

FINANÇAS

N.º 90/91 · SETEMBRO 2000 · ANO XI

LUÍS MAGALHÃES:

O NOVO REGIME DO IMPOSTO DO SELO – COMENTÁRIO À CIRCULAR
N.º 15/2000

JOÃO FERNANDES:

IMPOSTO DO SELO – COMENTÁRIO CRÍTICO SOBRE O NOVO CÓDIGO

MIGUEL LEÓNIDAS ROCHA:

A TRIBUTAÇÃO DOS WARRANTS AUTÓNOMOS

ROGÉRIO M. FERNANDES FERREIRA E RICARDO GUIMARÃES:

O NOVO CÓDIGO DE PROCEDIMENTO E DE PROCESSO TRIBUTÁRIO

COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS:

VOTAÇÃO POR MAIORIA QUALIFICADA PARA ASPECTOS DO MERCADO
ÚNICO NOS DOMÍNIOS DA FISCALIDADE E DA SEGURANÇA SOCIAL

CARLOS BAPTISTA LOBO:

UMA PRIMEIRA REACÇÃO À PROPOSTA DE ALTERAÇÃO AO ART. 93.º
DO TRATADO CE RELATIVAMENTE ÀS MATERIAS FISCAIS

MARIA DA CONCEIÇÃO DA COSTA MARQUES:

O CONTROLO ECONÓMICO-FINANCEIRO NO SECTOR PÚBLICO
- ESPECIAL REFERÊNCIA ÀS UNIVERSIDADES

RELATÓRIO DO ORÇAMENTO DO ESTADO

N 0872-9506



0872-950000



O NOVO CÓDIGO DE PROCEDIMENTO E DE PROCESSO TRIBUTÁRIO

(NOTAS E NOVIDADES DISPERSAS) (*)

ROGÉRIO M. FERNANDES FERREIRA
RICARDO GUIMARÃES

1. A regulamentação do procedimento e do processo tributários encontra-se hoje ainda mais dispersa, designadamente pela Lei Geral Tributária (1), pelo novo Código de Procedimento e de Processo Tributário (2), pelo velho Código de Processo Tributário (3), pelo Código de Procedimento Administrativo (4) e pelo Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (5) (ETAF) e pela Lei de Processo nos Tribunais Administrativos (6).

Esta dispersão legislativa cria, naturalmente, dificuldades na interpretação e aplicação das normas e, por isso, acaba por ser pouco conforme com o princípio constitucional da segurança jurídica, insito no princípio do Estado de Direito (7).

As disposições do novo Código de Procedimento e de Processo Tributário reproduzem ainda, muitas vezes, as normas do anterior Código de Processo Tributário, agora sujeitas a renumeração, ou a nova sistematização, o que também dificulta amiúde a sua localização imediata para quem já começava a estar familiarizado com as anteriores.

(*) O texto que se segue tem origem na conferência proferida pelo primeiro dos autores no *Seminário de Impostos e Procedimento Fiscal* da Universidade Católica Portuguesa de Lisboa, em 28 de Junho de 2000, sob o tema "o novo Código de Procedimento e de Processo Tributário - principais novidades".

(1) Aprovada pelo Decreto-Lei n.º 388/98, de 17 de Dezembro.

(2) Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro.

(3) Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril.

(4) Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442/91, de 15 de Novembro.

(5) Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 129/84, de 27 de Abril.

(6) Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 267/85, de 16 de Julho.

(7) Artigo 2.º da Constituição da República Portuguesa.

2. O Código de Processo Tributário, agora revogado pelo novo Código de Procedimento e de Processo Tributário, porém, ainda se encontra em vigor no que respeita às regras do processo de contra-ordenação fiscal e é também o aplicável aos *procedimentos* ⁽⁸⁾ iniciados e aos *processos instaurados* antes de 1 de Janeiro de 2000 ⁽⁹⁾.

Este «início» e «instauração», cuja definição não deixa de poder suscitar problemas, constitui a condição de aplicação do novo Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Assim, pode acontecer que a mesma questão seja, inicialmente, debatida ao abrigo das normas do antigo Código de Processo Tributário (*v.g.* em reclamação graciosa) e que termine por ser apreciada, em sede administrativa (*v.g.* em recurso hierárquico ou revisão oficiosa) ou em sede contenciosa (*v.g.* impugnação judicial), ao abrigo do novo Código de Procedimento e de Processo Tributário ⁽¹⁰⁾.

Porém, a Lei Geral Tributária determina que as normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata ⁽¹¹⁾, não estando, por isso, sujeitas a qualquer outra condição.

3. A essas dificuldades, acresce que sempre se deverá indagar, atento o teor da respectiva lei de autorização legislativa ⁽¹²⁾, se os preceitos do novo Código de Procedimento e de Processo Tributário são ou não conformes, designadamente, com os da Lei Geral Tributária, sob pena de invalidade (por inconstitucionalidade ou, porventura, ilegalidade).

Essa lei de autorização legislativa habilitou o Governo a alterar o Código de Processo Tributário, não apenas no sentido da sua adaptação à nova redação dada à Constituição da República Portuguesa pela lei de revisão constitucional de 1997 ⁽¹³⁾ (na parte que alterou e alargou a tutela efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos administrados), mas também da sua *compatibilização* com as novas normas do Código de Processo Civil ⁽¹⁴⁾ e da Lei Geral Tributária, assim conferindo mas de forma envidesada, um «valor reforçado» a este último diploma, que, efectivamente, dele não beneficia ⁽¹⁵⁾, como seria desejável.

(8) O procedimento (tributário) deve ser definido de acordo com o artigo 1.º do Código de Procedimento Administrativo, como «sucessão ordenada de actos e formalidades tendentes à formação e manifestação da vontade da Administração Pública ou à sua execução», e compreende todos os actos dirigidos à declaração dos direitos tributários, compreendendo, designadamente, os procedimentos previstos nos artigos 54.º da Lei Geral Tributária e 44.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

(9) Artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 433/99, de 10 de Outubro.

(10) V. nota 8.

(11) Artigo 12.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária.

(12) Artigo 51.º, n.ºs 1 e 6, da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro.

(13) Lei Constitucional n.º 1/97, de 20 de Setembro.

(14) Trata-se da compatibilização em matéria de prazos, notificações, citações e vendas, nos termos das modificações introduzidas ao Código de Processo Civil pelos Decretos-Leis n.ºs 329-A/95, de 12 de Dezembro, e 180/96, de 25 de Setembro.

(15) Artigo 112.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa.

Não obstante não se tratar de uma lei de valor reforçado, uma interpretação, de qualquer norma do novo Código de Procedimento e de Processo Tributário, que conduza a desconformidade entre este e a Lei Geral Tributária determina, assim, a sua nulidade, por falta de autorização legislativa.

Se a intenção do legislador era a de que a Lei Geral Tributária prevalesse sobre outras normas tributárias – e assim parece ⁽¹⁶⁾, procurando nela consubstanciar uma espécie de «Código dos Principios», que devem orientar a actividade tributária –, bem o poderia ter conseguido da forma mais adequada e eficaz, aquando da revisão constitucional de 1997, evitando dúvidas em situações de difícil *compatibilização* entre o Código de Procedimento e de Processo Tributário e a Lei Geral Tributária.

4. Não deixa mesmo de ser discutível a opção do legislador pela aprovação de um novo Código de Procedimento e de Processo Tributário, ao invés de se ter limitado a aproveitar o anterior Código de Processo Tributário, vigente já desde 1991, nele introduzindo as alterações e os aditamentos necessários, o que, aliás, seria mais conforme com a respectiva autorização legislativa.

Como discutível foi também a inclusão, na Lei Geral Tributária, de normas que melhor caberiam no âmbito do Código de Procedimento e de Processo Tributário ⁽¹⁷⁾, designadamente das que respeitam ao procedimento de revisão da matéria tributável.

5. Entre as referidas dificuldades de interpretação, em sede de regimes transitórios, surgiu, desde logo, a questão de saber se, no período decorrido entre a data da entrada em vigor da Lei Geral Tributária ⁽¹⁸⁾ e a da entrada em vigor do novo Código de Procedimento e de Processo Tributário ⁽¹⁹⁾, o prazo para formação do acto tático de indeferimento das reclamações graciosas, para efeitos de impugnação judicial, era de 90 dias ⁽²⁰⁾, caso se entendesse que a norma anterior assumia natureza *especial*, ou já de 6 meses ⁽²¹⁾, dado que a norma correspondente do Código de Processo Tributário não foi expressamente ⁽²²⁾ revogada pela Lei Geral Tributária.

Ainda no âmbito da Lei Geral Tributária, também se suscitam dúvidas, por exemplo, sobre se a notificação da acção inspectiva suspende – ou não, como nos parece – um prazo de caducidade anterior em curso (de 5 anos), dado que o diploma preambular que aprovou a Lei Geral Tributária apenas ressaltou, quanto a factos tributários ocorridos antes de 1 de Janeiro de 1998, a aplicação das normas sobre o «novo prazo de caducidade» ⁽²³⁾, expressão que tem carácter claramente restritivo.

(16) Artigo 1.º do novo Código de Procedimento e de Processo Tributário.

(17) É o caso, por exemplo, das normas dos artigos 87.º e seguintes da Lei Geral Tributária.

(18) 1 de Janeiro de 1999, nos termos do artigo 6.º, do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro.

(19) Citado artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 433/99.

(20) Artigo 125.º do Código de Processo Tributário.

(21) Artigo 57.º, n.º 1 e 5 da Lei Geral Tributária.

(22) Artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro.

(23) Artigo 5.º, n.º 5, do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro.

Dúvidas existem, ainda, sobre se não é de aceitar também, como parece, que as normas de procedimento e de processo, inscritas no novo Código, são de aplicação imediata aos próprios procedimentos e aos processos pendentes, atento o princípio da aplicação imediata da lei procedimental e processual, também previsto na Lei Geral Tributária (24).

Suscita-se, também, a dúvida, em sede de garantias, sobre se será adequado prever-se a existência de "casos omissos", como se indica no novo Código de Procedimento e de Processo Tributário (25), atento o âmbito da reserva constitucional de lei em matéria fiscal (26).

Em todo o caso, o novo Código de Procedimento e de Processo Tributário, nessa sintonia (por vezes quebrada) com a Lei Geral Tributária, encerra várias alterações relevantes relativamente ao regime anterior, em benefício da clareza do funcionamento e desenvolvimento das relações procedimentais e processuais tributárias, procurando acompanhar o espírito daquela, de uma maior participação procedimental dos interessados e de uma maior transparência na actuação da Administração tributária.

6. A aprovação do novo Código de Procedimento e de Processo Tributário procurou «processualizar» a Lei Geral Tributária, funcionando esta última como uma espécie de trave-mestra, ao nível dos princípios, regulando-se a relação Fisco/contribuinte, sob a forma de *procedimento*, e a resolução contenciosa dos diferendos existentes, sob a designação de *processo*. A consagração desta dualidade ressalta, entre o mais, das regras de contagem dos prazos (27).

O Código de Procedimento e de Processo Tributário estabelece que os *prazos procedimentais* se contam nos termos do Código Civil, como, aliás, já exigia a Lei Geral Tributária (28), ou seja, seguidamente e com termo em dia útil, ao contrário, portanto, das regras estabelecidas no Código de Procedimento Administrativo (29).

Os prazos *processuais* estão sujeitos à disciplina processual civil, ou seja, contam-se seguidamente e com termo em dia útil, mas suspendendo-se em férias judiciais.

Ainda que aparente simplicidade, o certo é que o regime da contagem dos prazos, em sede tributária, continua hoje, assim, disperso por três diplomas: o Código de Processo Tributário (no que respeita ao prazo de interposição do recurso das decisões de aplicação de coimas) (30), o Código de Procedimento e de Processo Tributário (31) e a Lei Geral Tributária (32).

(24) Artigo 6.º do citado Decreto-Lei n.º 398/98 e citado artigo 12.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária.

(25) Artigo 2.º do novo Código de Procedimento e de Processo Tributário.

(26) Artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa.

(27) Artigo 20.º do novo Código de Procedimento e de Processo Tributário.

(28) Artigo 57.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária.

(29) Artigo 72.º, n.º 1, alínea b), do Código de Procedimento Administrativo.

(30) Artigo 49.º, n.º 2 do Código de Processo Tributário.

(31) Artigo 20.º do novo Código de Procedimento e de Processo Tributário.

(32) Artigo 57.º da Lei Geral Tributária.

Mas não são estas, naturalmente, as únicas, nem as mais significativas, disposições do novo Código de Procedimento e de Processo Tributário, importando, nesse sentido, que se apresente breve descrição das que mais nos chamam a atenção.

7. A Lei Geral Tributária procurou imprimir uma maior celeridade e segurança às relações tributárias, facto que resulta, desde logo, dos novos prazos legais de caducidade do direito à liquidação dos tributos e de prescrição das obrigações tributárias (33).

Anteriormente fixados no Código de Processo Tributário em 5 e 10 anos, respectivamente, os prazos de caducidade e de prescrição encontram-se hoje fixados na Lei Geral Tributária, regra geral em 4 e 8 anos, convido realçar, no entanto, a fixação de um prazo especial, de 3 anos, para os casos de erro evidenciado na declaração ou de utilização de métodos indirectos por aplicação dos chamados indicadores objectivos da actividade (34).

Na prática, este último prazo acaba por não ter ainda relevância, uma vez que se encontra ainda vedada à Administração tributária a possibilidade de aplicação de métodos indirectos por relação aos indicadores objectivos de actividade, já que a regulamentação destes indicadores, que deve ser definida anualmente, como prevê a Lei Geral Tributária, pelo Ministro das Finanças (35), ainda não foi publicada.

Essa intenção, de maior celeridade, revela-se também na obrigação, que impende sobre a Administração tributária, de emitir as certidões requeridas pelos interessados quer por mero pedido oral quer, quando se invoque fundamentadamente urgência na sua obtenção, no curto prazo de 48 horas (36).

E, simultaneamente, revela-se também no dever de elaborar e de remeter às entidades com competência inspectiva e disciplinar, relações trimestrais dos procedimentos e processos em que os prazos previstos no Código de Procedimento e de Processo Tributário não tenham, injustificadamente, sido cumpridos (37).

A inércia, porém, não deve trazer consequências, apenas, para a Administração tributária, uma vez que nos procedimentos da iniciativa do contribuinte que estiverem parados, por mais de 90 dias, por motivo a este imputável, são obrigatoriamente arquivados, devendo aquela, até 15 dias antes do termo desse período, informar o contribuinte de tal facto, bem como das consequências que daí lhe poderão advir (38), arquivamento que, não obstante, terá de se consubstanciar num acto decisório, devidamente fundamentado e notificado ao contribuinte (39).

(33) Artigos 45.º e 48.º da Lei Geral Tributária.

(34) Artigo 45.º, n.º 2, e 89.º da Lei Geral Tributária.

(35) Artigo 89.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária.

(36) Artigo 24.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

(37) Artigo 25.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

(38) Artigo 53.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

(39) Artigo 77.º, n.º 1 e 2, da Lei Geral Tributária.

10. Relacionada com a intervenção dos contribuintes no processo judicial tributário, o novo Código de Procedimento e de Processo Tributário admite, expressamente (ainda que a jurisprudência já o sustentasse), a aplicação das regras sobre o apoio judiciário em matéria fiscal ⁽⁵⁰⁾.

11. Relativamente à intervenção dos contribuintes no procedimento tributário, foram estabelecidas regras para o mandato para a prática de actos em matéria tributária, segundo as quais não é obrigatória a constituição de mandatário. Contudo, caso seja constituído mandatário, este só poderá suscitar e discutir questões de direito, perante a Administração tributária, desde que seja advogado, advogado estagiário ou solicitador ⁽⁵¹⁾, sendo certo, também, que a eficácia dos actos tributários praticados pelo representante em nome do representado e, bem assim, dos actos praticados pela Administração tributária através de representante, está, naturalmente, condicionada pelos poderes de representação que lhes sejam atribuídos ⁽⁵²⁾.

Esta regra não é acompanhada pelas disposições relativas à intervenção de terceiros a título de gestão de negócios ⁽⁵³⁾.

O legislador, aquando da aprovação da Lei Geral Tributária, não foi tão restritivo na limitação dos poderes de intervenção de terceiros, como foi agora relativamente às regras do mandato, facto que permite concluir que, em detrimento do novo Código de Procedimento e de Processo Tributário, e desde que a título de gestão de negócios, os terceiros que, não sendo advogados, advogados estagiários ou solicitadores, poderão, ainda assim, discutir e suscitar, perante a Administração tributária, questões de direito.

12. As regras do mandato judicial foram alteradas, no sentido da obrigatoriedade da constituição de advogado em causas judiciais cujo valor exceda o décuplo da alçada do Tribunal Tributário de 1ª Instância (10 x 187 500\$) ⁽⁵⁴⁾ e, naturalmente, como já era regra ⁽⁵⁵⁾, nos processos da competência do Tribunal Central Administrativo e do Supremo Tribunal Administrativo ⁽⁵⁶⁾.

A existência de alçadas nos tribunais tributários, que anteriormente não existiam ⁽⁵⁷⁾, foi prevista pela Lei Geral Tributária, que remeteu para legislação posterior a fixação do respectivo quantitativo ⁽⁵⁸⁾.

⁽⁵⁰⁾ Artigo 127.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e Decreto-Lei n.º 387-B/87, de 29 de Dezembro.

⁽⁵¹⁾ Artigo 5.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

⁽⁵²⁾ Artigo 16.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária.

⁽⁵³⁾ Artigo 17.º da Lei Geral Tributária.

⁽⁵⁴⁾ Assim se passando a exigir uma maior intervenção do profissional do foro, dado que o anterior limite estava estabelecido, primeiro, em 2 000 000\$ e depois da Lei n.º 3/99, de 13 de Janeiro (Lei de Organização e Funcionamento dos Tribunais Judiciais), em 3 000 000\$ (artigo 7.º, n.º 1, primeira parte, do Código de Processo Tributário).

⁽⁵⁵⁾ Artigo 7.º, n.º 1, segunda parte, do Código de Processo Tributário.

⁽⁵⁶⁾ Artigo 6.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

⁽⁵⁷⁾ Artigo 10.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais e 168.º do Código de Processo Tributário.

⁽⁵⁸⁾ Artigo 105.º da Lei Geral Tributária.

8. A Lei Geral Tributária e o novo Código de Procedimento e de Processo Tributário concretizam, assim, um leque de princípios condutores da actividade tributária, até aqui inexistentes ou em fase ainda embrionária, à semelhança do que se encontrava estatuído, em geral, para o procedimento administrativo (não tributário), mas cujas regras, de natureza subsidiária em matéria fiscal, a Administração, por vezes resistia em aplicar.

O princípio da *colaboração* ⁽⁴⁰⁾, o princípio da *participação* ⁽⁴¹⁾ - consubstanciado, sobretudo, na intervenção dos contribuintes na formação das decisões da Administração tributária que lhes digam respeito e que, hoje, se consubstancia na figura da audição prévia do contribuinte ⁽⁴²⁾ (que, até aqui, já se encontrava previsto no Código de Procedimento Administrativo) ⁽⁴³⁾ -, o princípio da *verdade material* ⁽⁴⁴⁾, o princípio da *decisão* ⁽⁴⁵⁾ - que obriga a Administração tributária a pronunciar-se sobre todas as petições apresentadas pelo contribuinte -, o princípio da *igualdade de meios processuais* ⁽⁴⁶⁾ e o princípio do *contraditório* ⁽⁴⁷⁾, constituem, entre outros, a base da nova relação entre o contribuinte e a Administração tributária, no sentido do seu equilíbrio, e cuja inobservância pode conduzir à invalidação do procedimento, ao menos em certos casos, por nulidade ⁽⁴⁸⁾.

9. Em matéria de capacidade e de personalidade tributárias, permite-se, agora, a intervenção das sucursais, delegações ou representações nos procedimentos tributários, respeitantes aos factos tributários que lhes respeitem, desde que, para o efeito, tenham expressa autorização da administração principal, faculdade que também não lhes assistia à luz do anterior Código de Processo Tributário ⁽⁴⁹⁾.

⁽⁴⁰⁾ Artigo 59.º da Lei Geral Tributária. Aliás, a já referida decisão de arquivamento dos procedimentos da iniciativa do contribuinte, que estejam parados por facto a este imputável por um período de 90 dias, prevista no artigo 53.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, constitui uma sanção para a violação do princípio da colaboração, cujo respeito é, também, exigido ao contribuinte, nos termos do artigo 59.º da Lei Geral Tributária.

⁽⁴¹⁾ Artigo 267.º, n.º 5, da Constituição da República Portuguesa.

⁽⁴²⁾ Artigo 60.º da Lei Geral Tributária.

⁽⁴³⁾ Artigo 100.º do Código de Procedimento Administrativo, não obstante a Administração tributária ter sustentado, até aqui, a não aplicação subsidiária deste direito de participação, em matéria fiscal.

⁽⁴⁴⁾ Artigo 6.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de Dezembro.

⁽⁴⁵⁾ Artigo 56.º da Lei Geral Tributária. O princípio da decisão pode implicar, por exemplo, como veremos, a impossibilidade de aplicação de disposições antiabuso no caso de o contribuinte solicitar à Administração tributária informação vinculativa relativamente aos factos que motivariam essa aplicação, e este, no prazo de 6 meses, não responder (artigo 63.º, n.º 8, do Código de Procedimento e de Processo Tributário).

⁽⁴⁶⁾ Artigo 98.º da Lei Geral Tributária

⁽⁴⁷⁾ Artigo 8.º do Regulamento Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária.

⁽⁴⁸⁾ Artigo 134.º, n.º 2, alínea d), do Código de Procedimento Administrativo *ex vi* artigo 2.º, alínea d), da Lei Geral Tributária e do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

⁽⁴⁹⁾ Artigo 4.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e artigo 16.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária.

Este quantitativo foi, agora, fixado de forma indirecta, em disposição do Código de Procedimento e de Processo Tributário acerca dos recursos das decisões proferidas em processos judiciais⁽⁵⁹⁾, sendo de valor bastante reduzido, relativamente às alçadas dos tribunais judiciais.

Ao determinar que só é admissível recurso das decisões proferidas pelos tribunais tributários de 1ª Instância quando o valor da causa exceda um quarto da alçada dos tribunais judiciais de 1ª instância⁽⁶⁰⁾ (750 000\$), o legislador fixa este valor em 187 500\$00.

A determinação das alçadas é restringida, porém, às impugnações judiciais e aos processos de execução fiscal (oposições judiciais), pelo que fica por determinar, eventualmente, o valor da alçada noutros processos judiciais.

13. Em sede de representação, cumpre ainda chamar a atenção de que as entidades desprovidas de personalidade jurídica, mas que dispõem de personalidade tributária, são representadas pelas pessoas que, legalmente ou de facto, efectivamente as administrem⁽⁶¹⁾.

São, entre outras, entidades desprovidas de personalidade jurídica, mas com personalidade (dita) tributária, as heranças jacentes, as pessoas colectivas em relação às quais seja declarada a invalidade, as associações e sociedades civis sem personalidade jurídica e as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial anteriormente ao registo definitivo⁽⁶²⁾.

Na epígrafe, onde se prevê a representação das entidades que careçam de personalidade tributária e das sociedades ou pessoas colectivas sem representante conhecido, parece existir um lapso, por estar em contradição com o respectivo preceito, que regula a representação de entidades desprovidas de personalidade jurídica mas com personalidade tributária, e, também, por as entidades sem personalidade tributária não poderem ser sujeitos de relações jurídicas tributárias.

14. A legitimidade no procedimento tributário⁽⁶³⁾ foi objecto de revisão no sentido de passar a abranger, expressamente, novas situações.

Assim, desenvolvendo Código de Procedimento e de Processo Tributário o que já se encontrava previsto na Lei Geral Tributária⁽⁶⁴⁾ - que remetia esta figura para os sujeitos nas relações jurídicas tributárias - gozam de legitimidade no procedimento tributário os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e

(59) Artigo 280.º, n.º 4 do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

(60) Fixadas, em 750 000\$, pelo artigo 24.º da citada Lei n.º 3/99, de 13 de Janeiro (Lei de Organização e Funcionamento dos Tribunais Judiciais).

(61) Artigo 8.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

(62) Artigo 2.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2 do Código do IRC.

(63) Como vimos já, o procedimento tributário compreende todos os actos dirigidos à declaração de direitos tributários, designadamente os previstos no artigo 54.º da Lei Geral Tributária e 44.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

(64) Artigo 1.º, n.º 2, e 65.º da Lei Geral Tributária.

quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido⁽⁶⁵⁾, como é hoje o caso de terceiros sujeitos à repercussão legal⁽⁶⁶⁾.

A atribuição a terceiros de legitimidade no procedimento tributário está dependente, naturalmente, da verificação de determinados pressupostos:

Os substitutos têm legitimidade na medida em que, por imposição da lei, a prestação tributária seja exigida a pessoa diferente do contribuinte, através do mecanismo da retenção na fonte⁽⁶⁷⁾; os responsáveis solidários, na medida em que os pressupostos do facto tributário se verifiquem relativamente a mais do que uma pessoa e, efectivamente, seja exigida a estas o cumprimento da obrigação tributária⁽⁶⁸⁾; e os responsáveis subsidiários, desde que contra eles tenha sido ordenada a reversão da execução fiscal, ou requerida qualquer providência cautelar de garantia dos créditos tributários⁽⁶⁹⁾.

A intervenção do responsável subsidiário é hoje, aliás, admitida expressamente em processos de impugnação judicial⁽⁷⁰⁾.

15. O regime das notificações foi também objecto de desenvolvimento relativamente ao estatuido no Código de Processo Tributário⁽⁷¹⁾, determinando-se, agora, que os actos em matéria tributária só produzem efeitos relativamente ao contribuinte quando lhe sejam *validamente* notificados⁽⁷²⁾.

A notificação da liquidação do imposto, a não existir dentro do prazo de caducidade legal passa a constituir, por disposição expressa, fundamento para a oposição judicial à execução fiscal que venha a ser instaurada⁽⁷³⁾.

As notificações são efectuadas por carta registada com aviso de recepção, sempre que tenham por objecto actos ou decisões susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes, como são os actos de liquidação adicional de impostos ou os que recusem o reconhecimento de benefícios fiscais.

A este respeito, importa assinalar que a Fazenda Pública tem sustentado, junto dos tribunais - ao que parece sem ganho de causa⁽⁷⁴⁾ -, que as notificações dos actos de liquidação adicional dos impostos sobre o rendimento são de efectuar por mera carta registada, presumindo-se a notificação ao terceiro dia útil posterior do registo, seja porque se entende que a notificação é efectuada ao abrigo de norma *especial*, contida nos Códigos do IRS⁽⁷⁵⁾ e do

(65) Artigos 9.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 9.º, n.º 1, e 37.º da Lei Geral Tributária, relativamente à possibilidade de celebração de contratos fiscais.

(66) Artigos 18.º, n.º 4, alínea a), e 54.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária.

(67) Artigo 20.º da Lei Geral Tributária.

(68) Artigo 9.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 21.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

(69) Artigos 9.º, n.º 3 do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 22.º e seguintes da Lei Geral Tributária.

(70) Artigo 129.º, n.º 1, alínea b), do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

(71) Artigos 63.º e seguintes do Código de Processo Tributário.

(72) Artigo 36.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 77.º, n.º 6, da Lei Geral Tributária.

(73) Artigo 204.º, n.º 1, alínea e), do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

(74) Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 10 de Fevereiro de 1999, Recurso n.º 22390.

(75) Artigo 139.º, n.º 2, do Código do IRS.

IRC (76), seja, como sustentada, que aquela expressão "actos ou decisões susceptíveis de alterar a situação tributária dos contribuintes", já anteriormente contida no Código de Processo Tributário (77), não abrange os actos consequentes de liquidação adicional de imposto.

Quanto a nós, na perspectiva da axiologia que preside aos preceitos legais em causa, e atento o princípio da impugnação unitária do acto final do procedimento (78), não fará sentido que um acto final («definitivo e executivo»), inserido num processo de alteração da situação tributária do contribuinte, tenha exigências menores, no que respeita às formalidades da sua notificação, do que as exigidas para um acto locutório (de mera alteração da matéria colectável) inserido no mesmo processo.

Inclusivamente, o próprio Decreto-Lei que aprovou o Código de Processo Tributário revogou, expressamente, toda a legislação contrária (79), incluindo, portanto, a que regulava a matéria das notificações nos diversos códigos tributários.

Segundo a evolução dos meios de comunicação (80), o legislador previu, ainda, a possibilidade da notificação via *fax* ou *internet*, que, embora limitada aos actos cuja notificação possa ser efectuada por mera carta registada, não deixará, certamente, de levantar dificuldades relativamente à prova da sua efectiva recepção (81).

No que respeita às notificações por carta registada com aviso de recepção, quando exigíveis, continuam aquelas a considerar-se efectuadas na data em que este for assinado, ainda que por terceiro presente no domicílio do notificando, caso em que se presume a sua entrega tempestiva ao destinatário (82).

Porém, se o aviso de recepção não for assinado, ou vier devolvido, e não se comprovar a alteração do domicílio fiscal do contribuinte, a notificação deverá ser novamente efectuada nos 15 dias seguintes aos da devolução, presumindo-se concretizada se o registo não for novamente assinado ou vier devolvido, presunção que, naturalmente, admitir prova em contrário (83).

Ainda relativamente ao acto de notificação, o novo Código de Procedimento e de Processo Tributário estabelece a cominação de nulidade para a falta de indicação do seu autor e, no caso de este o ter praticado no uso de delegação ou subdelegação de competências, da qualidade em que decidiu, do seu sentido e da sua data (84).

(76) Artigo 87.º, n.º 2, do Código do IRC, alterado pelo Decreto-Lei n.º 7/96, de 7 de Fevereiro, que, neste particular, não inovou em relação à redacção anterior.

(77) Artigo 65.º, n.º 1, do Código de Processo Tributário, hoje artigo 38.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

(78) Hoje previsto no artigo 54.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

(79) Artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril.

(80) Artigo 26.º do Decreto-Lei n.º 135/99, de 22 de Abril.

(81) Artigo 38.º, n.ºs 3, 4 e 8, e 39.º, n.º 6, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

(82) Artigo 38.º, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

(83) Artigo 38.º, n.º 5, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

(84) Artigo 39.º, n.º 8, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

16. No intuito de salvaguardar os direitos de defesa do contribuinte e o princípio da tutela jurisdiccional efectiva (85), prevê-se, no novo Código de Procedimento e de Processo Tributário, a figura da *convolação*, quer em fase administrativa quer judicial, ainda que, no primeiro caso, o legislador tenha sido mais restritivo.

Assim, prevê-se a convolação oficiosa, em caso de erro na forma do procedimento, se puderem ser aproveitadas as peças úteis ao apuramento dos factos - o que significa que se não estiverem juntos ao procedimento documentos susceptíveis de contrariar a situação factual apurada pelo Administração fiscal, não parece admissível a convolação, solução que permite concluir pela relação directa dessa figura, para além do princípio da celeridade (86) na definição das situações tributárias, com o princípio da verdade material (87).

Relativamente à convolação no processo judicial tributário, esta é admitida sem reservas nas situações em que haja erro na forma do processo (88), na linha do previsto na Lei Geral Tributária para a "correção do processo", quando o meio usado não seja o adequado segundo a lei (89).

Nos casos em que o tribunal considere errado o meio de reacção indicado na notificação, o contribuinte poderá, ainda, no prazo de 30 dias contados do trânsito em julgado da decisão, exercer os seus direitos de defesa através dos meios adequados (90), o que revela preocupação pelos princípios da tutela da confiança, insito no princípio do Estado de Direito, da boa-fé e da tutela jurisdiccional efectiva (91).

17. O Código de Procedimento e de Processo Tributário prevê, agora expressamente, o princípio da impugnação unitária (92), nos termos da qual não são susceptíveis de impugnação contenciosa autónoma os actos interlocutórios do procedimento - sem prejuízo de poder ser invocada qualquer ilegalidade na impugnação da decisão final -, salvo quando imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte (93) ou disposição expressa em sentido contrário.

Não obstante as dúvidas suscitadas, no âmbito do contencioso administrativo, quanto a constitucionalidade deste princípio (94), encontram-se várias

(85) Artigo 268.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa e artigo 87.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária.

(86) Artigo 97.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária.

(87) Artigos 40.º do Código de Processo Tributário, 99.º da Lei Geral Tributária e 13.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

(88) Artigo 38.º, n.º 4, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

(89) Artigo 97.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária.

(90) Artigos 37.º, n.º 4 do Código de Procedimento e de Processo Tributário e citado artigo 97.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária.

(91) Artigos 2.º, 266.º, n.º 2, e 268.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa e 59.º e 97.º da Lei Geral Tributária e Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 17 de Maio de 2000, Processo n.º 24382.

(92) Artigo 54.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

(93) Artigo 268.º, n.º 4 da Constituição da República Portuguesa.

(94) Atenta a redacção actual do artigo 268.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa.

20. O procedimento de avaliação prévia ⁽¹⁰⁸⁾, introduzido pelo novo Código de Procedimento e de Processo Tributário, permite ao contribuinte, mediante o pagamento de uma taxa a fixar entre limites mínimos e máximos definidos anualmente pelo ministro competente (e não publicados até à data), solicitar a avaliação de bens ou direitos, que constituam a base de incidência de quaisquer tributos - como o imposto municipal de sisa e a contribuição autárquica -, a que a Administração tributária ainda não tenha procedido.

Esta avaliação, uma vez tornada definitiva, tem efeitos vinculativos para a Administração tributária, por um período de 3 anos, sendo admitido ao contribuinte-requerente o direito de reclamação e impugnação do respectivo acto de avaliação.

Aliás, o contribuinte-requerente nunca será alheio a esse acto de avaliação, uma vez que, atento o princípio do contraditório e da participação ⁽¹⁰⁹⁾, tem direito de intervir nos procedimentos dirigidos à formação de qualquer decisão que lhe diga respeito.

21. O novo Código de Procedimento e de Processo Tributário regula, em simultâneo com a Lei Geral Tributária o regime de juros indemnizatórios ⁽¹¹⁰⁾, devidos sempre que se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços, de que tenha resultado pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido ⁽¹¹¹⁾.

Parece agora que, nas hipóteses de não ser cumprido o prazo legal de restituição oficiosa de tributos, na falta de emissão de nota de crédito nos 30 dias subsequentes à anulação de acto tributário e no caso de a Administração tributária efectuar a revisão do acto tributário apenas depois de decorrido um ano sobre o respectivo pedido pelo contribuinte ⁽¹¹²⁾, por se presumir ter causa em facto a ela imputável, os juros indemnizatórios surgem automaticamente, sem necessidade de serem pedidos, devendo a Administração tributária proceder à respectiva liquidação e pagamento.

Porém, nas situações em que se atribui o direito a juros indemnizatórios por erro imputável aos serviços, de que tenha resultado o pagamento de dívida tributária em montante superior ao devido ⁽¹¹³⁾, parece que essa *imputação* terá de ser alegada e provada, o que permitirá concluir pela necessidade do pedido de reconhecimento do direito a juros indemnizatórios.

O certo é que a regulamentação, na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário, da mesma matéria, acaba por criar dificuldades de interpretação das várias disposições vigentes ⁽¹¹⁴⁾, nomeada-

⁽¹⁰⁸⁾ Artigo 58.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

⁽¹⁰⁹⁾ Artigos 45.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 60.º da Lei Geral Tributária.

⁽¹¹⁰⁾ Artigo 61.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

⁽¹¹¹⁾ Artigo 43.º, n.º 1 e 2, da Lei Geral Tributária.

⁽¹¹²⁾ Artigo 43.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária.

⁽¹¹³⁾ Artigo 43.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária.

⁽¹¹⁴⁾ Artigos 43.º e 100.º da Lei Geral Tributária e 61.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

excepções a esta regra no Código de Procedimento e de Processo Tributário, como a da impugnação dos actos de avaliação da matéria tributável ⁽⁹⁵⁾ ou o recurso contencioso das autorizações de aplicação das disposições antiabuso ⁽⁹⁶⁾.

18. O Código de Procedimento e de Processo Tributário alterou também a forma de identificação da entidade competente para a prática de diversos actos tributários.

Surgem, agora, as designações de *dirigente máximo do serviço* (com competência para substituir os órgãos periféricos regionais, quando estes não existam ⁽⁹⁷⁾, emitir orientações genéricas ⁽⁹⁸⁾, definir as questões de "manifestação de simplicidade" que permitam ao chefe de repartição de finanças decidir sobre reclamações graciosas ⁽⁹⁹⁾, reapreciar e rever decisões administrativas ⁽¹⁰⁰⁾ e emitir informações vinculativas) ⁽¹⁰¹⁾, de *mais elevado superior hierárquico do autor do acto* (com competência para, por exemplo, decidir recursos hierárquicos) ⁽¹⁰²⁾, e de *dirigente máximo da Administração tributária* (com competência para decidir, a pedido do contribuinte, designadamente, a compensação com créditos tributários) ⁽¹⁰³⁾, que suscitam dúvidas de concretização, tão desnecessárias quanto essenciais.

19. É o *dirigente máximo do serviço* a quem, em primeira instância, compete emitir orientações genéricas; sob a forma de circulares administrativas, que vinculam a Administração tributária ⁽¹⁰⁴⁾ e que não são invocáveis retroactivamente ⁽¹⁰⁵⁾.

Estas circulares, de acordo com o novo Código de Procedimento e de Processo Tributário, são organizadas em bases de dados, permanentemente actualizadas, sendo facultado o acesso directo às mesmas por qualquer contribuinte, e, bem assim, mediante requerimento, a outros despachos que lhe interessem desde que, obviamente, expurgados de quaisquer elementos de carácter pessoal ⁽¹⁰⁶⁾.

Isto implica que as informações vinculativas, prestadas a qualquer contribuinte passam a ter eficácia externa, podendo ser oponíveis à Administração tributária por qualquer outra pessoa ⁽¹⁰⁷⁾.

⁽⁹⁵⁾ Artigo 86.º, n.ºs 1 e 3, da Lei Geral Tributária.

⁽⁹⁶⁾ Artigo 63.º, n.ºs 7 e 10, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

⁽⁹⁷⁾ Artigos 10.º, n.º 4, e 75.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

⁽⁹⁸⁾ Artigo 55.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

⁽⁹⁹⁾ Artigos 75.º, n.º 1 e 111.º, n.ºs 1 e 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

⁽¹⁰⁰⁾ Artigo 47.º, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário e artigo 78.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária.

⁽¹⁰¹⁾ Artigo 68.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária.

⁽¹⁰²⁾ Artigo 66.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

⁽¹⁰³⁾ Artigo 90.º, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

⁽¹⁰⁴⁾ Artigo 55.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

⁽¹⁰⁵⁾ Artigo 68.º, n.ºs 4 e 5 da Lei Geral Tributária.

⁽¹⁰⁶⁾ Artigos 55.º e 56.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

⁽¹⁰⁷⁾ Artigos 57.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 68.º da Lei Geral Tributária.

mente quanto à conjugação do direito a juros indemnizatórios, por incumprimento do prazo legal de restituição officiosa dos tributos, com a obrigação de liquidação e pagamento de juros indemnizatórios no referido prazo de 90 dias.

22. Os chamados procedimentos próprios ⁽¹¹⁵⁾, que também não encontram norma correspondente no antigo Código de Processo Tributário, devem ser observados no caso de a liquidação ser efectuada com base em fixação ou revisão da matéria tributável sujeitos a algum grau de subjectividade.

É o caso, por exemplo, da fixação da matéria colectável por métodos indirectos ⁽¹¹⁶⁾ e da aplicação de normas antiabuso ⁽¹¹⁷⁾, cuja decisão final constitui pressuposto da consequente liquidação de imposto.

No caso das normas antiabuso, a sua respectiva aplicação está dependente de uma decisão prévia de autorização nesse sentido, devidamente fundamentada, da competência do dirigente máximo do serviço, ou do funcionário em quem ele tiver delegado essa competência, decisão essa passível de recurso contencioso autónomo.

Estas normas, no entanto, não serão aplicáveis, por um lado, se o contribuinte tiver solicitado informação vinculativa sobre os factos que fundamentem a referida autorização e a Administração tributária não se pronunciar no prazo de 6 meses e, por outro, se tiverem decorrido mais de 3 anos sobre a realização do acto ou a celebração do negócio jurídico objecto de aplicação das disposições antiabuso ⁽¹¹⁸⁾.

Ao sujeitar a abertura deste procedimento ao decurso de menos de 3 anos sobre o acto em causa, o legislador, indirectamente, encurtou também o prazo legal de caducidade que, neste caso, fica sujeito a essa condição.

O procedimento próprio de ilisão das presunções ⁽¹¹⁹⁾, estabelecidas nas normas de incidência tributária, está previsto para o caso de o interessado não pretender utilizar as vias da reclamação graciosa ou da impugnação judicial do acto tributário final que nela se basear, constituindo, assim, uma forma de controlo prévio e autónomo da legalidade de um acto tributário fundado em presunção legal.

23. O reconhecimento dos benefícios fiscais, a que o novo Código de Procedimento e de Processo Tributário dedicou capítulo específico ⁽¹²⁰⁾, continua a depender da iniciativa dos interessados, mediante requerimento ⁽¹²¹⁾

⁽¹¹⁵⁾ Artigos 62.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

⁽¹¹⁶⁾ Artigos 90.º e seguintes da Lei Geral Tributária.

⁽¹¹⁷⁾ Artigo 63.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

⁽¹¹⁸⁾ V. nota 117.

⁽¹¹⁹⁾ Artigo 64.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

⁽¹²⁰⁾ Esta regra parece abranger, apenas, os benefícios fiscais que de acordo com o artigo 4.º, n.º 2, do respectivo estatuto, não sejam *automáticos*.

⁽¹²¹⁾ Acenta a revogação dos artigos 14.º a 17.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, a que procedeu o artigo 2.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 433/99, de 10 de Outubro, que aprovou o novo Código de Procedimento e de Processo Tributário.

dirigido especificamente a esse fim e acompanhado da prova de verificação dos respectivos pressupostos.

A manutenção dos efeitos do reconhecimento - não obstante a Lei Geral Tributária fixar um prazo de vigência de 5 anos para todos os benefícios fiscais que não tenham natureza estrutural ⁽¹²²⁾ - depende de o contribuinte facultar à Administração fiscal todos os elementos, de que esta ainda não disponha, necessários ao controlo dos respectivos pressupostos ⁽¹²³⁾.

24. Outro dos meios de reacção contra as decisões dos órgãos da Administração tributária é o recurso hierárquico ⁽¹²⁴⁾.

Este meio de defesa deverá ser dirigido, como vimos atrás, ao *mais elevado superior hierárquico do autor do acto* e interposto perante o autor do acto recorrido, no prazo de 30 dias, contados da data da notificação do acto de que se pretende recorrer.

Uma das novidades introduzidas, neste particular, diz respeito ao recurso hierárquico a que a lei atribua efeito suspensivo ⁽¹²⁵⁾, efeito que se limita à parte da decisão contestada e que passa a obrigar o contribuinte a proceder, dentro do prazo legal, ao pagamento da liquidação provisória, apurada com base na matéria tributável não contestada, sob pena de o efeito de recurso se tornar *devolutivo* ⁽¹²⁶⁾, e consequentemente, se proceder a uma liquidação definitiva, com base na totalidade da matéria colectável determinada.

Em geral, a admissibilidade do recurso hierárquico passa a estar sujeita também ao princípio do duplo grau de decisão, nos termos do qual não poderá a mesma pretensão do contribuinte ser apreciada, sucessivamente, por mais de dois órgãos integrados na Administração tributária ⁽¹²⁷⁾, solução que parece não obstar, no entanto, a que um terceiro órgão da administração, por iniciativa própria, se pronuncie sobre o mérito da decisão em causa, no âmbito de poderes de superintendência e de revisão dos actos tributários.

25. Importa assinalar que a reclamação graciosa ⁽¹²⁸⁾ constitui um meio de defesa administrativo que apresenta regime semelhante ao já vigente no âmbito do Código de Processo Tributário ⁽¹²⁹⁾, onde, não obstante, se revelam algumas alterações importantes no Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Para além da possibilidade da sua efectivação oral ⁽¹³⁰⁾, a novidade será, sem dúvida, a da atribuição de efeito suspensivo à reclamação graciosa,

⁽¹²²⁾ Artigo 14.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária.

⁽¹²³⁾ Artigos 64.º, n.º 4, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

⁽¹²⁴⁾ Artigos 66.º e 67.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

⁽¹²⁵⁾ Artigo 112.º, n.º 3, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas.

⁽¹²⁶⁾ Artigos 67.º, n.º 2 e 86.º, n.º 7, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

⁽¹²⁷⁾ Artigo 47.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

⁽¹²⁸⁾ Artigos 68.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

⁽¹²⁹⁾ Artigos 95.º e seguintes do Código de Processo Tributário.

⁽¹³⁰⁾ Artigo 73.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

requerida pelo contribuinte na respectiva petição, desde que, nos termos gerais, a respectiva garantia seja prestada pelo valor da dívida e acrescido (131).

Uma vez que a execução fiscal já pode ser suspensa nos mesmos termos, com fundamento em reclamação graciosa (132), a verdade é que, ao abrigo dessa nova disposição, o processo de execução fiscal parece não dever sequer ser instaurado enquanto não for decidida a reclamação (133).

Não deixa de ser curiosa, ao mesmo tempo, a possibilidade, que agora se admite, de, em casos de manifesta simplicidade (134) o órgão periférico local (Chefe da Repartição de Finanças) poder decidir de imediato a reclamação dirigida ao órgão periférico regional (Director de Finanças) (135).

Esta possibilidade, atribuída de forma genérica e sem concretização legal do conceito de manifesta simplicidade, parece olvidar que, nos casos em que a reclamação seja decidida com esse fundamento, dada a subjectividade do conceito, se poderá suscitar a questão da incompetência para a prática do acto em causa, não obstante, como vimos, o dirigente máximo do serviço poder esclarecer genericamente os casos em que, em virtude de manifesta simplicidade da questão suscitada, o órgão periférico local deva resolver a reclamação (136).

26. Outra disposição revista, em matéria de cobrança, diz respeito à restituição do remanescente do produto de quaisquer bens vendidos ou liquidados em processo de execução fiscal, o qual, no prazo de 30 dias, deve ser aplicado no pagamento de quaisquer dívidas tributárias de que o executado seja devedor, desde que não reclamadas ou impugnadas (137).

Findo esse prazo, deve o remanescente ser restituído ao executado sem que, para o efeito, tenha o legislador fixado qualquer prazo especial, nem, simultaneamente, obrigado ao pagamento de juros, por eventual atraso ou demora na restituição dos montantes envolvidos, como sucede em sede de execução de sentença que implique a restituição do tributo (138).

Igualmente vaga é a regulamentação da dissolução judicial das sociedades inactivas (139), que permite, que nos casos em que uma sociedade cuja

(131) Artigo 69.º, alínea f), parte final, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

(132) Artigo 169.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

(133) Forma alternativa de evitar a instauração do processo de execução fiscal consiste no pagamento da dívida objecto de reclamação graciosa ou de impugnação judicial, em relação ao qual, ao abrigo do disposto no artigo 9.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária, hoje se afasta expressamente qualquer presunção de reconhecimento da dívida ou de renúncia a meios de defesa (as quantias pagas nestes termos, uma vez anulado o acto de liquidação em causa, serão restituídas ao contribuinte, se for o caso acrescidas de juros indemnizatórios a taxa igual à dos juros compensatórios - artigo 49.º da Lei Geral Tributária).

(134) Artigo 78.º, n.º 4 do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

(135) Artigos 6.º do Decreto-Lei n.º 433/99, de 10 de Outubro, e 73.º, n.º 4, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

(136) Artigo 73.º, n.º 6, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

(137) Artigo 81.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

(138) Artigo 102.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária.

(139) Artigo 83.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

declaração de rendimentos evidencie não desenvolver actividade efectiva por período superior a 5 anos consecutivos, a Administração tributária solicite a intervenção do Ministério Público, no sentido de propor a respectiva dissolução judicial (140).

Esta consequência aplica-se, também, em casos de omissão, durante o mesmo período, do dever de apresentação da declaração (141), o que não pode deixar de considerar-se excessivo, à luz do princípio da proporcionalidade, atentas, sobretudo, como termo de comparação, as sanções impostas para a mesma omissão pelo Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras (142).

27. Relativamente ao processo de impugnação (143), entrando no processo judicial tributário, mantém-se, no geral, o que já se estatuiu no Código de Processo Tributário (144).

No caso de indeferimento de reclamação graciosa, o prazo para a consequente impugnação é porém, agora, fixado em 15 dias, contados da respectiva notificação (145).

Prevê-se também a possibilidade de o processo dever ser imediatamente remetido para o tribunal no caso de já ter sido resolvida reclamação graciosa com o mesmo objecto (146), efeito este - de subida imediata do processo - que poderá ainda ser requerido na própria petição de impugnação (147).

À semelhança do que se prevê para as reclamações graciosas, o órgão periférico local onde tenha sido apresentada a petição organizará o processo, podendo, como vimos, o respectivo dirigente, no prazo de 8 dias e caso a questão se revista de manifesta simplicidade, deferir de imediato o pedido do contribuinte (148).

Convém referir, como já anteriormente sucedia (149), que o processo de impugnação sofre alguns desvios consoante os actos que se impugnem.

A impugnação em caso de autoliquidação e de retenção na fonte deverá ser precedida de reclamação graciosa, dentro dos 2 anos seguintes à apresentação da declaração em causa ou sobre o termo do prazo de entrega do imposto retido, sendo que a impugnação sobre o indeferimento - tácito (150) ou expresso - que daí advenha terá de ser apresentada no prazo de 30 dias (151).

(140) O artigo 7.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 399/82, de 23 de Setembro, considerou a inactividade de uma sociedade comercial como causa legal de sua dissolução.

(141) Artigo 83.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

(142) Artigos 31.º e 32.º do referido Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro.

(143) Artigos 99.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

(144) Artigos 120.º e seguintes do Código de Processo Tributário.

(145) Artigo 102.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

(146) Artigo 111.º, n.º 7, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

(147) Artigos 108.º, n.º 5 e 110.º, n.º 4, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

(148) Artigo 111.º, n.º 1 e 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

(149) Artigos 151.º e 152.º do Código de Processo Tributário.

(150) O indeferimento tácito, nos termos dos artigos 57.º, n.º 1 e 5, da Lei Geral Tributária e 106.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, forma-se se decorrido o prazo legal de decisão - 6 meses -, a Administração tributária não se pronunciar.

(151) Artigos 131.º e 132.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

A impugnação no caso de pagamentos por conta deve, igualmente, ser precedida de reclamação graciosa, apresentada no prazo de 30 dias após o pagamento indevido, reclamação que, uma vez expressamente indeferida, abrirá o prazo de 30 dias para a competente impugnação judicial ⁽¹⁵²⁾.

Neste particular, convém ainda salientar que a ausência de pronúncia da Administração tributária nos 90 dias subsequentes à apresentação da reclamação graciosa (e não de 6 meses, como é regra) ⁽¹⁵³⁾, determina a formação do acto tácito, mas, desta feita, de *deferimento* ⁽¹⁵⁴⁾.

Recebido, distribuído e autuado o processo no tribunal competente, será notificada a Fazenda Pública para se pronunciar, no prazo de 10 dias, sobre a pretensão do contribuinte, mas, se, até aqui, a falta de contestação pela Fazenda Pública dos factos alegados pelo contribuinte não importava a confissão dos mesmos, hoje os efeitos de tal omissão ficam dependentes da livre apreciação do juiz ⁽¹⁵⁵⁾.

28. No que toca a meios processuais acessórios, concretiza-se (e processualiza-se) o que se dispôs a Lei Geral Tributária ⁽¹⁵⁶⁾ e o que já se dispunha no anterior Código de Processo Tributário ⁽¹⁵⁷⁾.

O novo Código de Procedimento e de Processo Tributário consagra, expressamente, o regime processual da intimação para um comportamento, aplicável, em caso de omissão por parte da Administração tributária, do dever de qualificar prestação jurídica susceptível de lesar um direito ou interesse legítimo em matéria tributável.

Porém, nos termos da lei, a intimação só é aplicável quando, vistos os restantes meios contenciosos, previstos no Código de Procedimento e de Processo Tributário, se concluir ser o meio mais adequado para assegurar a tutela plena, eficaz e efectiva dos direitos ou interesses em causa ⁽¹⁵⁸⁾.

Parece, no entanto, que o recurso a este meio processual só sucederá em situações mais extremas, que já não dependam nomeadamente de uma decisão de mérito por parte da Administração tributária ⁽¹⁵⁹⁾, como será o caso, por exemplo, da resistência ao reembolso de qualquer tributo que se mostre em

⁽¹⁵²⁾ Artigo 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

⁽¹⁵³⁾ Artigos 57.º, n.ºs 1 e 5, da Lei Geral Tributária e 106.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

⁽¹⁵⁴⁾ Artigo 133.º, n.º 4, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

⁽¹⁵⁵⁾ Artigo 112.º, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

⁽¹⁵⁶⁾ O artigo 101.º da Lei Geral Tributária prevê, entre outros, o meio processual acessório de intimação para um comportamento cuja introdução, no entanto, não foi acompanhada de uma alteração do anterior Código de Processo Tributário. Ou seja, até à entrada em vigor do novo Código de Procedimento e de Processo Tributário, este meio processual acessório não tinha regime processual aplicável — que não fosse encontrado por analogia com a Lei do Processo dos Tribunais Administrativos (artigos 86.º a 91.º) que, no entanto, só era aplicável contra particulares e concessionários e não contra a Administração.

⁽¹⁵⁷⁾ Artigo 166.º do Código de Processo Tributário.

⁽¹⁵⁸⁾ Artigo 147.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, à semelhança, aliás, do que dispõe o seu artigo 145.º, n.º 3, no que respeita aos outros meios processuais acessórios.

⁽¹⁵⁹⁾ O âmbito de utilização deste meio processual acessório não se sobrepe, por exemplo, a uma reclamação graciosa ou impugnação judicial cujo fim é, precisamente, a obtenção de uma decisão e não um comportamento.

sede de reclamação graciosa como indevidamente pago, caso em que não se chega a colocar a dúvida sobre se existe ou não outro meio alternativo.

O legislador consagrou assim, forma expedita e urgente para obrigar a Administração a cumprir as suas decisões constitutivas de direitos.

29. Com a aprovação do Código de Procedimento e de Processo Tributário, o legislador reformulou o âmbito de aplicação do processo de execução fiscal, sobretudo no que diz respeito à cobrança coerciva de dívidas da titularidade de entidade diferente do Estado.

Assim, restringiu-se o âmbito de aplicação deste processo a dívidas *tributárias* a favor do Estado e a coimas e outras sanções pecuniárias ⁽¹⁶⁰⁾, propriamente ditas, constituindo os alargamentos deste âmbito excepções que são expressamente admitidas por lei.

É o caso de outras dívidas ao Estado que não sejam tributos, taxas ... ⁽¹⁶¹⁾, de dívidas a pessoas colectivas de direito público que devam ser pagas por força de acto administrativo, dos reembolsos e reposições.

A cobrança coerciva, através do processo de execução fiscal, destes reembolsos ou reposições, com a nova redacção introduzida pelo Código de Procedimento e de Processo Tributário, passa, assim, a estar condicionada pela expressa autorização da lei, o que não sucedia no regime anterior do Código de Processo Tributário ⁽¹⁶²⁾.

Por outro lado, como vimos já, o processo de execução fiscal continua a poder ser suspenso, com fundamento na pendência de reclamação graciosa, impugnação, recurso ou oposição judicial que tenham por objecto a dívida exequenda, suspensão que também está, regra geral, condicionada pela constituição de garantia idónea sobre o valor da dívida, juros de mora e custas, acrescido de 25% ⁽¹⁶³⁾.

No entanto, prevê-se agora, seguindo a Lei Geral Tributária, por um lado, a possibilidade de dispensa da prestação de garantia ⁽¹⁶⁴⁾ e, por outro, o direito a indemnização por prestação de garantia indevida ⁽¹⁶⁵⁾.

A dispensa de prestação de garantia deve ser requerida ao órgão da execução fiscal, no prazo de 15 dias previsto para a constituição da garantia, com fundamento em *prejuízo irreparável* ou *manifesta falta de meios económicos*, devidamente justificado, de facto e de direito, instruída com a prova documental necessária ⁽¹⁶⁶⁾, restrição probatória que choça com o disposto na Lei Geral Tributária ⁽¹⁶⁷⁾.

⁽¹⁶⁰⁾ Artigo 148.º, n.º 1, alíneas a) e b), do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

⁽¹⁶¹⁾ Ou seja, todas as que são enunciadas no artigo 148.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

⁽¹⁶²⁾ Artigo 233.º, n.º 1, alínea b), do Código de Processo Tributário.

⁽¹⁶³⁾ Artigo 199.º, n.º 5, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

⁽¹⁶⁴⁾ Artigo 170.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 52.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária.

⁽¹⁶⁵⁾ Artigo 171.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 53.º da Lei Geral Tributária.

⁽¹⁶⁶⁾ Artigo 170.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

⁽¹⁶⁷⁾ Artigos 52.º, n.º 4, e 72.º da Lei Geral Tributária.

A indemnização por garantia indevida diz respeito à compensação exigível nos casos em que venha a ser dada razão ao contribuinte, na sequência de reclamação graciosa, impugnação judicial ou recurso judicial, e em que este, a pedido da Administração, tenha prestado garantia por um período superior a 3 anos.

Esta indemnização, no entanto, terá de ser requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda, a não ser que o fundamento do pedido seja superveniente, caso em que pode ser requerida autonomamente, nos 30 dias subsequentes a esse facto (168).

Salienta-se que a falta de notificação da liquidação do tributo dentro do prazo de caducidade constitui também, como vimos, expresso fundamento de oposição judicial à execução fiscal, fundamento a que, porém, a jurisprudência já havia chegado ao abrigo do Código de Processo das Contribuições e Impostos e do Código de Processo Tributário (169).

30. A terminar, o regime relativo aos recursos jurisdicionais foi alvo da necessária resistemização em título autónomo e final do Código de Procedimento e de Processo Tributário (170) e de revisão profunda, quando, até à data, as normas respectivas se encontravam dispersas pelo Código de Processo Tributário (171).

Inovando, passa a não caber recurso das decisões dos tribunais de 1ª instância, proferidas em processo de impugnação judicial ou de execução fiscal, quando o valor da causa não ultrapasse um quarto das alçadas dos tribunais judiciais de 1ª instância (172) (187 500\$), como vimos já, não obstante ser sempre admissível recurso para o Supremo Tribunal Administrativo de decisões que perfilhem solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica, com mais de três sentenças do mesmo ou outro tribunal de igual grau ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior (173), como exigia a Lei Geral Tributária (174).

A interposição de recurso faz-se por meio de requerimento, onde se declare a intenção de recorrer e de alegar, sob pena de o recurso ser julgado deserto (175).

As alegações são apresentadas no tribunal *recorrido*, assim que o recorrente seja notificado para tal e dentro dos 15 dias subsequentes (176).

(168) Artigo 170.º, n.ºs 1 e 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

(169) Artigos 176.º, alínea g) e 286.º, n.º 1, alínea h), do Código de Processo das Contribuições e Impostos e do Código de Processo Tributário, respectivamente - neste sentido, por exemplo, acórdãos do Tribunal Tributário de 2ª Instância de 21 de Dezembro de 1993, Processo n.º 61 749, e de 4 de Outubro de 1994, Processo n.º 62 344.

(170) Artigos 279.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

(171) Artigos 167.º, 172.º, 355.º e 356.º do Código de Processo Tributário.

(172) Artigo 280.º, n.º 4 do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

(173) Artigos 269.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

(174) Artigo 105.º da Lei Geral Tributária.

(175) Artigo 282.º, n.ºs 1 e 4 do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

(176) Artigo 283.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Constituem excepção a esta regra os recursos jurisdicionais interpostos das decisões proferidas em processos urgentes e dos despachos do juiz em processo judicial tributário e de execução fiscal, cujo requerimento deverá ser acompanhado das respectivas alegações (177), sendo os recursos dos actos jurisdicionais sobre meios processuais acessórios regulados pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos (178).

Os recursos têm efeito meramente devolutivo, salvo se for prestada garantia ou o efeito devolutivo afectar o efeito útil dos recursos (179).

*

São estas, pois, algumas das principais alterações introduzidas pelo novo Código de Procedimento e de Processo Tributário, cujas principais virtudes e defeitos, naturalmente, só a prática e o tempo determinarão.

Lisboa, 03 de Julho de 2000

(177) Artigos 283.º e 285.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

(178) Artigo 279.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário e artigos 113.º e 115.º da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos.

(179) Artigo 286.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.