Lusíada
Repositório das Universidades Lusíada

Universidades Lusíada

Soares, Bianca Lino

As garantias dos contribuintes e os meios de defesa : a informação dos meios de defesa ao contribuinte

http://hdl.handle.net/11067/8340

Metadados

Data de Publicação 2025

Resumo A investigação que aqui se apresenta corresponde à dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Fiscais, para a obtenção do título de Mestre nessa área. O estudo em apreço tem como objetivo a análise da atuação da AT na comunicação dos atos praticados pela mesma aos contribuintes e os meios de defesa que aqueles dispõem para fazer valer os seus direitos. O dever de fundamentação e de notificação constitui uma verdadeira garantia ao dispor do contribuinte. Por isso, à AT é exigível que notifique...

Palavras Chave Direito, Direito fiscal, Contribuinte - Direito de informação, Contribuinte - Direito de defesa - Garantias

Tipo masterThesis

Revisão de Pares Não

Coleções [ULP-FD] Dissertações

Esta página foi gerada automaticamente em 2026-11-01T15:28:36Z com informação proveniente do Repositório

http://repositorio.ulusiada.pt



UNIVERSIDADE LUSÍADA DO PORTO

AS GARANTIAS DOS CONTRIBUINTES E OS MEIOS DE DEFESA

A Informação dos meios de defesa ao contribuinte

Bianca Lino Soares

Dissertação para obtenção do Grau de Mestre

Porto, 2025

UNIVERSIDADE LUSÍADA DO PORTO

AS GARANTIAS DOS CONTRIBUINTES E OS MEIOS DE DEFESA

A Informação dos meios de defesa ao contribuinte

Bianca Lino Soares

Dissertação para obtenção do Grau de Mestre, elaborada sob a orientação do Professor Doutor Luís Bandeira

Porto, 2025

AVISO LEGAL

O conteúdo desta tese reflete as perspetivas, o trabalho e as interpretações da autora no momento da sua entrega. Esta tese pode conter incorreções, tanto conceptuais como metodológicas, que podem ter sido identificadas em momento posterior ao da sua entrega. Por conseguinte, qualquer utilização dos seus conteúdos deve ser exercida com cautela. Ao entregar esta tese, a autora declara que a mesma é resultante do seu próprio trabalho, contem contributos originais e são reconhecidas todas as fontes utilizadas, encontrando-se tais fontes devidamente citadas no corpo do texto e identificadas na secção referências. A autora, declara, ainda, que não divulga na presente tese quaisquer conteúdos cuja reprodução esteja vedada por direitos de autor ou de propriedade industrial

Declaração sob compromisso de honra

(artigo 6.º, n.º 2 das Normas e orientações para a submissão de trabalhos académicos na plataforma Urkund para a deteção de similaridade e plágio)

Eu, abaixo-assinado, tenho consciência de que a prática de plágio consiste numa forma de violação da integridade académica, constituindo um crime punível por lei com relevância nos regimes disciplinar, civil ou criminal. Nesse sentido, declaro por minha honra que a dissertação apresentada é original e que todas as fontes, incluindo as da minha autoria, estão devidamente identificadas e referenciadas.

Porto, um de maio de dois mil e vinte e cinco



Assinado por: Bianca Lino Soares
Identificação: BI15943929
Data: 2025-05-01 às 19:52:54

Agradecimentos

Aos meus pais, por todos os sacrifícios suportados no amor incondicional com que me permearam e pela generosidade de me terem proporcionado abrir cada uma das portas do conhecimento que foram surgindo. Aqueles que sempre me encorajaram em casa passagem. A razão do meu sucesso.

Ao meu orientador, Senhor Professor Doutor Luís Bandeira, por toda a disponibilidade e por me ter mostrado o caminho mais adequado perante todas as dificuldades com que me deparei.

Índice

AGRADECIMENTOS IV

RESUMO VII

PALAVRAS-CHAVE IX

ABREVIATURAS E SIGLAS X

1. INTRODUÇÃO 1

2. A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA E OS MEIOS DE DEFESA DOS CIDADÃOS PERANTE A ADMINISTRAÇÃO NO CONTEXTO DAS RELAÇÕES JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS. 4

3. A CONSTITUIÇÃO FISCAL: AS GARANTIAS DOS CONTRIBUINTES 7

3.1. Os princípios constitucionais 9
3.1.1. Princípios constitucionais de natureza formal 10
3.1.2. Princípios constitucionais de natureza material 13
3.1.3. A vinculação da AT face ao princípio da legalidade 15

4. OS MEIOS DE DEFESA DOS CONTRIBUINTES NA LGT E CPPT 20

5. AS GARANTIAS DOS CONTRIBUINTES – IMPUGNATÓRIAS E NÃO IMPUGNATÓRIAS 24

5.1. As garantias não impugnatórias dos contribuintes 26
5.1.1. O direito à informação 27
5.1.2. O direito à fundamentação e notificação 33
5.1.3. Outros meios não impugnatórios 36
5.2. As garantias impugnatórias dos contribuintes 41
5.2.1. A reclamação graciosa 43
5.2.2. O recurso hierárquico 45
5.2.3. A impugnação judicial 46

6. A PROBLEMÁTICA DO DIREITO À FUNDAMENTAÇÃO DOS ATOS TRIBUTÁRIOS 50

6.1. A completude e a inteligibilidade da fundamentação 52
6.2. A obrigatoriedade (ou não) de constituição de advogado no exercício da defesa do contribuinte 54
6.3. O cumprimento da Autoridade Tributária no dever de fundamentação 57
6.4. A clareza e a inteligibilidade a cumprir pela AT no âmbito do dever de fundamentação 60

7. A COMUNICAÇÃO SOBRE OS MEIOS DE DEFESA E A DEFESA DO PRÓPRIO CONTRIBUINTE 61

7.1. A COMUNICAÇÃO SOBRE OS MEIOS DE DEFESA 61
7.2. O RECURSO AO CAAD 65

8. CONCLUSÃO 70

9. BIBLIOGRAFIA 72

10. JURISPRUDÊNCIA 74

11. LEGISLAÇÃO 75

Resumo

A investigação que aqui se apresenta corresponde à dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Fiscais, para a obtenção do título de Mestre nessa área.

O estudo em apreço tem como objetivo a análise da atuação da AT na comunicação dos atos praticados pela mesma aos contribuintes e os meios de defesa que aqueles dispõem para fazer valer os seus direitos. O dever de fundamentação e de notificação constitui uma verdadeira garantia ao dispor do contribuinte. Por isso, à AT é exigível que notifique e comunique de forma clara e fundamentada, percetível e inteligível os atos de liquidação dos tributos. Tendo os contribuintes considerado que a Administração Tributária procedeu ilegalmente no âmbito das suas funções, podem acionar os meios de defesa que lhe assistem.

Em termos gerais, criticamos a prática atual da AT, que muitas vezes não cumpre adequadamente o dever de fundamentação. Como consequência, germinam-se situações de insegurança jurídica para os contribuintes, que ficam sem uma compreensão clara das decisões administrativas e, consequentemente, das opções disponíveis para contestá-las. Esta falta de clareza não compromete apenas a transparência da atuação da AT, como também limita a capacidade dos contribuintes de tomar decisões informadas sobre se devem ou não recorrer aos meios de defesa. No âmbito da análise do cumprimento da AT da obrigação de informação dos meios de defesa dos contribuintes fazemos também referência à habitual omissão sobre a existência da arbitragem em matéria tributária a funcionar junto do Centro de Arbitragem Administrativa.

O trabalho distingue entre os meios de defesa impugnatórios, que são formas de contestar atos da AT, e os não impugnatórios, que se referem à informação prestada pela AT e a outros direitos do contribuinte que não impliquem a contestação direta um ato.

Outro ponto abordado é a obrigatoriedade de um advogado na defesa dos direitos do contribuinte, questionando em que situações essa necessidade se aplica. A existência de prazos discrepantes entre a impugnação judicial e o recurso ao CAAD também merece a nossa reflexão, uma vez que têm gerado situações de confusão e incerteza para os contribuintes.

A presente dissertação conclui que a falta de clareza nas comunicações da AT tem levado ao aumento de processos judiciais, contribuindo para a sobrecarga do sistema jurídico. A abordagem sobre as garantias dos contribuintes e a necessidade de uma

comunicação mais eficaz por parte da AT é vista como fundamental para assegurar os direitos dos cidadãos em relação à AT.

Em suma, procuramos enfatizar a importância de uma comunicação clara e bem fundamentada por parte da AT e a necessidade de uma melhor sensibilização sobre os direitos dos contribuintes e os meios de defesa que têm à sua disposição, a fim de promover uma justiça tributária mais acessível e transparente. Esta análise crítica busca contribuir para a melhoria dos processos e garantias no âmbito tributário em Portugal.

Palavras-Chave

Arbitragem Tributária

Atos tributários

Autoridade Tributária

Fundamentação da decisão

Garantias dos contribuintes

Garantias impugnatórias

Garantias não impugnatórias

Meios de defesa

Notificação da decisão

Abreviaturas e siglas

- Ac. Acórdão
- Art. Artigo
- AT Administração Tributária
- CAAD Centro de Arbitragem Administrativa
- CC Código Civil
- CIRS Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- CPA Código do Procedimento Administrativo
- CPPT Código de Procedimento e de Processo Tributário
- CPTA Código de Processo dos Tribunais Administrativos
- CRP Constituição da República Portuguesa
- LGT Lei Geral Tributária
- LOSJ Lei da Organização do Sistema Judiciário
- N.º Número
- Pág. Página
- PIV Pedido de Informação Vinculativa
- Proc. Processo
- RCP Regulamento das Custas Processuais
- RCPAT Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária
- RGIT Regime Geral das Infrações Tributárias
- RJAT Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária
- Ss. Seguintes
- STA Supremo Tribunal Administrativo
- TC Tribunal Constitucional
- TCA Tribunal Central Administrativo
- TJUE Tribunal de Justiça da União Europeia
- TR Tribunal da Relação
- Vol. Volume

1. Introdução

A presente investigação dedica-se a analisar o tema das garantias dos contribuintes e dos meios de defesa, aprofundando a informação por parte da AT quanto aos meios de defesa ao contribuinte.

Assim, começamos por estudar sistema fiscal português, no seio do qual podemos distinguir duas realidades, quiçá opostas. Por um lado, a AT tem vindo a gozar de cada vez mais poderes, com vista ao cumprimento, por parte do contribuinte, das obrigações tributárias impostas pela lei. Por outro lado, se esses poderes são atribuídos à AT, existem deveres a cumprir em relação ao contribuinte, com vista a proteção dos direitos e das garantias de que gozam os últimos enquanto destinatários das suas decisões. Com efeito, espera-se o respeito por um conjunto de princípios e garantias fundamentais do contribuinte, como, por exemplo, o direito à descoberta da verdade material, devendo aqui a AT atuar oficiosamente, não se limitando aquilo que é apresentado pelo contribuinte. Antes, cabe-lhe desenvolver todas as diligências necessárias para apurar os factos relevantes para a correta determinação da situação tributária, sendo-lhe conferido um papel ativo, e não meramente reativo. A este propósito, RUI DUARTE MORAIS refere que: "*No dizer do art.º 58.º da LGT, a administração tributária deve realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido*." [1]

O poder que é dado à AT não é absoluto, mas condicionado por um conjunto de deveres de legalidade e de justiça, sob pena de violação do próprio Estado de Direito.

Nestes termos, a análise das garantias dos contribuintes no sistema fiscal português é fundamental para entender como a AT opera. A garantia de um sistema fiscal justo e equitativo implica a existência de mecanismos que protejam os direitos dos contribuintes, e em última instância, garantindo que estes possam contestar decisões que considerem inadequadas ou ilegais.

Relevam os atos praticados pela AT e que têm impacto direto sobre a situação fiscal dos contribuintes. Por exemplo, a liquidação de impostos, a concessão de benefícios fiscais ou a aplicação de coimas. Uma das primeiras e mais importantes garantias

[1] MORAIS, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 2012, pág. 63.

processuais dos contribuintes é a correta fundamentação e notificação desses atos, devendo a última ser clara e transparente, permitindo que o contribuinte compreenda plenamente a decisão da AT e os motivos que a fundamentam.

A fundamentação dos atos tributários é um elemento crucial na proteção dos direitos dos contribuintes. A legislação portuguesa exige que os atos da AT sejam devidamente fundamentados, ou seja, que a decisão tomada seja acompanhada de uma explicação dos motivos que a justificam. Esta obrigação não só reforça a transparência administrativa, mas também permite que os contribuintes compreendam a lógica por detrás das decisões para, se necessário, as possam contestar. A este propósito, como bem explica RUI DUARTE MORAIS[2]: "*Através da fundamentação, a administração exterioriza o modo como formou a sua decisão, indica qual a factualidade relevante que deu por assente e quais as razões em que fundou a sua convicção, quais as normas jurídicas que considerou aplicáveis ao caso e a interpretação que delas fez*."

Por sua vez, as garantias dos contribuintes podem ser divididas em garantias impugnatórias e garantias não impugnatórias. Referem-se a dois tipos distintos, oferecidos em diferentes contextos. As últimas refletem um direito fundamental à defesa e à justiça e asseguram que os cidadãos tenham proteção contra eventuais abusos por parte da AT. Incluem, entre outras, o direito à informação e o direito à fundamentação e à notificação.

Por outro lado, as garantias impugnatórias são um conjunto de mecanismos que permitem aos contribuintes contestar atos administrativos que considerem ilegais. No sistema fiscal português existe um quadro processual que inclui a possibilidade de impugnação judicial dos atos tributários, proporcionando aos contribuintes a possibilidade de recorrer a tribunais administrativos e fiscais para defender os seus direitos. São verdadeiros meios de defesa, e abrangem várias opções entre as quais, a impugnação judicial perante os tribunais tributários e o recurso à arbitragem tributária a funcionar junto do CAAD.

No estudo presente consideramos indispensável ao estudo uma abordagem introdutória e sucinta sobre a CRP e os meios de defesa dos cidadãos perante a administração no contexto das relações jurídicas tributárias, ao passo que nos dedicaremos, em primeiro lugar, a este tema.

---

[2] MORAIS, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 2012, pág. 78.

Sem descurar o rigor técnico destas matérias, pretendemos utilizar uma linguagem objetiva, clara e simples para todos os destinatários, sendo estes profissionais na matéria, ou cidadãos comuns.

2. A Constituição da República e os meios de defesa dos cidadãos perante a administração no contexto das relações jurídicas tributárias.

O Direito Fiscal, enquanto ramo do Direito Público, desempenha um papel determinante na organização e sustentação do Estado, ao regular a arrecadação de receitas e a relação entre a AT e os contribuintes. Contudo, o seu funcionamento não ocorre de forma isolada, antes se articulando com outros ramos jurídicos, nomeadamente o Direito Administrativo e o Direito Constitucional. Esta articulação permite compreender a forma como o poder tributário é exercido e como se assegura a proteção dos direitos dos cidadãos numa área onde o Estado atua com particular intensidade.

Pretendemos, assim, analisar a natureza do Direito Fiscal, a sua relação com o Direito Administrativo, e o enquadramento jurídico-constitucional que rege e limita a atuação da AT, destacando os mecanismos de defesa ao dispor dos contribuintes.

O Direito Administrativo é um ramo do Direito Público que regula a organização, funcionamento e a atuação da Administração Pública. Estabelece normas sobre atos administrativos, contratos públicos, função pública, entre outras matérias ligadas à gestão pública. Tem um escopo mais amplo que o Direito fiscal uma vez que se destina a reger a atuação da Administração Pública em geral (incluindo a da AT) e a sua relação com os cidadãos, ao passo que o Direito Fiscal, por sua vez, tem como objeto especificamente a atividade financeira do Estado, destinando-se a arrecadar os tributos (entre estes, o imposto[3]) e a regular a relação entre o fisco e os seus contribuintes.

O Direito Fiscal define-se, portanto, como um ramo do Direito Administrativo que diz respeito às receitas coativas unilaterais, integrando o direito das obrigações, o direito administrativo e o direito processual. Trata do conjunto de normas que regulam desde o nascimento, ao desenvolvimento e à extinção da obrigação tributária também conhecida pela "*morte do imposto*", resultando tal conduta da verificação dos pressupostos legais e

[3] Tradicionalmente, define-se o imposto como uma prestação pecuniária, coativa e unilateral, exigida por um ente público com a finalidade de obter receita. Como bem explica JOAQUIM TEIXEIRA RIBEIRO: "*Prestação pecuniária: o imposto é uma prestação em dinheiro ou equivalente a dinheiro; coactiva: o montante do imposto é estabelecido na lei ou por força da lei; unilateral: ao pagamento do imposto não corresponde qualquer contraprestação por parte do Estado; sem o carácter de sanção: o imposto não tem natureza de penalidade, como a multa*." (RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, *Lições de Finanças Públicas*, 5º edição, Coimbra Almedina, 2010, pág. 258.)

da aplicação das normas tributárias. Assume-se como um ramo de direito público pelo que, os fins prosseguidos pelo direito fiscal não poderiam ser outros senão fins públicos, aliados ao interesse coletivo, sendo os sujeitos sempre entes públicos (como por exemplo, o Estado).

A AT ao exercer os seus poderes, emite atos administrativos tributários, os quais devem respeitar os requisitos legais formais e substanciais previstos tanto na legislação fiscal como nos princípios gerais do Direito Administrativo. Assim, apesar de inserido no Direito Fiscal, o ato tributário mantém a sua natureza administrativa. Com efeito, é um ato unilateral e vinculativo emanado pela AT e produz efeitos jurídicos externos (tipicamente a determinação de uma obrigação tributária concreta para um sujeito passivo) e está sujeito aos mesmos requisitos de validade dos atos administrativos gerais. Entre estes, a fundamentação do ato tributário, exigência constitucional prevista no n. º3 do art.º 268º da CRP, sendo que esta última atua como verdadeiro guia e limite à atividade fiscal do estado, protegendo os direitos dos contribuintes e possibilitando o controlo jurisdicional dos atos da AT. Posto isto, podemos concluir que, apesar de dotado de especificidades próprias, o Direito Fiscal não se afasta do núcleo essencial do Direito Administrativo.

A CRP, enquanto diploma que consagra direitos fundamentais dos cidadãos e princípios pelos quais se rege o Estado Português, assume-se relevante para o Direito Fiscal, atento às finalidades que o sistema (fiscal) deve prosseguir para, desde logo, a criação de impostos, dependendo dos princípios que lhes estão subjacentes [4], podendo mesmo ser encontrada uma correlação entre esta e aquele. Como, aliás, refere José Casalta Nabais: "*As relações entre o direito fiscal e o direto constitucional consubstanciam-se na chamada constituição fiscal*" [5].

A CRP assume-se, aliás, como uma fonte de mais elevada hierarquia de Direito Fiscal, contendo normas e princípios que determinam os interesses e a estrutura do Direito Fiscal. Diz respeito a um conjunto de princípios jurídico-constitucionais que disciplinam quem tributa (no caso, administração tributária), como se tributa (através do processo de declaração líquida), quando se tributa (por ocorrência de factos geradores), o que se tributa (rendimento/património) e quanto se tributa (na medida da capacidade tributária). É a Constituição que define e distribui as competências tributárias e que fixa os limites ao exercício do poder de tributar. Estes limites ao exercício do poder tributário são fixados

[4] Para maiores esclarecimentos, consultar o capítulo 3.1. "*Os princípios Constitucionais*".

[5] NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal,* 11º edição, Almedina, 2019, pág. 96.

pelas garantias constitucionais, com o respeito pelos valores de justiça, igualdade, certeza, legalidade e outros valores que constituem como fundamento o estado de direito.

Os limites impostos à AT revelam-se, por isso, verdadeiras garantias (constitucionais) do contribuinte, já que, como o próprio nome indica, garantem o interesse do particular e preservam a sua esfera patrimonial, limitando o poder de atuação da AT para que esta não o faça de forma anárquica.

Ao passo destas garantias, surgem meios de defesa para que os contribuintes possam fazer valer os seus direitos. Quer isto significar que a CRP concedeu aos contribuintes a possibilidade de defesa dos seus direitos contra eventuais ilegalidades cometidas pela AT. Esta defesa pode ser exercida, diretamente, diga-se, dirigida à própria AT através, por exemplo, da reclamação graciosa e do recurso hierárquico [6] ou perante os tribunais, por exemplo, através da impugnação judicial do ato tributário, sendo o direito de ação garantido também pela CRP de acordo com o preceituado no n.º 1 do art.º 20.º da CRP. Aqui é assegurado o acesso ao direito e aos tribunais, garantindo a todos os cidadãos uma tutela jurisdicional efetiva. Este instrumento está ao serviço da justiça tributária e do controlo da legalidade da atuação administrativa, garantindo que a atuação da AT possa ser escrutinada por tribunais independentes.

Este quadro constitucional reforça a ideia de que, embora dotada de poderes próprios e relevantes, a AT está vinculada ao respeito pelos direitos fundamentais dos cidadãos e aos princípios do Estado de Direito Democrático. A este propósito, CASALTA NABAIS [7] refere que: "*É indissoluvelmente ligada à figura dos deveres fundamentais, na medida em que do seu núcleo duro faz necessariamente parte a definição das relações entre a liberdade individual, consubstanciada nos direitos fundamentais, e a responsabilidade comunitária dos indivíduos consubstanciada nos deveres*."

Assim, e tendo os cidadãos acesso a mecanismos efetivos para se defenderem, a interligação entre a CRP e os meios de defesa possibilita um sistema tributário mais justo e equitativo, respeitando os direitos dos cidadãos. O Direito Fiscal, enquanto expressão da função financeira do Estado, só pode cumprir os seus fins legítimos se respeitar os direitos fundamentais dos seus destinatários.

---

[6] Para maior desenvolvimento, consultar capítulo 5.2. "*As garantias impugnatórias*".

[7] NABAIS, José Casalta, *O dever fundamental de criar impostos,* reimpressão 2020, Almedina, 2020, pág. 148.

3. A constituição fiscal: as garantias dos contribuintes

As garantias dos contribuintes assumem-se como corolário do Estado de Direito e, por esse motivo, como já pudemos concluir, têm assento na CRP, que assegura os direitos e proteções no âmbito da relação jurídica tributária daqueles. Estas garantias conferem a proteção efetiva dos contribuintes face ao poder tributário do estado, promovendo a justiça fiscal, a segurança jurídica e a proporcionalidade na relação entre o cidadão e a AT.

Tais garantias, se emergirem de princípios estruturantes da atividade tributária ou da atribuição de direitos subjetivos, são denominadas de garantias não impugnatórias. Por outro lado, se tiverem em vista a reação contra atos lesivos, são denominadas de garantias impugnatórias. Como salientam MARTINS & ALVES [8]: "*Quer as primeiras, menos conhecidas, quer as segundas, mais conhecidas e inseridas no chamado contencioso tributário, constituem, em nossa opinião, o núcleo essencial das garantias dos contribuintes, parte fundamental do sistema fiscal português*."

Os princípios constitucionais, enquanto fundamentos gerais do sistema tributário, não constituem garantias específicas por si mesmos, mas estabelecem a base jurídica que protege os contribuintes e orienta a atuação da AT. Por outras palavras, garantem que a AT atue dentro da legalidade, constituindo um limite ao exercício do poder tributário. A título de exemplo, o princípio da legalidade fiscal [9] (nº2 do art.º 103.º, da CRP) de onde resulta que o papel da CRP na legitimação do poder passa, desde logo, por determinar que os tributos devem servir o interesse público, e não ser meramente instrumentos de arrecadação de recursos, bem como define a competência de quem cria os impostos.

Nestes termos, confere-se segurança jurídica para os contribuintes, que ao conhecerem de forma clara quais são suas obrigações tributárias, conseguem planejar suas atividades econômicas e tomar decisões informadas.

---

[8] MARTINS, J. A., & Alves, J. C. *Procedimento e Processo Tributário Uma perspetiva prática*, reimpressão 2016, Almedina, 2016, Pág. 41.

[9] O Tribunal Constitucional tem reiteradamente afirmado que as garantias dos contribuintes são componentes essenciais do princípio da legalidade fiscal, consagrado no n.º 2 do art.º 103.º da CRP. Veja-se, a título de exemplo, o AC do TC n.º 107/2024, processo n.º 1156/2022, que reforçou esta posição, sublinhando que a reserva de lei formal e material implica que a lei contenha os elementos essenciais do imposto, incluindo as garantias dos contribuintes, para assegurar a previsibilidade e a confiança no sistema fiscal.

Ainda neste domínio, o direito à informação, previsto no n.º 2 do art.º 268.º da CRP garante que os contribuintes sejam devidamente informados pela AT sobre os seus direitos e deveres, bem como sobre os fundamentos das decisões que lhes digam respeito.

Por sua vez, o direito de acesso à justiça e aos tribunais previsto no n. º1 do art.º 20.º da CRP assegura aos contribuintes o acesso efetivo aos tribunais para defesa dos seus direitos. O n.º 4 do art.º 268.º consagra ainda o direito de impugnar atos administrativos que os afetem, o que representa uma importante salvaguarda no âmbito da legalidade e da tutela jurisdicional efetiva. [10]

Em suma, as garantias dos contribuintes constituem um dos pilares fundamentais do sistema fiscal português e traduzem, de forma concreta, a submissão do poder tributário ao princípio do Estado de Direito democrático. A sua consagração constitucional, quer através de princípios estruturantes da tributação, quer mediante direitos subjetivos e mecanismos impugnatórios, visa assegurar o equilíbrio entre a autoridade fiscal e os direitos dos cidadãos. Ao estabelecerem limites claros à atuação da AT e mecanismos de defesa eficazes, estas garantias promovem a justiça fiscal, reforçam a confiança no sistema e contribuem para a realização do interesse público em moldes constitucionalmente legitimados.

[10] Acerca da distinção entre o n.º1 do art.º 20.º da CRP e o n.º4 do art.º 268.º da CRP, como bem refere ANA PAULA DOURADO: "*O art.º 20.º n.º1 da CRP assegura o acesso ao direito e aos tribunais para a defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos, e o art.º 268.º n.º4 garante aos administrados tutela jurisdicional efetiva dos direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer actos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de atos administrativos devidos e a adoção de medidas cautelares adequadas.*" (DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal*, 7º edição, Almedina, 2022, pág. 391 e 392).

3.1. Os princípios constitucionais

Conforme referimos anteriormente, os princípios constitucionais estabelecem um limite ao exercício do poder tributário, existindo limites de natureza formal e limites de natureza material. Desta forma, estes princípios podem subdividir-se em dois grupos. A diferença desta natureza está na essência do tipo de limite que cada um impõe no contexto jurídico fiscal.

Os princípios de natureza formal estabelecem regras sobre o processo. Preocupam-se com a forma, com os procedimentos e com as exigências legais que garantem a regularidade e legitimidade dos atos. Para CASALTA NABAIS [11] são aqueles: "(...) *que fixam limites de natureza formal, limites relativos portanto a quem pode tributar, ao como tributar e ao quando tributar* (...)". São exemplos o princípio da legalidade fiscal, o princípio da publicidade das normas tributárias, e o princípio da não retroatividade fiscal.

Por outro lado, os princípios constitucionais de natureza material preocupam-se a limitar o conteúdo ou a substância das normas, diga-se, o que pode, ou não, ser feito em termos de justiça, equidade ou proporcionalidade. São, na ótica do mesmo autor: "(...) *os que estabelecem limites de natureza material, limites relativos, portanto ao que e ao quanto tributar* (...)". Podemos elencar, a título de exemplo, o princípio da igualdade fiscal e o princípio da segurança jurídica.

[11] NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal,* 11º edição, Almedina, 2019, pág. 140.

3.1.1. Princípios constitucionais de natureza formal

O princípio da legalidade fiscal tem por base legal o n.º 2 do art.º 103.º da CRP e regula o procedimento de criação dos tributos, exigindo que se observe uma formalidade essencial, a aprovação de uma lei pelo poder legislativo. Por isso, este princípio comporta a exigência dos impostos serem criados e disciplinados nos seus elementos através do parlamento. Nas palavras de CASALTA NABAIS [12] "(...) *tem na base a ideia de autoimposição, autotributação ou de autoconsentimento dos impostos, segundo a qual os impostos devem ser consentidos pelos próprios contribuintes* (...)".

De acordo com o princípio da reserva de lei formal, o princípio implica a intervenção do parlamento para que este fixe a disciplina dos impostos, ou ainda, ao governo, se o parlamento lhe conferir esta disciplina, cabendo a este legislar sobre a mesma conforme enuncia o art.º 165.º, n. º1, al. i) CRP [13]. Na sua vertente material, este princípio exige nada mais nada menos que a lei da Assembleia da República Portuguesa ou de um qualquer Decreto-Lei autorizado (ou ainda decreto legislativo regional) deve conter a disciplina bastante completa desta matéria relativamente ao imposto, ou seja, a incidência, a taxa, aos benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. Obriga a que a lei contenha todos os elementos essenciais do imposto de forma detalhada. Deve também abranger todas as normas relativas a incidência real e à incidência pessoal.[14]

Ainda assim, note-se que podem existir conceitos indeterminados ou de alguma discricionariedade à própria AT ou até mesmo às autarquias locais quando se delegam certos aspetos destes elementos essenciais no poder normativo destas.

Este princípio sugere, ainda, a ideia de proeminência da lei e de reserva de lei nos termos do estatuído no n.º 3 do art.º 103.º da CRP [15]. Esta ideia de preeminência da lei

---

[12] NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 11º edição, Almedina, 2019, pág. 141.

[13] O poder de disciplinar os impostos pode ainda ser conferido, através de decreto legislativo regional às regiões autónomas dos açores e da madeira, de acordo com o previsto na al. i), n. º1 do art.º 277.º e no n.º3 do art.º 238.º, ambos da CRP.

[14] Por exemplo, no caso da incidência pessoal, o princípio da legalidade na sua vertente material obriga a lei a especificar quem é o sujeito passivo (contribuinte), quem é o responsável pelo tributo, se deve ou não existir substituto, qual a taxa aplicável, se existem benefícios fiscais, entre outros.

[15] A propósito do enunciado neste artigo, ANA PAULA DOURADO: "*Esta disposição consagra o princípio da preferência ou precedência de lei, e uma espécie de direito de resistência ao pagamento de*

significa que qualquer atuação da AT se processa conforme e subordinada à lei. Por isso, a haver qualquer ato praticado contrário à lei, é considerado inválido. No segundo caso, quanto à reserva de lei, este princípio consagra à AT o dever de atuar com fundamento na lei, que ante prevê os impostos que esta pretende exigir ou cobrar. [16]

Para finalizar, nas palavras de CANOTILHO & MOREIRA [17] podemos resumir o princípio da legalidade fiscal como o direito de não pagar o imposto "(...) *não apenas no caso de eles terem sido criados de forma inconstitucional (designadamente, por não terem sido criados pela AR, ou mediante autorização sua) mas também quando a sua liquidação e cobrança se não faça, "nas formas prescritas na lei*".

O princípio da publicidade das normas tributárias encontra-se previsto no n. º2 do art.º 268.º da CRP e tal como o princípio da legalidade fiscal, este também se insere no quadro dos princípios constitucionais de natureza formal. Este princípio exige que as normas jurídicas incluindo nelas as normas fiscais, sejam publicadas em Diário da República para que possam ser aplicadas assegurando a transparência e o conhecimento público das mesmas. Nota-se aqui uma preocupação de acesso às informações (administrativas e fiscais) por parte dos contribuintes.

Da mesma forma, o princípio da não retroatividade fiscal é revestido também natureza formal. Este princípio assegura que as normas fiscais que criem impostos, ou que agravem os existentes, bem como restrinjam direitos dos contribuintes não possam ter efeitos retroativos. Assim, as normas fiscais referentes aos impostos não podem ser

---

impostos inconstitucionais ou ilegais, nos termos constitucionalmente definidos (arts. 165.º, n.º1, alínea i, 227.º, n.º1, alínea i), e 238.º n.º4, e pelo princípio da tipicidade do art. 103.º n.º2). Reafirma assim que a administração e os tribunais estão submetidos à Constituição e à Lei. (...) ao contrário do que tem sido defendido por boa parte da doutrina, o n.º3 do art. 103º não faz qualquer opção quanto à sujeição das regras de liquidação e cobrança à reserva de lei, mas refere-se apenas à atividade administrativa de aplicação da lei de imposto." (DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal*, 7º edição, Almedina, 2022, pág. 191.)

[16] A este propósito, JOÃO RICARDO CATARINO ressalva que: "*É de registar que associado ao princípio da reserva (ou proeminência) de lei, que no nosso caso, é absoluta e formal. Ser reserva absoluta significa que a lei criadora de um imposto não pode ser qualquer tipo de ato normativo (...). Nenhum outro tipo de ato normativo pode criar impostos, sob pena de ser inconstitucional*." (CATARINO, João Ricardo, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, 9º edição, Almedina, 2024, pág. 146.)

[17] MOREIRA, J. J. Gomes Canotilho, Vital. *Constituição da República Portuguesa Anotada,* Vol. II, Coimbra Editora, 2014, pág. 1092.

aplicadas retroativamente, salvo nos casos em que sejam retroativamente favoráveis aos contribuintes.

Na eventualidade de tais normas serem aplicadas (retroativamente), os contribuintes gozam do direito de resistência contra tais normas, de modo que só é possível aplicar uma lei fiscal a factos tributários ocorridos depois da sua entrada em vigor. É o que resulta do n. º3 do art.º 103.º da CRP: "*ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança não se façam nos termos da lei*".

Em suma, o princípio da legalidade adquire uma relevância acrescida, pois impõe que toda a atividade de criação, liquidação e cobrança de tributos se fundamente rigorosamente na lei. A exigência de que os impostos sejam criados por ato legislativo do parlamento protege os contribuintes contra práticas arbitrárias e assegura a legitimidade democrática da tributação. A publicidade das normas fiscais e a proibição de retroatividade reforçam esse quadro jurídico, garantindo previsibilidade das normas aos contribuintes.

3.1.2. Princípios constitucionais de natureza material

O princípio da igualdade fiscal encontra-se previsto no disposto no art.º 13.º da CRP. Garante que todos os cidadãos são iguais perante a lei e, portanto, devem ser tratados de forma equitativa no que diz respeito ao cumprimento das obrigações tributárias. Sublinha-se que esta igualdade deve ser fundada na progressividade do imposto sobre o rendimento pessoal, o qual deve ter em conta a efetiva capacidade contributiva do sujeito passivo.[18] Para CASALTA NABAIS [19] : *"(...) baseia-se no facto de que todos os cidadãos se encontram unidos ao cumprimento do dever de pagar impostos de acordo com o art.º 104.º da CRP e é composto por vários princípios como o princípio da capacidade contributiva, da não discriminação da família, do respeito pelos direitos, liberdades e garantias fundamentais e pelo princípio do Estado Social."*

Aqui impõe-se um limite de conteúdo ou substância às normas tributárias, determinando que todos os contribuintes em situações equivalentes devem ser tratados de forma igualitária. Ao mesmo tempo, exige que as normas considerem as diferenças relevantes entre os indivíduos para garantir justiça fiscal. [20]

Assim, podemos concluir que o foco do princípio da igualdade fiscal é a essência da tributação, garantindo que ela seja aplicada de forma justa, motivo pelo qual é classificado como princípio de natureza material.

---

[18] Desdobrando, aqui, o princípio da capacidade contributiva, implícito no art.º 104.º da CRP que impõe limites materiais à tributação, segundo o qual as leis não podem criar impostos desproporcionais ou injustos. O IRS é um exemplo, de imposto progressivo, com taxas mais elevadas para rendimentos mais altos, refletindo este princípio.

[19] NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 11º edição, Almedina, 2019, pág. 151-159.

[20] A este propósito, JOAQUIM TEIXEIRA RIBEIRO: "*Se se trata de impostos fiscais, a sua repartição obedece ao princípio da igualdade tributária, fiscal ou contributiva, que se concretiza na generalidade e na sua uniformidade dos impostos. Generalidade quer dizer que todos os cidadãos estão adstritos ao pagamento de impostos (...) por seu turno, uniformidade quer dizer que a repartição dos impostos pelos cidadãos obedece ao mesmo critério. (...) A uniformidade dos impostos traduz-se na igualdade horizontal (os indivíduos nas mesmas condições devem pagar o mesmo imposto) e na igualdade vertical (os indivíduos em condições diferentes devem pagar diferentes impostos, na medida da diferença)."* (RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, *Lições de Finanças Públicas*, 5º edição, Coimbra, Almedina, 2010, pág. 261-262.)

Um outro princípio de natureza material é o princípio da segurança jurídica previsto no art.º 2 da CRP, segundo o qual se exige previsibilidade e estabilidade na aplicação do Direito.

No domínio fiscal, este princípio assume particular relevo uma vez que impõe que a atuação da AT respeite a estabilidade das regras tributárias, a clareza normativa e a previsibilidade das obrigações fiscais. Deste modo, não se aplica apenas de forma abstrata ou legislativa, vinculando diretamente a AT no exercício das suas competências discricionárias. Ou seja, quando a AT dispõe de uma margem livre de decisão, sendo esta discricionariedade conferida pela lei, esta atuação não é totalmente livre, estando subordinada a princípios constitucionais como este, para garantir a confiança legítima dos contribuintes. A este propósito, CASALTA NABAIS [21]: "*(...) um tal princípio aplica-se diretamente também aos operadores jurídicos concretos, mormente à administração fiscal, se e na medida em que disponham de uma margem legal de livre decisão cujo parâmetro imediato seja a Constituição."*

Em suma, significa que os contribuintes devem poder confiar que as normas fiscais serão aplicadas de forma coerente e previsível de onde resulta que, face a situações jurídicas consolidadas estas não serão arbitrariamente revistas ou anuladas, sob pena de violação da confiança do contribuinte.

Posto isto, podemos concluir que a CRP fornece um quadro jurídico robusto que protege os cidadãos nas suas relações com a administração tributária e estes dois grupos de princípios juntos garantem um sistema tributário mais justo e equilibrado, garantindo que, apesar de o estado ter o poder de tributar, esta tributação deve ser realizada de forma justa, transparente e com respeito pelos seus direitos[22] cuja intenção deste equilíbrio passa por uma maior adesão e cumprimento voluntário das obrigações fiscais pelos contribuintes. Estes princípios protegem os contribuintes contra abusos e arbitrariedades no âmbito da relação tributária e complementados pela legislação ordinária, por exemplo, através do CPPT. Da análise que se segue, vamos concluir que é transversal a aplicação destes princípios.

[21] NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 11º edição, Almedina, 2019, pág. 150.

[22] A título de exemplo, o estado pode tributar os contribuintes para financiar serviços essenciais de saúde ou de educação, contudo, deve respeitar os direitos dos contribuintes, assegurando que o tributo seja proporcional à capacidade contributiva e não comprometa a dignidade do contribuinte.

3.1.3. A vinculação da AT face ao princípio da legalidade

O princípio da legalidade da Administração [23] é um dos pilares fundamentais do Estado de Direito, refletindo a ideia de que toda a atuação administrativa deve estar (necessariamente) subordinada à lei. Este princípio, que se encontra estatuído no n.º 2 do art.º 266.º da CRP, inicialmente abordado no contexto da Administração Pública em sentido amplo, encontra a sua aplicação mais específica na AT, onde a legalidade assume um caráter particularmente relevante.

A Administração Pública, enquanto órgão executor da vontade do Estado, possui um papel essencial na organização e funcionamento da sociedade, sendo esta atuação regida por um conjunto de normas que estabelece, quer as suas competências, quer os seus limites, devendo agir de acordo com princípios constitucionais e os direitos fundamentais dos cidadãos.

No entanto, é na AT que a aplicação do princípio da legalidade ganha uma dimensão prática de enorme relevância. Esta atuação, que envolve a imposição e cobrança de tributos, a fiscalização e a aplicação de sanções, não pode ser realizada de forma discricionária. Ao contrário, a AT deve sempre agir com base nas normas fiscais que estabelecem as obrigações dos contribuintes e os mecanismos de controle e fiscalização. O poder de tributar do Estado, conferido à AT, deve ser exercido exclusivamente dentro dos contornos legais e constitucionais, respeitando os direitos dos contribuintes. É neste ponto que o princípio da legalidade e a necessidade de controlo judicial da atuação da AT se tornam particularmente significativos.

---

[23] Como bem explica CASALTA NABAIS: "*Tradicionalmente a tutela dos contribuintes face ao poder tributário limitava-se, fundamentalmente, ao princípio da legalidade fiscal, entendido como um qualificado princípio da legalidade de administração. (...) Com efeito, entendida a lei como uma expressão da razão ou da justiça e havendo, por conseguinte, uma correspondência necessária entre a forma de lei e o seu conteúdo racional ou justo, a reserva dos impostos à lei tinha por efeito automático remeter estes para um critério de justiça.*" (NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 11º edição, Almedina, 2019, pág. 141.)
Assim, a legalidade fiscal, sendo uma manifestação do princípio da legalidade da Administração, ultrapassa o mero cumprimento da norma legal, devendo ser entendida, como propõe Casalta Nabais, como vinculação da Administração a uma ordem jurídica racional, justa e constitucionalmente conformada. Enquanto o princípio da legalidade fiscal limita o legislador, o princípio da legalidade da administração limita a Administração Pública. Ambos são pilares do Estado de Direito fiscal e garantem que os contribuintes estejam protegidos contra arbitrariedades, seja na criação dos impostos, seja na sua aplicação prática.

O aumento da discricionariedade administrativa, necessário para a eficácia da AT na luta contra a evasão fiscal, deve ser limitado por um conjunto de garantias para os contribuintes, especialmente no que se refere ao contraditório e à defesa no procedimento tributário. A relação de proximidade e confiança entre a AT e os contribuintes é fundamental para o interesse público e para o fortalecimento das garantias dos contribuintes, no entanto, nem sempre a AT tem contribuído para reforçar essa confiança, podendo as decisões desta vir a ser contestadas nos tribunais. Em termos práticos, temos vindo a presenciar cada vez mais processo litigiosos, nos quais a probabilidade de sucesso para a AT é menor, especialmente quando já existe jurisprudência consolidada dos tribunais superiores, que favorece os contribuintes.

Atento à relevância e importância deste princípio, importa analisar a vinculação da AT face ao mesmo. Com efeito, este princípio rege a atuação da AT, determinando que esta só possa agir com base na lei e dentro dos seus limites.

Em matéria fiscal, este princípio é essencial para garantir a segurança jurídica e a proteção dos direitos dos contribuintes, funcionando como um travão ao exercício arbitrário do poder tributário. Contudo, na prática, a aplicação deste princípio por parte da AT nem sempre se revela linear, sobretudo quando estão em causa questões de interpretação normativa.

No plano fiscal, a vinculação à legalidade implica que a AT se limite a aplicar os impostos nos estritos termos definidos pela lei. Isto significa que qualquer ato de liquidação, cobrança ou aplicação de sanções fiscais carece de um fundamento legal claro e expresso. No entanto, tem-se verificado uma crescente preocupação às práticas da AT que aparentam distanciar-se desta exigência, nomeadamente através de interpretações extensivas ou excessivamente restritivas das normas tributárias**,** em prejuízo dos contribuintes.

A título de exemplo, em determinadas situações, a AT procede à tributação de realidades que não se encontram previstas de forma expressa na lei, invocando interpretações que favorecem a maximização da receita fiscal, mas que não encontram respaldo no texto legal nem na jurisprudência consolidada. Este tipo de atuação levanta sérias dúvidas quanto ao cumprimento do princípio da legalidade, pois representa uma expansão (indevida) do conteúdo normativo e afasta-se da ideia de previsibilidade e certeza jurídica exigida num Estado de Direito.

Historicamente, a AT tem demonstrado resistência em acatar a jurisprudência dos tribunais superiores, ao passo que o próprio legislador alterou LGT para impor um dever

mais claro à AT. Conforme o art.º 68.º-A, n.º 4, da LGT, alterado pela Lei n.º 7/2021, de 26 de fevereiro, estabelece-se que a AT deve rever suas orientações genéricas quando: a*) A matéria for analisada por uma decisão sumária de um tribunal superior, conforme o artigo 656.º do Código de Processo Civil; b) Houver um acórdão de uniformização de jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA); c) Houver jurisprudência reiterada dos tribunais superiores, expressa em pelo menos cinco decisões transitadas em julgado no mesmo sentido, sem decisões contrárias igualmente transitadas em julgado em número superior*. Efetivamente, deve-se considerar que as orientações genéricas da AT que não vão ao encontro da jurisprudência dos tribunais superiores são ilegais, permitindo aos contribuintes o direito de exigir que a AT cumpra a lei e altere suas orientações em conformidade com essa jurisprudência.

A controvérsia acentua-se quando a AT opta por não acolher jurisprudência vinculativa ou reiterada**,** emitida por tribunais superiores como o STA, TC e até o TJUE Existem múltiplas situações em que, apesar de um acórdão ter firmado uma interpretação clara e protetora dos direitos dos contribuintes, a AT insiste em manter a sua prática anterior, recusando-se a rever procedimentos ou reabrir processos à luz de novos entendimentos jurisprudenciais.

Este fenómeno gera insegurança e incerteza jurídica, ao colocar o contribuinte numa posição de fragilidade perante uma Administração que não respeita plenamente os parâmetros hermenêuticos pela via da sua instrumentalização interpretativa.

A vinculação da AT ao princípio da legalidade administrativa é uma exigência constitucional incontornável, que visa salvaguardar os direitos dos contribuintes e garantir a conformidade da atuação administrativa com os preceitos legais e jurisprudenciais. No entanto, a prática tem demonstrado que esta vinculação é muitas vezes enfraquecida pela forma como a AT interpreta e aplica as normas fiscais, frequentemente em sentido desfavorável ao contribuinte e em desconformidade com jurisprudência relevante.

É urgente reforçar os mecanismos de responsabilização da AT, incentivar a sua conformidade com os entendimentos jurisprudenciais dominantes e promover uma cultura de interpretação jurídica que tenha em vista, não apenas a arrecadação de receita, mas também a justiça fiscal e o respeito pelas garantias fundamentais dos contribuintes.

A jurisprudência do STA, do TC e do TJUE têm uma importância fundamental no que diz respeito à interpretação e aplicação das normas fiscais, uma vez que ambos os

tribunais são as instâncias superiores para questões de direito administrativo e direitos fundamentais (incluindo os direitos dos contribuintes).

O STA, como tribunal superior administrativo, tem uma jurisdição especial sobre questões tributárias, sendo responsável por interpretar as leis fiscais no contexto nacional e em conformidade com os princípios da CRP. O TC, por sua vez, tem a função de garantir que as normas e práticas fiscais estejam em consonância com a CRP, sendo competente para se pronunciar sobre questões que envolvem direitos fundamentais.

Para justificar esta desconsideração, a AT faz uso da CRP, invocando o princípio da legalidade fiscal, que exige que a criação e aplicação de tributos sigam estritamente o que está previsto por lei. Nesse sentido, a AT pode entender que, ao seguir uma interpretação literal e formal das normas fiscais, está a garantir o cumprimento da legalidade e a defender o interesse público, com a arrecadação adequada de receitas fiscais para o Estado.

Esta abordagem restritiva ou literal das normas fiscais, com recurso a aplicação mais técnica e formal das mesmas, sem considerar exceções ou princípios mais amplos próprios da CRP e, por sua vez, com recusa à aplicação de jurisprudência, tem sido justificada com a invocação da própria CRP como limite à aplicação da jurisprudência repetida dos tribunais superiores. Socorrendo-se do facto de que tal jurisprudência estar em conflito com os princípios constitucionais, o argumento da AT passa pela atuação conforme as normas constitucionais, com referência à própria segurança jurídica que garantem o cumprimento da legalidade e a prossecução dos interesses públicos, ao passo que as decisões favoráveis ao contribuinte podem prejudicar a aplicação da lei e resultar, por exemplo, e convenientemente, em perdas de receita para o estado. [24]

[24] Por exemplo, no Ac. do STA nº1/25 de 10 de fevereiro para Uniformização de Jurisprudência, veio a assegurar os contribuintes têm direito a receber juros de mora à taxa agravada sempre que a AT não cumpra o prazo de execução de decisões judiciais transitadas em julgado, reforçando a proteção dos direitos dos contribuintes e a eficácia das decisões judiciais. Pode verificar-se no mesmo a posição da AT concluindo que esta tende a adotar uma interpretação mais restritiva das normas fiscais, fundamentando-se no princípio da legalidade consagrado no art.º 103.º da CRP. Argumenta que a interpretação restritiva das normas fiscais é necessária para garantir a segurança jurídica e a arrecadação de receitas públicas. Assim, esta decisão veio a demonstrar como o STA pode intervir quando a AT aplica o princípio da legalidade de forma excessivamente restritiva, desconsiderando circunstâncias que justificam a atuação do contribuinte.

Situação mais complexa é aquela que resulta das decisões do TJUE, com uma jurisdição supranacional, e decisões que têm um impacto considerável sobre as normas nacionais dos Estados-Membros da União Europeia, incluindo em matéria fiscal. O TJUE interpreta o direito da União Europeia e garante que as normas fiscais nacionais estejam em conformidade com as diretrizes comunitárias.

Ora, as decisões do TJUE têm efeitos diretos para os estados-membros da UE, incluindo para Portugal, atento ao carácter vinculativo destas decisões. Contudo, as consequências práticas dependem da forma como a AT adota e implementa essa decisão, adequando a sua legislação. Assim, a AT pode, em algumas situações, desconsiderar as decisões do TJUE com base na interpretação que faz das normas fiscais internas ou por razões constitucionais, como a defesa do interesse nacional ou a coerência do sistema tributário interno, argumentando que a aplicação de determinadas normas fiscais europeias pode não ser compatível com a estrutura fiscal portuguesa ou com os princípios constitucionais que orientam a criação e aplicação de impostos em Portugal.

Posto isto, podemos concluir que estamos perante uma plena desconsideração das jurisprudências destes tribunais que sejam favoráveis ao contribuinte, com especial destaque à jurisprudência do TJUE, que é facilmente justificada a sua desconsideração como sendo uma postura necessária a garantir a coerência do sistema tributário português e a sua estabilidade, evitando assim, possíveis colisões com as normas internas. Como resultado desta postura por parte da AT, geram-se cada vez mais litígios fiscais, uma vez que os contribuintes têm de recorrer aos tribunais para ver reconhecidos os seus direitos. Com efeito, há uma consequente desconfiança dos contribuintes na AT, enfraquecendo a relação entre esta e aqueles.

Da mesma forma, vários são os Acórdãos do TC que decidem em posição favorável ao contribuinte. O Ac. n.º 896/2024 do TC aborda a constitucionalidade da interpretação dada pela AT ao art.º 32.º, n.º 2, do EBF, conforme expresso na Circular n.º 7/2004 [24]. Para esta decisão, o TC fundamentou-se nos princípios da boa-fé, da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima dos contribuintes, conforme consagrado nos artigos 2.º, 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP.

4. Os meios de defesa dos contribuintes na LGT e CPPT

Tanto a LGT e o CPPT são diplomas que se destinam a regular uma área de interesse público, a tributação e a relação entre o Estado e os contribuintes. Enquanto a LGT se assume como um quadro jurídico geral com princípios que estabelecem os fundamentos e diretrizes do sistema tributário, funcionando como a "Constituição Fiscal", o CPPT é um instrumento prático, normativo e técnico que regula os procedimentos administrativos e processos judiciais em matéria tributária. Ambos os diplomas, apesar de diferentes no seu foco, são complementares e trabalham juntos para assegurar a justiça e eficiência no sistema fiscal português. Vejamos.

A LGT é um diploma que estabelece os princípios e regras fundamentais aplicáveis ao sistema tributário, segundo a qual, nos termos do art.º 1.º da mesma, a atividade da AT encontra-se limitada pelo que está estatuído pela CRP e é reforçado pela LGT, a qual clarifica os princípios fundamentais do sistema fiscal, garantias dos contribuintes e poderes da AT. De entre os seus objetivos estão a harmonização e a sistematização das normas tributárias dispersas, que devem ser organizadas de forma a criar um quadro geral de aplicação (uniforme). Também define os direitos e deveres dos sujeitos passivos no contexto da tributação, garantindo, desta forma, os direitos dos contribuintes. Este diploma também estabelece os princípios legais como a legalidade tributária, igualdade, proporcionalidade, capacidade contributiva e boa-fé administrativa e regula a atividade da AT, definindo as competências desta e regulando a forma de como deve atuar. Quanto ao seu conteúdo, incide nas regras sobre o lançamento, liquidação e cobrança de tributos, sobre prazos para a constituição de obrigações fiscais e para o exercício de direitos dos contribuintes, nas disposições sobre garantias dos contribuintes, por exemplo, o direito ao contraditório e ao recurso de atos fiscais, e incide também nas regras sobre infrações tributárias e responsabilidades fiscais. Funcionando como um quadro geral, a LGT é complementada por outros diplomas legais mais específicos, como os códigos tributários, por exemplo, o CIRS.

Por outro lado, o CPPT, enquanto legislação específica em Portugal, regula os procedimentos administrativos tributários e os processos judiciais em matéria fiscal. Constituem objetivos do CPPT a regulação dos procedimentos administrativos tributários, onde se define como os serviços da AT devem atuar nos processos de liquidação, cobrança e fiscalização de tributos. A definição de regras processuais

tributárias é outro dos objetivos do CPPT, que regula os processos de litígio tributário, tanto na fase administrativa quanto na fase judicial e, de um modo geral, este assegura os direitos dos contribuintes, estabelecendo garantias processuais para os sujeitos passivos, como o direito ao contraditório e à defesa. Tal e qual como a LGT, o CPPT também veio a uniformizar e sistematizar normas que anteriormente estavam dispersas, criando um quadro coerente e eficaz para as relações tributárias. No que concerne ao conteúdo deste diploma, o CPPT encontra-se dividido entre o procedimento tributário e o processo tributário. O regime do procedimento inclui normas sobre notificações, prazos, formas de reclamação e hierarquia administrativa. Por outro lado, no processo tributário são definidos prazos processuais, legitimidade das partes e formalidades processuais, buscando garantir que os processos tributários, tanto administrativos quanto judiciais, sejam conduzidos de maneira justa, célere e eficiente

Ambos os diplomas têm o objetivo de garantir um justo equilíbrio entre as normas tributárias e os direitos dos contribuintes, reforçando sempre, direitos fundamentais e estabelecendo limites à AT. Assim, os principais meios de defesa dos contribuintes estão previstos tanto na LGT e no CPPT, que passaremos agora a analisar.

No que concerne à LGT, nos termos do art.º 55.º, resulta da mesma que "*a administração tributária exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários*." Quer isto significar AT, no exercício da sua atividade, rege-se mediante um conjunto de princípios que visam proteger e de certa forma beneficiar o contribuinte. Não cumprindo com aquilo que é expectável nas suas atribuições, podem os contribuintes acionar meios de defesa.

Podemos encontrar na LGT o procedimento tributário de reclamação enquanto meio de defesa dos contribuintes. Como bem explicam MARTINS & ALVES [25]: "*O procedimento tributário de reclamação, na expressão empregue na Lei Geral Tributária, surge na sequência de um outro procedimento: a liquidação de impostos. O contribuinte é notificado para o pagamento dos impostos* (...)". Entendendo o contribuinte que tal imposto não é devido, este pode interpor reclamação graciosa em relação aquele ato praticado pela AT. Esta sequência evidencia que a reclamação graciosa não é autónoma,

[25] MARTINS, J. A., & Alves, J. C. *Procedimento e Processo Tributário Uma perspetiva prática*, reimpressão 2016, Almedina, 2016, Pág. 78.

mas antes um mecanismo reativo, acionado após o contribuinte ser confrontado com uma obrigação tributária que considera incorreta ou injusta. A reclamação, ao funcionar como um primeiro grau de controlo dentro da própria Administração, permite corrigir erros materiais, vícios de legalidade ou mesmo questões de interpretação fiscal, sem necessidade de recurso imediato ao contencioso judicial.

Este mecanismo está previsto no art.º 59.º da LGT e assume um carácter pré-contencioso uma vez que é uma via administrativa, sendo necessária à sua prévia utilização em certos casos antes de recorrer aos tribunais. Permite que os contribuintes questionem a legalidade de atos fiscais sem custos judiciais imediatos e promove a resolução de conflitos de forma célere e desburocratizada, podendo evitar litígios judiciais.

O contribuinte tem ainda possibilidade de recurso, ainda na via administrativa, através do mecanismo de defesa de recurso hierárquico, previsto no art.º 80.º da LGT. Este recurso constitui uma segunda oportunidade de reapreciação da legalidade do ato administrativo tributário, ainda dentro da esfera da Administração, antes de ser necessário acionar os tribunais. Neste sentido, MARTINS & ALVES [26]: "*Em regra, surge após a obtenção de uma decisão desfavorável (no todo ou em parte) em sede de procedimento tributário de reclamação.*". Trata-se de um instrumento que visa reforçar a efetividade da tutela administrativa, permitindo corrigir erros de apreciação jurídica ou de facto, mantendo o processo num plano mais célere e económico.

A sua importância é pautável pela resolução de litígios dentro da própria AT, evitando o recurso aos tribunais de imediato e pela sua celeridade, mais rápido e menos oneroso do que os tribunais. Assume-se como garantia de defesa do contribuinte, assegurando a este um adicional para contestar atos fiscais antes de recorrer ao sistema contencioso.

Quanto ao CPPT, podemos destacar como meios de defesa dos contribuintes, para além da reclamação graciosa (prevista no art.º 131º do CPPT) e do recurso hierárquico (regulado nos termos do art.º 66.º do CPPT) a impugnação judicial.

A impugnação judicial permite aos contribuintes terem o direito de impugnar judicialmente atos tributários, podendo fazê-lo nos tribunais administrativos, dentro dos prazos estabelecidos. Está regulada no art.º 102.º do CPPT sob o título "*Objeto da*

[26] MARTINS, J.A, & Alves, J.C, *Procedimento e processo tributário, uma perspetiva prática,* reimpressão 2016, Almedina, 2016, Pág. 87.

impugnação judicial". Este meio de defesa é um mecanismo essencial para proteger os contribuintes contra atos tributários ilegais ou desproporcionais e funciona como meio de supervisão judicial assegurando que os atos administrativos tributários sejam analisados por um órgão independente, garantindo justiça fiscal. Neste sentido, MARTINS & ALVES [27]: "*Em regra, surge na sequência de um acto tributário (liquidação de imposto) com o qual o contribuinte não está de acordo, no todo ou em parte, por considerar ter ocorrido uma ilegalidade* (...)". Este mecanismo é central para o equilíbrio entre o poder da AT e os direitos dos contribuintes no sistema fiscal.

Em suma, estes mecanismos visam proteger os direitos dos contribuintes e garantir que qualquer ato administrativo esteja em conformidade com a lei. Contribuem para um sistema tributário mais justo e transparente, permitindo que os contribuintes tenham voz e garantias, além de oferecer uma forma de aliviar a pressão financeira em situações especiais.

[27] MARTINS, J.A., & Alves, J.C, *Procedimento e processo tributário, uma perspetiva prática,* reimpressão 2016, Almedina, 2016, Pág. 107.

5. As garantias dos contribuintes – impugnatórias e não impugnatórias

Antes de partir para a abordagem e distinção das garantias impugnatórias e não impugnatórias, importa fazer uma breve referência ao procedimento e processo tributário.

Em relação ao procedimento tributário, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA [28] define-o como o "*conjunto de atos, provenientes de atores jurídico-tributários distintos, relativamente autónomos e organizados sequencialmente, direcionados á produção de um determinado resultado, do qual são instrumentais*". Ou seja, refere-se a um conjunto de atos, o que constitui desde logo a premissa que não pode haver constituição de um único ato, se não de vários. Em segundo lugar, estes atos são provenientes de atores jurídicos tributários distintos, o que significa que não são praticados pela mesma entidade e para que o ato seja válido, depende da competência do sujeito. Depois, são atos relativamente autónomos já que são independentes uns dos outros, embora conectados entre si de forma pré-determinada e, ainda, direcionados á produção de um determinado resultado, resultado este que corresponde a á decisão administrativa ou á produção de um ato de natureza administrativa. [29]

Por outro lado, e ainda na ótica do mesmo autor, o processo tributário diz respeito ao "(...) *conjunto de atos concretizadores da vontade dos agentes jurisdicionais tributários"*. Em poucas palavras, o processo tributário diz respeito aos tribunais. Nas palavras do autor estamos perante um "*contencioso pleno"* já que existem meios jurisdicionais que permitem ao lesado defender-se dos atos praticados pela AT que considere injustos ou errados e porque estes meios são aptos a tutelar os bens jurídicos e interesses do contribuinte. [30]

---

[28] ROCHA, Joaquim Freitas, Lições *de procedimento e processo tributário*, 8º edição, Coimbra Editora, 2014, pág. 99 e 100.

[29] Com efeito, são princípios informadores do procedimento tributário, na ótica de MARTINS & ALVES: "(...) *os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade e da justiça, todos mencionados no artigo 55.º da LGT* (...). *Salientaríamos ainda os princípios da prossecução do interesse público, da imparcialidade, da celeridade, da colaboração, da decisão, da participação e da confidencialidade* (...)" (MARTINS, J.A., & Alves, J.C, *Procedimento e processo tributário, uma perspetiva prática,* reimpressão 2016, Almedina, 2016, Pág. 31 e 32.)

[30] Nestes termos, são, princípios informadores do processo tributário, na ótica de MARTINS & ALVES, entre outros: "*O princípio da celeridade – o direito de impugnar ou de recorrer contenciosamente implica o direito de obter, em prazo razoável, uma decisão que aprecie, com força de caso julgado, a pretensão*

A noção de procedimento tributário pode ser facilmente confundida com a noção de processo tributário desde logo, porque ambos são levados a cabo respeitando sempre as exigências constitucionais e legais sob pena de se considerarem os atos por eles praticados, atos inválidos. Não obstante este ponto de conexão, bem como o facto de coexistir em ambos uma estrutura dialética que é coordenada pelo chamado princípio do contraditório (se não vejamos logo o facto de existir direito de contestação) o procedimento tributário diferencia-se do processo tributário por várias razões. Enquanto o procedimento tributário corresponde ao conjunto de atos que concretizam a vontade dos agentes administrativos tributários sendo estes agentes a AT, a fazenda pública, ou o fisco, por exemplo, os agentes do processo tributário são agentes jurisdicionais (tribunais) pelo que, o primeiro é virado aos meios impugnatórios administrativos e o segundo diz respeito aos meios impugnatórios judiciais de atos tributários.

Por sua vez, as garantias dos contribuintes definem-se como conjunto de meios ou mecanismos criados pela ordem jurídica para evitar ou sancionar a violação de direitos legalmente protegidos dos particulares em relação a AT. Na ótica de MARTINS & ALVES [31] existe "(...) *uma preocupação de equilibrar duas realidades distintas, mas complementares entre si, que são os poderes atribuídos à administração tributária para o desempenho das suas atribuições e as garantias atribuídas aos contribuintes para a defesa dos seus direitos e interesses em matéria tributária* (...)".

Vejamos.

regulamente deduzida em juízo e a possibilidade da sua execução (...) O princípio da igualdade – no processo tributário as partes dispõe de iguais faculdades e meios de defesa (...) O princípio do inquisitório (...) O princípio da colaboração – pressupõe que todos colaborem com os tribunais na feitura da justiça." (MARTINS, J.A., & Alves, J.C, *Procedimento e processo tributário, uma perspetiva prática,* reimpressão 2016, Almedina, 2016, Pág. 36 e 37.)

[31] MARTINS, J.A., & Alves, J.C, *Procedimento e processo tributário, uma perspetiva prática,* reimpressão 2016, Almedina, 2016, Pág. 40.

5.1. As garantias não impugnatórias dos contribuintes

As garantias não impugnatórias dos contribuintes visam proteger os direitos dos contribuintes preventivamente, evitando litígios. São definidas, nas palavras de CASALTA NABAIS[32] como: "(...) *meios não impugnatórios, meios de outra natureza, designadamente de tipo petitório através dos quais o contribuinte procura, por via de regra, evitar ou prevenir a violação dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos.*"

Estas garantias são utilizadas antes ou em vez de uma ação judicial ou de um meio administrativo, são exercidas diretamente e perante a AT ou em processos administrativos e são caracterizadas como extrajudiciais e encontram os seus fundamentos em normas legais ou no próprio funcionamento interno da AT. [33]

No Direito Fiscal são imensos os exemplos de garantias não impugnatórias decorrentes da atribuição de direitos subjetivos, que permitem ao contribuinte exigir direitos específicos e previstos na lei, mormente, o direito à informação, o direito à fundamentação e à notificação, o direito à consulta e o direito à audiência prévia.

[32] NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal,* 11º edição, Almedina, 2019, pág. 351.

[33] Refere MARIA DELGADO que estas garantias "*visam trazer estabilidade à relação jurídica tributária e confiança na relação entre a Administração Tributária e os contribuintes* (...) *cujo cumprimento os contribuintes podem exigir que os serviços e órgãos da Administração Tributária tenham em atenção na execução e desenvolvimento da atividade tributária.*" (DELGADO, Maria Manuela dos Santos Soares, *As garantias impugnatórias dos contribuintes no processo tributário*, Dissertação para a obtenção do grau de mestre, Instituto Politécnico de Lisboa, 2019, pág.27.)

5.1.1. O direito à informação

O direito à informação assume-se como um direito instrumental e não propriamente como um meio de defesa, e por essa razão está inserido no seio das garantias não impugnatórias. Atua como condição necessária para que o contribuinte possa exercer adequadamente o direito de defesa contra atos ou decisões da AT. É uma espécie de passo prévio para acionar os meios de defesa, como por exemplo, a impugnação judicial, uma vez que prevê que a AT deve fornecer ao contribuinte as informações necessárias para o cumprimento das obrigações fiscais daquele. Para MARTINS & ALVES [34]: *"Como a expressão sugere, esse direito traduz para o cidadão em geral a obtenção de informação sobre o andamento de processos em que seja interessado, o conhecimento das resoluções definitivas que lhe digam respeito e o acesso, com algumas restrições legais, aos arquivos e registos administrativo*". [35] Quer isto significar que o contribuinte tem direito a ser informado pela AT sobre as normas fiscais que lhe dizem respeito, sobre prazos para o cumprimento das obrigações e sobre os procedimentos aplicáveis. Esta informação deve ser facultada em tempo útil para que os contribuintes possam cumprir as suas obrigações ou acionar meios de defesa, se necessário.

A razão de ser deste direito prende-se com o grau elevado de complexidade das normas tributárias, as quais podem não ser entendidas corretamente por um cidadão comum. Assim, vem referenciado em diversos normativos, designadamente no art.º 59.º da LGT a propósito do princípio da colaboração. Assim, a AT deve sempre atuar na promoção da boa-fé e na confiança do sistema fiscal, que reflete a transparência e a acessibilidade como pilares do relacionamento entre a AT e os contribuintes.

À AT é expectável que dialogue com os contribuintes, como via para a descoberta da verdade material. Nas palavras de NETO & TRINDADE [36]: "(...) *o dever de prestar*

[34] Historicamente, o direito à informação e por sua vez, a transparência tributária, eram vistos como uma preocupação secundária. Não obstante, com o aumento da complexidade do sistema fiscal e mesmo com a própria desconfiança perante a AT, este direito começou a destacar-se, tornando-se mais notável. A implementação de portais de transparência e a digitalização de serviços fiscais foram passos importantes na modernização do acesso à informação.

[35] MARTINS, J.A., & Alves, J.C, *Procedimento e processo tributário, uma perspetiva prática,* reimpressão 206, Almedina, 2016, Pág. 47.

[36] NETO, S. C., & Trindade, C. C. *Contencioso Tributário Procedimento, Princípios e Garantias*, Vol. I. Almedina, 2019, pág. 644.

esclarecimentos no que toca à situação tributária do contribuinte está ligado ao princípio da colaboração do mesmo com a AT, tal como afirma o art.º 59.º, nº 4 da LGT."

No mesmo entendimento, refere RUI DUARTE MORAIS [37]: "*Da parte da administração, o dever de colaboração começa por se traduzir no dever de esclarecimento e informação da generalidade dos contribuintes (p.ex. alíneas a), b), m) e n) do n.º3 do art.º 59.º da LGT), dever que, aliás, decorre diretamente do preceituado no art.º 268. º da CRP. Dever de esclarecimento que é cada vez mais importante: sendo a lei fiscal progressivamente mais complexa, difícil de interpretar, a segurança jurídica exige que se conheça antecipadamente qual o entendimento que a administração dela faz; a lei fiscal é também, cada vez menos típica, recorre cada vez mais a clausulas gerais e conceitos indeterminados, cujo preenchimento é feito pela administração, pelo menos num primeiro momento.*"

Não existe uma lista taxativa sobre o que este direito pode compreender, no entanto, elencamos as principais vertentes sobre as quais atua. Pode consistir no direito de o contribuinte ser esclarecido sobre a interpretação e aplicação de normas tributárias (aqui, por exemplo num sentido de prever fraude fiscal uma vez que, conhecendo as normas, o contribuinte pode agir em conformidade com as mesmas). Neste caso, espera-se da AT que seja colocada à disposição do contribuinte os meios necessários para que este cumpra com as suas obrigações fiscais.

Este direito também consiste no dever da AT informar o contribuinte sobre a fase em que se encontra o procedimento, e a data da conclusão desse procedimento. Para tal, o prazo máximo é de 10 dias para informar o contribuinte sobre nos termos do disposto no art.º 67.º da LGT. Por outro lado, constitui também dever da AT comunicar a existência de denuncias dolosas e sem fundamento contra o contribuinte para que este, caso assim o entenda, possa recorrer ao procedimento criminal com a apresentação de queixa-crime por difamação (por exemplo).

Para fazer uso do direito à informação, o contribuinte deve utilizar o meio de solicitação oral, onde a informação é prestada de imediato ou o meio de solicitação escrita, que deve ser prestada em tempo útil. Por sua vez, perante questões que sejam efetuadas várias vezes, deve ainda a AT proceder à elaboração de circulares e de ofícios circulados, com a vantagem de passar a seguir procedimentos uniformes em relação a determinada matéria.

[37] MORAIS, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*. Almedina, 2012, pág. 21.

Existe ainda um mecanismo que permite ao contribuinte [38] solicitar à AT um parecer oficial sobre a interpretação e aplicação de normas tributárias a uma situação concreta, o PIV.

Este pedido deve ser realizado obrigatoriamente por escrito, através da via eletrónica, ao Diretor Geral da AT. É necessário identificar o requerente e expor os factos da forma mais clara e completa possível cuja qualificação jurídico-tributária se pretende, bem como fornecer toda a documentação relevante. É o que resulta da consolidação entre o disposto no art.º 68.º - A e o disposto no art.º 57.º, ambos da LGT.

No que concerne à sua aplicabilidade, o PIV destina-se a situações concretas, não a consultas genéricas e pode vir a ter um efeito retroativo se for mais favorável ao contribuinte. Este mecanismo de consulta formal é uma forma de garantir segurança jurídica ao contribuinte, especialmente em situações onde pairam dúvidas sobre a aplicação de normas tributárias. Após o pedido, a AT deve emitir um parecer vinculativo sendo esta resposta vinculativa para a mesma, que, obrigada a prestar essa informação, é também obrigada a seguir essa mesma orientação fornecida ao contribuinte. Aliás, o disposto no art.º 119.º - A do RGIT prevê mesmo um regime sancionatório que se destina a penalizar omissões ou inexatidões prestadas nos pedidos de informação vinculativa, uma vez que a própria AT não pode proceder em sentido diverso da informação prestada, podendo o contribuinte utilizar a resposta da AT para fundamentar a sua posição em declarações fiscais futuras. [39]

A informação vinculativa pode ser prestada com carácter urgente, ou sem urgência. Em ambos, a prestação de informação suspende-se quando a administração

---

[38] Este direito é extensível também a advogados, solicitadores, ou outras entidades competentes (representantes legais) podendo estes não apenas consultar os processos, mas ainda requerer certidões necessárias para o recurso de meios graciosos/ administrativos e ou contenciosos (art.º 68.º, n. º5 da LGT).

[39] Neste sentido, afirma o AC do CAAD de 23-04-2024, proc. n.º256/2023-T que "*As informações vinculativas têm como objeto a qualificação jurídico-tributária, incluindo os pressupostos dos benefícios fiscais, de factos já ocorridos ou de factos ainda não verificados, e aplicam-se especificamente aos atos e factos identificados no pedido e ao período de tributação em que os mesmos ocorram, resultando de questões específicas formuladas aos serviços da AT especializados nas diversas matérias fiscais*" e o AC do TCA de 17-12-2020 processo n.º 545/07.1BELSB, salienta que *"O efeito produzido pela prestação desta informação vinculativa, por si e em relação ao objecto do pedido, mais não é do que o de obstar a que a AT proceda posteriormente em sentido diverso ao da informação prestada. Ao proceder de forma diversa ao da informação prestada, a AT violou o princípio da tutela da confiança"*.

entender que deve ser feita audiência prévia do requerente. Estando perante um pedido de informação vinculativa de carácter urgente, o requerente deve colocar uma justificação prévia para o pedido urgente, bem como uma proposta de enquadramento tributário. O requerente está também adstrito ao pagamento de uma taxa que varia entre 25 e 250 unidades de conta fixado conforme o grau de complexidade técnica.[40] Posto isto, a AT beneficia do prazo de 30 dias para dar resposta ao requerente, que sendo positiva, deve este último proceder ao pagamento da taxa que lhe foi imposta. Nos restantes casos, o pedido segue o regime do pedido de informação vinculativa sem urgência.

Quanto ao PIV sem carácter de urgência, este deve ser respondido e decidido pela AT no prazo máximo de 150 dias. Caso assim não seja e partindo do pressuposto de que o contribuinte atuou de boa-fé, a responsabilidade do último ficará limitada à dívida do imposto (excluindo, por isso, as coimas e quaisquer juros provenientes ou outros acréscimos legais) conforme resulta do art.º 68.º, n. º18 da LGT. Esta responsabilidade abrange o período após o termo do prazo de resposta da AT até à resposta da mesma com a notificação ao requerente. Por conseguinte, as informações vinculativas são ou devem ser publicadas, eletronicamente, no prazo de 30 dias (sem elementos pessoais de quem efetuou o pedido).

Questão que se levanta prende-se com o facto de a AT, no exercício das suas funções, não explicitar ao contribuinte o significado de natureza vinculativa dessa informação e, por sua vez, quais as consequências da resposta ao pedido, que, sendo favorável ao contribuinte, A AT fica obrigada a aplicar essa interpretação ao caso específico, e, sendo desfavorável, não obriga o contribuinte a seguir tal resposta, sem prejuízo de possíveis riscos fiscais. Entendemos que o deveria fazer com base nos princípios da transparência e da boa-fé, que obrigam a AT a comunicar de forma clara e precisa os direitos e deveres aos seus contribuintes, exigindo sempre que aquela atue de forma leal e previsível nas suas relações com o contribuinte. As consequências desta não explicitação podem ser devastadoras, gerando duvidas e interpretações erradas, podendo o contribuinte presumir que está protegido em situações semelhantes à sua, quando, na verdade, tal vinculação só se aplica ao caso concreto apresentado. Ora, esta inércia por parte da AT aumenta o risco de litígios nos tribunais portugueses. Facto é que muitos dos litígios emergentes dos pedidos de informação vinculativa seriam facilmente evitados, se

[40] Cada unidade de conta equivale a € 102 de acordo com o preceituado no art.º 22 do DL nº34/2008, de 26 de fevereiro e do art.º 5 do Regulamento das Custas Processuais.

a AT, no seu parecer vinculativo, incluísse (sistematicamente) uma secção específica com um texto padrão a explicar de forma clara o significado e os limites da vinculação da informação prestada. [41]

Uma outra observação que mereceu a nossa atenção prende-se com a possibilidade de recurso contencioso autónomo das decisões da AT, que também não vem explicitada. O n.º 20 do art.º 68.º da LGT estabelece que as decisões da AT relativas a inexistência dos pressupostos para o PIV ou relativas a recusa dessa informação vinculativa (urgente), à existência de uma especial complexidade técnica que impossibilite a prestação de tal informação ou ao enquadramento jurídico tributário dos factos constantes da resposta ao pedido de informação vinculativa são passíveis de recurso contencioso autónomo. Estas três situações garantem ao contribuinte o direito de recorrer aos tribunais para obter uma revisão judicial sobre a decisão da AT, promovendo, assim, uma maior segurança jurídica para os contribuintes. De entre aquelas, a situação mais frequentemente utilizada no âmbito destes pedidos para recurso contencioso é a terceira situação, que trata do enquadramento jurídico-tributário dos factos constantes da resposta ao pedido de informação vinculativa, atento à diversidade de casos e à complexidade da interpretação.

Muitas vezes, as situações tributárias são complexas e envolvem diferentes normativos fiscais, podendo haver necessidade de interpretação desses normativos, levando a divergências entre o entendimento da AT e do contribuinte. Para além do mais, muitas situações tributárias geram dúvidas sobre a natureza jurídica das operações (como por exemplo, a classificação de uma venda, a prestação de serviços, entre outras), motivo pelo qual os contribuintes contestam frequentemente o enquadramento jurídico dado pela AT. Se a AT interpreta incorretamente uma norma, ou a aplica de forma errada a uma situação concreta, isso pode afetar a obrigação tributária do contribuinte. A solução deste último passa por recorrer aos tribunais.

Tal como já referimos, não é habitual a AT incluir uma explicitação detalhada desta possibilidade de recurso em resposta aos pedidos de informação vinculativa. Isto porque, em termos práticos, a AT fornece geralmente uma resposta objetiva e técnica

[41] Aqui, incluindo que a informação fornecida vincula a AT à situação real e concreta e a todas aquelas que correspondam exatamente ao pedido feito, não podendo esta resposta ser alterada retroativamente em prejuízo do contribuinte; enunciar que caso a AT venha a alterar a sua interpretação sobre aquela matéria, a nova posição só se aplicará aos casos futuros e não aquele que foi objeto do PIV e ainda esclarecer que o contribuinte poderá usar o PIV como defesa em eventual litígio fiscal.

sobre a interpretação tributária daquele caso. Mais uma vez, está em causa a transparência e a segurança jurídica dos contribuintes, que podem não estar informados sobre as suas opções legais após a resposta da AT, comprometendo o prazo para a interposição do recurso nos tribunais.

5.1.2. O direito à fundamentação e notificação

O direito à fundamentação do ato tributário constitui garantia efetiva dos contribuintes nos termos do art.º 77.º da LGT. Aliás, este artigo vem estabelecer, como requisito de validade, a fundamentação das decisões tomadas no procedimento tributário.[42] Está diretamente correlacionado com o princípio da legalidade uma vez que pressupõe que os atos administrativos sejam motivados, mas também claros e justos.

Os atos tributários, como lançamentos e notificações de tributos devem ser fundamentados, ou seja, é necessário que a AT explique claramente os motivos e as razões que levaram à sua decisão. O direito à fundamentação é uma garantia que permite ao contribuinte entender por que determinada decisão foi tomada, possibilitando uma análise crítica e o exercício de seus direitos de defesa. O direito de fundamentação é, por isso, uma garantia de acesso à justiça. Nas palavras de CANOTILHO & MOREIRA [43] a propósito do estatuído no mesmo artigo: "*Os direitos aqui previstos garantem o cidadão fundamentalmente como direitos procedimentais e direitos processuais. Em rigor, estas garantias jurídicas perante a administração constituem uma expressão do reconhecimento do indivíduo como pessoa: o particular é, perante a administração, um sujeito num processo comunicativo e não objecto de decisões autoritárias e unilaterais dos poderes públicos*. *O facto de estarem aqui previstos direitos procedimentais e processuais de natureza análoga a direitos, liberdades e garantias, pretende significar o seu caracter autónomo relativamente aos direitos inscritos na Parte l. Esse carácter autónomo radica na sua reforçada componente procedimental que, além de cumprir a função defensiva típica dos direitos e liberdades e do princípio do Estado de direito, assegura também a transparência e a abertura ao funcionamento das administrações exigidas pelo princípio democrático republicano."*

---

[42] A LGT é, quanto à fundamentação, mais exigente que a CRP, pois esta última estabelece a obrigatoriedade da fundamentação apenas para os atos que "*afetem direitos ou interesses legalmente protegidos*" (art.º 268.º, n.º3) em comparação com o art.º 77 da LGT que não estabelece tal limitação. O n.º 2 do último permite uma fundamentação sumária, mas devendo sempre conter, no mínimo, a indicação das disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e a descrição das operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.

[43] MOREIRA, J. J. Gomes Canotilho, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. II. Coimbra: Coimbra Editora, 2014, Pág. 820.

Este direito pressupõe clareza e transparência por parte da AT, que deve acompanhar o ato de uma justificação explicita, indicando a base legal, quais os factos apurados e quais os critérios adotados por si para a tomada daquela decisão.[44] Espera-se que o contribuinte, ao ler a fundamentação daquele ato, compreenda exatamente a razão daquela decisão. Por outro lado, a fundamentação possibilita que o ato seja objeto de reclamação pela via administrativa e/ ou de impugnação pela via judicial, promovendo o controle sobre eventuais abusos de poder por parte da AT ou, mais propriamente, de ilegalidades cometidas por esta. Há, portanto, este controle de legalidade implícito neste direito.

Do mesmo modo que ocorre com a fundamentação, também é exigido à AT a entrega de notificações claras e eficientes de forma que sejam compreensíveis. Por sua vez, a notificação corresponde ao ato pelo qual a administração fiscal comunica ao contribuinte a prática de um ato administrativo, por exemplo, a cobrança de um tributo, assegurando que o contribuinte seja devidamente informado sobre atos praticados pela AT que possam afetar a sua situação fiscal, permitindo que tome, caso assim o entenda e seja necessário, as devidas providências, diga-se, a utilização de meios de defesa. Assim, CANOTILHO & MOREIRA [45], a propósito do estatuído no n.º3 do art.º 268.º da CRP: "*A notificação respeita ao ato administrativo globalmente considerado, pelo que, no caso de ele dever ser fundamentado, deve incluir também a fundamentação, que deve fazer parte integrante. O cidadão tem o direito de o conhecer, do mesmo passo, o teor da decisão e a respetiva fundamentação, não tendo de requerer esta posteriormente a fim de avaliar o alcance integral da decisão e poder decidir do recurso a quais quer meios de impugnação."*

Importa ressalvar que, no caso de existir falta de notificação, esta situação não comporta a anulabilidade do ato, contrariamente ao que ocorre em sede de fundamentação. Como bem explica RUI DUARTE MORAIS [46] : "*A jurisprudência é*

---

[44] AC. Do CAAD – Processo nº 692/2019-T de 2020-12-16: "*A fundamentação do ato tributário é um conceito relativo que varia conforme o tipo de ato e as circunstâncias do caso concreto, sendo que a fundamentação é suficiente quando permite a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do ato para proferir a decisão, isto é, quando aquele possa conhecer as razões por que o autor do ato decidiu num certo sentido e não de forma diferente*."

[45] MOREIRA, J. J. Gomes Canotilho, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. II. Coimbra: Coimbra Editora, 2014, Pág. 825.

[46] MORAIS, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*. Almedina, 2012, pág. 81 e 82.

pacífica no entendimento de que há que distinguir entre falta de fundamentação (incluindo quer a inexistência – oque será raro – quer a suficiência) e a falta de notificação (existiu notificação do ato, mas não incluiu toda a respetiva fundamentação). Apenas a primeira situação é configurada como originando um vício determinante da anulabilidade do ato. A segunda situação é tida como afetando, apenas, a eficácia da notificação."

Posto isto, podemos assim concluir que, nas palavras NETO & TRINDADE [47], a decisão que advém do ato tributário que se pretende notificar deve assim ser fundamentada "(...) *devendo conter as razoes de facto e de direito que levaram a Administração a decidir como decidiu, ou seja, o itinerário cognoscitivo por esta percorrido na tomada de decisão. Caso se verifique a falta de fundamentação, ou seja, se o ato não contiver os fundamentos de facto e de direito que levaram à sua prática, o ato a notificar será ilegal por vício de fundamentação, de acordo com o artigo 99.º, n.º1, alínea c) do CPPT* (...) *Por outro lado, se o ato contiver a fundamentação exigida mas as razoes invocadas não sejam validas, ou seja, não justifiquem a pratica daquele ato, o ato tributário será igualmente ilegal mas por erro nos pressupostos de facto ou de direito, previsto na alínea a) do n.º1 do artigo 99.º do CPPT.*".

[47] NETO, S. C., & Trindade, C. C. *Contencioso Tributário Procedimento, Princípios e Garantias* (Vol. I). Almedina, 2019, Pág. 185.

5.1.3. Outros meios não impugnatórios

Para além dos meios não impugnatórios mencionados, existem outros que complementam a proteção do contribuinte no âmbito fiscal, a saber, o direito à consulta de processos e o direito à audição prévia.

O direito à consulta está consagrado na LGT no art.º 68.º, sob a designação de "*Direito à consulta dos processos*" e garante aos contribuintes o direito de aceder aos seus processos tributários, podendo consultá-los, salvo nos casos previstos na lei, como por exemplo, casos que envolvem segredo de justiça ou proteção de dados de terceiros. De uma forma geral, os contribuintes gozam da faculdade de solicitar esclarecimentos à AT de várias situações com vista a orientação sobre a aplicação da legislação tributária, que é tão complexa. Se a dúvida pairar sobre interpretação ou aplicação de determinada norma tributária, deve o contribuinte ser esclarecido com base na segurança jurídica e transparência na relação entre a AT e os cidadãos.

Ao consultar, o contribuinte busca orientações sobre como deve proceder naquela situação específica. Pode fazê-lo por escrito para que lhe seja emitido um parecer da AT, parecer este não vinculativo.[48] Em todo o caso, este direito é fundamental para que o contribuinte compreenda as decisões administrativas e possa, se necessário, exercer os seus direitos de ação, seja administrativa, seja judicial. Mais uma vez, destaca-se neste meio não impugnatório a necessidade da existência de transparência na atuação da AT, de forma a pelo menos evitar litígios futuros.

Já quanto ao direito à audição prévia trata-se de uma espécie de extensão do direito de defesa que se baseia na ideia de que todos têm o direito de apresentar os argumentos, contribuindo para a tomada de decisões mais justas e fundamentadas. Está previsto na LGT no art.º 60.º sob o título "*Direito de audição e defesa*" e (especificamente) no CPPT, no disposto do art.º 56.º sob o título "*Direito de audição prévia no procedimento de liquidação*". Se no primeiro caso consagra expressamente o direito de audição prévia em matéria fiscal, com recurso ao princípio do contraditório[49], no segundo o artigo regula especificamente a audição prévia no contexto de liquidação de tributos, reforçando a

[48] É aqui que subjaz a principal diferença entre o PIV e a consulta uma vez que esta última para além de não vincular a AT (nem o contribuinte), é aplicável a questões gerais.

obrigação da AT de notificar o contribuinte e de lhe conceder um prazo razoável para se manifestar, apresentando as suas alegações. Podemos encontrar base legal deste direito ainda no CPA, nos termos do art. 121.º sob o título "*Participação dos interessados*" de onde se prevê a audição dos interessados em procedimentos administrativos gerais, incluindo, os de natureza fiscal. Para fazer uso desse direito, devem os contribuintes ser notificados de forma clara sobre a possibilidade de se manifestarem, pressupondo aqui a ideia de equidade entre o contribuinte e a AT com a proteção dos direitos daquele face às decisões daquela.

O direito à audição prévia é meio preventivo e também participativo uma vez que, antes da tomada de uma decisão que possa vir a afetar em termos negativos o contribuinte, a AT confere ao contribuinte o direito de apresentar a sua versão dos factos e, se for o caso, contestar a intenção da AT em decidir de determinada forma. A este propósito, RUI DUARTE MORAIS [50] : "*A audição prévia, expressão maior da participação dos contribuintes na formação de decisões administrativas, assume, em direito fiscal, essencialmente, função garantística.*

Este direito consiste na oportunidade do contribuinte em poder dialogar com membros da AT para a tomada de uma decisão justa, devendo, para tal, a AT, tal como afirma CAMPOS, RODRIGUES & SOUSA [51]: *"(...) realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido*.".

Em todo o caso, a teoria nem sempre acompanha a prática e o certo é que o direito de audição prévia nem sempre é respeitado. Não o sendo, a decisão administrativa pode ser considerada nula ou passível de anulação. É o que resulta do art. 60.º, n.º 6, da LGT: "*A falta de audição do contribuinte, quando obrigatória, implica a anulabilidade do ato, salvo se este não puder ter lugar em virtude de decisão urgente fundamentada*" em conjugação com o art. 9.º n. º1 do CPPT: "*Os atos tributários enfermos de vício de violação de lei, falta de fundamentação ou falta de audição prévia são anuláveis*." [52]

---

[50] MORAIS, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*. Almedina, 2012, pág. 33.

[51] CAMPOS, D. L., Rodrigues, B. S., & Sousa, J. L. *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*. Encontro da escrita, 2012, pág. 656.

[52] Neste sentido, para Campos, Rodrigues & Sousa: "*por força do referido reconhecimento constitucional do princípio de audiência, a audição não pode ser dispensada quando se decidir em sentido divergente da posição do contribuinte ou em sentido desfavorável em relação a esta posição. Por isso, aquela fórmula «com base na declaração do contribuinte» deve ser interpretada com o alcance de apenas dispensar a*

Situação diferente é quando há o cumprimento das formalidades exigidas para este direito, mas quanto ao impacto real que esta audição prévia tem nas decisões da AT, verificar-se um certo incumprimento substancial. Ora, embora este direito não seja uma garantia impugnatória no sentido literal (porque não cria possibilidade de recorrer de imediato da decisão), o certo é que constitui um meio de defesa para o contribuinte, uma vez que sendo chamado para apresentar as suas alegações, está a abrir-se espaço para o exercício do contraditório, com a possibilidade de influenciar a decisão da AT, corrigindo possíveis erros, omissões ou mesmo na própria interpretação da lei. Afinal, este direito serve para isso mesmo quando há decisões desfavoráveis. Como refere RUI DUARTE [53] MORAIS: "*Mais do que uma colaboração constitutiva na determinação do interesse público concreto, visando garantir a objetividade do procedimento, está em causa a descoberta da verdade material e a defesa antecipada dos direitos (o que corresponde mais à ideia de um contraditório do que à de uma participação funcional).*

O que se compreende: os procedimentos em questão (aqueles em que é obrigatória a audiência prévia dos interessados) são, apenas, os que, presumivelmente, irão desembocar em atos desfavoráveis aos sujeitos passivos".

O que se tem verificado é que, muitas vezes, o contribuinte não vê as suas alegações refletidas na decisão final da AT, ficando com a sensação de que o que foi exposto na audiência prévia foi desconsiderado pela AT e não passou de uma mera formalidade (cumprida). Seja porque a AT já tem na maioria das vezes uma decisão pré formulada e está mais interessada em justificar tal decisão do que em inteirar-se das alegações do contribuinte, seja porque há falta de uma análise aprofundada das provas apresentadas pelo contribuinte, ou seja porque se verifica a falta de uma fundamentação adequada nas decisões da AT que pode não justificar adequadamente porque motivo as

audição quando a liquidação for efectuada em sintonia com a posição que decorre da declaração do contribuinte, nos aspectos factual e jurídico. Consequentemente, nos casos em que a liquidação seja elaborada com base nos elementos factuais constantes da declaração do contribuinte, mas com diferente enquadramento jurídico, não poderá dispensar-se a audição do contribuinte antes de efectuar a liquidação". (CAMPOS, D. L., Rodrigues, B. S., & Sousa, J. L. *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*. Encontro da escrita, 2012, art.º. 60º da LGT, pág. 254.)

[53] MORAIS, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*. Almedina, 2012, pág.34.

alegações dos contribuinte não foram consideradas, este comportamento da AT tem vindo a ser um fator de grande insatisfação para os contribuintes. [54]

Sendo uma garantia fundamental de defesa, a sua desconsideração revela-se numa violação do direito de defesa, por não fazer uso princípio do inquisitório ou, também denominado de princípio da investigação e da colaboração. Note-se que, mesmo nos casos em que o contribuinte não faça uso do seu dever de colaboração, à AT é exigido que promova, de igual modo, as diligências necessárias (probatórias) para a tomada de uma decisão mais justa, uma vez que, apesar do princípio da colaboração também se aplicar aos sujeitos passivos, este não é tão extensível para aqueles. A este propósito, RUI DUARTE MORAIS: "*Mas, mesmo nos casos em que a lei valora negativamente a falta de colaboração dos contribuintes, daí não resulta que tal silêncio possa ser entendido como confissão tácita. A administração tributária tem de prosseguir, no razoável, a sua atividade de recolha probatória, até para lograr a suficiente fundamentação factual da sua decisão, sendo que quaisquer factos favoráveis ao contribuinte que venha apurar (incluindo aqueles sobre os quais ele foi convidado a prestar esclarecimentos, mas não o fez) terão de ser tomados em conta na decisão final*." – [55]

Por conseguinte, o contribuinte pode impugnar a decisão por via do recurso administrativo ou, em última instância, recurso contencioso em tribunal. Nestes casos, a jurisprudência tem vindo a reconhecer que a desconsideração substancial dos argumentos do contribuinte, sem justificação adequada, configura a violação do direito de defesa, sendo essa decisão passível de anulação da decisão administrativa. Neste sentido, no AC do TCA [56] confirmou a sentença proferida a 05-07-2011 quando entendeu que *"(...) a Administração Tributária não ponderou ou considerou os argumentos expendidos pelo contribuinte na audição prévia, tanto mais que no relatório inspectivo após dizer que foi cumprida aquela formalidade e transcrever os argumentos nela expendidos, passa-se de imediato à proposta de decisão, seguida de decisão, sem que se diga o que quer que seja*

[54] Na ótica de RUI DUARTE MORAIS: "*A lei não obriga a administração fiscal a pronunciar-se sobre todos e cada um dos argumentos expendidos pelos interessados, mas apenas sobre aqueles que, objetivamente, possam ser relevantes para a tomada de uma boa decisão. O que não significa que seja aceitável a atitude da administração fiscal não se pronunciar sobre a argumentação expendida pelos interessados a pretexto de que, em sede de audição prévia, não foram carreados elementos novos*." (MORAIS, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*. Almedina, 2012, pág.44.)

[55] MORAIS, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*. Almedina, 2012, pág. 65.

[56] AC do TCA de 17-12-2020 processo n.º 545/07.1BELSB

sobre a ponderação dos argumentos aduzidos naquela sede", concluindo que "(...) nada permite sequer indiciar que o funcionário inspector tenha analisado e apreciado o direito de audição exercido."

Da mesma forma, o mesmo tribunal, numa decisão proferida: [57] *"Acontece que, no caso vertente, a Autoridade Tributária fez tábua rasa dos argumentos apresentados na audição prévia, omitindo qualquer valoração e apreciação dos mesmos na fundamentação da decisão final (que determinou a correcção da matéria tributável de IRS), violando, dessa forma, o disposto no art.º 60º, n.º 7, da LGT, que impõe que os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes sejam tidos em conta obrigatoriamente na fundamentação da decisão. E em face do pedido (abstractamente pertinente) de completamente da instrução, também nada disse. Neste circunstancialismo, não é possível concluir, com segurança, pela irrelevância do exercício do direito de audição sobre o conteúdo decisório do acto, ou seja, não ficou demonstrado inequivocamente que se tivesse sido apreciada a audição prévia apresentada"*.

E porque o recurso aos tribunais deveria ser a última *ratio*, com vista melhorar o cumprimento substancial do direito de audição prévia, deveria a AT fundamentar de forma mais clara e detalhada as suas decisões, promovendo uma maior transparência e diálogo entre esta e os contribuintes, com uma devida ponderação antes da tomada da decisão final, uma vez que, se este direito não servir para ajustar decisões e respeitar o direito de defesa substancial do contribuinte, embora formalmente cumprido, não cumpre o seu propósito nas garantias dos contribuintes.

[57] AC do TCA de 25-03-2021, proc. n.º 00885/05.4BEPRT

5.2. As garantias impugnatórias dos contribuintes

As garantias impugnatórias referem-se ao direito dos contribuintes de contestar atos tributários que considerem ilegais ou injustos. Considerando o contribuinte que as formalidades legais não foram cumpridas, ou que, em termos materiais, os atos, decisões e ou omissões da AT violaram princípios fundamentais ou leis tributárias, podem estes, nos prazos e termos previstos na lei, acionar as garantias que lhe assistem, com vista a questionarem a legalidade dos atos e decisões, invocando os vícios em causa.

Como tal, as garantias impugnatórias são aquelas que podem ser desafiadas, questionando a validade ou a eficácia de um ato. De entre estas, podem distinguir-se as administrativas das judiciais. CASALTA NABAIS [58] faz essa distinção referindo que "(...) *enquanto nos primeiros temos as reclamações e os recursos hierárquicos, em que a resolução destas questões é pedida á própria administração fiscal; nos segundos temos a impugnação judicial de atos ou normas nos tribunais fiscais*".

No caso do ato de liquidação é impugnável por via administrativa ou por via judicial. Na eventualidade de o contribuinte não estar de acordo com o procedimento de liquidação [59], com a exceção dos casos em que a AT não tenha tido a possibilidade de se pronunciar expressamente sobre o litígio, ou no caso de obrigatoriedade legal da reclamação, se o contribuinte optar pela via administrativa o procedimento mais adequado é a reclamação graciosa. Por outro lado, se o contribuinte optar pela via contenciosa, deve apresentar uma impugnação judicial. Com efeito, a reclamação graciosa e a impugnação judicial, apesar de duas garantias distintas, partilham a mesma finalidade, a anulação dos atos tributários com fundamento em qualquer ilegalidade, conforme o disposto no artº. 99.º do CPPT.

Em ambos os casos, tem-se entendido que a AT deve zelar pela defesa do interesse público, mesmo em sede judicial, onde se que o contribuinte demonstre a sua situação jurídica subjetiva, ao passo que a AT está subordinada ao interesse público. Nas palavras

[58] NABAIS, José Casalta*, Direito Fiscal*, 11º edição, Almedina, 2019, Pág. 359.

[59] Quando nos referimos ao procedimento de liquidação, estamos a falar de liquidação definitiva, em sentido amplo e efetuada pela AT. Nos termos do art.º 59.º, n.º1 do CPPT "*instaura-se com as declarações dos contribuintes ou, na falta ou vício destas, com base em todos os elementos de que disponha ou venha a obter a entidade competente*".

de JORGE LOPES DE SOUSA [60], "(…) *ao contrário do que ocorre no processo civil, no processo tributário a administração, que surge processualmente numa posição oposta à do particular, não é titular de um interesse oposto ao do particular, antes está constitucional e legalmente obrigada a actuar exclusivamente subordinada ao interesse público e com imparcialidade tanto nos processos administrativos como nos judiciais (arts. 266º, nºs 1 e 2, da CRP e 55º da LGT*)".[61]

[60] SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de Procedimento e Processo Tributário anotado e comentado*, vol. I, 6. ed., Lisboa: Áreas Editora, 2011. p. 175.

[61] Contrariamente, ANDRÉ FESTAS DA SILVA sustenta que o contencioso tributário é um: "*contencioso de partes*" e o processo tributário deve ser, na ótica do mesmo autor: "*essencialmente escrito*", através da produção de prova com vista à descoberta da verdade material. (SILVA, André Festas da. *Princípios Estruturantes do Contencioso Tributário*, Coimbra: Dislivro, 2007. Pág. 110 e pág. 151).

5.2.1. A reclamação graciosa

Em termos administrativos, a reclamação graciosa é o procedimento impugnatório por excelência que se caracteriza pela dispensa de formalidades essenciais. O contribuinte pode apresentar o pedido sem necessidade de conhecimentos jurídicos aprofundados, tornando o procedimento mais acessível. Nestes termos solicita á AT a anulação de um ato tributário com fundamento na sua ilegalidade.

Nos termos do art.º 70.º do CPPT, "*a reclamação graciosa pode ser deduzida com os mesmos fundamentos previstos para a impugnação judicial*", estando estes últimos previstos no art.º 99.º do CPPT, pelo que constitui fundamento á reclamação qualquer ilegalidade a errónea qualificação ou quantificação dos rendimentos, lucros, e outros factos tributários. A incompetência, a ausência de fundamentação e a caducidade do direito á liquidação também são fundamentos de ilegalidade. [62]

Em relação ao prazo para a apresentação da reclamação, o prazo regra é de 120 dias a contar do termo do prazo do pagamento (voluntário). Conta-se de modo corrido nos termos do art.º 70.º, n. º1 do CPPT.

No que concerne às custas, este procedimento beneficia de isenção de custas. De acordo com o princípio da gratuitidade previsto na alínea d), do art.º 69.º do CPPT, este procedimento administrativo não implica encargos financeiros para o contribuinte. Além disso, caso o pedido seja indeferido, a reclamação graciosa continua a ser uma opção menos onerosa, pois não há condenação ao pagamento de custas.

No que diz respeito aos meios de prova admitidos, no procedimento tributário, regra em geral, são admitidos todos os meios de prova também admitidos em direito de acordo com o estabelecido no art.º 72.º da LGT. No entanto, há algumas limitações ao uso de meios de prova, restringindo-se à prova documental e aos elementos oficiais disponíveis nos serviços da AT, de acordo com o preceituado na alínea e) do art.º 69.ºdo CPPT. Para RUI DUARTE MORAIS [63]: "*Consideramos justificável esta limitação – coerente com a simplicidade de termos e brevidade de resoluções que deve caracterizar este procedimento – por não colocar em causa, decisivamente, os direitos dos*

[62] A título de exemplo, no caso de um sujeito passivo auferir um rendimento de capitais e a AT qualificar este rendimento como uma mais valia é considerado um fundamento de ilegalidade com base na errónea qualificação dos rendimentos.

[63] MORAIS, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*. Almedina, 2012, pág.72

contribuintes. Na realidade, a reclamação graciosa, enquanto meio do recurso, é uma opção aberta aos interessados, que a podem utilizar ou não, sempre sem prejuízo do acesso aos tribunais."

Note-se que, no caso de a decisão ser desfavorável, o sujeito deve ser notificado do projeto de decisão para poder exercer o seu direito de audição (oral ou escrito) num prazo máximo de 15 a 25 dias dependendo da complexidade da matéria. Posteriormente ocorre a fase da decisão e aqui há duas situações distintas: a emissão de um juízo ou não da decisão. No caso de o órgão decisor emitir um juízo pode deferir a pretensão do contribuinte (o chamado deferimento expresso) e por isso, o ato fica anulado total ou parcialmente, ou indeferindo (o chamado indeferimento expresso) e por isso o ato tributário produz os seus efeitos. Depois, no caso de não ter sido emitido nenhum juízo, segundo os n.ºs 1 e 4 do art.º 57.º da LGT, e nos termos do art.º 106.º do CPPT: "*a reclamação graciosa presume-se indeferida para efeito de impugnação judicial após o termo do prazo legal de decisão pelo órgão competente*". [64]

Ora, com base na possibilidade de impugnação judicial, naturalmente que a apresentação da reclamação não prejudica o prazo para fazer uso daquele meio judicial (caso haja indeferimento do meio administrativo), de acordo com o princípio constitucional de acesso ao direito nos termos do art.º 20.º da CRP. Isto porque a reclamação não passa de uma via administrativa sem efeito de caso julgado, como acontece nas sentenças. Nas palavras de CASALTA NABAIS [65] trata-se de uma: "*reclamação prévia enxertada no processo de impugnação judicial*". Assim, a última palavra será sempre dos tribunais.

Assim, apesar de podermos, desde já, concluir que via normal de colocar em crise a decisão administrativa é a impugnação judicial, ressalvamos a possibilidade de o interessado poder recorrer hierarquicamente do indeferimento da reclamação.

---

[64] Estas normas traduzem o princípio da celeridade, patente neste meio impugnatório administrativo. Como bem explica RUI DUARTE MORAIS[64]: "*Este princípio é, normalmente, associado à existência de prazos para decisão dos procedimentos, máxime originados por reclamações dos contribuintes, cuja inobservância tem como principal consequência a formação da presunção de indeferimento tácito, geradora da possibilidade de recurso judicial. Mas, não se pode reduzir a tal: são suas dimensões essenciais a desburocratização e a eficiência, princípios de todo o procedimento administrativo, consagrados no art.º 267.º, n.º1, da CRP e no art.10.º do Código de Procedimento Administrativo.*" (MORAIS, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*. Almedina, 2012, pág.72.)

[65] NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal,* 11º edição, Almedina, 2019, pág. 300-301.

5.2.2. O recurso hierárquico

O recurso hierárquico é uma garantia administrativa prevista no art.º 102º da LGT que consiste na possibilidade de impugnação do ato ao superior hierárquico da entidade que o praticou, para que este seja objeto de uma nova apreciação. Como resultado, o ato pode vir a ser anulado ou, por outro lado, revogado. Vigora aqui o princípio do duplo grau de decisão patente no art.º 47.º do CPPT, mediante o qual as decisões tomadas pela AT são suscetíveis de recurso com a ressalva de que a mesma pretensão não pode ser apreciada mais de duas vezes.

Quanto á sua tempestividade, deve ser dirigido ao mais elevado superior hierárquico do autor do ato no prazo de 30 dias a contar da notificação do ato de que vai recorrer, nos termos do nº2 do art.º 66º do CPPT. [66]

É importante destacar que, ao contrário da reclamação graciosa, o recurso hierárquico não suspende automaticamente os prazos para a impugnação judicial**,** nos termos do artigo 66.º do CPPT, razão pela qual o contribuinte deverá ponderar estrategicamente a sua utilização, especialmente se estiver em causa a salvaguarda de prazos perentórios.

Tal e qual como acontece na reclamação graciosa, este recurso pode ser necessário quando seja indispensável para recorrer aos tribunais ou facultativo quando o interessado possa recorrer a tribunal mesmo que não recorra hierarquicamente. Pode ter efeito meramente devolutivo do ato recorrido se este continuar a produzir os seus efeitos ou, por outro lado, efeito suspensivo se até a decisão, se está impedido de produzir os seus efeitos. Nos termos do art.º 67º, n. º1, do CPPT, à partida, estes recursos têm natureza facultativa e efeito devolutivo e funcionam como uma espécie de "*filtro*" dando a possibilidade de revogar o ato o ao invés de partir diretamente para o tribunal.

[66] Acerca do preceituado neste artigo, CASALTA NABAIS esclarece que "*Todavia, não obstante este preceito dispor que o recurso hierárquico seja dirigido ao mais elevado superior hierárquico do autor do acto, que no domínio da administração tributária do Estado é o Ministro das Finanças, prescreve o n.º3 do art.47.º do mesmo CPPT que o pedido de reapreciação da decisão (em que o recurso hierárquico se traduz) deve, salvo lei especial, ser dirigido ao dirigente máximo do serviço ou a quem ele tiver delegado essa competência, que é, na administração tributária do Estado, o Director-geral da AT."* (NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal,* 11º edição, Almedina, 2019, pág. 375.)

5.2.3. A impugnação judicial

Vejamos agora como se processam os meios de defesa dos contribuintes na esfera judicial, analisando a via da impugnação judicial [67], marcada por um trâmite mais rigoroso e formalizado que a reclamação graciosa.

Ora, o que se pretende com a impugnação judicial é que o contribuinte, de forma idêntica ao pretendido com o processo de reclamação graciosa, vise obter a anulação total ou parcial dos atos tributários que considera ilegais, com vista a uma plena reconstituição

[67] Antes da reforma do CPTA, distinguia-se a impugnação judicial da ação administrativa (especial). A impugnação judicial estava reservada para os atos administrativos em matéria tributária que comportam apreciação da legalidade do ato de liquidação ao passo que, a ação administrativa especial consistia a uma forma processual prevista para a contestação de atos tributários que não comportavam a apreciação da legalidade do ato de liquidação, ou seja, aqueles casos em que o contribuinte contestava aspetos que não envolvem uma análise mais profunda da sua conformidade com a lei. Significa isto que a AT revisava esses atos antes de se recorrer aos tribunais. Ora, uma vez que o legislador não reservava o recurso à impugnação judicial para todas as situações em que se apreciasse a legalidade do ato de liquidação, para NUNO CERDEIRA RIBEIRO havia que distinguir uma da outra, de "(...) *modo casuístico, concreto e singular o conteúdo do acto de modo a perceber qual o meio processual adequado*." Apenas sabíamos que correspondiam aquelas do "(...) *núcleo essencial ou distintivo do contencioso tributário*." (*O Controlo Jurisdicional dos Actos da Administração Tributária*, Coimbra: Almedina, 2014, pág.190).

Com a reforma do CPTA, a forma de impugnar atos administrativos que não envolvem diretamente a legalidade da liquidação foi modificada. A ação administrativa especial foi revogada, e o meio contencioso adequado para contestar atos administrativos que não comportam a apreciação da legalidade da liquidação passou a ser a impugnação judicial. A impugnação judicial tornou-se, assim, o único meio processual para contestar esses atos administrativos, mesmo quando se trata de atos que não envolvem diretamente a legalidade da liquidação, permitindo que o contribuinte recorra diretamente aos tribunais tributários, sem que haja a necessidade de um procedimento administrativo anterior de recurso. Este mecanismo é de grande importância para a proteção dos direitos dos contribuintes, pois garante um acesso direto à justiça.

No entanto, permanece na distinção entre impugnação judicial (regida pelo CPPT) e a ação administrativa (regida pelo CPTA), uma vez que a ação administrativa foi mantida no CPTA. É mecanismo processual mais amplo utilizado para contestar a legalidade de atos administrativos gerais, que não necessariamente envolvem questões tributárias específicas, mas que possam envolver decisões administrativas mais gerais, como atos de regulação ou normativos, traduzindo-se numa alteração que visou a reorganização das formas processuais para distinguir claramente entre as impugnações que envolvem diretamente a tributação (impugnação judicial, regulada pelo CPPT) e aquelas que envolvem outros tipos de atos administrativos (ação administrativa, regulada pelo CPTA).

da legalidade do ato ou situação objeto do litígio. É, nas palavras de CASALTA NABAIS [68]: "(...) *o processo tributário paradigma* (...)".

Como já fora mencionado, constitui fundamento da impugnação judicial (e da reclamação graciosa) nos termos do art.º 99.º do CPPT "(…) *qualquer ilegalidade, designadamente: "a) Errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários* (...)". Porém, uma vantagem significativa da impugnação judicial sobre a reclamação graciosa é marcada pela característica da imparcialidade do órgão decisor. Enquanto na reclamação graciosa a decisão cabe à própria AT, na impugnação judicial, a AT assume apenas o papel de parte no processo, sendo o litígio decidido por um tribunal independente.

No que respeita à competência dos tribunais, CASALTA NABAIS salienta que "(...) *entre nós, tais questões são da competência de tribunais especializados – os tribunais fiscais – que integram, como subordem, a ordem dos tribunais administrativos e fiscais, que tem a sua disciplina orgânica no ETAF*". [69]

No que diz respeito ao prazo para apresentação da impugnação judicial [70], o art.º 102.º, n.º 1 do CPPT estabelece que esta deve ser interposta no prazo de três meses a contar do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias notificadas ao contribuinte; ou da notificação dos atos tributários, mesmo quando não resultem numa liquidação; ou da citação de responsáveis subsidiários em processos de execução fiscal; ou da formação da presunção de indeferimento tácito; ou da notificação de atos suscetíveis de impugnação autónoma nos termos do CPPT; ou, por fim, da tomada de conhecimento de atos lesivos dos interesses legalmente protegidos que não se enquadrem nas alíneas anteriores.

A impugnação judicial exige o pagamento de custas processuais, conforme o n.º 2 do art.º 122.º do CPPT, sendo que, em caso de decisão desfavorável, o contribuinte poderá ser condenado ao seu pagamento.

Nos termos do n.º 1 do art.º 108.º do CPPT, a impugnação deve ser apresentada sob a forma de petição articulada, dirigida ao juiz do tribunal competente, identificando o ato

---

[68] NABAIS, Casalta, *Direito Fiscal*, 11.ª ed. Almedina, 2019, pág. 389.

[69] NABAIS, Casalta, *Direito Fiscal*, 11.ª ed. Almedina, 2019, pág. 343.

[70] No caso de o contribuinte instaurar simultaneamente a reclamação graciosa e a impugnação em relação ao mesmo ato, independentemente de qual meio o contribuinte se faça valer primeiro, vale a regra da apensação nos termos do art.º 11.º, nº3 e nº4 do CPPT, sendo a reclamação graciosa apensa ao processo de impugnação.

impugnado e a entidade responsável pela sua prática, além de expor os factos e fundamentos jurídicos do pedido. A parte que apresentar provas suportará os custos inerentes, conforme o n.º 1 do art.º 109.º do CPPT.

Em relação á tramitação, o processo de impugnação judicial inicia-se com a petição inicial mediante as exigências desta, respeitando as regras de competência, formulando o pedido, expondo os factos, entre outros. Seguidamente, após a distribuição da petição no tribunal, o juiz notifica a AT para apresentar a sua defesa na fase de contestação, por impugnação ou por exceção, no prazo de três meses. Após a fase da contestação, ou na ausência desta, pode surgir ainda a fase da decisão pré instrutória.

A fase seguinte é da instrução, marcada por ser a fase mais importante do processo, onde se recolhem os elementos de prova necessários a tomada de decisão, como por exemplo, documentos e depoimentos de testemunhas. Aqui, admitem-se todos os meios gerais de prova nos termos do art.º 115º, n.º1 do CPPT. Assim, se o contribuinte necessitar de recorrer a provas além da documentação administrativa, a impugnação judicial será a opção mais adequada.

Finda a produção de prova, pode surgir a eventual fase das alegações respeitando os termos do art.º 120º do CPPT.

Após a instrução do processo, com notificações e produção de prova, deve ser proferida sentença, nos termos do artigo 123.º, n.º 1 do CPPT. Nos termos do art.º o 126.º do CPPT, a sentença deve ser notificada no prazo de 10 dias. Se a decisão for totalmente ou parcialmente favorável ao contribuinte, a AT deve restabelecer a legalidade do ato ou da situação contestada, incluindo o pagamento de juros indemnizatórios, quando aplicável, a partir do início do prazo de execução da decisão, conforme disposto no artigo 100.º da LGT e nos arts. 61.º e 146.º, n.º 2 do CPPT.

Por fim, de acordo com o artigo 280.º do CPPT, possibilidade de ser alterado aquilo que foi decidido cabe, agora, no direito ao recurso. [71]

Em conclusão, caso o contribuinte não tenha recursos financeiros, deseje obter uma decisão mais rápida e não necessite de outros meios de prova além da documental, a

[71] O direito ao recurso jurisdicional oferece a possibilidade de o contribuinte impugnar as decisões dos tribunais inferiores e modificar a decisão recorrida. Existe um elenco vasto de recursos sendo que, o recurso comum, como o próprio nome indica, é o meio mais comum para colocar em crise atos jurisdicionais praticados no processo tributário e regulados no CPPT, nos termos do art.º 279.º, n.º1. Por outro lado, o recurso para a uniformização da jurisprudência nos termos do artigo 284º do CPPT, e também o recurso excecional de revisão nos termos do art.º 293.º CPPT.

reclamação graciosa será, porventura, a melhor opção. Por outro lado, se for necessário recorrer a um vasto número de meios de prova e/ou existir preferência por uma decisão de um órgão independente, a impugnação judicial será o caminho mais adequado.[72]

[72] Nem sempre é possível efetuar uma escolha entre a via administrativa e a via judicial. Por conseguinte, no caso de erro na autoliquidação, o art.º 131.º, n.º 1 do CPPT estabelece que a impugnação deve ser precedida, obrigatoriamente, por uma reclamação graciosa dirigida ao dirigente do órgão periférico regional da AT no prazo de dois anos após a apresentação da declaração.

6. A problemática do direito à fundamentação dos atos tributários

Como já temos vindo a aflorar, o direito à fundamentação garante que qualquer ato da AT, nomeadamente, aquele que afete os direitos dos contribuintes, seja devidamente justificado, permitindo a sua compreensão e eventual contestação. Este direito está consagrado no art.º 268.º, n.º 3 da CRP e é uma expressão do princípio do Estado de Direito. Também o artigo 77.º da LGT estatui este direito, estabelecendo-o mais especificamente no que concerne aos atos tributários. Assim, caso a AT não cumpra com o dever de fundamentação, pode o ato tributário ser considerado nulo ou anulável por violação de um direito fundamental do contribuinte [73].

Concluindo pelo quadro legal, cumpre-nos questionar agora se as decisões da AT devem ser sempre (obrigatoriamente) fundamentadas. Perante a doutrina, parece que sim. De acordo com JOAQUIM FREITAS ROCHA: [74] "(...) *todas as decisões procedimentais devem ser fundamentadas, e não somente as decisões procedimentais desfavoráveis. Daí não deriva, contudo, que o grau de exigência da fundamentação seja idêntico para todos os atos. Ele será menor naqueles casos em que a Administração emena um ato que se baseia nos dados apresentados pelo contribuinte (por exemplo, a autoliquidação) e será maior à medida que a Administração se afasta de tais dados ou elementos.* (...)".

---

[73] Neste sentido, o AC. Do CAAD Processo nº560/2021-T de 2022-04-19: "*A violação do dever de fundamentação dos atos administrativos previsto no artigo 77.º da Lei Geral Tributária e n.º 3 do artigo 268.º da Constituição da República Portuguesa, tem como consequência a anulabilidade do ato, por vício de forma e ofensa do conteúdo essencial de um direito fundamental, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável por força do disposto na alínea d), n.º 1 do artigo 29.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária*." E o AC do CAAD, processo nº437/2020-T de 2021-08-30: "*Verifica-se, assim, ostensivo e grave vício de fundamentação do ato administrativo, por manifesta insuficiência do mesmo, equivalente a falta de fundamentação (art. 153º, nº 2, do CPA) uma vez que ficou o Requerente, como qualquer declaratário normal na sua posição, na completa ignorância dos motivos pelos quais a AT considerou errada a liquidação que anteriormente tinha praticado, e legal a quantificação da obrigação tributária decorrente da liquidação de imposto objeto do processo. IV- Ocorre, pois, violação do art. 77º, nº 1 e 2, da LGT, com a consequente anulação do ato tributário de liquidação de imposto, nos termos do art. 163º do Código de Procedimento Administrativo.*"

[74] Rocha, Joaquim Freitas, *Lições de procedimento e Processo tributário*, 8º edição, Coimbra Editora, 2014, pág. 675.

No mesmo sentido, MARTINS & ALVES: [75] "*A decisão – a decisão do procedimento é sempre fundamentada de facto e de direito (artigo 77.º da LGT) sendo essa exigência maior à medida que a administração se afaste daquilo que o contribuinte declara, assim se explicando, por exemplo, as exigências em termos de fundamentação em sede de uma liquidação subsequente a uma declaração do contribuinte (n.º2) e as exigências de fundamentação quando a administração utilizar métodos indiretos de tributação (n.º4)*."

Posto isto, podemos concluir que o conceito de fundamentação dos atos administrativos goza de um quadro legal definido, bastante estável, e bem estruturado para os contribuintes. Mas será este quadro legal bastante para o cumprimento por parte AT? O certo é que em termos práticos, no dia a dia, continua a existir o incumprimento de alguns requisitos legalmente impostos desta fundamentação que visa justificar o ato administrativo.

[75] MARTINS, J.A., & Alves, J.C. *Procedimento e processo tributário, uma perspetiva prática,* reimpressão 2016, Almedina, 2016, pág. 35.

6.1. A completude e a inteligibilidade da fundamentação

A avaliação da completude e inteligibilidade da fundamentação dos atos administrativos da AT em Portugal revela desafios significativos, apesar do quadro legal bem estruturado. A prática mostra que nem sempre a AT cumpre adequadamente os requisitos de fundamentação exigidos pela LGT e pelo CPPT. Sendo certo que a AT no exercício das suas funções tem como obrigação fundamentar os seus atos, passaremos a expor abordar a completude e a inteligibilidade dessa fundamentação.

A completude da fundamentação exige que os atos administrativos sejam devidamente justificados, explicando não apenas o fundamento legal, mas também os factos concretos que levaram à decisão. Esta decisão deve ser de tal modo cabal, total e plena que satisfaça as dúvidas dos destinatários. Para MARQUES & COSTA[76]: "*A fundamentação deve, pois, ser explícita, incisiva e precisa, deve ser congruente (e não ambígua ou contraditória) e deve ser suficiente, no sentido que deve dar conta da análise factual e do quadro legal em que se basearam os critérios de decisão ínsitos ao acto tributário*". No entanto, no exercício da AT, os problemas comuns residem no facto de tal fundamentação ser muitas vezes genérica ou padronizada, ou seja, estes atos praticados pela AT são, geralmente, acompanhados de justificações genéricas, sem adaptação aquele caso concreto. Situação mais difícil é quando se verifica mesmo ausência de motivação factual detalhada, quando a AT recorre a remissões (genéricas) para as normas legais, sem indicar sequer os elementos específicos que sustentam tal decisão. Ora, bastando-se a AT com o enunciar das normas legais, torna-se insustentável que um homem médio as saiba interpretar, por si só. Da mesma, forma, acompanhando as normas legais de justificação, esta nem sempre é explícita de forma clara, fica muito aquém do que é pretendido.

Quanto à inteligibilidade, esta característica refere-se à capacidade de a fundamentação ser compreendida pelos contribuintes, garantindo transparência e previsibilidade. Quer isto significar que se avalia pela depreensão que um homem médio possa fazer desta fundamentação, se alcança o seu conhecimento. Nestes termos, ao invés de uma fundamentação técnica, longa ou complexa, esperamos da AT, uma fundamentação clara e suficiente para que o contribuinte perceba os motivos do ato, saiba

[76] MARQUES, Paulo, COSTA, Carlos. *A Liquidação de Imposto e a sua Fundamentação*, 2013, Coimbra: Coimbra Editora, pág. 70-74.

se deve aceitá-lo ou contestá-lo. Mesmo uma fundamentação simples ou feita por remissão (por exemplo, a um relatório) cumpre a exigência, desde que permita entender o essencial. Conforme o AC TCA SUL[77] : *"[C]omo é consensual na jurisprudência, as exigências de fundamentação não são rígidas, variando de acordo com o tipo de acto e as circunstâncias concretas em que este foi proferido: o acto estará suficientemente fundamentado quando o administrado, colocado na posição de destinatário normal – o bonus pater familiae de que fala o art. 487º nº 2 do C.Civil – possa ficar a conhecer as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese, de modo a permitir-lhe optar, de forma esclarecida, entre a aceitação do acto ou o accionamento dos meios legais de impugnação, e de molde a que, nesta última circunstância, o tribunal possa também exercer o efectivo controle da legalidade do acto, aferindo do seu acerto jurídico em face da sua fundamentação contextual. Significa isto que a fundamentação, ainda que feita por remissão ou de forma muito sintética, não pode deixar de ser clara, congruente e encerrar os aspectos, de facto e de direito, que permitam conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo prosseguido pela Administração para a determinação do acto".*

Como tal, o direito à fundamentação impõe que os atos da AT sejam claros, coerentes e acessíveis, ao passo que, frequentemente, a AT tende a fazer uso excessivo de linguagem técnica e ambígua na justificação da fundamentação, dificultando a compreensão pelos destinatários, os contribuintes. Da mesma forma, a AT tende a fazer remissões excessivas para normativos sem explicação contextual, tornando a fundamentação opaca ou então, com explicações insuficientes. Como resultado, a falta de inteligibilidade compromete o direito ao contraditório do contribuinte e uma impugnação mais eficaz.

[77] AC do STA de 08-10-2020 proc. n.º 1242/06.0BESNT

6.2. A obrigatoriedade (ou não) de constituição de advogado no exercício da defesa do contribuinte

A questão da fundamentação dos atos administrativos, especialmente no contexto tributário, envolve uma abordagem complexa e multifacetada, que abrange tanto os direitos dos cidadãos quanto a necessidade de garantir a legalidade e a justiça das decisões da administração pública. Assim, tem sido entendimento jurisprudencial a necessidade de dualidade da função da fundamentação: por um lado, a função exógena, que visa permitir ao administrado compreender as razões da decisão e escolher conscientemente entre aceitá-la ou impugná-la, e, por outro, a função endógena, que assegura que os agentes da administração ponderem de forma séria e imparcial os factos e as disposições legais aplicáveis. [78]

Como já pudemos concluir, o exercício da defesa do contribuinte pode ser realizado através de meios de defesa administrativos e/ ou meios de defesa contenciosos. Na impugnação judicial, segue um trâmite mais rigoroso e formalizado, sendo recomendável a assistência de um advogado, o que gera custos adicionais. Ademais, em determinadas situações, a constituição de mandatário judicial é mesmo obrigatória, nos termos do art.º 11º, n. º1 do CPTA por remissão ao art.º 40.º n. º1 alínea a) do CPC, conjugados com o art.º 44.º1, n. º1 da LOSJ, nomeadamente quando o valor da causa ultrapassa o dobro da alçada do tribunal tributário de 1.ª instância, bem como nos processos da competência do

[78] Neste sentido, o AC. Do STA – Processo nº 01090/08.3BESNT de 20-04-2020: "*A jurisprudência é numerosa e recorrente, na afirmação de que a fundamentação do ato administrativo (tributário) é um conceito relativo, devendo concluir-se pela sua existência quando um destinatário normal, suposto na posição dos interessados em concreto, não tenha dúvidas acerca das razões (factuais e (ou) jurídicas) que motivaram a decisão. E porque o dever de fundamentar tem de satisfazer, em paralelo e uníssono, duas funções, uma de natureza exógena, que visa colocar o administrado em condições de conhecer os fundamentos que motivaram a autoridade administrativa a decidir da forma que o fez, por forma a permitir-lhe optar conscientemente entre a aceitação do ato e a sua impugnação; e outra de natureza endógena, que visa garantir que os agentes da administração ponderem, de forma séria, cuidada e isenta, os factos concretos e as disposições legais aplicáveis em cada caso e que permita o controlo, designadamente pelos tribunais, da observância dos princípios da legalidade, da justiça e da imparcialidade que se impõem à atuação da administração, aferindo o acerto jurídico das respetivas decisões, é essencial assegurar a suficiência e clareza da fundamentação, particularmente do ato tributário, sob pena de estarmos postados em casos de adoção de fundamentos obscuros, contraditórios ou insuficientes, perante uma situação que, por imposição legal, equivale à falta de fundamentação.*"

TCA e do STA. Aqui o legislador reconhece que, sendo processos mais complexos exigem conhecimento técnico especializado.

Em contraste, nos meios de defesa administrativos não há obrigatoriedade de representação legal. Questão pertinente subsiste ao facto de que, embora os meios de defesa (no caso, a reclamação graciosa e o recurso hierárquico) não exijam a constituição de advogado, a complexidade do sistema fiscal e a falta de fundamentação clara por parte da AT podem dificultar ao contribuinte o exercício (pleno) dos seus direitos, se o fizerem sem apoio especializado.

Ora, a finalidade da ausência de obrigatoriedade de advogado nos meios administrativos é, ou deveria ser, facilitar o acesso à defesa, permitindo que qualquer contribuinte conteste atos fiscais sem custos adicionais e sem grandes formalidades. No entanto, atento à linguagem técnica e à falta de transparência da AT, está claro que a argumentação do contribuinte e as subsequentes hipóteses de sucesso desta representação legal se tornam difíceis. Se a AT tem o dever legal de fundamentar os atos por si praticados, mas esta fundamentação tende a ser vaga ou genérica, o contribuinte, na posição de homem médio, vai ter dificuldades em contestar tais atos.[79]

Aqui a questão subsiste nos casos mais complexos, em que, normalmente, o contribuinte acaba por recorrer a um advogado de qualquer forma, já que, sem uma fundamentação sólida, a AT pode simplesmente indeferir a reclamação. Ou quando, por exemplo, se a comunicação não indicar os meios de reação que o contribuinte pode dispor caso não concorde com a decisão da AT, este dificilmente vai saber de que forma é que se processam os meios de defesa.

Embora a lei preveja uma defesa sem custos nos meios administrativos, a realidade é que a AT nem sempre facilita esse processo. Na prática, a ausência de obrigatoriedade de advogado não significa que a sua intervenção não seja necessária para um resultado

[79] A este propósito, o AC. do STA –Processo nº 03014/11.1BEPRT de 02-02-2022: "*A jurisprudência dos Tribunais superiores refere-se ao "destinatário normal" dentro do arquétipo do homem médio - o referido bonus pater familiae -, suposto pela ordem jurídica, exterior ao caso concreto, com a experiência razoável da vida e das coisas, considerando o Recorrente que, no presente caso, face à parca motivação aventada pela Autoridade Tributária no relatório de inspeção (que, desde já se diga, assenta num juízo meramente conclusivo, sem a componente fundamentadora), não é possível garantir que o "destinatário normal" fique ciente da lógica do raciocínio seguido pelos serviços, apreendendo adequadamente, sem ter de recorrer à intuição, os fundamentos da decisão;".*

positivo. O sistema favorece contribuintes que tenham capacidade de recorrer a um advogado, criando uma barreira para aqueles que não podem pagar por essa assistência. E esta observação levanta questões sobre o real acesso à justiça fiscal. A falta de fundamentação da AT acaba por tornar ilusória essa possibilidade de defesa sem advogado.

6.3. O cumprimento da Autoridade Tributária no dever de fundamentação

O cumprimento do dever de fundamentação por parte da AT no exercício da sua atividade administrativa é um tema relevante no contexto da transparência e proteção dos direitos dos contribuintes. Embora a legislação seja clara ao estabelecer a obrigatoriedade da fundamentação, a prática da AT revela lacunas significativas que comprometem a efetividade desse dever que, como já referimos, pode conduzir à anulação do ato.

Ressalva-se, no entanto, que nem toda a omissão formal implica necessariamente e automaticamente a anulação do ato, especialmente se os valores protegidos pela formalidade em causa tiverem sido alcançados por outros meios. O critério que aqui se destaca é a distinção entre as formalidades essenciais e as formalidades não essenciais. Nas primeiras, a violação afeta diretamente direitos fundamentais tais como o direito ao contraditório ou o direito à defesa. Nas segundas, a sua violação não gera um prejuízo real ao destinatário do ato, uma vez que o objetivo foi atingido por outra via. Assim, a jurisprudência tem admitido que a fundamentação pode ser suficiente se permitir ao contribuinte perceber o alcance do ato e reagir contra este. A este propósito, o AC do STA afirma o seguinte: "*(...) nem sempre a falta de fundamentação importa a anulação do ato. Não é assim, designadamente, quando o fim visado pela exigência formal preterida tenha sido alcançado por outra via, isto é, quando for de entender que da violação das regras formais não tenha resultado uma lesão efetiva dos valores ou interesses protegidos pela norma que prescreve a formalidade ou exige a sua observância. Nestes casos, em que for de entender que esses valores ou interesses foram acautelados por outra via, o vício de forma torna-se irrelevante, e o incumprimento da norma que prescreve ou exige a formalidade degrada-se no incumprimento de uma formalidade não essencial"*.[80]

Por outro lado, o próprio legislador prevê a possibilidade de o interessado requerer a notificação dos requisitos que tenham sido omitidos, não gerando, por conseguinte, a nulidade do ato. Nos termos do art.º 37º do CPPT, não sendo a comunicação da decisão bem fundamentada, por exemplo, sem indicação dos meios de reação, existe a possibilidade de o interessado requerer a notificação dos requisitos que tenham sido omitidos, não gerando, por conseguinte, a nulidade do ato.[81] Acreditamos que esta

[80] AC do STA de 14-10-2020, proc. n.º0213/14.8BECBR

[81] A este propósito, o AC. Do CAAD – Processo nº768/2020-T de 2021-11-18: "*A insuficiência do acto de notificação por falta de indicação dos meios de defesa não conduz à nulidade do acto, mas faculta ao*

possibilidade é uma salvaguarda importante para o contribuinte, pois garante que ele tenha acesso a elementos essenciais que fundamentam a decisão da AT, ainda que à *posteriori*, o que, por sua vez, permite-lhe exercer plenamente os seus direitos de contestação. No entanto, podemos já concluir que embora a lei preveja a necessidade de uma fundamentação clara e acessível, na prática, a AT insiste em fundamentações incompletas, imprecisas ou difíceis de compreender.

A este propósito, JORGE LOPES DE SOUSA [82] faz uma reflexão relevante sobre uma possível inconstitucionalidade de uma prática que pode permitir que atos administrativos sejam considerados eficazes sem a devida fundamentação. Ora, estando a fundamentação "*expressa e acessível*" prevista no art.º 268.º n.º3 do CPPT, a sua ausência é falta essencial, afetando direitos e garantias fundamentais dos cidadãos. Refere o autor que, à luz da CRP, "(...) será *não a de impor que atos desse tipo tenham eficácia sem a notificação, mas sim, a de atribuir às pessoas que devem ser notificadas e a quem foi feita uma notificação inválida uma faculdade para obter sanção da deficiência. Porém, se o interessado notificado sem comunicação da fundamentação não fizer uso dessa faculdade, não poderá, por força daquela norma constitucional, considerar-se que o ato é eficaz em relação a ele, designadamente para efeitos de contagem e prazo para impugnação administrativa ou contenciosa*". O autor sugere que, em situações de fundamentação deficiente ou ausente, o interessado que não tenha sido notificado de forma completa não deve ser considerado como estando sujeito ao ato.

A fundamentação de um ato administrativo tributário deveria, por isso, ocorrer de forma contemporânea à sua notificação, e não ser apresentada uma explicação detalhada do ato posteriormente. Caso o ato tributário não tenha sido devidamente fundamentado ou apresente vícios formais, o contribuinte pode (efetivamente) invocar essa falha para contestar o ato, mas não é sua responsabilidade permitir à AT corrigir a falta de fundamentação, nem pode ser exigido dele um comportamento que vise remediar o ato antes de qualquer tipo de correção pela AT. [83]

---

notificado o direito de requerer a notificação dos elementos omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, dentro do prazo fixado no n.º 1 do art. 37º do CPPT."

[82] SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de Procedimento e Processo Tributário anotado e comentado*, vol. I, 6. ed., Lisboa: Áreas Editora, 2011. p. 353.

[83] A este propósito, o AC. Do CAAD - Processo nº 587/2021-T de 2022-07-26 "*O art.º 37.º do CPPT concede ao contribuinte uma faculdade para os casos em que a comunicação do acto enferme de algumas*

Situação diferente é quando a AT se limita a fornecer uma fundamentação robusta apenas após a notificação do ato, como ocorre em processos de impugnação judicial ou reclamação administrativa, está a violar o princípio da fundamentação prévia, conforme estipulado pelos artigos 268.º CRP e 77.º da LGT. Por isso, a fundamentação deve ser fornecida no momento da comunicação da decisão, e não é admissível a inclusão posterior de elementos que não foram originalmente apresentados na fundamentação. A este propósito, CAMPOS, RODRIGUES E SOUSA: "*A fundamentação sucessiva ou a posteriori não é admissível, em regra*"[84].

No mesmo sentido, CANOTILHO & MOREIRA[85]: "*O sentido jurídico-constitucional do dever de fundamentação aponta inequivocamente para a contextualização da fundamentação; ela deve ser parte da decisão administrativa (e não elaborada a posteriori) e deve ser notificada juntamente com ela, independentemende de pedido do interessado."*

A ausência de uma explicação clara sobre os fundamentos da decisão compromete o direito do contribuinte a uma atuação administrativa transparente e informada. Em termos práticos, observa-se que ainda é comum o recurso de contribuintes, tanto na esfera administrativa quanto judicial, com base na ilegalidade do ato tributário, invocando o vício ou a ausência de fundamentação como razão para a anulação do ato. Um cenário que revela a persistência de problemas na atuação da AT, que prejudicam a confiança dos contribuintes nas suas decisões e afetam a eficácia da AT.

---

deficiências; não lhe impõe um comportamento com vista a permitir à AT fundamentar a posteriori um acto que não esteja devidamente fundamentado."

[84] CAMPOS, D. L., Rodrigues, B. S., & Sousa, J. L. *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, Encontro da escrita, 2012, pág. 678.

[85] MOREIRA, J. J. Gomes Canotilho, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. II. Coimbra, Coimbra Editora, 2014, Pág. 827.

6.4. A clareza e a inteligibilidade a cumprir pela AT no âmbito do dever de fundamentação

Como já tivemos oportunidade de esclarecer, a clareza e inteligibilidade na fundamentação dos atos administrativos pela AT são verdadeiros pilares e exigências na prática da fundamentação. O objetivo é garantir que os contribuintes compreendam as razões subjacentes às decisões que lhes são aplicadas, permitindo-lhes exercer de forma eficaz o seu direito de defesa. A fundamentação deve, por isso, cumprir determinados requisitos legais e práticos para ser considerada válida e eficaz, sem revelar quaisquer obscuridades ou conceito indeterminado que cause dúvida no destinatário.

A este propósito, CAMPOS, RODRIGUES & SOUSA [86] referem que: "*Haverá obscuridade quando as afirmações feitas pelo autor da decisão não deixarem perceber quais as razoes porque decidiu da forma que decidiu. Ocorrerá contradição da fundamentação quando as razoes invocadas para decidir, justificarem não a decisão proferida, mas uma decisão de sentido oposto (contradição entre fundamentos e decisão), e quando forem invocados fundamentos que estejam em oposição a outros. A fundamentação é insuficiente se o seu conteúdo não é bastante para explicar as razoes porque foi tomada a decisão.*"

Havendo falta de clareza e inteligibilidade na fundamentação da AT, as consequências (negativas) passam pelo aumento dos litígios uma vez que muitos processos poderiam ser resolvidos administrativamente se a fundamentação fosse clara. O próprio exercício do direito de defesa fica prejudicado, uma vez que o contribuinte pode não conseguir contestar eficazmente uma decisão se não compreende os fundamentos da mesma, e ainda a descredibilização do sistema tributário.

[86] CAMPOS, D. L., Rodrigues, B. S., & Sousa, J. L. *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*. Encontro da escrita, 2012, pág. 677.

7. A comunicação sobre os meios de defesa e a defesa do próprio contribuinte

A fundamentação dos atos administrativos e a comunicação dos meios de defesa comportam uma conexão clara, pois ambos versam sobre a transparência e clareza que a AT deve garantir ao contribuinte ou ao interessado, para que ele possa efetivamente exercer os seus direitos.

7.1. A comunicação sobre os meios de defesa

De acordo com o princípio da transparência, e face ao direito de defesa e do dever de fundamentação dos atos, após a notificação da prática de determinado ato tributário (mormente aquele que lese os direitos do contribuinte), deve a AT mencionar a possibilidade dos meios de defesa do contribuinte, a saber, os administrativos e os judiciais. Assim, quando a AT pratica um ato tributário (por exemplo, uma liquidação de imposto ou uma decisão sobre um pedido do contribuinte), a notificação deve indicar não tão somente a fundamentação do ato (com as razões jurídicas e factuais que levaram à sua emissão) como os instrumentos legais que o contribuinte pode fazer uso para contestar tal ato.

Como refere o TCA Sul [87] "É *entendimento unânime jurisprudencial que a exigência legal e constitucional de fundamentação visa, primacialmente, permitir aos interessados o conhecimento das razões que levaram a autoridade administrativa a agir, por forma a possibilitar-lhes uma opção consciente entre a impugnação contenciosa do ato e a sua conformação. Daí que abranja, quer o dever de motivação, ou seja, a concreta exposição das razões ou motivos justificativos da decisão, quer o dever de justificação, concretamente, a enumeração dos pressupostos de facto e de direito que suportam o sentido decisório do ato. Logo, a fundamentação só é suficiente na medida em que se revele perfeitamente cognoscível para um destinatário normal, habilitando-o a reagir contra o ato, implicando, por isso, uma análise casuística."*

Assim, a informação prestada ao contribuinte sobre os seus direitos e as vias de contestação do ato, deve ser clara e adequada para que este saiba como agir. Por último,

[87] AC do TCA (SUL) – Processo nº 1242/06.0BESNT de 08-10-2020

e não menos importante, também devem estar incluídos naquela notificação os prazos para exercer o direito de defesa.

Os principais meios de defesa que podem ser mencionados na notificação dependem do tipo de ato praticado. Porém, no que concerne ao procedimento de liquidação, destacamos a reclamação graciosa, o recurso hierárquico, a impugnação judicial e o recurso ao CAAD.

No caso da reclamação graciosa e da impugnação judicial, estes mecanismos de defesa destinam-se a contestar os atos tributários, de forma administrativa no prazo de 120 dias e de forma judicial no prazo de 3 meses, respetivamente. O recurso à arbitragem, por sua vez, tem como referência o prazo de 90 dias, nos termos da al. a) do n. º1 do art.º 10.º do RGAT e oferece uma alternativa (extrajudicial) à impugnação judicial.

A diferença nos prazos reflete as naturezas distintas dos mecanismos de defesa. Por isso, a clareza e a precisão na contagem desses prazos são imprescindíveis para garantir que os direitos dos contribuintes sejam devidamente protegidos. E, podemos desde já concluir que devem ser especificados ao detalhe para que o processo tributário seja conduzido de acordo com as normas estabelecidas.

Ora, no que concerne ao CAAD, esta alternativa é pouco divulgada pela AT, o que dificulta e prejudica o exercício de defesa dos contribuintes, que poderiam recorrer a este meio ao invés de outros, em casos específicos em que revelasse mais vantajoso. Porém, a AT não menciona de forma sistemática e proativa a possibilidade de recurso ao CAAD aos contribuintes, ou pelo menos não o faz de forma direta quando notifica pela prática de determinado ato tributário. Questão que se coloca é o porquê da AT não fornecer esta informação de forma clara, tal como o faz (normalmente) em relação aos restantes meios impugnatórios. Talvez pelo interesse da AT em privilegiar os meios tradicionais, nos tribunais administrativos e fiscais onde a morosidade processual joga a seu favor, e mesmo pela falta de obrigatoriedade legal explícita em impor à AT expressamente o dever de mencionar o CAAD, ao contrário do que acontece com outros meios impugnatórios. [88]

O certo é que esta omissão pela AT evita significativamente que os contribuintes explorem a via do CAAD, reduzindo a probabilidade de os mesmos usarem um meio impugnatório que pode até ser mais vantajoso, uma vez que a Arbitragem Tributária tem sido um meio favorável aos contribuintes em várias matérias, o que pode mesmo justificar

[88] O Decreto-Lei n.º 10/2011, que regula a arbitragem tributária, prevê que as partes podem recorrer ao CAAD, mas não obriga a AT a informar ativamente os contribuintes sobre essa possibilidade.

a relutância da AT em divulgar esta opção de defesa. Ainda assim, embora a AT não mencione habitualmente o CAAD, de forma espontânea, há situações onde a mesma o referencia. Por exemplo, quando um contribuinte já se manifesta interessado em recorrer à Arbitragem, a AT pode confirmar que o CAAD é um meio possível, ou em processos em que os representantes legais dos contribuintes efetuem um pedido expresso onde a AT mencione todos os meios de defesa possíveis. O certo é que de forma a garantir um respeito pelos direitos dos contribuintes, a AT deveria informar claramente sobre todas as opções disponíveis. Como não acontece de forma sistemática, cabe aos contribuintes, advogados e consultores fiscais conhecerem e utilizarem esta via por iniciativa própria.

Há também notificações onde a AT faz uma menção á Arbitragem Tributária, através de uma frase "*codificada*" onde menciona as normas legais. É uma menção indireta sobre a possibilidade de recurso ao CAAD sem o referir expressamente. Em vez de referir claramente que o contribuinte pode recorrer ao CAAD, a AT utiliza uma linguagem genérica referindo-se apenas às normas legais aplicáveis ou ao regime legal vigente. Neste caso, a AT cumpre formalmente o dever de informar sem incentivar o recurso ao CAAD, mas continua a dificultar o acesso imediato à informação, cabendo ao contribuinte a responsabilidade de procurar por si próprio quais as opções disponíveis, e qual a alternativa mais viável ao caso concreto. Mais uma vez, recorde-se que a informação prestada pela AT fica muito aquém da perspetiva do contribuinte. Vejamos.

No que concerne ao prazo a contar da notificação do ato, o prazo de apresentação para a impugnação judicial é (agora) de 3 meses contados a partir da notificação do ato tributário nos termos do art. 102.º, n.º1 do CPPT [89]. De forma diferente, o prazo para o pedido de constituição de tribunal arbitral é de 90 dias nos termos do art. 10.º, n.º1, al. a) do RGAT[90]. Assim, dependendo do calendário, o prazo de 90 dias pode terminar antes do

[89] Os prazos no procedimento tributário contam-se de forma contínua, incluindo sábados, domingos e feriados e não se suspendendo nas férias judiciais. Se o prazo terminar a um sábado, domingo ou feriado, transfere-se para o dia útil seguinte. O dia da notificação nunca se conta, sendo considerado o "dia zero". Tudo nos termos do art.º 279º do CC, por força do art.º 57.º, n.º 3 da LGT e art.º 20. °, n.º 1 do CPPT.

[90] Quanto à contagem dos prazos no procedimento arbitral, não se inclui o dia em que ocorre o evento, mas sim o dia seguinte, nos termos do art.º 279.º do CC, a partir do qual começa a correr o prazo, suspendendo se em férias judiciais, seguindo-se as normas de contagem de prazos previstas no lei 66-B/2012, de 31 de dezembro que veio aditar o art.º 3-A determinando a aplicação do CPA aos prazos de procedimento arbitral e do CPC. Neste sentido, o AC. Do CAAD – Processo nº530/2021-T de 20-06-2022: "*O prazo para apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral conta-se nos termos previstos no artigo 279.º*

termo do prazo de 3 meses. Por sua vez, se a AT não mencionar o recurso ao CAAD na sua resposta, ou mencionar, de forma indireta, ou ainda mencionar, (dificilmente) de forma direta, mas sem qualquer referência ao prazo, o contribuinte, por desconhecimento, à partida, ou opta pela impugnação judicial, ou opta pelo recurso ao CAAD com total desconhecimento dos prazos. Sendo o CAAD uma via mais rápida e até eficaz em relação aos tribunais administrativos e fiscais, esta omissão leva-nos a questionar os princípios da transparência, da boa-fé e da tutela efetiva dos direitos dos contribuintes.

Apesar desta prática constante da AT, atualmente não há nenhuma sanção automática se não mencionar o CAAD, restando, por isso, ao contribuinte, conformar-se com a escolha da via judicial, se assim o decidir, uma vez que não é possível alterar para a via extrajudicial em questão depois de iniciar a apresentação da impugnação judicial. Poderá apenas argumentar que a falta de informação por parte da AT violou o seu direito a uma defesa efetiva. No entanto, não há previsão expressa que permita reverter essa escolha. Na prática, dificilmente isso lhe daria o direito de mudar de via. Apenas dá origem à discussão sobre a necessidade de maior clareza nas notificações da AT.

Como resultado, a AT, ao comunicar uma decisão sem as devidas explicações ou sem uma explicação detalhada dos meios de defesa, está a prejudicar o direito do contribuinte à defesa, uma vez que não lhe é dada a oportunidade de contestar com base em informações adequadas e compreensíveis. Em outras palavras, sem uma fundamentação completa e clara, o contribuinte não pode tomar decisões informadas sobre como reagir ao ato.

---

do Código Civil, por aplicação do regime regulado no artigo 20.º, n.1º do Código do Procedimento e do Processo Tributário, por remissão da norma do artigo 29.º, n.º 1 do citado RJAT, i.e., corre ininterruptamente, nele não se considerando o dia do termo inicial (...) Com o pedido de constituição de tribunal arbitral inicia-se o procedimento arbitral, como está previsto no artigo 10.º, n.º 1 do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, passando o regime dos prazos a obedecer às normas do artigo 87.º do Código do Procedimento Administrativo, por aplicação do norma do artigo 3.º-A, n.º 1 do citado Regime Jurídico, e consequentemente a sua tramitação obedece às regras sobre prazos do procedimento administrativo, onde se estabelece, no artigo 87.º, alínea f), que quando o prazo procedimental termine em dia em que o serviço perante o qual deva ser praticado o ato não esteja aberto ao público, ou não funcione durante o período normal, esse prazo transfere-se para o primeiro dia útil seguinte, ainda que este caia no período das férias judiciais."

7.2. O recurso ao CAAD

A Arbitragem Tributária foi integrada no sistema jurídico português através do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com o objetivo de proporcionar uma alternativa ao contencioso tributário tradicional. Portugal tornou-se pioneiro na Europa na implementação deste mecanismo de resolução de litígios fiscais, desde 2009. [91]

A criação do CAAD foi motivada principalmente pela necessidade de amenizar o contencioso tributário e oferecer um meio de resolução de litígios mais rápido, eficaz e menos oneroso. O sistema judicial português estava sobrecarregado com uma grande quantidade de processos tributários, e a criação da Arbitragem visou aliviar a carga sobre os tribunais e proporcionar uma alternativa mais célere. Além disso, a sua criação também visou a promoção de uma maior transparência e independência nas decisões fiscais, ao garantir uma avaliação imparcial dos litígios tributários.

O CAAD oferece uma alternativa à impugnação judicial dos atos administrativos tributários e funciona como um método de resolução de conflitos entre os contribuintes e a AT, permitindo que os litígios entre aqueles sejam resolvidos por árbitros independentes e especializados na matéria fiscal.

A Arbitragem Tributária pode ser utilizada para resolver litígios relacionados com a legalidade de atos de liquidação de impostos, autoliquidações, retenções na fonte e avaliações tributárias. Note-se que determinadas matérias estão excluídas deste mecanismo, como a impugnação de autoliquidações (não precedidas de reclamação administrativa) e a impugnação para determinação da matéria tributável por métodos indiretos. Todos os litígios referentes a impostos aduaneiros também estão excluídos da competência do CAAD, bem como questões que envolvem direitos fundamentais ou outras matérias que não sejam exclusivamente fiscais.[92] Além disso, há restrições quanto

[91] A regulamentação sobre a vinculação da AT a este processo foi definida nos termos do nº1 do art.º 4.º do DL n. º10/2011, de 20 de janeiro (portaria nº112-A/2011, de 22 de março).

[92] A este propósito, não podemos deixar de ressalvar a possibilidade de estes tribunais apreciarem pedidos acessórios relacionados com um pedido principal, ou seja, após uma decisão de declaração de ilegalidade de um ato tributário: "*Apesar da competência dos tribunais arbitrais estar limitada aos pedidos de declaração de ilegalidade de atos tributários tal não significa que não tenham competência para apreciar os pedidos formulados pelos contribuintes na sequência do pedido principal decorrente da declaração de ilegalidade de um ato tributário, como é o caso do pedido de reembolso do imposto e do pedido de*

ao valor dos litígios, sendo que a AT só está vinculada à arbitragem em casos de montante igual ou inferior a 10 milhões de euros nos termos do art.º 3.º, n.º 1 da Portaria n.º 112-A/2011. Nas palavras de VILLAS-LOBOS & PEREIRA**:** "(...) *ficam praticamente excluídos do âmbito desta a os atos praticados em matéria aduaneira. Para além disso, limitou se a vinculação a litígios de valor não superior a € 10.000.000,00 e estabeleceram-se requisitos quanto aos presidentes dos tribunais arbitrais em que estejam em causa litígios de valor superior a €500.000,00."* [93]

Quanto dos prazos na pendência do processo arbitral, seguem-se as normas previstas no art.º 138.º do CPC por remissão do n.º 2 do art.º 3.º-A do RJAT, tal como ocorre no contencioso judicial tributário.

O processo é relativamente célere, solucionado até um prazo de seis meses, que pode ser prorrogável por mais seis, marcado pela informalidade processual e a sua simplicidade na arbitragem, ao passo que, o CPPT é bem mais complexo. [94]

Nos termos do art.º 16º do RGAT o processo arbitral é ainda marcado por princípios como os do contraditório e da igualdade de partes, bem como autonomia do tribunal arbitral, da oralidade e da imediação, da livre apreciação dos factos e da livre determinação das diligências de produção de prova necessárias, da cooperação e boa-fé processual e da publicidade. Assim, o processo arbitral desenvolve-se em duas fases: a fase procedimental, que inclui a constituição do tribunal arbitral, e a fase processual, onde se desenrolam os atos necessários para a decisão final.

A Arbitragem Tributária tem regras próprias para a tramitação dos processos, desde a apresentação do pedido inicial até à deliberação final pelos árbitros. O

---

pagamento de juros indemnizatórios. Outro entendimento seria contrário ao princípio da tutela jurisdicional efetiva, consagrado no artigo 268, nº 4 da Constituição da República Portuguesa." - Ac. Do CAAD – Processo nº 851/2019-T de 2021-01-25

[93] VILLAS-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia C. (2018). Guia da Arbitragem Tributária, 3º edição. Almedina, pág. 150

[94] Assim, a propósito do processo arbitral, RUI DUARTE MORAIS: "*Qualquer processo arbitral é marcado por um menor rigor formal comparativamente ao processo judicial*." (MORAIS, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 2012, pág. 391.) No mesmo sentido, ANA PAULA DOURADO: "*A arbitragem tributária constitui uma instância de decisão paralela à dos tribunais judiciais, quanto à declaração da ilegalidade dos diversos atos praticados pela autoridade tributária, e foi criada com o objetivo de reduzir as pendências nos tribunais tributários. Ela caracteriza-se pela simplicidade processual e celeridade dos meios de decisão." (*DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal*: Coimbra, Almedina, 2022, pág. 365.

contribuinte deve submeter um pedido de arbitragem, no prazo de 90 dias após a notificação do ato administrativo. O procedimento começa com o requerimento para o pedido de constituição do tribunal arbitral (petição inicial), que deve ser enviado eletronicamente ao presidente do CAAD. Este pedido deve conter informações essenciais, como a identificação do sujeito passivo, os atos tributários em questão, os fundamentos do pedido (por exemplo, questões de legalidade ou de erros na qualificação dos factos tributários), os meios de prova, o valor da causa e o comprovativo do pagamento da taxa de arbitragem. Caso o contribuinte deseje, também pode indicar um árbitro.

Tal como já referimos a constituição de advogado é obrigatória nas causas com valor superior a 10 mil euros uma vez que, a alçada dos tribunais tributários é (agora) igual à alçada dos tribunais judiciais. Esta disposição aplica-se, naturalmente, também à Arbitragem. Como bem referem VILLAS-LOBOS & PEREIRA: "*Tal como expressamente referido no Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro de 2011, o processo arbitral tributário tem natureza jurisdicional, não suscitando qualquer dúvida a aplicabilidade das regras acima descritas em sede de processo arbitral*.".[95]

Quanto ao valor da causa, uma vez que não existe alçada nestes tribunais, é necessário apenas para efeitos de custas e para determinar a composição do tribunal. Este corresponde à utilidade económica do pedido, de acordo com o art.º 10.º, n. º2, al. e) do RJAT, quando este valor for determinável. Esta norma deve ser interpretada restritivamente. [96]

Por fim, a decisão do tribunal arbitral tem efeitos vinculativos para as partes, e, após notificação, torna-se definitiva após o fim do prazo de recurso, com efeitos para a AT, que deve executar a decisão, seja restaurando a situação anterior ou efetuando a liquidação tributária conforme o que foi decidido. A decisão arbitral deve ser clara e justificada, com a indicação do valor e a divisão das custas do processo.[97]

---

[95] VILLAS-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia C, *Guia da Arbitragem Tributária*, 3º edição. Almedina, 2018, pág. 63.

[96] A este propósito, VILLA-LOBOS & PEREIRA: "*Assim, quando são impugnados atos de liquidação, autoliquidação, retenção na fonte ou pagamentos por conta, o valor da causa é o da importância cuja anulação se pretende, que corresponde à utilidade económica do pedido (artigo 97º-A, n.º1, alínea a), do CPPT, aplicável por remissão do artigo 6º, alínea a), do RCPAT. (*VILLAS-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia C. *Guia da Arbitragem Tributária*, 3º edição. Almedina, 2018, pág. 153 e 154.)

[97] Note-se que o processo arbitral não é gratuito, sendo que o contribuinte tem de pagar uma taxa de arbitragem, que cobre as despesas do processo e os honorários dos árbitros. A taxa é determinada pelo valor

A decisão é, regra geral irrecorrível, salvo em casos de ilegalidade ou violação constitucional, quando o recurso pode ser interposto para o TC ou STA nos termos do disposto no n. º1 e no n.º 2 do art.º 25.º do RGAT. A decisão arbitral também pode ser impugnada, no caso de não cumprir requisitos específicos, como a falta de fundamentação ou violação dos princípios do contraditório e igualdade das partes, conforme o artigo 27.º do RJAT.

Posto isto, podemos concluir que o recurso ao CAAD é um meio impugnatório com características que o diferenciam do tradicional processo judicial. A principal vantagem do recurso ao CAAD é a sua rapidez em relação aos tribunais tradicionais. Embora o recurso ao CAAD tenha custos, estes são geralmente mais baixos do que os custos associados a um processo judicial, tornando-se numa alternativa mais acessível para os contribuintes. Os árbitros do CAAD são especialistas em direito fiscal, o que garante que as decisões sejam tomadas, de forma imparcial, por profissionais com conhecimento profundo da matéria tributária. Tal facto pode proporcionar um maior rigor atento à qualidade técnica nas decisões e uma maior confiança dos contribuintes na resolução dos seus litígios fiscais.

O procedimento arbitral, em comparação com o processo judicial, tende a ser mais simples e menos formal e permite uma maior flexibilidade nas abordagens das questões em disputa, o que pode ser benéfico para as partes envolvidas.

Concluímos com as palavras de MARTINS & ALVES [98]: "(...) *Também nos preferíamos que o sistema judicial de justiça tributária fosse auto-suficiente e tivesse a capacidade de resolver de forma adequada, imparcial, proporcional as diversas solicitações de que é alvo, de modo a garantir com eficácia e eficiência a todos os contribuintes a tutela plena e efetiva dos seus direitos e interesses legalmente protegidos. Se assim fosse, a arbitragem seria uma realidade supérflua e desnecessária, mas infelizmente o panorama dos tribunais tributários, como já se evidenciou, é bem diferente*

da causa e pela forma de designação do árbitro nos termos do art.º 3º do RCPAT. Caso o árbitro seja nomeado pelo CAAD, o contribuinte paga uma parte da taxa no início do processo e o restante no final. Para casos em que o valor da causa é inferior a €2.000, a taxa mínima é € 306, podendo chegar a € 4.896 para causas até €275.000. Para causas superiores a €275.000, acrescenta-se um valor adicional por cada € 25.000. Se o contribuinte optar por designar o árbitro, paga a totalidade da taxa, conforme as Tabelas I e II do RCPAT.

[98] MARTINS, J. A., & Alves, J. C. *Procedimento e Processo Tributário Uma perspetiva prática*, reimpressão 2016, Almedina, 2016, Pág. 228-229.

(...) *Não obstante, acreditarmos ser possível desenvolver um trabalho de continuo aperfeiçoamento das estruturas administrativas e, concomitantemente, do sistema de justiça fiscal judicial, temos assistido com optimismo e entusiasmo à introdução e consolidação do regime da arbitragem tributária no ordenamento jurídico português. (..) É nossa convicção que a arbitragem, embora, por si só, não resolva os problemas do sistema de justiça fiscal, contribui, seguramente, para reforçar a transparência, a credibilização a eficácia e a eficiência do sistema de justiça fiscal e, pela força das circunstâncias, vai impor a qualificação e a substancialização da actuação da Autoridade Tributária e Aduaneira, sob pena do interesse público poder ser beliscado nalgumas das suas vertentes."*

8. Conclusão

Na sequência do que fora abordado, esperamos que o presente estudo tenha sido apto a transmitir ao leitor uma visão global relativa à temática inerente. Analisamos, de forma aprofundada, as garantias dos contribuintes no ordenamento jurídico fiscal português e os meios de defesa colocados à sua disposição, com especial atenção à obrigação da AT de comunicar de forma clara e transparente os direitos e mecanismos processuais que assistem aos administrados.

O estudo demonstrou que o ordenamento jurídico oferece, em tese, um conjunto estruturado de garantias, incluindo o direito à informação, à fundamentação, à notificação, à audição prévia e aos meios de reação administrativos e judiciais. No entanto, conclui-se que há um fosso preocupante entre o plano normativo e a realidade administrativa, que frequentemente deixa os contribuintes num estado de desproteção funcional. A AT, ao não cumprir integralmente os seus deveres de clareza, inteligibilidade e proatividade informativa, converte direitos que deveriam ser instrumentos de defesa efetiva em formalismos vazios.

Este défice de efetividade afeta não só os contribuintes mais vulneráveis, diga-se, aqueles com escassos recursos técnicos ou económicos para recorrer à acessória jurídica, como também compromete a confiança no sistema fiscal enquanto estrutura de justiça pautada pela equidade. A AT parece, por vezes, operar numa lógica adversa em que a assimetria de informação é instrumentalizada em benefício próprio, enfraquecendo os princípios constitucionais da legalidade, transparência e boa-fé.

O direito à fundamentação e à notificação dos atos tributários revelou-se um eixo central da investigação, pois a clareza e a inteligibilidade da decisão administrativa são condições essenciais para que o contribuinte possa exercer a sua defesa de forma plena. Esta investigação evidenciou que a AT nem sempre cumpre integralmente o seu dever de fundamentação, deixando os contribuintes em posição fragilizada e limitando a sua capacidade de contestar atos administrativos de forma informada e consciente.

Do ponto de vista normativo e institucional, torna-se premente um reforço qualitativo das obrigações da AT no plano informativo**,** quer através da revisão dos deveres legais de comunicação e fundamentação, quer por via da implementação de boas

práticas administrativas que assegurem linguagem acessível, informação completa e tratamento equitativo. A título de exemplo, seria desejável a obrigatoriedade de mencionar expressamente a possibilidade de recurso a meios alternativos como o CAAD.

Em suma, conclui-se que as garantias dos contribuintes são frequentemente mitigadas por lacunas na atuação da AT, quer ao nível da transparência, quer ao nível da efetiva comunicação sobre os meios de defesa disponíveis. Informar com clareza não é um gesto acessório, mas sim um imperativo de justiça. A inexistência de notificações compreensíveis e de fundamentações adequadas prejudica gravemente o exercício pleno do direito de defesa do contribuinte, comprometendo, assim, a legitimidade e a justiça do sistema fiscal português. Impõe-se, portanto, um reforço das boas práticas administrativas e um compromisso mais sério por parte da AT no sentido de garantir um tratamento mais equitativo e respeitador dos direitos dos contribuintes.

9. Bibliografia

CAMPOS, D. L., Rodrigues, B. S., & Sousa, J. L. L*ei Geral Tributária Anotada e Comentada*, Encontro da escrita, 2012.

CATARINO, João Ricardo, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, 9º Edição, Almedina, 2024.

DELGADO, Maria Manuela Soares, "*As garantias impugnatórias dos contribuintes no processo tributário*", Tese de mestrado do Instituto Politécnico de Lisboa, 2019.

DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2022.

MARQUES, Paulo, COSTA, Carlos, *A Liquidação de Imposto e a sua Fundamentação*, Coimbra Editora, 2013.

MARTINS, J. A., & Alves, J. C. *Procedimento e Processo Tributário Uma perspetiva prática*, reimpressão 2016, Almedina, 2016.

MORAIS, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*. Almedina, 2012.

MOREIRA, J. J. Gomes Canotilho, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. II. Coimbra: Coimbra Editora, 2014.

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 11º edição, Coimbra: Almedina, 2019.

NABAIS, José Casalta, *O dever fundamental de criar impostos,* reimpressão 2020, Almedina, 2020.

NETO, S. C., & Trindade, C. C. *Contencioso Tributário Procedimento, Princípios e Garantias*, Vol. I, Almedina, 2017.

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira. *Lições de Finanças Públicas*, 5.º edição, Almedina, 2010.

RIBEIRO, Nuno Cerdeira, *O Controlo Jurisdicional dos Actos da Administração Tributária*, Coimbra: Almedina, 2014.

ROCHA, Joaquim Freitas, *Lições de procedimento e processo tributário*, 8º edição, Coimbra Editora, 2014.

SILVA, André Festas da, *Princípios Estruturantes do Contencioso Tributário*, Lisboa, 2007.

SOUSA, J. L. *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado*, Vol. l, 2012.

VILLAS-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia C. *Guia da Arbitragem Tributária*, 3º edição, Almedina, 2018.

10. Jurisprudência

Acórdão do Centro de Arbitragem Administrativa, processo n.º 692/2019-T de 2020-12-16. Disponível em https://www.caad.org.pt.

Acórdão do Centro de Arbitragem Administrativa, processo n.º 851/2019-T de 2021-01-25. Disponível em https://www.caad.org.pt.

Acórdão do Centro de Arbitragem Administrativa, processo n.º 768/2020-T de 2021-11-18. Disponível em https://www.caad.org.pt.

Acórdão do Centro de Arbitragem Administrativa, processo n.º 530/2021-T de 2022-06-20. Disponível em https://www.caad.org.pt

Acórdão do Centro de Arbitragem Administrativa, processo n.º 587/2021-T de 2022-07-26. Disponível em https://www.caad.org.pt.

Acórdão do Centro de Arbitragem Administrativa, proc. n.º 256/2023-T de 23-04-2024. Disponível em https://www.caad.org.pt.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10/02, n.º 1/25 para Uniformização de Jurisprudência. Disponível em http://www.dgsi.pt/.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo nº 01090/08.3BESNT de 20-04-2020. Disponível em http://www.dgsi.pt/.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo. n.º 1242/06.0BESNT de 08-10-2020. Disponível em http://www.dgsi.pt/.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º0213/14.8BECBR de 14-10-2020. Disponível em http://www.dgsi.pt/.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo nº 03014/11.1BEPRT de 02-02-2022. Disponível em http://www.dgsi.pt/.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo, processo n.º 1242/06.0BESNT de 08-10-2020. Disponível em http://www.dgsi.pt/.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo, processo n.º 545/07.1BELSB de 17-12-2020. Disponível em http://www.dgsi.pt/.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo, processo n.º 00885/05.4BEPRT de 25-03-2021. Disponível em http://www.dgsi.pt/.

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 896/2024, processo n.º 49/2024. Disponível em http://www.dgsi.pt/.

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 107/2024, processo n.º 1156/2022. Disponível em http://www.dgsi.pt/.

11. Legislação

Código Civil

Código do Procedimento Administrativo

Código de Procedimento e Processo Tributário

Código de Processo nos Tribunais Administrativos

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

Constituição da República Portuguesa

Lei da Organização do Sistema Judiciário

Lei Geral Tributária

Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária

Regime Geral das Infrações Tributárias

Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária

Regulamento das Custas Processuais