coimbra: Almedina. 1989.

Canotilho, J.J. Gomes - **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 2ª ed. Coimbra: Almedina. 1998.

Faveiro, Vítor António Duarte - **Fiscalidade Nacional Contemporânea**. Lisboa: Ministério das Finanças, 1964.

Gaspar, António Henriques - **Representações sociais da justiça: A expectativa do cidadão e a resposta do sistema**. [em linha].]. [Consult. em 21 de Jun. 2012]. Disponível em www.stj.pt/ficheiros/coloquios/jspp_vicepresidentestj.pdf

Guerreiro, António Lima - **Lei Geral Tributária - Anotada**. Lisboa: Rei dos Livros, 2001.

Homem, António Pedro Barbas - **O Justo e o Injusto**. Lisboa: Associação Académica da Faculdade Direito Lisboa, 2001.

Marreiros, José M. M.; Marques, Maria Helena - **Sistema Fiscal Português, Códigos Fiscais e Outra Legislação Fundamental**. 8ª ed. Lisboa: Áreas Editora, 2012.

Ministério das Finanças – **Relatório da Comissão Para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal**. Documentos do Ministério das Finanças, Departamento de Documentação e Artes Gráficas – Direção-Geral da Administração Pública – Presidência do Conselho de Ministros, Lisboa, 1996.

Ministério das Finanças – **Trabalhos Preparatórios da Reforma da Administração Tributária**. Departamento de Documentação e Artes Gráficas – Direção-Geral da Administração Pública – Presidência do Conselho de Ministros, Lisboa, 1999.

Oliveira, Mário Esteves; Gonçalves, Pedro Costa; Amorim, J. Pacheco de - **Código do Procedimento Administrativo Comentado**. 2ª ed, Almedina: Coimbra, 1997.

Rodrigues, Filipe; Narciso, Paulo Jorge – **O procedimento legal de inspeção tributária e as verdades formal v.s. material**. In CICLO DE CONFERÊNCIAS DE DIREITO FISCAL. [em linha]. Lisboa: Ordem dos Advogados, 2009 [em linha]. [Consult. em 21 de Jun. 2012]. Disponível em <http://www.oa.pt>

Sanches, J. L. Saldanha - **A quantificação da Obrigação Tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa**. (Dissertação de Doutoramento em Ciências Jurídico-Económicas na faculdade de Direito de Lisboa, apresentada em 1995), 2.ª ed. Lisboa: Lex, 2000.

Sanches, J.L. Saldanha - **Justiça Fiscal**. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos e herdeiros de J. L. Saldanha Sanches, Setembro de 2010.

Santos, A. Carlos dos (2000, Junho). A AGT e a reforma das administrações tributárias - **Revista TOC** n.º 4.

Sousa, Jorge Lopes de - **Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado**. 4ª ed. Lisboa: Vislis, 2003.

Teixeira, António Braz - **Princípios de Direito Fiscal**. Vol. I, 3ª ed. Coimbra: Almedina, 1995.

Teixeira, António Braz - **Princípios de Direito Fiscal**. Vol. II, 3ª ed. Coimbra: Almedina, 1986.

The Netherlands Tax and Customs Administration - **Horizontal monitoring: the medium to very large businesses segment**. [em linha]. Publisher's imprint, 30 de Novembro 2010 [em linha]. [consult. em 21 de Jun. 2012]. Disponível em <http://www.indirecttaxfunctioneffectiveness.com/files/44482610.pdf>

FONTES JURÍDICAS E OUTROS DOCUMENTOS

1. Fontes legais e Administrativas:

Regulamento (UE) N.º 407/2010 do Conselho de 11 de Maio de 2010 - **Cria um mecanismo europeu de estabilização financeira**. [em linha]. [Consult. em 21/06/2011]. Disponível em <http://eur-lex.europa.eu>

Decisão de Execução do Conselho (2011/344/UE) de 30 de Maio de 2011, - **Concessão de assistência financeira a Portugal**. [em linha]. [Consult. em 21/06/2011]. Disponível em <http://eur-lex.europa.eu>

Lei n.º 12-A/2008. **Diário da República, I série**. N.º 41 (2008-02-27), p. 1326-(2) a 1326-(27).

Lei n.º 20/2012. **Diário da República, I Série**. N.º 93 (2012-05-14), p. 2486.

Decreto-Lei n.º 363/78. **Diário da República I série**. N.º 274 (1978-11-28), p. 2498 a 2507.

Decreto-Lei 274/90. **Diário da República I série**. N.º 207 (1990-09-07), p. 3648 a 3654.

Decreto-Lei n.º 557/99. **Diário da República I série-A**. N.º 292 (1999-12-17), p.8997 a 9012.

Decreto-Lei 97/2001. **Diário da República I série-A**. N.º 72 (2001-03-26), p. 1684-1693.

Decreto-Lei n.º 10/2011. **Diário da República I série**. N.º 14 (2011-01-20), p. 370-376.

Decreto-Lei n.º 117/2011. **Diário da República I série**. N.º 239 (2011-12-15), p. 5292-5301.

Decreto-Lei n.º 118/2011. **Diário da República I série**. N.º 239 (2011-12-15), p. 5301-5304.

Portaria n.º 112-A/2011. **Diário da República I série**. N.º 57 (2011-03-22), p. 1604.

Portaria n.º 320-A/2011. **Diário da República I Série**. 2º SUPL. N.º 250 (2011-12-30), p. 5538-(256) a 5538-(272).

Resolução do Conselho de Ministros n.º 119/97. **Diário da República I Série-B**. N.º 160 (1997-07-14), p. 3458-3472.

Direção de Serviços de Justiça Tributária - Circular 13/99. **Princípio da Participação**. Lisboa: DGCI. (Julho 1999).

Direção de Serviços do IRS - Ofício-Circulado 20015. **IRS - Revisão oficiosa da liquidação com fundamento em duplicação de coleta**. Lisboa: DGCI. (Setembro 1999).

2. Fontes Jurisprudenciais

Acórdão n.º **353/2005**. Lisboa. Tribunal Constitucional. **Diário da República II série**. N.º 145 (2005-07-29), p. 10909-10913.

Acórdão n.º **0653/05**. Lisboa. Supremo Tribunal Administrativo. [em linha]. [Consult. em 21/06/2011]. Disponível em <http://www.dgsi.pt>

Acórdão n.º **021305**. Lisboa. Supremo Tribunal Administrativo. [em linha]. [Consult. em 21/06/2011]. Disponível em <http://www.dgsi.pt>

Acórdão n.º **1009/10**. Lisboa. Supremo Tribunal Administrativo. [em linha]. [Consult. em 21/06/2011]. Disponível em <http://www.dgsi.pt>

Acórdão n.º **00003/07.4BCPRT**. Porto. Tribunal Central Administrativo Norte. [em linha]. [Consult. em 21/06/2011]. Disponível em <http://www.dgsi.pt>

3.Outras Fontes:

Memorando de Políticas Económicas e Financeiras, de 17 de Maio de 2011, relativo ao entendimento sobre as condicionalidades de política económica. [em linha]. [Consult. em 21/06/2011]. Disponível em <http://www.portugal.gov.pt>