



Beatriz Medeiros Silva Fernandes

O CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO - ANÁLISE COMPARATIVA DAS VIAS DE CONTESTAÇÃO DE ATOS DE LIQUIDAÇÃO

Coimbra, outubro de 2023



Beatriz Medeiros Silva Fernandes

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de **Mestre em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial**, realizada sob a orientação da Professora Cidália Maria da Mota Lopes e coorientação de Pedro Miguel de Jesus Marcelino.

Coimbra, outubro de 2023

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

TERMO DE RESPONSABILIDADE

Declaro ser a autora desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

AGRADECIMENTOS

Este é o espaço e o momento para prestar o meu tributo a todos aqueles que, de alguma forma, me acompanharam nesta etapa tão importante. A realização desta dissertação de mestrado contou com o saber, a colaboração, e o apoio fundamental de inúmeras pessoas, às quais sou eternamente grata.

Em primeiro lugar, desejo agradecer à minha família por todo o ânimo que pacientemente me souberam dar. Agradeço, acima de tudo aos meus pais e a minha avó, por todo o amor e apoio e, sobretudo por terem sempre acreditado que seria capaz de alcançar os meus objetivos profissionais e académicos.

Estou especialmente grata à minha orientadora, Professora Cidália Lopes, pela confiança e pelo acompanhamento que sempre me prestou ao longo da investigação e elaboração desta dissertação.

Ao meu coorientador, Professor Pedro Marcelino, meu professor de mestrado nas áreas fundamentais desta dissertação, a quem eu admiro muito e que dedicou grande parte do seu tempo à orientação desta Dissertação.

Agradeço ao meu namorado por todo o apoio, paciência e compreensão demonstrados, mas sobretudo por todos os momentos de ausência, que doravante procurarei compensar.

Agradeço às minhas melhores amigas, Sara e Daniela, por todo o apoio e amizade genuína.

Por último, um agradecimento especial à minha Madrinha Amélia, por todo o apoio demonstrado e pelas palavras de incentivo em momentos tão cruciais. Um agradecimento muito especial às minhas colegas Soraia Morgado e Sara Batista que me acompanharam nesta caminhada.

A todos, expresso aqui a minha maior gratidão.

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

RESUMO

O presente trabalho de investigação, tem como tema “O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação”, tendo como objetivo analisar as vias de defesa ao dispor do contribuinte perante eventuais ilegalidades ao nível do ato tributário de liquidação que lhe venham a ser dirigidos: Reclamação graciosa, Impugnação judicial e Arbitragem tributária. Para além de ser um tema sempre atual, encontra-se cada vez mais presente na vida da generalidade dos contribuintes, que nem sempre se encontram informados de como podem agir em sua defesa, que meios podem usar, como e quando, o que revela a importância da sua abordagem. Desta forma, no último capítulo procurarei analisar as diferenças, vantagens e desvantagens de cada forma de contestação, por forma a habilitar o contribuinte a escolher o meio de defesa que melhor assegure as suas pretensões e objetivos.

Palavras-chave:

Meios de contestação, Atos de liquidação, Reclamação graciosa, Impugnação judicial, Arbitragem tributária

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

ABSTRACT

The present research work has as its theme “Tax Litigation - Comparative analysis of the ways of contesting liquidation acts”, with the objective being to analyse the defence options available to the taxpayer in the face of possible illegalities at the level of the tax liquidation act that may be directed to them: gracious complaint, judicial challenge, and tax arbitration. In addition to being a current topic, it is increasingly present in the lives of most taxpayers, who are usually misinformed of how they can act in their defence, what means they can use, how and when, which reveals the importance of its approach. In this way, in the last chapter, I will seek to analyse the differences, advantages, and disadvantages of each form of contestation, in order to enable the taxpayer to choose the means of defence that best ensures their claims and objectives.

Keywords: Contestation means, Liquidation acts, Gracious complaint, Judicial challenge, Tax arbitration.

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

ÍNDICE GERAL

INTRODUÇÃO	9
1 OS MEIOS DE CONTESTAÇÃO DE ATOS DE LIQUIDAÇÃO	12
2 RECLAMAÇÃO GRACIOSA	14
2.1 Considerações gerais	14
2.2 Fundamentos da reclamação	19
2.3 Prazos	21
2.4 Tramitação do procedimento.....	23
2.5 Indeferimento da decisão	28
2.5.1 Recurso hierárquico	29
2.5.2 Impugnação judicial.....	30
2.5.3 Arbitragem tributária	31
2.6 Casos de reclamação graciosa necessárias previamente à via judicial	31
3 IMPUGNAÇÃO JUDICIAL	34
3.1 Considerações gerais	34
3.2 Natureza e âmbito e do processo.....	34
3.3 Fundamentos da Impugnação.....	36
3.4 Prazos	36
3.5 Tramitação do processo.....	40
3.5.1 Petição inicial.....	40
3.5.2 Contestação	43
3.5.3 Decisão pré-instrutória ou preliminar	44
3.5.4 Instrução.....	45

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

3.5.5	Alegações.....	47
3.5.6	Vista do Ministério público	49
3.5.7	Sentença	51
3.6	Indeferimento da decisão	54
4	ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA.....	55
4.1	Breve contextualização	55
4.2	Âmbito e objetos da Arbitragem Tributária	57
4.3	Estrutura e composição dos tribunais arbitrais.....	59
4.3.1	Designação de árbitros.....	60
4.4	Tramitação Procedimental e Processual.....	62
4.4.1	Prazos do Processo e Procedimento.....	64
4.4.2	Pedido de constituição de tribunal arbitral	65
4.4.3	Procedimento de designação dos árbitros nos tribunais comuns.....	69
4.4.4	Procedimento de designação dos árbitros nos tribunais especiais	71
4.4.5	Taxa de arbitragem	72
4.4.6	Decisão arbitral	75
5	ANÁLISE COMPARATIVA DAS VIAS DE CONTESTAÇÃO DE ATOS DE LIQUIDAÇÃO	83
5.1	Reclamação graciosa <i>versus</i> Impugnação judicial	84
5.2	Reclamação graciosa <i>versus</i> Arbitragem tributária.....	88
5.3	Impugnação judicial <i>versus</i> Arbitragem tributária.....	91
	CONCLUSÃO	94
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	96

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 - Decisões de reclamações Graciosas de 2011 a 2020 (dados da AT) 87

Figura 2 - Sentido de decisões favoráveis à AT (2016-2020) 93

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1 - Meios de contestação de atos de liquidação 12

Tabela 2 - Estatística do sentido de decisão favorável dos processos de Arbitragem tributária..... 91

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

Lista de abreviaturas e siglas

Al. - Alínea

Al.s - Alíneas

Art. - Artigo

Art.s - Artigos

AT - Autoridade Tributária e Aduaneira

CC - Código Civil

Cf. - Confrontar

CAAD - Centro de Arbitragem Administrativa

CPA - Código do Procedimento Administrativo

CPC - Código de Processo Civil

CPPT - Código de Procedimento e de Processo Tributário

CPTA - Código de Processo nos Tribunais Administrativos

CRP - Constituição da República Portuguesa

DL - Decreto-Lei

ETAF - Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais

LGT - Lei Geral Tributária

N.º - Número

N.ºs - Números

RCPAT - Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária

RJAT- Regime Jurídico da Arbitragem Tributária

STA - Supremo Tribunal Administrativo

TCA - Tribunal Central Administrativo

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

INTRODUÇÃO

A opção por uma tese de mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial, especificamente no âmbito do contencioso tributário, prende-se com o especial interesse, no âmbito das temáticas lecionadas pelo docente Pedro Miguel de Jesus Marcelino, nomeadamente nas unidades curriculares “Lei Geral Tributária e Garantias dos Contribuintes” e “Procedimento e Processo Tributário”, ministradas no referido mestrado.

Teve como minha motivação, o interesse pessoal e profissional, no sentido de perceber o modo de atuação dos contribuintes perante a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) no âmbito do contencioso tributário. Por conseguinte, o presente estudo é fruto da observação e investigação numa área de grande relevo não só no âmbito da Contabilidade e Fiscalidade, mas no panorama global da sociedade, dado o seu impacto concreto na via do contribuinte individualmente considerado e que muitas vezes desconhece os meios legais ao seu dispor.

Assim, ao longo da presente investigação procurou-se operar um enquadramento tão abrangente quanto possível à temática em apreço: os meios de contestação ao dispor dos contribuintes. A fim de não tornar muito extensivo o presente estudo debruça-se apenas sobre os meios de contestação dos atos de liquidação, por serem os atos mais impactantes e que geram mais conflitos entre os contribuintes e a AT.

Aos contribuintes, enquanto sujeitos passivos da relação jurídica tributária, cabe o dever de cumprimento das obrigações tributárias (confrontar (*cf.*) artigo (art.) 18.º, número (n.º) 1 da Lei Geral Tributária (LGT)), entre as quais, nos limites das normas de incidência tributária o dever de pagamento dos impostos, de modo a contribuir para a satisfação das necessidades financeiras do Estado.

À AT cabe o dever de validação do declarado pelos contribuintes e das liquidações que se encontram cometidas aos mesmos (auto-liquidação) bem como de proceder à liquidação de tributos com base nas declarações dos contribuintes (*cf.* art. 59.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT)).

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

É neste contexto que surge a necessidade dos mecanismos de proteção dos direitos e interesses legalmente consagrados, tanto para os contribuintes, como para o Estado. Existe, de facto, no sistema fiscal português, todo um conjunto heterogéneo de normas fiscais para disciplinar as relações jurídico-tributárias de imposto, normas essas que, podem ser de natureza administrativa ou de natureza jurisdicional.

Assim, no caso de o contribuinte pretender reagir contra um ato da AT poderá fazê-lo através de vias administrativas ou de vias jurisdicionais (até, em alguns casos, perante um tribunal arbitral), através dos mais variados meios de contestação.

Às relações jurídico-tributárias, de acordo com a sua natureza, aplicam-se sucessivamente a LGT, o CPPT, e demais leis tributárias, o Código do Procedimento Administrativo (CPA), o Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), o Código Civil (CC) e o Código de Processo Civil (CPC) (*cf.* art. 2.º da LGT e art. 2.º do CPPT).

De realçar que, no caso específico em estudo, isto é, no caso de o contribuinte pretender discutir a legalidade de um ato de liquidação perante AT, poderá fazê-lo pela via administrativa, através da reclamação graciosa, ou através da via jurisdicional, com uma ação de impugnação judicial ou ainda (nos casos admissíveis) recorrendo à arbitragem tributária.

Ao longo desta dissertação é feita uma abordagem detalhada de cada uma destas vias de contestação com as suas devidas ressalvas, para no fim ser possível se proceder ao objetivo em estudo, ou seja, a realização de uma análise comparativa das mesmas.

Por conseguinte, por forma a ser possível atingir uma compreensão profunda e abrangente do tema em análise, procedeu-se à estruturação do presente trabalho em três partes distintas, começando a exposição por um primeiro capítulo em que são abordados quais os meios de contestação dos atos de liquidação. Posteriormente, nos capítulos seguintes (capítulos dois, três e quatro), procede-se a uma análise profunda e detalhada de cada um dos meios de contestação dos atos de liquidação. Por fim, no quinto e último capítulo é realizada uma abordagem comparativa da matéria em estudo.

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

1 OS MEIOS DE CONTESTAÇÃO DE ATOS DE LIQUIDAÇÃO

Conforme previsto no art. 268.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), assiste aos cidadãos o direito de reação contra atos que afetem os seus direitos e interesses legítimos, devendo a lei prever os meios de efetivação dessa reação.

Quando o ato tributário em crise for um ato de liquidação, o contribuinte pode recorrer a meios para obter a tutela plena e efetiva dos seus direitos e interesses legalmente protegidos através da contestação, sendo que, o ato de liquidação, pode ser impugnável por via administrativa ou por via judicial.

Os artigos (art.s) 68.º a 77.º-A do CPPT, preveem as formas de reação administrativas ao dispor do contribuinte contra atos tributários que afetem os seus direitos e interesses, incluindo atos de liquidação. Já a via de contestação judicial encontra-se estatuída nos art.s 96.º a 134.º do CPPT e o recurso para o Tribunal Arbitral previsto no Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT).

Assim sendo, preferiu-se uma análise que se inicia com a referência a via administrativa (meio procedimental) mais adequada, isto é, a **reclamação graciosa**, seguida da análise da via judicial, com os dois meios processuais válidos: a **impugnação judicial** e a **constituição de tribunal arbitral**.

Na tabela a baixo (tabela 1) são sintetizados os meios de contestação contra os atos de liquidação.

Tabela 1 - Meios de contestação de atos de liquidação

Via administrativa	Via judicial	Via arbitral
Reclamação graciosa	Impugnação judicial	Pedido de constituição de tribunal arbitral
Prazo (regra) para apresentação: 120 dias	Prazo (regra) para apresentação: 3 meses	Prazo (regra) para apresentação: 90 dias
Isenção de custas	Sujeição a custas	Sujeição a custas

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

Prazo legal de decisão: 4 meses – <i>cf.</i> art. 57.º, n.º 1 da LGT	Prazo legal de decisão: 4 meses – <i>cf.</i> art. 96.º, n.º 2 do CPPT	Prazo legal de decisão: 6 meses – <i>cf.</i> art. 21.º, n.º 1 do RJAT
--	---	---

Fonte: Elaboração própria, adaptado de Soares (2020).

Todos estes meios são, de forma genérica, adequados para discutir a legalidade do ato de liquidação (apesar de por vezes existir a obrigatoriedade de se começar pela contestação administrativa – e nem todas as liquidações serem suscetíveis de recurso para o Tribunal Arbitral), divergindo fundamentalmente nas formalidades e nos encargos que implicam. Veremos agora detalhadamente cada uma destas vias.

2 RECLAMAÇÃO GRACIOSA

2.1 Considerações gerais

A reclamação graciosa é um meio administrativo de defesa, em regra, facultativo¹, que tem em vista a reapreciação do ato tributário pela própria entidade que o praticou. Na reclamação o contribuinte (ou por outra pessoa que, nos termos da lei, tenha legitimidade para representar o sujeito passivo, tais como o substituto, ou o responsável tributário (cf. art. 9.º do CPPT e art. 22.º, n.º 5 da LGT)), pode requer a anulação (total ou parcial) de um ato tributário, independentemente do valor da causa e de esta suscitar, ou não, questões de direito (Amorim & Azevedo, 2021).

Tratando-se de uma importante garantia dos contribuintes, esta via constitui um dos meios impugnatórios mais utilizados pelos mesmos para defenderem direitos e interesses em matéria tributária, assumindo um papel primordial no panorama tutelar tributário (Neto & Trindade, 2019a).

Saldanha Sanches (2007, p. 474) definiu que “a reclamação graciosa feita pelo contribuinte é destinada a obter uma reanálise de uma certa situação pela Administração Fiscal, constituindo a via normal de resolução de um litígio² entre o sujeito passivo do imposto e o Fisco”.

O procedimento de reclamação graciosa visa a impugnação de atos tributários. Por atos tributários, entenda-se, entre outros, os atos de liquidação, designadamente a liquidação administrativa, adicional ou oficiosa, a autoliquidação, os atos de retenção na fonte ou de pagamento por conta e os atos de fixação da matéria tributável quando não deem lugar a liquidação (Neto & Trindade, 2019a). No que tange à matéria abrangida pelo presente estudo, o ato tributário que é colocado em crise através do procedimento de

¹ A reclamação graciosa, geralmente, é facultativa, isto é, não se assume como um meio prévio e/ou necessário de acesso aos Tribunais (meios contenciosos tributários).

² Um “litígio”, aqui como em qualquer outro domínio do contencioso tributário, significa um conflito de pretensões ou uma oposição de interesses, pelo que se afastarão da consideração aquelas situações em que os interessados já chegaram a alguma espécie de acordo ou encontro de vontades.

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

reclamação graciosa é o ato de liquidação, ainda que a operação técnica em que este se traduz não dê lugar ao pagamento de tributo (Catarino & Guimarães (coord.), 2018).

A reclamação graciosa é objeto de uma regulamentação difusa, com um regime particular em cada um dos principais códigos fiscais e tem o seu regime geral definido no CPPT, aprovado pelo Decreto-Lei (DL) n.º 433/99, de 26 de outubro (Saldanha Sanches, 2007). Neste código, o procedimento de reclamação graciosa encontra-se regulado do art. 68.º ao art. 77.º -B, sendo que o n.º 1 do art. 68.º do CPPT começa por fixar os seus objetivos: “o procedimento de reclamação graciosa visa a anulação total ou parcial dos atos tributários por iniciativa do contribuinte, incluindo, nos termos da lei, os substitutos e responsáveis”.

As características da reclamação graciosa vêm definidas nos termos do art. 69.º e seguintes do CPPT, sendo os principais pressupostos deste procedimento a **simplicidade e brevidade das resoluções**, a **inexistência de caso julgado**, a **isenção de custas**, e a de **inexistência de efeito suspensivo** (Braga, 2012).

Este meio impugnatório considera-se de natureza simples e relativamente célere (cf. art. 69.º, alínea (al.) a) do CPPT), uma vez que dispensa de formalidades essenciais (cf. al. b) da mesma disposição), bem como limita os meios probatórios à prova documental e aos elementos oficiais de que os serviços disponham (cf. al. e) da mesma disposição).

No entanto, apesar de ser um meio de livre acesso (sem formalidades) limitado aos meios probatórios de forma documental, o órgão instrutor pode ordenar outras diligências complementares e indispensáveis à descoberta da verdade material (cf. art. 50.º do CPPT) ao abrigo do princípio do inquisitório consagrado no art. 58.º da LGT e al. e) do art. 69.º do CPPT, sem necessidade de iniciativa do requerente. Não pode, porém, ser apresentada prova testemunhal (Amorim & Azevedo, 2021).

Por outro lado, a reclamação considera-se um procedimento simples, pois pode ser apresentada oralmente (em casos de manifesta simplicidade) (cf. art. 70.º, n.º 6 e art. 73.º, n.º 1, ambos do CPPT).

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

Apesar da simplicidade enunciada para o contribuinte, a reclamação graciosa requer o cumprimento de certas formalidades por parte da AT, designadamente (nos casos previstos na lei) o exercício de direito de audição prévia, a clareza e compreensibilidade da petição, a fundamentação da decisão e a notificação do interessado (*cf.* art. 267.º, n.º 5 e art. 268.º, n.º 3, ambos da CRP e art. 60.º, n.º 1, al. b) e art. 77.º, ambos da LGT) (Amorim & Azevedo, 2021).

No exercício do **direito de audição prévia** (princípio da participação, art. 60.º da LGT), é dado ao contribuinte a possibilidade efetiva de intervir no procedimento tributário, invocando os argumentos que considere necessário para sustentar a sua posição. Para efetivar o direito de audição, os contribuintes são notificados de um projeto de decisão (que é sempre de indeferimento, pois se fosse favorável ao contribuinte este não seria notificado), sobre o qual apresentará os argumentos e novos elementos³ que considera pertinentes, oralmente ou por escrito, num prazo de 15 dias, podendo a AT alargar este prazo até o máximo de 25 dias em função da complexidade da matéria, nos termos do art. 60.º, n.º 1, al. b) e n.º 6 da LGT (Rocha, 2018). Por fim referir que a falta de audição constitui vício do procedimento tributário na reclamação graciosa, conduzindo à anulação da respetiva decisão de indeferimento (*cf.* art. 99 al. d) do CPPT).

No que refere a característica de “inexistência de caso julgado” (*cf.* art. 69.º, al. c) do CPPT), de referir que a reclamação graciosa é um procedimento, em que não existe o chamado efeito de caso julgado ou, na terminologia da al. c) do art. 69.º do CPPT, não existe “caso decidido ou resolvido”, que seria aplicável num processo judicial (Amorim & Azevedo, 2021).

Desta característica resulta que, a decisão da reclamação graciosa não formará caso decidido, podendo ser contestada, quer através de recurso hierárquico (contestando o indeferimento da reclamação graciosa), quer através da impugnação judicial e do pedido

³ Todos os elementos novos trazidos pelo contribuinte, em sede de direito de audição, ao procedimento tributário, são tidos obrigatoriamente em consideração na fundamentação da decisão que vier a ser tomada pela AT.

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

de constituição de tribunal arbitral (contestando o objeto da reclamação graciosa, isto é, o ato de liquidação), como veremos mais profundamente no ponto 2.5 desta dissertação.

A reclamação graciosa tem também a particularidade de estar isento de custas (cf. art. 69.º, al. d) do CPPT), uma vez que na via administrativa as custas não são devidas⁴, o que consubstancia uma vantagem em relação à impugnação judicial e à arbitragem tributária. No entanto, esta isenção não é absoluta, pois, nos casos em que a reclamação graciosa não é condição de impugnação judicial e for destituída de fundamento razoável, o órgão competente para a decisão poderá aplicar um agravamento de até 5% do valor em causa, que será cobrado adicionalmente a título de custas, uma vez que tal é entendido como “litigância de má-fé”⁵ (cf. art. 77.º, n.º 1 do CPPT e art. 456.º, n.º 2 do CPC) (Catarino & Guimarães (coord.), 2018).

Na opinião de Saldanha Sanches (1987, p. 25), o “processo gracioso foi estruturado (...) como um tipo de relação processual isento de formalismos e de custas, de molde a que o contribuinte pudesse obter justiça, sem que lhe fossem atribuídos especiais ónus ou encargos processuais”.

Finalmente, de acordo com a al. f) do art. 69.º do CPPT, a reclamação graciosa não apresenta caráter suspensivo da liquidação, exceto quando seja prestada garantia adequada, nos termos dos art.s 169.º e 199.º do CPPT (ou dispensada a sua prestação cf. art. 170.º do CPPT). A inexistência de efeito suspensivo faz com que a administração possa proceder à execução do ato objeto de reclamação. Tal significa que o contribuinte, mesmo reclamando, deve proceder ao pagamento do tributo em causa (prestar garantia ou obter o reconhecimento do direito à isenção de prestação da mesma), sob pena de ver

⁴ No âmbito do procedimento tributário vale o princípio da gratuidade dos atos do procedimento, pelo que, em regra, os procedimentos serão gratuitos. Contudo, há exceções a esta regra designadamente a realização de inspeção tributária a pedido do sujeito passivo (cf. art. 4.º, n.º 1 do DL n.º 6/99, de 8 de janeiro) e o pedido de prestação de informações vinculativas com carácter de urgência (cf. art. 68.º, n.º 6 e 7 da LGT) (Neto & Trindade, 2019a).

⁵ Com esta sanção, o legislador pretendeu dissuadir os interessados de deduzirem reclamações graciosas sem qualquer fundamento e evitar que o contribuinte utilize a reclamação graciosa como um instrumento a fim de obter a prorrogação indevida do prazo de pagamento da dívida tributária (Catarino & Guimarães (coord.), 2018).

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

contra si instaurado um processo de execução fiscal. Porém, tal efeito suspensivo pode ser conseguido se for prestada garantia adequada (Rocha, 2018).

No que se refere à prestação de garantia⁶, esta deve ser prestada a requerimento do contribuinte a apresentar com a petição, no prazo de 10 dias a contar da notificação do órgão periférico local competente (*cf.* art. 69.º, al. f) do CPPT). E de salientar ainda que, de acordo com o art. 183.º-A do CPPT, se for prestada garantia, esta caduca se a reclamação graciosa não estiver decidida no prazo de 1 ano a contar da sua interposição (Amorim & Azevedo, 2021).

De referir ainda que, em determinados casos o contribuinte está dispensado de prestar garantia, isso ocorre quando o mesmo requer a dispensa de prestação de garantia (pedido de isenção de garantia) na própria reclamação ou em petição autónoma, nos termos do art. 170.º do CPPT. O pedido de isenção de garantia, nos termos do n.º 4 do art. 52.º da LGT, fundamenta-se em a sua prestação causar prejuízo irreparável ao contribuinte ou em manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para pagamento da dívida exequenda (Catarino & Guimarães (coord.), 2018).

Em suma, o contribuinte que reclamar e não proceder ao pagamento do tributo que lhe foi notificado, poderá ver-se confrontado com a instauração do processo de execução fiscal destinado a cobrar coercivamente a dívida tributária, exceto se prestar garantia ou se for dispensada a sua prestação.

De salientar que, a instauração da reclamação graciosa é causa interruptiva do prazo de prescrição da obrigação tributária (*cf.* art. 49.º, n.º 1 da LGT), abrindo um novo prazo para a eventual interposição da impugnação judicial subsequente, uma vez que,

⁶ Esta garantia pode consistir numa garantia bancária, a caução, o seguro-caução, a hipoteca, a penhora de bens ou qualquer outro meio suscetível de assegurar os créditos da AT, nomeadamente a fiança. Esta garantia deve respeitar o princípio da proporcionalidade, devendo restringir-se ao necessário para atingir o fim pretendido, isto é, o seu montante deve ter por referência o valor da dívida, dos juros e das custas, acrescido de 25% da soma daqueles valores. Caso a garantia oferecida se venha, no futuro, a revelar insuficiente, o executado é notificado para, no prazo de 15 dias, proceder ao reforço da mesma, sob pena de a suspensão da execução deixar de produzir efeitos (*cf.* art. 199.º, n.º 5 do CPPT) (Amorim & Azevedo, 2019).

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

como iremos ver mais a frente, é possível utilizar este meio processual após o indeferimento da reclamação (cf. art. 102.º, n.º 2 do CPPT) (Amorim & Azevedo, 2021).

2.2 Fundamentos da reclamação

A reclamação graciosa pode ter por fundamento **qualquer ilegalidade** do ato de liquidação ou qualquer vício procedimental que ocorra previamente à decisão final. De acordo com o art. 70.º do CPPT, “a reclamação graciosa pode ser deduzida com os mesmos fundamentos previstos para a impugnação judicial”, estando estes últimos previstos, de forma não exaustiva, no art. 99.º do mesmo código (Rocha, 2018).

Assim, a reclamação graciosa pode ser apresentada, designadamente, com fundamento em (cf. art. 99.º do CPPT):

- i) **errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros fatos tributários** (cf. art. 99.º, al. a) do CPPT):
 - a. **errónea qualificação** dos fatos tributários diz respeito, como o próprio nome sugere, às situações de errada qualificação jurídica dos fatos tributários. A errónea qualificação sucede, por exemplo, no caso em que um sujeito passivo tenha auferido uma pensão que, contudo, é qualificado pela AT como rendimento do trabalho dependente; ou ainda no caso de um gasto ter sido qualificado erradamente como despesa de representação e não o ser (Rocha, 2018);
 - b. já a **errónea quantificação** está relacionada com o cálculo do imposto, com as questões técnicas de cariz contábil. A errónea quantificação ocorre, por exemplo, no caso da aplicação de uma taxa que não corresponde à taxa legalmente prevista, ou por exemplo, com as correções promovidas por desconsideração de gastos ou outras quantias fiscalmente dedutíveis (Neto & Trindade, 2019a).
- ii) **incompetência** (cf. art. 99.º, al. b) do CPPT): Incompetência do órgão ou da entidade que praticou o ato tributário. A incompetência, tem por referência a violação das normas de competência da AT. Este vício ocorre, por exemplo, quando a liquidação do imposto (em função do valor) incumbia ao órgão

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

periférico regional (Direção de Finanças), sendo que foi o órgão periférico local a emití-la (Serviço de Finanças) (Rocha, 2018);

- iii) **ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida** (cf. art. 99.º, al. c) do CPPT): verifica-se no caso de falta de fundamentação do ato tributário ou quando a fundamentação não está de acordo com os requisitos legais (cf. art. 77.º da LGT). Tal ocorre quando, por exemplo, na notificação da liquidação não constam os requisitos substanciais previstos na lei (por exemplo não mencionarem as normas legais em que se basearam) (Amorim & Azevedo, 2021); e
- iv) **preterição de outras formalidades legais** (cf. art. 99.º, al. d) do CPPT): A preterição de outras formalidades legais, aborda outras questões legais suscetíveis de comprometer a legalidade do ato final. Como exemplo temos, o caso da preterição do direito de audição (imposto pelo art. 60.º da LGT) que é suscetível de gerar a anulabilidade do ato (vício formal). Trata-se, naturalmente, de formalidades essenciais ao procedimento, suscetíveis de enodiar o ato final com o vício de ilegalidade (Rocha, 2018).

É de salientar, no entanto, que a lista prevista no art. 99.º do CPPT não é taxativa, mas meramente exemplificativa, podendo o contribuinte invocar quaisquer ilegalidades que não estejam lá enumeradas, designadamente a **duplicação da coleta** (quando, estando pago por inteiro um tributo, se exigir do mesmo ou de diferente sujeito passivo um outro de igual natureza, referente ao mesmo fato tributário e ao mesmo período de tempo, cf. art. 205.º do CPPT.), a **falta de notificação da liquidação**, a **inexistência do fato tributário** (nos casos de não ocorrência do fato gerador do imposto, de violação das normas de incidência tributária ou sobre o conteúdo de benefícios fiscais), a **caducidade do direito à liquidação** (quando a AT ultrapasse o prazo que tem ao seu dispor para proceder à liquidação dos tributos (4 anos)(cf. art. 45.º da LGT), **entre outros** (Amorim & Azevedo, 2021).

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

2.3 Prazos

No que diz respeito ao prazo em que pode ser apresentado este meio tutelar administrativo, podemos dizer que existe um **prazo regra** para a interposição da reclamação graciosa e vários **prazos especiais** (Neto & Trindade, 2019a).

Do n.º 1 do art. 70.º do CPPT decorre o **prazo regra** de 120 dias. Este prazo deverá contar-se a partir dos fatos previstos no n.º 1 do art. 102.º do CPPT, ou seja:

- a) a partir do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte⁷;
- b) a partir da notificação dos restantes atos tributários, mesmo quando não deem origem a qualquer liquidação;
- c) a partir da citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal;
- d) a partir da formação da presunção de indeferimento tácito;
- e) a partir da notificação dos restantes atos que possam ser objeto de impugnação autónoma nos termos do CPPT; e
- f) a partir do conhecimento dos atos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas (al.s) anteriores.

Além do prazo regra de 120 dias previsto no n.º 1 do art. 70.º do CPPT, o legislador prevê ainda alguns prazos especiais para a apresentação da reclamação graciosa. Assim, excecionalmente, a reclamação poderá ser interposta no prazo que estiver fixado em alguma outra norma que regule as reclamações, em que a contagem do prazo depende da situação em causa (Rocha, 2018).

⁷ Embora resulte da al. a) do n.º 1 do art. 102.º do CPPT que a reclamação graciosa deve ser apresentada no prazo de 120 dias contados do termo do prazo de pagamento voluntário, nada impede o contribuinte de apresentar a reclamação graciosa antes do termo do prazo de pagamento voluntário, desde que já esteja praticado o ato objeto de impugnação. Nestes casos a reclamação graciosa será extemporânea, na medida em que foi apresentada antes do início da contagem do prazo, ou seja, antes do seu termo inicial.

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

Como exemplo de casos previstos expressamente na lei com **prazos especiais**, temos os casos em que a reclamação graciosa é necessária previamente à via judicial que analisaremos mais à frente no ponto 2.6, nos quais o legislador não só estabeleceu prazos especiais de apresentação, bem como determinou o fato a partir do qual o respetivo prazo se conta, e que são:

- a) a autoliquidação (*cf.* art. 131.º, n.º 1 do CPPT) - prazo de **2 anos** a contar da apresentação da declaração;
- b) a retenção na fonte (*cf.* art. 132.º, n.º 3 do CPPT) - prazo de **2 anos** contado a partir de 20 de janeiro do ano seguinte àquele a que a retenção disser respeito (*cf.* art. 140.º, n.º 3 do CIRS), ou a partir do termo do prazo de entrega, pelo substituto, do IRC retido na fonte ou da data do pagamento ou colocação à disposição dos rendimentos, se posterior respeito (*cf.* art. 137.º, n.º 3 do CIRS);
e
- c) o pagamento por conta (*cf.* art. 133.º, n.º 2 do CPPT) - prazo de **30 dias** a contar do pagamento indevido (Catarino & Guimarães (coord.), 2018).

Com efeito, caso a reclamação seja apresentada após o prazo, quer geral, quer excecional, dependendo da situação, esta será considerada intempestiva⁸.

Relativamente aos prazos para a apresentação da reclamação graciosa, cabe ainda referir que, tratando-se, naturalmente, de um prazo de natureza procedimental, estes contam-se de modo corrido nos termos do art. 279.º do CC, por força do disposto no n.º 3 do art. 57.º da LGT e do n.º 1 do art. 20.º do CPPT (Amorim & Azevedo, 2021).

Assim, os prazos contam-se de forma contínua, pelo que, são incluídos sábados, domingos e feriados e não se suspende nas férias judiciais e, no caso de o prazo terminar num dia não útil, isto é, num sábado, domingo ou feriado, transfere-se para o dia útil imediatamente seguinte (*cf.* art. 279.º, al. e) do CC e art. 87.º, al. f) do CPA) (Catarino &

⁸ A reclamação será intempestiva quando for apresentada depois de decorrido o prazo de interposição da mesma.

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

Guimarães (coord.), 2018). O dia da notificação nunca se conta, sendo considerado o “dia zero” (Neto & Trindade, 2019a).

Por fim, pode dar-se o caso de o contribuinte reagir, usando, ao mesmo tempo, vários meios procedimentais e processuais ao seu dispor para contestar a legalidade do ato tributário. Porém, pelo n.º 2 do art. 68.º do CPPT não pode ser deduzida reclamação graciosa quando tiver sido apresentada impugnação judicial com o mesmo fundamento (Amorim & Azevedo, 2021).

Quer isto dizer que sendo apresentada reclamação graciosa e impugnação judicial, eles não chegarão a correr em simultâneo, antes tramitando conjuntamente, por força do previsto no art. 111.º, n.º 3 e 4 do CPPT, onde o legislador estabeleceu uma prevalência do processo judicial sobre o processo administrativo, determinando a apensação da reclamação graciosa (Silva, 2015).

De salientar que a interposição da reclamação graciosa não prejudica um posterior prazo para a interposição da impugnação judicial, uma vez que, como iremos ver mais a frente, é possível usar esse meio processual após o indeferimento da primeira (Rocha, 2018).

Verifica-se ainda que o prazo de decisão das reclamações graciosas, posteriormente analisado com mais detalhe no ponto 2.4, é de 4 meses (*cf.* art. 57.º, n.º 1 da LGT) (Amorim & Azevedo, 2021).

2.4 Tramitação do procedimento

Conhecidos os aspetos gerais da apresentação de reclamação graciosa, analisemos agora a sua tramitação, indicando designadamente a quem cabe a instrução deste procedimento, a decisão final, e se esta é impugnável.

No que concerne à apresentação do procedimento de reclamação graciosa, é fundamental delimitar a quem cabe a iniciativa do procedimento. A reclamação graciosa é uma forma de procedimento tributário, pelo que, decorrendo do art. 9.º do CPPT, a iniciativa pode ser do contribuinte, ou dos substitutos ou dos responsáveis (*cf.* art. 68.º, n.º 1 do CPPT) (Neto & Trindade, 2019a).

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

A legitimidade dos responsáveis solidários resulta da exigência em relação a eles do cumprimento da obrigação tributária, ainda que em conjunto com o devedor principal. Logo que, aquele for notificado de um ato de liquidação, e em seu entender este enfermar de ilegalidade, pode desde logo intentar um procedimento de reclamação graciosa e pedir a anulação do ato tributário e, conseqüentemente, obter a tutela plena e efetiva dos seus direitos e interesses legalmente protegidos. Algo de idêntico ocorre com os responsáveis subsidiários, sendo que a legitimidade desta resulta da circunstância de ter sido contra eles ordenada a reversão do processo de execução fiscal ou requerida qualquer providência cautelar de garantia dos créditos tributários, ou resulta da lei (Catarino & Guimarães (coord.), 2018).

No que respeita ao modo como deve ser apresentada, de acordo com o n.º 6 do art. 70.º do CPPT, a reclamação graciosa deve ser apresentada, em regra, por escrito, admitindo-se, porém, que seja feita oralmente⁹ em caso de manifesta simplicidade, e posteriormente reduzida a termo nos serviços da AT (cf. art. 73.º, n.º 1 do CPPT).

No requerimento inicial, através do qual o contribuinte apresenta a reclamação graciosa, devem constar os elementos previstos no art. 102.º do CPA, tais como a designação do órgão administrativo a que se dirige e a identificação do requerente, pela indicação do nome, domicílio, bem como, se possível, dos números (n.ºs) de identificação civil e identificação fiscal, entre outros. No entanto, como já foi referido, uma das características deste procedimento é a sua simplicidade, por força do disposto na al. b) do art. 69.º do CPPT, que consagra a dispensa de formalidades essenciais neste procedimento, pelo que nenhuma destas formalidades se deverá considerar essencial (Neto & Trindade, 2019a).

⁹ A lei prevê que, em caso de manifesta simplicidade, a reclamação graciosa possa ser apresentada oralmente, tendo de ser, neste caso, objeto de redução a termo escrito (Catarino & Guimarães (coord.), 2018).

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

Relativamente ao local e ao prazo da apresentação do pedido de reclamação graciosa, este pode ser apresentada no serviço periférico local¹⁰ (serviço de finanças) da área de domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação, dirigida ao órgão periférico regional da AT (diretor de finanças) (*cf.* art. 73.º, n.º 1 do CPPT), no prazo de 120 dias contados a partir dos fatos previstos no n.º 1 do art. 102.º do CPPT (*cf.* art. 70.º, n.º 1 do CPPT) ou pode ainda ser apresentada via eletrónica, nos termos do n.º 7 do art. 70.º do CPPT (Amorim & Azevedo, 2021).

No que concerne à instrução, o n.º 1 do art. 73.º do CPPT determina que, salvo quando a lei estabeleça em sentido diferente, a reclamação graciosa é dirigida ao órgão periférico regional da AT e instruída, quando necessário, pelo órgão periférico local da área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação (Amorim & Azevedo, 2021).

O órgão periférico local instaurará o processo, dentro de um prazo não superior a 90 dias, a partir dos elementos de que dispõe (em regra provas de base documental, *cf.* art. 69.º, al. e) do CPPT) e outros que os serviços possam vir a obter após a realização de diligências complementares indispensáveis à obtenção de prova complementar e consequente descoberta da verdade material (*cf.* art. 73.º, n.º 2 e art. 69.º, al. e), ambos do CPPT) (Amorim & Azevedo, 2021).

Quanto à tomada de decisão da AT perante a apresentação da reclamação graciosa, há que referir, desde já, que, nos termos do n.º 1 do art. 56.º da LGT, “[a] AT está obrigada a pronunciar-se sobre todos os assuntos da sua competência que lhe sejam apresentados por meio de reclamações, recursos, representações, exposições, queixas ou quaisquer outros meios previstos na lei pelos sujeitos passivos ou quem tiver interesse legítimo” (o princípio da decisão). Quer isto dizer, que, recai sobre a AT um dever de pronúncia e de

¹⁰ Caso a reclamação seja apresentada junto de um órgão incompetente, este órgão é obrigado a remetê-la, num prazo de 48 horas, para o órgão competente e considerando-se o requerimento apresentado na data do primeiro registo do processo (exceto para efeitos da formação da presunção de indeferimento tácito), sendo a remessa comunicada/notificada ao interessado/contribuinte (*cf.* art. 61.º, n.º 2 e 3 da LGT) (Neto & Trindade, 2019a).

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

decisão, sendo que este último se traduz na prática de um ato administrativo (Ordem dos Advogados, 2021).

Aqui chegados, entramos na **fase da decisão**. Relativamente ao responsável pela decisão final do procedimento de reclamação graciosa, nos termos do n.º 1 do art. 75.º do CPPT, temos que, “Salvo quando a lei estabeleça em sentido diferente, a entidade competente para a decisão da reclamação graciosa é o dirigente do órgão periférico regional da área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação ou, não havendo órgão periférico regional, o dirigente máximo do serviço”.

É de salientar ainda que, nos termos do n.º 2 do art. 71.º da LGT, “sempre que, nos termos da lei, a instrução for realizada por órgão diferente do competente para a decisão, cabe ao órgão instrutor a elaboração de um relatório definindo o conteúdo e o objeto do procedimento instrutório e contendo uma proposta de decisão, cujas conclusões são obrigatoriamente notificadas aos interessados em conjunto com esta”.

No âmbito do prazo de decisão do procedimento de reclamação graciosa, a AT deverá proferir uma decisão de **deferimento ou indeferimento** num prazo razoável, por força do princípio da celeridade, que corresponde, neste caso, ao prazo regra de **4 meses** previsto no n.º 1 do art. 57.º da LGT.

O órgão decisor pode, no prazo de 4 meses, deferir ou indeferir expressamente o pedido do contribuinte, isto é decidir a favor ou não do contribuinte. O deferimento expresso pode resultar na anulação total ou parcial do ato tributário, com vista a repor a situação anterior, prevendo-se a possibilidade do direito a juros indemnizatórios no caso de erro imputável à AT (Amorim & Azevedo, 2021).

A principal consequência do incumprimento deste prazo, ou seja, de uma não decisão da AT, no prazo legalmente estabelecido (prazo regra de 120 dias ou nos prazos especiais já mencionados no ponto 2.5), será (via regra) a formação da presunção de **indeferimento tácito** nos termos do art. 57.º, n.º 5 da LGT. No sentido da mesma solução, prescreve o art. 106.º do CPPT que “a reclamação graciosa presume-se indeferida para efeito de impugnação judicial após o termo do prazo legal de decisão pelo órgão competente” (Neto & Trindade, 2019a).

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

A importância da presunção do indeferimento da pretensão do interessado, decorre do fato de esta ser geradora da possibilidade de recurso hierárquico, de impugnação judicial e de pedido de constituição de tribunal arbitral nos termos dos art.s 57.º, nº 5 da LGT, bem como o art.s 76.º, nº 1 e 106.º, ambos do CPPT e o art. 2.º do RJAT, na medida em que se ficciona a existência de um ato cuja ilegalidade pode pôr em causa através destes meios tutelares (Amorim & Azevedo, 2021).

A presunção de indeferimento tácito deve ser entendida como uma garantia dos contribuintes e não como uma forma de desvincular a Administração que continua obrigada a decidir. É de relembrar que o dever de decidir da AT não cessa com a formação de presunção de indeferimento tácito, decorrido o prazo de decisão legalmente fixado. Neste sentido, de forma a obter uma tutela plena e eficaz dos seus direitos e interesses, o interessado poderá recorrer à intimação para um comportamento nos termos do art. 147.º do CPPT, pedindo a condenação da AT na prática do ato de deferimento ou indeferimento expresso da reclamação graciosa. Isto porque não há outra forma de obrigar a AT a uma decisão expressa. Assim, o interessado, pode, se preferir, aguardar pela decisão da AT, ou seja, pelo deferimento ou indeferimento expresso (Neto & Trindade, 2019a).

Cabe ainda referir que, de acordo com o art. 77.º do CPPT, quando a AT indeferir a reclamação e entender não existirem motivos que razoavelmente fundamentem a reclamação, a entidade competente para a decisão aplicará um agravamento graduado até 5% da coleta objeto do pedido, o qual será liquidado adicionalmente, a título de custas, pelo órgão periférico local (Rocha, 2018).

Após isso, é possível distinguir as seguintes situações (Rocha, 2018):

- i) nas situações em que órgão decisor se pronuncia sobre a pretensão do contribuinte (no prazo regra de 4 meses previsto no art. 57.º, nº 1 da LGT), pode fazê-lo num de dois sentidos, embora sempre com inexistência de caso julgado (*cf.* art. 69.º, al. c) do CPPT):
 - a. deferir a pretensão do interessado (**deferimento expresso**), a AT concorda com os argumentos deduzidos e dá provimento ao pedido do contribuinte sendo, em consequência, o ato tributário anulado total ou

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

parcialmente, devendo-se apagar os seus efeitos, restituindo-se o que haja sido prestado e, caso se prove ter havido erro imputável aos serviços, pagando-se **juros indemnizatórios**¹¹ desde a data do pagamento nos termos dos art. 43.º, n.º 1 da LGT, art. 61.º, n.º 3 do CPPT e art. 30.º, n.º 1, al. e) da LGT (note que não há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios no caso de a responsabilidade do erro se prove ser do contribuinte); ou

b. indeferindo a pretensão do interessado (**indeferimento expreso**), a AT não concorda com os argumentos do contribuinte e indefere expressamente o pedido mantendo o ato em causa. Neste caso o ato tributário mantém-se produzindo dos seus efeitos, e podendo o mesmo sofrer um agravamento à coleta quando se considerar a reclamação ter sido infundada nos termos do art. 77.º do CPPT.

ii) Nas situações em que o órgão decisor não se pronuncia (no prazo regra de 4 meses previsto no art. 57.º, n.º 1 da LGT), existem também duas situações a distinguir:

- a. entender que a reclamação foi indeferida (**indeferimento tácito**), mantendo-se, portanto, o ato tributário (*cf.* art. 106.º do CPPT e art. 57.º, n.º 1 e 5 da LGT); ou
- b. entender que a reclamação foi deferida (**deferimento tácito**), anulando-se o ato tributário, com os efeitos acima assinalados (*cf.* art. 133.º, n.º 4, do CPPT)

2.5 Indeferimento da decisão

Em caso de indeferimento, sendo ele expreso ou tácito, o contribuinte poderá conformar-se com a decisão ou, então, caso mantenha a sua convicção poderá pôr em causa a legalidade deste ato, apresentando um meio processual de segundo grau - o

¹¹ O n.º 1 do art. 43.º da LGT estabelece que “são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa, ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”.

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

recurso hierárquico - ou para a generalidade dos casos o recurso à via judicial, a impugnação judicial ou o recurso à tribunal arbitral, na tentativa de obter a tutela plena e efetiva dos seus direitos e interesses legalmente protegidos (Catarino & Guimarães, 2018).

Veremos agora detalhadamente, os meios que o contribuinte pode apresentar em caso de indeferimento da decisão da reclamação graciosa - Recurso Hierárquico, Impugnação judicial e o recurso para o Tribunal arbitral. Sendo que, em cada situação concreta, o contribuinte é que escolhe qual a via (administrativa ou judicial) que se mostra mais adequada para obter a tutela plena e efetiva dos seus direitos e interesses legalmente protegidos.

2.5.1 Recurso hierárquico

O contribuinte pode **contestar a legalidade do ato de indeferimento da reclamação graciosa** interpondo um recurso hierárquico (via graciosa), a apresentar no prazo de 30 dias a contar da notificação (indeferimento expresso) ou da formação de presunção de indeferimento tácito, nos termos do art. 66.º, n.º 2 do CPPT e art 80.º da LGT.

O sujeito passivo poderá contestar a legalidade do ato de indeferimento expresso interpondo um recurso hierárquico, podendo invocar quer os vícios formais, quer os vícios materiais do ato. Via de regra o recurso hierárquico não tem efeito suspensivo.

Por sua vez, a decisão de indeferimento do recurso hierárquico constituirá um ato de terceiro grau e, de acordo com o art. 76.º, n.º 2 do CPPT, poderá ser impugnável judicialmente (através de ação administrativa, *cf.* art. 97.º, n.º 1, al.s d) e p) do CPPT) salvo se de tal decisão já tiver sido deduzida impugnação judicial com o mesmo objeto, pois de outra forma poderia vir a suceder uma eventual contradição da decisão entre o recurso contencioso e a impugnação judicial (*cf.* art. 76.º, n.º 1 e 2 do CPPT). A decisão de indeferimento do recurso hierárquico poderá ainda ser objeto de pedido de constituição de tribunal arbitral (nos casos aplicáveis) (Neto & Trindade, 2019a).

2.5.2 Impugnação judicial

A via judicial para **colocar em crise o ato de liquidação** da decisão administrativa de indeferimento expresso ou tácito da reclamação graciosa será a impugnação judicial (*cf.* art. 102.º do CPPT), contestando o ato em causa, isto é, o ato de liquidação, que, em regra, deverá ser apresentada no prazo de 3 meses a contar da notificação do indeferimento expresso (*cf.* art. 102.º, n.º 1, al. b) do CPPT); ou no prazo de 3 meses a contar da presunção de indeferimento tácito (*cf.* art. 102.º, n.º 1, al. d) do CPPT). Porém, a lei prevê prazos especiais, como se sucede nos casos de reclamação prévia ou necessária (ponto 2.6).

Tal como já foi referido anteriormente no ponto 2.3, pode ainda admitir-se a possibilidade de uma impugnação antes do decurso do prazo de formação do indeferimento tácito. Deste modo, depois de apresentar a reclamação graciosa e antes da sua decisão ou da formação do indeferimento tácito, o contribuinte pode impugnar diretamente o ato de liquidação, desde que o faça respeitado o prazo previsto para a impugnação (Amorim & Azevedo, 2021).

Posto isto, torna-se fundamental recordar que o n.º 2 do art. 68.º do CPPT proíbe a dedução da reclamação graciosa quando já tiver sido instaurada impugnação judicial com o mesmo fundamento. Assim, quando a reclamação graciosa e a impugnação judicial sejam apresentadas em simultâneo, deve ser dado prevalência ao processo judicial, conforme determina o art.º 68.º, n.º 2 do CPPT, que manda prosseguir o processo de impugnação judicial em vez do procedimento de reclamação graciosa (*cf.* art. 111.º, n.º 3 e 4 do CPPT (Neto & Trindade, 2019a).

Com efeito, o sujeito passivo poderá optar por deduzir diretamente uma **impugnação judicial**, podendo invocar **qualquer ilegalidade** do ato de liquidação, quer sejam vícios formais - de falta de fundamentação ou preterição de formalidade essencial ou incompetência -, quer sejam vícios materiais - de erros nos pressupostos de fato de e de direito, nos termos do art. 99.º do CPPT (Neto & Trindade, 2019a).

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

2.5.3 Arbitragem tributária

Por fim, o sujeito passivo poderá igualmente **contestar o ato de liquidação** objeto da reclamação indeferida interpondo um pedido de constituição de tribunal arbitral, desde que esse ato de liquidação esteja previsto no âmbito material da arbitragem, questão analisada no ponto 4.2 (*cf.* art. 2.º, n.º 1 do RJAT).

O pedido de constituição de tribunal arbitral deverá ser apresentado no prazo de 90 dias, contados a partir dos fatos previstos no n.º 1 do art. 102º do CPPT, de acordo com o art. 10.º, al. a) do RJAT (Neto & Trindade, 2019a).

Com efeito, a partir da implementação do regime de arbitragem tributária com o RJAT e com a Portaria nº 112-A/2011, de 22 de março, os contribuintes passaram a poder pedir a constituição de tribunais arbitrais de modo a obter a declaração direta da ilegalidade de atos de liquidação ou na sequência de decisões de indeferimento de reclamações gratuitas (Neto & Trindade, 2019a).

Se o sujeito passivo optar pelo pedido de constituição de tribunal arbitral, apenas poderá invocar como fundamento da ilegalidade do ato de indeferimento da reclamação gratuita os **vícios materiais**. Assim, no âmbito da arbitragem tributária, faz-se uma ressalva, não são arbitráveis os **vícios próprios** do ato de indeferimento de uma reclamação gratuita, na medida em que, escapam ao âmbito material da arbitragem tributária, de acordo com o disposto no art. 2.º do RJAT.

Assim, é possível concluir que, estes atos de segundo grau (indeferimento da reclamação gratuita) não são arbitráveis pelos vícios próprios do ato de indeferimento porque escapam ao âmbito material da arbitragem tributária, pelo que, só serão arbitráveis na medida em que apreciarem a legalidade do ato de primeiro grau, isto é, atos de liquidação em causa (Neto & Trindade, 2019a).

2.6 Casos de reclamação gratuita necessárias previamente à via judicial

Nos termos que se tem vindo a descrever, a reclamação gratuita apresenta-se como um meio de carácter impugnatório de natureza facultativa, podendo o contribuinte

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

dela lançar mão se assim o entender ou, alternativamente, a utilização da impugnação judicial com o mesmo fim. Todavia, as coisas nem sempre assim o são (Rocha, 2018).

Em alguns casos, a lei exige que, antes do recurso à via judicial, o contribuinte tenha que necessariamente apresentar uma reclamação graciosa, pelo que, nesses casos, o sujeito passivo, se quiser utilizar a via judicial, deve primeiro esgotar a via administrativa. Fala-se, a este respeito, em reclamações necessárias que, antecedendo logicamente o recurso a Tribunal, também são designadas por reclamação prévias (Rocha, 2018). A existência destas reclamações necessária ou prévias justifica-se pela necessidade de filtrar certos atos previamente à via judicial (Amorim & Azevedo, 2021).

Em matéria tributária, são vários os casos que obrigam o interessado a esgotar primeiramente os meios administrativos. As situações em que a reclamação graciosa não tem natureza facultativa são as seguintes:

- i) erro na autoliquidação¹² (art. 131.º, n.º 1 do CPPT);
- ii) erro na retenção na fonte¹³ (art. 132.º, n.º 3 do CPPT);
- iii) erro nos pagamentos por conta¹⁴ (art. 133.º do CPPT);
- iv) erro em matéria de classificação pautal, origem ou valor aduaneiro das mercadorias¹⁵ (art. 133.º-A do CPPT); e

¹² Em caso de erro na autoliquidação, a impugnação judicial será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa, dirigida ao dirigente máximo do órgão periférico regional, no prazo de dois anos após a apresentação da declaração (Amorim & Azevedo, 2019).

¹³ Tratando-se de erro na retenção na fonte, o substituto deve reclamar graciosamente e só após o indeferimento de tal reclamação é que poderá impugnar judicialmente no prazo de dois anos a contar do termo do ano em que foi efetuado o pagamento indevido (Amorim & Azevedo, 2019).

¹⁴ No caso de erro nos pagamentos por conta do imposto devido a final, a reclamação torna-se necessária, segundo o disposto no art. 133.º do CPPT. Decorridos 90 dias após a apresentação da reclamação sem que esta tenha sido deferida, considera-se tacitamente deferida (cf. art. 133.º, n.º 4 do CPPT) (Amorim & Azevedo, 2019).

¹⁵ Este prévio esgotamento da via administrativa aplica-se sempre que o contribuinte pretenda contestar a legalidade dos atos de liquidação dos impostos especiais os que recaem sobre o consumo, com fundamento na classificação pautal, origem ou valor aduaneiro das mercadorias.

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

- v) erro na declaração de rendimentos de IRS (em caso de erro na quantificação da matéria tributável ou nos pressupostos de aplicação dos métodos indiretos) (art. 117.º do CPPT).

Assim, estas situações de reclamações graciosas prévias ou necessárias, obriga que o sujeito passivo que pretenda, por exemplo, impugnar judicialmente um ato de autoliquidação, de retenção na fonte ou de pagamento por conta tenha que, previamente à impugnação, apresentar uma reclamação graciosamente necessária, nos termos dos arts. 131.º a 133.º do CPPT (Amorim & Azevedo, 2021).

3 IMPUGNAÇÃO JUDICIAL

Iniciemos então o estudo das formas processuais no âmbito do contencioso tributário: a impugnação judicial.

3.1 Considerações gerais

O processo de impugnação judicial tem por função a tutela plena e efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária (*cf.* art. 96.º do CPPT). Este processo tem em vista, tal como sucede com a reclamação graciosa, a anulação total ou parcial de atos tributários (*cf.* art. 124.º, n.º 1 do CPPT).

É de assinalar que este processo, regulado no art. 99.º e seguintes do CPPT, apenas se aplica à impugnação de atos tributários de liquidação e, bem assim, de atos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação de tributos (*cf.* art. 97.º, n.º 1, al. a) e b) do CPPT) (Nabais, 2019).

Saldanha Sanches (1987, p. 42 e 43), afirmou que o “meio contencioso tradicionalmente utilizado no ordenamento jurídico português contra uma tributação ilegal é a impugnação (...) destinada à anulação «total ou parcial» de um ato tributário”.

Neste caso já estamos perante uma garantia de natureza judicial que consiste precisamente no acesso aos tribunais tributários para garantia de direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria tributária (Silva, 2015).

Começar por abordar a natureza e âmbito do processo de impugnação, os prazos e os fundamentos, para, por fim, apresentar os elementos principais da tramitação da impugnação judicial.

3.2 Natureza e âmbito e do processo

Relativamente ao âmbito da impugnação judicial, é relevante delimitar, os **atos impugnáveis através do meio processual de impugnação judicial**, ou seja, em que situações poderá recorrer o contribuinte a este meio processual para contestar imediata ou mediatamente a legalidade de atos de liquidação que considere desfavoráveis ou ilegais.

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

Deste modo, são impugnáveis através deste meio processual, os seguintes atos (Neto & Trindade, 2019b):

- i) atos de liquidação dos tributos, incluindo os atos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta, isto é, grosso modo, os atos tributários (*cf.* art. 97.º, n.º 1, al. a) do CPPT e art. 95.º, n.º 1, al. a) da LGT);
- ii) atos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação como os atos de indeferimento total ou parcial - expresso ou tácito - de reclamações gratuitas dos atos tributários - os chamados atos de segundo grau (*cf.* art. 97.º, n.º 1, al. c) do CPPT e art. 95.º, n.º 1, al. d) da LGT);
- iii) atos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação, isto é, atos que embora não incidam diretamente sobre uma liquidação, acabam por tê-la por referência, questionando-se o valor do tributo a pagar, tais como os atos de indeferimento - expresso ou tácito - de recursos hierárquicos, interpostos de decisões de indeferimento de reclamações gratuitas - os chamados atos de terceiro grau (*cf.* art. 76.º, n.º 2 e art. 97.º, n.º 1, al. d), ambos do CPPT e art. 95.º, n.º 2, al. d) da LGT);
- iv) atos de indeferimento - expresso ou tácito - da revisão oficiosa de atos tributários de liquidação (*cf.* art. 97.º, n.º 1, al. d) do CPPT e art. 95.º, n.º 1, al. d) da LGT);
- v) atos que decidam o agravamento à coleta aplicado em virtude da apresentação de reclamação gratuita ou de recurso hierárquico sem qualquer fundamento razoável, previsto nos art. 91.º, n.º 9 e 10 da LGT e 77.º, n.º 3 do CPPT (*cf.* art. 97.º, n.º 1, al. e) do CPPT e art. 95.º, n.º 1, al. e) da LGT);
- vi) atos de fixação da matéria tributável por métodos indiretos, quando não deem origem à liquidação de qualquer tributo, designadamente nos casos em que houve prejuízos fiscais e o obrigado tributário não concorde com o resultado deste ato (*cf.* art. 97.º, n.º 1, al. b) do CPPT e art. 95.º, n.º 1, al. c) da LGT);

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

- vii) atos interlocutórios ou preparatórios quando imediatamente lesivos dos direitos dos contribuintes e comportem a apreciação da legalidade da liquidação, de acordo com o art. 54.º do CPPT.

3.3 Fundamentos da Impugnação

Segundo Carlos Paiva (2008, p. 202), a “impugnação judicial é um meio de defesa que normalmente visa atacar um ato tributário, ou uma qualquer ilegalidade que, por qualquer meio, lesou a esfera jurídica do contribuinte ao ofender os seus direitos ou interesses legalmente protegidos”.

Embora a impugnação judicial tenha como fundamento geral da impugnação, **qualquer ilegalidade**, o art. 99.º do CPPT enuncia a título meramente exemplificativo alguns dos fundamentos possíveis de impugnação. Tais fundamentos são os mesmos aplicáveis à reclamação graciosa (cf. art. 99.º e art. 70.º, n.º 1, ambos do CPPT). Pelo que remete-se para o que já foi dito a propósito dos fundamentos da reclamação graciosa (ponto 2.2).

De igualmente assinalar que, esses vícios enumerados no art. 99.º do CPPT, constituem os principais fundamentos da impugnação, porém são meramente exemplificativos, quer isto dizer que, para além destes vícios, podem ser invocados outros fundamentos suscetíveis de gerar a anulação do ato, tais como a duplicação de coleta e a inexistência de fato tributário.

3.4 Prazos

O prazo de apresentação da impugnação judicial depende do fato de a impugnação ter sido intentada como (a) **primeiro meio de reação do contribuinte**, ou seja, como modo de reação inicial ou no (b) **seguimento do indeferimento de uma reclamação graciosa (e eventualmente de um recurso hierárquico)**, que são os casos em que a impugnação não é o primeiro meio de reação do contribuinte, mas sim o segundo (ou terceiro), surgindo no seguimento do indeferimento de via(s) administrativa(s) (Amorim & Azevedo, 2021). Pelo que, de modo a melhor compreender as regras de tempestividade que aqui relevam, há que distinguir estas duas situações. Vejamos, então (Rocha, 2018):

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

- a) quando o contribuinte decide, desde logo, atacar o ato potencialmente inválido ou lesivo diretamente em Tribunal, mediante a apresentação de uma impugnação judicial, terá de o fazer no prazo de **3 meses** (*cf.* art. 102.º, n.º 1 do CPPT), contados¹⁶:
 - i) a partir do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte (*cf.* art. 102.º, n.º 1, al. a) do CPPT);
 - ii) a partir da notificação dos restantes atos tributários, mesmo quando não deem origem a qualquer liquidação (*cf.* art. 102.º, n.º 1, al. b) do CPPT);
 - iii) a partir da citação do responsável subsidiário, em sede de processo de execução fiscal¹⁷ (*cf.* art. 102.º, n.º 1, al. c) do CPPT); ou
 - iv) a partir do conhecimento, se o ato que se pretende sindicair juridicionalmente, sendo lesivo, não estiver abrangido nos casos anteriores (*cf.* art. 102.º, n.º 1, al. f) do CPPT).
- b) quando o contribuinte decide atacar o ato potencialmente inválido ou lesivo após ter reclamado graciosamente (seja reclamação necessária ou facultativa) e este meio ter sido, naturalmente, indeferido:
 - i) o prazo regra (pois existem alguns prazos especiais) a observar será igualmente o de 3 meses, contados:
 - a. da notificação, no caso de a reclamação ter sido indeferida expressamente (*cf.* art. 102.º, n.º 1, al. b) do CPPT);

¹⁶ Nos termos do art. 102.º, n.º 4 do CPPT, o prazo referido no texto não prejudica a existência de outros. Deve-se salientar igualmente que se o fundamento for a nulidade, a impugnação pode ser deduzida a todo o tempo (*cf.* art. 102.º, n.º 3 do CPPT) (Rocha, 2018).

¹⁷ *Cf.* art. 22.º, n.º 5 da LGT.

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

- b. da formação da respetiva presunção, nos casos de indeferimento tácito¹⁸ (*cf.* art. 102.º, n.º 1, al. d) do CPPT);
ou
- c. da notificação dos restantes atos que possam ser objeto de impugnação autónoma nos termos do CPPT (art. 102.º, n.º 1, al. e) do CPPT).

ii) os prazos especiais para a interposição de impugnação judicial após indeferimento da reclamação são os seguintes:

- a. 30 dias após o pagamento indevido no caso de erro nos pagamentos por conta (*cf.* art. 133.º, n.º 2 do CPPT);
- b. 30 dias nos casos de indeferimento expresso de reclamações gratuitas de atos de pagamento por conta, a contar da notificação (*cf.* art. 133.º, n.º 3 do CPPT);

Recorde-se que também se preveem prazos especiais para a apresentação da reclamação gratuita, designadamente nos casos de reclamação gratuita necessária ou previa previstos nos art.s 131.º a 133.º do CPPT. Pelo que, se se tratar de impugnação em casos de autoliquidação e retenção na fonte, o prazo é de três meses, mas só se inicia após a decisão da reclamação prévia e obrigatória (*cf.* art. 131.º e art. 132.º, ambos do CPPT). Quando estiver em causa impugnação de pagamento por conta, a impugnação depende de prévia reclamação gratuita e, caso esta seja expressamente indeferida o contribuinte poderá impugnar o ato no prazo de 30 dias a contar da notificação (*cf.* art. 133.º, n.º 3 do CPPT).

Porém, nem sempre o prazo de reação através da impugnação judicial é de 3 meses. Se o fundamento for a **nulidade**, a impugnação pode ser **deduzida a todo o tempo** pelo interessado, conforme prevê o n.º 3 do art. 102.º do CPPT e o art. 162.º, n.º 2 do

¹⁸ *Cf.* art. 106.º do CPPT e 57.º, n.º 1 e 5 da LGT.

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

CPA, pelo que, nesta situação a questão dos prazos é irrelevante (Amorim & Azevedo, 2021).

O prazo regra de apresentação da impugnação judicial, bem como os prazos especiais de apresentação da impugnação judicial, são de natureza substantiva¹⁹ e perentória, pelo que, no que se refere à contagem dos prazos, deverão os mesmos, observar as regras contidas no art. 279.º do CC, como decorre expressamente do art. 20.º, n.º 1 do CPPT (*cf.* art. 57.º, n.º 3 da LGT) (Neto & Trindade, 2019b).

De acordo com o art. 279.º do CC, este prazo será contado de **forma contínua**, não se suspendendo aos sábados, domingos e feriados. Na contagem do prazo não se inclui o dia em que ocorrer o evento a partir do qual o prazo começa a correr, seja o dia da notificação do ato de liquidação, ou da formação do indeferimento tácito, sendo considerado o “dia zero”. Para além disso, quando o prazo de impugnação terminar a um domingo, dia feriado ou em férias judiciais²⁰, transfere-se para o primeiro dia útil subsequente (*cf.* art. 279.º, al. e) do CC).

Assim, para a contagem dos prazos, há desde logo que ter em conta que:

- a) o prazo conta-se de forma contínua;
- b) o dia em que o evento ocorre (por exemplo, o termo do prazo de pagamento voluntário ou a notificação) não se conta e o prazo começa a correr no dia seguinte ao da verificação do evento (*cf.* art. 279.º, al. b) do CC);
- c) se o prazo terminar em domingo ou dia feriado, o termo do prazo transfere-se para o primeiro dia útil seguinte, pelo que o ato poderá ser praticado até esse dia (*cf.* art. 279.º, al. e) do CC); e

¹⁹ Este não se trata de um prazo procedimental, nem de um prazo processual, na medida em que apesar de já não estarmos no âmbito do procedimento tributário, ainda não há um processo judicial tributário constituído. Pelo contrário, o prazo para entrega da petição inicial da impugnação judicial consubstancia um prazo substantivo, de caducidade, que visa determinar o período para o exercício de um direito (Neto & Trindade, 2019b).

²⁰ Deste entendimento da jurisprudência não decorre que o prazo para a entrega da petição inicial se suspende em período de férias judiciais. Apenas significa que, na medida em que não será dado seguimento ao processo de impugnação judicial, o termo deste prazo se transfere para o primeiro dia útil seguinte (Neto & Trindade, 2019b).

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

d) se o ato tiver de ser praticado no Tribunal (por exemplo, a apresentação da petição inicial e o prazo terminar em dia em que os Tribunais se encontrem encerrados em virtude do decurso do período de férias judiciais, o termo do prazo transfere-se para o primeiro dia útil seguinte ao fim das férias judiciais (*cf.* art. 279.º, al. e) do CC)).

Por fim, cumpre referir que, a impugnação judicial, à semelhança do que acontece com os demais meios impugnatórios do ato de liquidação (tal como a reclamação graciosa), só por si não tem efeito suspensivo do pagamento da prestação tributária (liquidação), salvo se, no prazo de 10 dias após a notificação para o efeito pelo tribunal, a requerimento do contribuinte for prestada garantia idónea adequada (*cf.* art. 103.º, n.º 4 do CPPT e o art. 199.º, n.º 1 a 6 e 10 do CPPT) (sendo que se tiver havido prévia contestação administrativa e nela ter sido prestada garantia, esta se mantém durante a pendência da ação judicial, *cf.* art. 103.º, n.º 5 do CPPT) (Nabais, 2019).

A este assunto remete-se para o que já foi dito em relação as garantias da reclamação graciosa, ponto 2.1 desta dissertação.

3.5 Tramitação do processo

Analizadas estas questões iniciais, entremos agora na efetiva tramitação do meio processual - a “marcha do processo”. A impugnação judicial inicia-se necessariamente com a apresentação da petição inicial pelo contribuinte ou por outro interessado com legitimidade, pelo que será pela análise da petição inicial que iniciaremos o nosso estudo.

3.5.1 Petição inicial

O processo de impugnação judicial inicia-se com a apresentação da petição de impugnação (petição inicial) por parte do próprio impugnante ou por outra pessoa que, nos termos da lei, tenha legitimidade para representar o sujeito passivo, os substitutos, os responsáveis solidários e subsidiários ou outro obrigado tributário (*cf.* art. 9.º do CPPT e art. 22.º, n.º 5 da LGT) e na qual ele solicita ao Tribunal a anulação do ato lesivo em causa (Catarino & Guimarães (coord.), 2018).

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

Independentemente do prazo para apresentação da impugnação judicial quer seja o prazo regra de 3 meses, quer seja um dos prazos especiais acima referidos, a petição inicial deverá ser sempre apresentada no tribunal tributário competente (Tribunal Administrativo e Fiscal²¹) ou serviço periférico local da AT onde haja sido ou deva legalmente considerar-se praticado o ato, considerando-se os atos tributários praticados na área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação (*cf.* art. 103.º, n.º 1 e 2 do CPPT), podendo até ser apresentada oralmente mediante redução a termo, no caso de manifesta simplicidade, segundo o art. 70.º, n.º 6 do CPPT.

No caso de a petição ser apresentada no serviço periférico local, este deverá proceder ao seu envio ao tribunal tributário competente no prazo de 5 dias após o pagamento da taxa de justiça inicial²² (*cf.* art. 103.º, n.º 3 do CPPT) (Neto & Trindade, 2019b).

De salientar que é possível, em lugar da apresentação direta, o envio da petição a qualquer uma das entidades acima referidas, por correio registado, valendo como data de apresentação a do registo postal em causa (bem como a sua apresentação por via eletrónica) (*cf.* art. 103.º, n.º 6 do CPPT) (Rocha, 2018).

Relativamente aos requisitos formais e substanciais da petição inicial, prescreve o art. 108.º do CPPT que a petição inicial deverá preencher determinados requisitos, desde logo, ser redigida de forma articulada, elaborada em triplicado e dirigida ao juiz do tribunal competente. Quanto à substância, ela deverá conter (*cf.* art. 108.º, n.º 1 e 2 do CPPT):

- i) a identificação do ato impugnado;
- ii) a identificação da entidade que praticou esse ato;

²¹ Os tribunais tributários integram, conjuntamente com os tribunais administrativos, a jurisdição administrativa e fiscal (*cf.* art. 212.º, n.º 3 CRP e art. 1.º, 8.º e 9.º-A do ETAF).

²² A taxa de justiça corresponde ao montante devido pelo impulso processual do sujeito passivo e é fixado em função do valor em causa, nos termos do Regulamento das Custas Processuais. A taxa de justiça é devida no prazo de 10 dias, contado desde a data da notificação ao arguido da data da audiência ou do despacho que a dispensar, com indicação do prazo e modo de pagamento.

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

- iii) o pedido, que consiste no efeito jurídico que se pretende obter (a anulação do ato);
- iv) a causa de pedir (ou seja, os vícios invocados para obter a invalidade do ato);
- v) a exposição dos fatos que fundamentam o pedido; e
- vi) a indicação do valor da causa ou a forma como se pretende a sua determinação (a efetuar pelos serviços competentes da AT).

A questão de identificar o valor em causa, torna-se relevante, uma vez que, na impugnação judicial, diferentemente do que ocorre na reclamação graciosa, e à semelhança do que acontece com qualquer forma de processo judicial tributário, se o pedido exceder o dobro da alçada do tribunal tributário de 1.^a instância²³, exige a constituição de mandatário judicial (*cf.* art. 6.º, n.º 1 do CPPT) (Neto & Trindade, 2019b).

Por outro lado, tem de ser indicado o valor do pedido na petição inicial, uma vez que esse valor vai servir de base ao cálculo da taxa de justiça inicial (*cf.* art. 97.º-A do CPPT) (Catarino & Guimarães (coord.), 2018). O não pagamento da taxa de justiça inicial, leva à recusa da petição (*cf.* art. 80.º do CPTA).

De realçar que, no caso de uma impugnação de um ato de liquidação, o valor da causa corresponde ao valor que se pretende anular, isto é, ao valor da própria liquidação (*cf.* art. 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT) (Amorim & Azevedo, 2019).

É de salientar também que, juntamente com a petição, deverá o impugnante, desde logo, apresentar os documentos de que dispõe, arrolar testemunhas e requerer as demais provas que não dependam de ocorrências supervenientes, de acordo com o art. 108.º, n.º 3 do CPPT. O juiz pode admitir posteriormente à petição inicial outros meios de prova e ordenar a realização de todas as diligências que se lhe afigurem úteis à descoberta da verdade material, por força do art. 99.º da LGT e do art. 13.º do CPPT (Amorim & Azevedo, 2021).

²³ Atualmente, a alçada do tribunal tributário de 1.^a instância é de € 5.000 (*cf.* art. 44.º da Lei da Organização do Sistema Judiciário), que perfaz € 10.000 para o valor da causa, na qual a obrigatoriedade de constituição de advogado se impõe.

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

A petição inicial será considerada inepta (*cf.* art. 186.º, n.º 1 do CPC):

- i) se faltar ou se for ininteligível a indicação do pedido ou da causa de pedir;
- ii) se o pedido estiver em contradição com a causa de pedir; e
- iii) se cumulareм causas de pedir ou pedidos substancialmente incompatíveis (*cf.* art. 186.º, n.º 2 do CPC).

Por fim, são de reforçar os efeitos da entrega da petição inicial da impugnação judicial, relativamente à utilização cumulativa da contestação administrativa. Assim, importa recordar que, o n.º 2 do art. 68.º do CPPT proíbe a dedução de reclamação graciosa quando já tiver sido instaurada impugnação judicial com o mesmo fundamento. No entanto, o contribuinte poderá deduzir uma reclamação graciosa com diverso fundamento após ter sido interposta a impugnação judicial, sendo a reclamação apensa à impugnação judicial e considerada, para todos os efeitos, no âmbito do processo de impugnação (*cf.* art. 111.º, n.º 4 do CPPT). Assim, será o tribunal a apreciar tanto as questões levantadas na impugnação judicial quanto as invocadas na reclamação graciosa (Neto & Trindade, 2019b).

3.5.2 Contestação

Recebida a petição inicial, nos termos, local e prazos descritos, e após a sua distribuição dentro do Tribunal, deve o juiz notificar a contra-parte, mais precisamente o representante da Fazenda Pública²⁴, para que este, no prazo de 90 dias (prazo regra) **contestar e solicitar a produção de prova adicional** em relação à que já foi solicitada pelo impugnante, de acordo com o art. 110.º, n.º 1 do CPPT (Rocha, 2018).

De acordo com o art. 571.º do CPC, na contestação cabe tanto a defesa por impugnação, quanto por exceção. Assim, em geral, o demandado, neste caso, a AT ou Fazenda Pública, pode defender-se por **impugnação** ou por **exceção**. Na defesa por

²⁴ A Fazenda Pública, é constituída pelo património e as receitas do Estado, não é a Administração Fiscal. A Fazenda Pública defende os seus interesses nos tribunais tributários através do Representante da Fazenda Pública, que, normalmente, é um elemento da própria Administração Fiscal, sendo o art. 54º. do ETAF, que determina a quem essa representação se defere.

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

impugnação o representante da Fazenda Pública contradiz os fatos articulados na petição ou afirma que estes não podem produzir o efeito jurídico pretendido pelo impugnante. Por sua vez, na defesa por exceção alega fatos que obstam à apreciação do mérito da causa, ou fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito invocado pelo impugnante (Neto & Trindade, 2019b).

Por outro lado, a falta, de todo, de contestação por parte do representante da Fazenda Pública “não representa a confissão dos factos articulados pelo impugnante” (cf. art. 110.º, n.º 6 do CPPT), devendo a falta de contestação ser livremente apreciada pelo juiz, como decorre do art. 110.º, n.º 7 do CPPT, solução que bem se compreende, em face da natureza pública, coativa e indisponível dos bens e direitos em litígio (Rocha, 2018).

3.5.3 Decisão pré-instrutória ou preliminar

Após a contestação (ou na sua ausência), e ainda antes de se passar à fase da instrução, pode, em resumo, acontecer o seguinte:

- i) pode o ato em causa ser revogado, total ou parcialmente, dentro do prazo previsto no art. 111.º, n.º 1 do CPPT (ou seja, no prazo de 30 dias a contar do pedido), pelo dirigente do órgão periférico regional caso o valor do processo não exceda o valor da alçada do Tribunal tributário de 1.ª instância, isto é, € 5.000, tal como decorre do art. 112.º, n.º 1 do CPPT. Todavia, se esse valor for excedido, a revogação compete ao dirigente máximo do serviço, segundo o art. 112.º, n.º 2 do CPPT (Amorim & Azevedo, 2019);
- ii) pode o juiz proferir um despacho de aperfeiçoamento ou de correção. Com efeito, refere o art. 110.º, n.º 2 do CPPT que “o juiz pode convidar o impugnante a suprir, no prazo que designar, qualquer deficiência ou irregularidade”²⁵ (Rocha, 2018); e
- iii) pode o juiz do tribunal tributário, após vista ao Ministério Público, conhecer de imediato do pedido se a questão for apenas de direito ou, sendo também de fato,

²⁵ Da mesma forma, prescreve o art. 97.º, n.º 3 da LGT que “ordenar-se-á a correção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei”.

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

o processo fornecer os elementos necessários (cf. art. 113.º, n.º 1 do CPPT) (Rocha, 2018).

Nos casos em que o ato impugnado for totalmente revogado, essa revogação tem de ser notificada ao representante da Fazenda Pública nos termos do art. 112.º, n.º 4 do CPPT para que este promovesse a extinção do processo. Caso não se proceda à revogação total ou parcial do ato impugnado, apresentada a contestação do representante da Fazenda Pública ou decorrido o prazo de 90 dias para o fazer, em regra, o juiz ordenará a realização das diligências de produção de prova necessárias, de acordo com o art. 114.º do CPPT, iniciando-se assim a fase de **instrução**. Nos termos do n.º 3 do referido art. 112.º, se o ato impugnado for revogado parcialmente, o órgão que procede à revogação deve, em 3 dias, notificar o impugnante para, no prazo de 10 dias, se pronunciar, prosseguindo o processo se o impugnante nada disser ou declarar que mantém a impugnação. Na revogação parcial, deve o representante da Fazenda Pública ser notificado, podendo este contestar no prazo de 30 dias (Neto & Trindade, 2019b).

Por outro lado, se o processo não fornecer os elementos necessários ou se o juiz entender que é necessária a realização de outras diligências probatórias, haverá lugar à fase de **instrução** com vista à descoberta da verdade material, cujas provas devem ser produzidas no respetivo tribunal (cf. art. 114.º do CPPT) (Amorim & Azevedo, 2019).

Por fim, se a questão a apreciar for apenas de direito ou, sendo também de facto, e o processo fornecer os elementos essenciais à decisão, será ordenada vista ao Ministério Público para se pronunciar expressamente sobre as questões de legalidade que tenham sido suscitadas no processo ou suscitar outras no âmbito das suas competências legais (Neto & Trindade, 2019b). Caso contrário, só após a apresentação das alegações e a vista do processo ao Ministério Público é que o juiz proferirá a sentença (Catarino & Guimarães (coord.), 2018).

3.5.4 Instrução

A fase seguinte é a fase da instrução é aquela fase em que são carreados para o processo os elementos/meios de prova indispensáveis/necessários para a tomada de decisão por parte do juiz (por exemplo: documentos, depoimentos, inspeções, entre

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

outros), sendo admitidos os meios gerais de prova. De acordo com o art. 341.º do CC, as provas “têm por função a demonstração da realidade dos fatos”.

O juiz não se encontra limitado ao material probatório apresentado pelas partes, segundo o princípio do inquisitório²⁶ (cf. art. 58.º da LGT) e da descoberta da verdade material (cf. art. 99.º, n.º 1 da LGT e art. 13.º, n.º 1 do CPPT), podendo realizar ou dispensar a realização de diligências de prova, sendo tal decisão suscetível de recurso jurisdicional (cf. art. 285.º do CPPT).

3.5.4.1 Meios de prova admitidos

Relativamente aos meios de prova admitidos no âmbito da impugnação judicial, por força do art. 115.º, n.º 1 do CPPT, são admitidos os meios gerais de prova. Assim, ao contrário do que se sucede na reclamação graciosa, na medida em que, de acordo com o art. 69.º, al. e) do CPPT em sede de reclamação graciosa, verifica-se a “limitação dos meios probatórios à forma documental e aos elementos oficiais de que os serviços disponham”, na impugnação judicial, embora também vigore o princípio do inquisitório, são admitidos os meios gerais de prova (Neto & Trindade, 2019b).

No que diz respeito aos meios gerais de prova do processo de impugnação judicial, merecem particular destaque (Rocha, 2018):

- i) a **prova documental**, seja mediante documentos autênticos, desde que o juiz lhe atribua relevância probatória. Refira-se a este propósito que a genuinidade de qualquer documento deve ser impugnada no prazo de 10 dias após a notificação da sua apresentação ou junção ao processo (cf. art. 115.º, n.º 4, do CPPT);
- ii) a **prova testemunhal**, que resulta da transmissão de pessoas ao Tribunal, que não poderá exceder de 3 pessoas por cada fato e de 10 pessoas por cada ato tributário impugnado, de informações de fato que interessam à decisão da causa (cf. art. 118.º, n.º 1 do CPPT); e

²⁶ O princípio do inquisitório impõe que o juiz realize ou ordene todas as diligências necessárias ao apuramento da verdade material e a justa composição do litígio.

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

- iii) a **prova pericial**, que já diz respeito não à simples percepção de fatos (como as testemunhas), mas também à apreciação ou valoração dos mesmos. Neste caso, torna-se indispensável que a apreensão dos fatos assente sobre conhecimentos especiais de base científica, técnica ou experiencial que o Tribunal não possui.

3.5.5 Alegações

Finda a produção da prova, inicia-se a fase das alegações das partes. Trata-se de uma fase na qual o juiz procurará, através da discussão crítica, na forma escrita (nunca oral), das provas entretanto produzidas em Tribunal, podendo ser feitas a sua relação com as questões jurídicas²⁷.

De acordo com o art. 120.º do CPPT, quer as provas tenham sido requeridas ou não pelas partes, é ordenado a notificação dos interessados (impugnante e representante da Fazenda Pública) para alegarem por escrito no prazo fixado pelo juiz, que não será superior a 30 dias²⁸.

No entanto, estas **alegações são meramente facultativas**, na medida em que o processo prossegue independentemente da sua apresentação, conforme resulta do art. 121.º do CPPT, que estabelece que o juiz dá vista ao Ministério Público, apresentadas as alegações “ou findo o respetivo prazo”. Assim, conclui-se que a falta de alegações tanto do impugnante como da Fazenda Pública é desprovida de sanção (Nabais, 2019).

A este propósito, Sousa (2011a, pp. 295-296) defende que, sendo as alegações facultativas, não haverá lugar a qualquer sanção processual relacionada com o seu conteúdo, não ficando precludido qualquer direito do impugnante que não as apresente ou que as apresente de forma deficiente em relação ao conteúdo da petição da impugnação.

²⁷ Nas alegações, apenas é admissível a apreciação crítica da prova produzida na fase da instrução e a discussão das questões jurídicas suscitadas na petição ou na contestação do representante da Fazenda Pública, de acordo com o previsto no art. 260.º do CPC.

²⁸ O prazo não poderá ser inferior a 10 dias (cf. art. 23.º, n.º 1 do CPPT).

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

Pese embora estas alegações sejam facultativas, tal não significa necessariamente que a notificação às partes para a apresentação das mesmas o seja. Isto é, apesar das partes poderem optar entre apresentarem ou não alegações escritas, o tribunal está obrigado em determinadas situações a notificar as partes para procederem, se quiserem, à apresentação de tais alegações (Neto & Trindade, 2019b).

Deste modo, é necessário, em primeiro lugar descortinar em que situações é obrigatória a notificação das partes para a apresentação de alegações escritas para, de seguida, determinar as consequências da falta desta notificação.

Em primeiro lugar, haverá lugar à notificação das partes para alegações escritas nos termos do art. 120.º do CPPT quando:

- i) o juiz não conheça imediatamente do pedido, independentemente de terem sido realizadas ou não diligências de prova; e quando
- ii) tenham sido juntos documentos pelas partes após a contestação.

Sendo assim, não haverá lugar à notificação para alegações se o juiz conhecer imediatamente do pedido, pois, face à inexistência da fase de produção de prova, considera-se dispensável dar aos interessados outra oportunidade, para além da facultada nos respetivos articulados (petição inicial e resposta) para se pronunciarem sobre as questões de facto e de direito (Rocha, 2018).

Por fim, referir que, a falta de notificação das partes para alegações nestes casos em que se impunha que fosse efetuada, constitui uma nulidade processual, de acordo com o art. 195.º, n.º 1 do CPC, aplicável subsidiariamente por força do art. 2.º, al. e) do CPPT. Esta nulidade poderá ser arguida pelos interessados diretamente perante o tribunal nos termos do art. 199.º do CPC, e no prazo regra de 10 dias, previsto no art. 29.º, n.º 1 do CPTA, ou em recurso se o interessado só tiver conhecimento da nulidade através da notificação da sentença (Sousa, 2011a).

As alegações encerram a fase da intervenção das partes em 1.ª instância, pelo que, no que diz respeito ao conteúdo das alegações escritas, constitui o termo final do prazo para apresentação de documentos na 1.ª instância, ou seja, ainda é admissível a junção de

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

documentos com estas alegações²⁹. Por outro lado, já não será possível invocar novos fatos ou suscitar novas questões de ilegalidade do ato impugnado (Neto & Trindade, 2019b).

De salientar que, nesta fase, não haverá lugar a audiência de discussão e julgamento, nem a alegações orais das partes como no âmbito do processo civil, de acordo com o art. 604.º do CPC. Salienta-se assim novamente a falta de oralidade do processo de impugnação judicial (Neto & Trindade, 2019b).

3.5.6 Vista do Ministério público

Apresentadas as alegações ou decorrido o respetivo prazo, e antes de proferida a sentença, o Ministério Público poderá intervir quer como **ator processual** (ou parte acessória) na defesa da legalidade e a promoção do interesse público em matéria tributária, quer como **parte principal**, na representação dos “ausentes, incertos e incapazes”, tal como disposto no art. 14.º, n.º 1 do CPPT.

Em sede de impugnação judicial, estes poderes serão exercidos através da “vista do Ministério Público”. De facto, este é o ato principal cuja prática lhe é atribuída no âmbito do processo de impugnação judicial na 1.ª instância, pelo que será necessariamente aqui que o Ministério Público se pronuncia sobre as questões de legalidade suscitadas no processo, suscita outras nos termos das suas competências legais ou requer a realização de diligências (Neto & Trindade, 2019b). Assim, o Ministério Público como **ator processual** na defesa da legalidade e a promoção do interesse público poderá:

- i) promover o que tiver por conveniente (art. 6º, nº 1 do Estatuto do Ministério Público), podendo designadamente suscitar a regularização da petição e arguir nulidades (*cf.* art. 16.º, n.º 2 do CPPT) (Rocha, 2018);

²⁹ Juntamente com as alegações escritas poderão ser apresentados documentos, cuja junção deverá ser notificada à parte contrária (*cf.* art. 427.º do CPC).

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

- ii) enquanto defensor da legalidade e do interesse público, “se pronunciar expressamente sobre as questões de legalidade que tenham sido suscitadas no processo ou suscitar outras nos termos das suas competências legais” de acordo com o n.º 1 do art. 121.º do CPPT (Amorim & Azevedo, 2019).
- iii) suscitar novos vícios do ato impugnado, como se infere do disposto no art. 124.º, n.º 2, al. b) do CPPT (Neto & Trindade, 2019b).

Como resulta do que fica transcrito, o Ministério Público apenas pode pronunciar-se sobre as questões de legalidade que tenham sido suscitadas no processo ou suscitar questões que obstem ao conhecimento do pedido, não podendo, portanto, levantar questões novas de legalidade. No caso o Ministério Público suscitar uma questão que obstem ao conhecimento do pedido, deverão ser ouvidos o impugnante e o representante da Fazenda Pública, em nome do **princípio do contraditório**³⁰, de acordo com o disposto n.º 2 do art. 121.º do CPPT (Nabais, 2019).

Ora, por outro lado, quando na vista o Ministério Público suscita novos vícios do ato impugnado, o juiz está obrigado a pronunciar-se expressamente na sentença sobre tais vícios, sob pena, de nulidade da sentença por omissão de pronúncia (Neto & Trindade, 2019b).

É de salientar ainda que o prazo para o Ministério Público se pronunciar será de 15 dias nos termos do art. 22.º, n.º 2 do CPPT e que a sua intervenção é meramente facultativa, como decorre do art. 121.º, n.º 1 do CPPT. Este carácter facultativo de intervenção do Ministério Público também decorre do próprio estatuto constitucional e legal de autonomia de que o Ministério Público goza em relação e aos outros poderes do

³⁰ O princípio do contraditório consagrado no art. 3.º, n.º 3 do CPC aplicável subsidiariamente ao processo de impugnação judicial, exige que não sejam decididas questões de facto ou de direito, mesmo as que sejam de conhecimento oficioso, sem que as partes tenham tido oportunidade de sobre elas se pronunciarem e, consequentemente, o juiz não poderá proferir a sentença sem essa audição prévia do impugnante e do representante da Fazenda Pública, de acordo com o art. 121.º, n.º 2 do CPPT e em nome do princípio do contraditório. A omissão desta audição das partes, nos casos em que seja obrigatória, constitui nulidade processual enquadrável no art. 195.º do CPC, devendo ser arguida nos termos do art. 199.º do CPC (Sousa, 2011b).

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

Estado, de acordo com o art. 219.º, n.º 2 da CRP e art. 2.º, n.º 1 do Estatuto do Ministério Público (Neto & Trindade, 2019b).

Neto & Trindade (2019b), referem que, sendo o Ministério Público defensor da legalidade e a promoção do interesse público, este deverá intervir, suscitar novas questões que conhecimento do mérito da causa, suscitar novos vícios do ato impugnado ou mesmo requerer novas diligências sempre que o considere necessário, zelando assim pelos interesses que está incumbido de defender.

A omissão desta formalidade, ou seja, a não abertura de vista ao Ministério Público prevista no art. 121.º, n.º 1 do CPPT constitui uma nulidade processual integrável no art. 195.º do CPC (Neto & Trindade, 2019b).

3.5.7 Sentença

Finalmente, após as alegações das partes e a vista ao Ministério Público, serão os autos conclusos para decisão do juiz, que proferirá a sentença no prazo de 20 dias, de acordo com o art. 21.º, al. b) e o art. 122.º, n.º 1, ambos do CPPT.

Antes de mais, é importante referir que, por força do art. 96.º, n.º 1 do CPPT, o processo judicial tributário tem a função da tutela plena, efetiva e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária, o leva a que o processo não deva ter uma duração acumulada superior a 2 anos, contados entre a data da respetiva instauração e a decisão proferida em 1.ª instância, tal como decorre do n.º 2 do art. 96.º do CPPT. Ou seja, o processo de impugnação judicial, em princípio não deverá ter duração superior a 2 anos desde que é instaurado até à data da prolação da sentença (Neto & Trindade, 2019b).

No entanto, esta norma é meramente orientadora, na medida em que, na realidade, não se estabelece qualquer sanção processual para a não observância deste prazo. Assim, a única consequência decorrente do não cumprimento do prazo de duração máxima do processo judicial tributário, dos 2 anos ou mesmo dos 20 dias para a prolação da sentença, será a eventual responsabilidade civil extracontratual do Estado por atraso na

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

administração na justiça, ou melhor, por violação do direito à tutela judicial em tempo útil, por força do disposto no art. 22.º da CRP (Neto & Trindade, 2019b).

O órgão competente para decidir a impugnação judicial é o **juiz do tribunal tributário de 1.ª instância** (cf. art. 49.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), art. 113.º e art. 122.º, ambos do CPPT) (Catarino & Guimarães (coord.), 2018). Uma vez proferida a sentença, esta deverá ser notificada no prazo de 10 dias ao Ministério Público, ao impugnante e ao representante da Fazenda Pública, de acordo com o disposto no art. 126.º do CPPT (Neto & Trindade, 2019b).

A decisão do juiz pode ser no sentido de considerar a pretensão do impugnante procedente ou improcedente, total ou parcialmente. Essa decisão é suscetível de recurso jurisdicional e o impugnante tem interesse em interpô-lo caso o seu pedido não tenha sido atendido na totalidade pelo juiz. Não querendo alongar acerca da matéria dos recursos que será objeto de análise no ponto 3.6 deste capítulo, é de referir que, cabe recurso quando o valor da causa ultrapassar o valor da alçada fixada para os tribunais tributários de 1.ª instância, ou seja, € 5.000, de acordo com o art. 280.º do CPPT e o art. 105.º da LGT.

No que diz respeito ao conteúdo da sentença, de acordo com o n.º 1 do art. 123.º do CPPT, “a sentença identificará os interessados e os factos objeto de litígio, sintetizará a pretensão do impugnante e respetivos fundamentos, bem como a posição do representante da Fazenda Pública e do Ministério Público, e fixará as questões que ao tribunal cumpre solucionar”. Além disso, deve o juiz discriminar, de uma forma fundamentada, a matéria provada da não provada (cf. art. 123.º, n.º 2 do CPPT).

Ainda relativamente ao conteúdo da sentença, é de referir que o art. 124.º do CPPT estabelece uma ordem de conhecimento dos vícios. Ora, de acordo com o n.º 1 do art. mencionado, o tribunal deverá apreciar primeiro os vícios que conduzem à inexistência ou nulidade do ato e seguidamente os vícios que conduzem à anulabilidade.

É suscetível de gerar a **nulidade da sentença** o vício de incompetência absoluta, ou seja, a violação das regras de competência em razão da matéria ou da hierarquia (cf. art. 16.º do CPPT), bem como as seguintes nulidades (cf. art. 125.º, n.º 1 do CPPT):

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

- i) faltar a assinatura do juiz;
- ii) não especificação dos fundamentos (de facto e de direito) da decisão;
- iii) houver oposição entre os fundamentos e a decisão;
- iv) falta de pronúncia do juiz acerca de questões sobre as quais devia obrigatoriamente pronunciar-se (por exemplo, por serem de conhecimento oficioso); e
- v) pronúncia acerca de questões que o juiz não deva conhecer (excesso de pronúncia).

Quanto aos **efeitos da sentença**, esta produz efeitos em função da procedência (total ou parcial) ou da improcedência da pretensão do sujeito passivo. Em caso de procedência da pretensão do sujeito passivo, isto é, no caso de decisão favorável ao interessado, a AT deve tomar as providências adequadas para que a decisão do tribunal produza os seus efeitos (*cf.* art. 205.º, n.º 2 da CRP e art. 100.º da LGT) (Rocha, 2018):

- a) em primeiro lugar, a AT tem o dever de reconstituir a legalidade do ato ou a situação objeto de litígio, isto é, fazer com que o ato impugnado desapareça do ordenamento e que as coisas voltem a ser repostas no estado em que se encontrariam se tal ato não tivesse sido praticado. Tal se processa, designadamente, pela restituição da quantia que ao contribuinte foi indevidamente exigida e que ele satisfez, pela revisão dos atos tributários que se encontrem numa relação de prejudicialidade ou dependência com os atos tributários objeto de decisão arbitral, e pela prática do ato de extinção, total ou parcial, do processo de execução fiscal; e
- b) em segundo lugar, o (eventual) dever de, sendo caso disso, pagar juros indemnizatórios para compensar o contribuinte pela privação dos meios monetários que foi obrigado a entregar ao Fisco. Estes juros são devidos quando se prove que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido e não dependem da existência de qualquer sentença que expressamente os preveja, pois trata-se de uma obrigação que se constitui pelo simples facto de o ato tributário ter sido anulado (*cf.* art. 43.º, n.º 1 da LGT).

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

3.6 Indeferimento da decisão

As decisões dos tribunais tributários de 1.^a instância podem assim ser objeto de recurso. O recurso é interposto, no prazo de 30 dias a contar da notificação da sentença, para o Tribunal Central Administrativo (TCA) (quando tiver por fundamento matéria de facto e matéria de direito) ou para o Supremo Tribunal Administrativo (STA), (quando o recurso tiver por exclusivo fundamento matéria de direito) (*cf.* art. 279.º e art. 280.º do CPPT) (Catarino & Guimarães (coord.), 2018).

Após o recurso para o TCA poderá haver recurso para o STA, em caso de oposição de acórdãos ou em caso de recurso para uniformização de jurisprudência (*cf.* art. 280.º, n.º 2 do CPPT e art. 152.º do CPTA) (Catarino & Guimarães (coord.), 2018).

4 ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA

Terminado o estudo da Impugnação judicial, cabe agora analisar o meio alternativo de litígios no domínio tributário, consagrado no regime jurídico português desde 2011: a arbitragem em matéria tributária.

Neste ponto o objetivo será dar uma visão geral do processo arbitral não sem antes fazer um enquadramento teórico do RJAT. Começemos então com uma breve contextualização do regime da arbitragem tributária.

4.1 Breve contextualização

A Arbitragem Tributária foi introduzida no ordenamento jurídico português, em 2011, pelo DL n.º 10/2011, de 20 de janeiro. No dia 22 de março de 2011, foi aprovada, pelos Ministros das Finanças, Administração Pública e Justiça, a Portaria n.º 112-A/2011, destinada a estabelecer os termos da vinculação da Administração fiscal ao procedimento arbitral tributário (recentemente alterada pela Lei n.º 7/2021, de 26 de fevereiro). Posteriormente, foram aprovados o Regulamento das custas e o Regulamento de Seleção de árbitros em Matéria Tributária (Ordem dos Advogados, 2021).

Com a introdução do RJAT, Portugal tornou-se, na Europa, país pioneiro, sendo, com exceção dos Estados Unidos da América, um dos poucos países com experiência nesta área. Portugal foi pioneiro nesta matéria, na medida em que o legislador quis alcançar o que nenhum outro país havia ainda conseguido: uma verdadeira alternativa aos meios judiciais no domínio do contencioso tributário³¹. Assim, introduziu-se no ordenamento jurídico português um RJAT como meio de resolução jurisdicional de conflitos alternativo à impugnação judicial (Neto & Trindade, 2019).

A arbitragem como forma de jurisdição em matéria tributária foi, porém, objeto de algumas críticas ou dúvidas. Era preferível que o sistema de justiça tributária tivesse tido a capacidade de suficiência, de eficácia e de eficiência necessárias para assegurar a

³¹ O modelo de arbitragem adotado em Portugal tornou-se, de resto, um exemplo a seguir para outros países um pouco por todo o mundo.

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

todos os contribuintes a tutela plena e efetiva dos seus direitos e interesses legalmente protegidos e, assim, a arbitragem seria uma realidade supérflua ou desnecessária, mas na realidade o panorama dos tribunais tributários é bem diferente. Nesta medida, os contribuintes assistiram com otimismo e satisfação à introdução do regime da arbitragem no ordenamento jurídico português (Catarino & Guimarães (coord.), 2018).

A arbitragem visa três objetivos fundamentais que se traduzem no seguinte (DL n.º 10/2011, de 20 de janeiro):

- a) **reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos** (na medida em que passam a ter ao seu dispor mais um meio para verem assegurados os seus direitos, onde os julgadores são árbitros: um terceiro neutro e imparcial com especialização na matéria litigada);
- b) **imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios que opõem a AT ao sujeito passivo** (a arbitragem tem estabelecido um limite temporal de 6 meses para emitir a decisão arbitral, com possibilidade de prorrogação que nunca excederá os 6 meses); e
- c) **reduzir a pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais** (por manifesta incapacidade do Estado em assegurar a tutela jurisdicional efetiva dos direitos dos contribuintes, em especial de 1.ª instância, o que irá permitir, a longo prazo, um funcionamento equilibrado das instâncias judiciais, a par das instâncias arbitrais).

A arbitragem teve como um dos seus **objetivos principais, a celeridade processual**, prometendo o seu alcance através da adoção de um processo sem formalidades especiais, pautado pelo princípio da autonomia dos árbitros na condução do processo e impondo um limite temporal, de 6 meses, à emissão da decisão arbitral (ainda que prorrogável por mais três períodos consecutivos de 2 meses) (Ordem dos Advogados, 2021).

Para além da celeridade processual, com a consagração da arbitragem tributária, é notável as especiais competências técnicas dos árbitros em função da matéria para proferir decisão. Desta forma, existe potencialmente uma **maior adequação das decisões**

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

proferidas pelos árbitros, especialmente qualificados para a resolução de litígios de elevada complexidade jurídica, económica e contabilística, o que é relevante na medida em que a decisão obtida se torna mais justa no caso concreto (Catarino & Guimarães (coord.), 2018).

Portugal passou então a ter um regime jurídico da arbitragem inovador e arrojado, porém algumas das opções do legislador foram de duvidosa virtualidade, designadamente, em relação à restrição da possibilidade de recurso da decisão arbitral e de algumas matérias incluídas ou excluídas da arbitragem. A arbitragem veio contribuir para a transparência, para a credibilização, e para a eficácia e eficiência do sistema fiscal. Consecutivamente, a arbitragem veio contribuir para uma melhor e mais eficaz tutela dos direitos e interesses da generalidade dos contribuintes (Catarino & Guimarães (coord.), 2018).

4.2 Âmbito e objetos da Arbitragem Tributária

Feita uma breve contextualização acerca da arbitragem tributária, cabe agora analisar o âmbito e objetivo da arbitragem tributária.

Ora, o âmbito material da arbitragem tributária, de um modo simplista, pode dizer-se que a arbitragem pode genericamente incidir sobre (*cf.* art. 2.º, n.º 1 do RJAT) (Rocha, 2018):

- a) atos de liquidação de tributos (ou seja, a quantificação da obrigação tributária em concreto);
- b) atos equiparados à liquidação de tributos, como os de autoliquidação (por exemplo, em matéria de IRC), de retenção na fonte (por exemplo, substituição tributária em IRS, em casos de rendimentos das categorias A ou B, respetivamente, art.s 99.º e 101.º do CIRS) e de pagamento por conta (como nas situações de trabalhadores independentes, *cf.* art. 102.º do CIRS); e
- c) atos definitivos de avaliação (isto é, aos quais não se segue liquidação), como sejam os de fixação da matéria tributável (impostos sobre fundo rendimento) e de fixação de valores patrimoniais (impostos sobre o património).

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

Pelo que, em face ao art. 2.º do DL n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação introduzida pelo art. 160.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro (Orçamento do Estado para 2012), as **matérias tributárias que podem ser objeto de decisão nos tribunais arbitrais** são todas as que tenham por base as seguintes pretensões dos contribuintes:

- a) a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta; e
- b) a declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não deem origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais.

No entanto, face ao normativo da al. a) do n.º 2 do art. 12.º do DL n.º 118/2011, de 15 de dezembro, a partir de 1 de janeiro de 2012, **foram excluídas** da jurisdição dos tribunais arbitrais as seguintes pretensões:

- a) relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa, nos termos dos art.s 131.º a 133.º do CPPT;
- b) relativas a atos de determinação da matéria coletável e de atos de determinação da matéria tributável por métodos indiretos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;
- c) relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indiretos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e
- d) relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efetuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira (Ordem dos Advogados, 2021).

Existe, ainda, uma outra limitação no tocante às matérias abrangidas pela arbitragem tributária, a vinculação da AT ficou **limitada a litígios de valor não superior a € 10.000.000** (cf. art. 3.º, n.º 1 da Portaria n.º 112-A/2011) e sujeitas às seguintes condições:

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

- a) nos litígios de valor superior a € 500.000, o árbitro presidente deve ter exercido funções públicas de magistratura nos tribunais tributários ou possuir o grau de mestre em direito fiscal (*cf.* art. 3.º, n.º 2, al. a) da Portaria n.º 112-A/2011); e
- b) nos litígios de valor igual ou superior a € 1.000.000, o árbitro presidente deve ter exercido funções públicas de magistratura nos tribunais tributários ou possuir o grau de doutor em direito fiscal (*cf.* art. 3.º, n.º 2, al. b) da Portaria n.º 112-A/2011).

Como se pode constatar, trata-se de um elenco relativamente restrito, ficando de fora do âmbito de abrangência da arbitragem tributária muitas questões jurídico-tributárias cuja resolução incumbe aos Tribunais tributários propriamente ditos, em particular as que têm por objeto atos administrativos em matéria tributária que não comportem a apreciação da legalidade de atos de liquidação (Rocha, 2018).

4.3 Estrutura e composição dos tribunais arbitrais

De modo a contornar alguns argumentos de inconstitucionalidade, o legislador optou, expressa e claramente, pela consagração de um regime de arbitragem institucionalizada. Assim, nos termos do art. 4.º, n.º 2 do RJAT, os tribunais arbitrais tributários funcionam no Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), mais designado como “CAAD”.

O CAAD, é uma pessoa coletiva de direito privado sem fins lucrativos, constituída por tempo indeterminado, segundo o art. 2.º do Estatuto do CAAD³². Trata-se do único centro de arbitragem a funcionar sob a tutela do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais, que é competente para nomear o presidente do Conselho Deontológico do CAAD (Amorim & Azevedo, 2021). O funcionamento dos tribunais arbitrais sob a tutela do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais implica que estes se sujeitem a toda a regulamentação que nele existia à data e que, entretanto, foi elaborada de modo a incluir a arbitragem tributária (Neto & Trindade, 2019).

³² Disponível em <http://www.caad.org.pt/>.

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

Neste domínio, apenas são competentes para proferir a decisão fiscal arbitral, os tribunais que funcionam sob a égide do CAAD (Ordem dos Advogados, 2021).

4.3.1 Designação de árbitros

De um ponto de vista estrutural, o art. 5.º, n.º 1 do RJAT prevê a constituição de tribunais arbitrais **singulares** ou **coletivos** (Neto & Trindade, 2019b). A composição do Tribunal fiscal arbitral singulares ou coletivos dependerá, em primeiro lugar, da **designação ou não**, por parte do Contribuinte de um árbitro – critério que também influenciará o regime das custas arbitrais que será abordado mais adiante, e em segundo lugar do **valor em causa** (Ordem dos Advogados, 2021). Assim:

- a) os tribunais arbitrais funcionam com árbitro **singular** quando (*cf.* art. 5.º, n.º 2 do RJAT):
 - i. o valor do pedido de pronúncia **não ultrapasse** duas vezes o valor da alçada do TCA³³, isto é, € 60.000; e
 - ii. o sujeito passivo opte por não designar árbitro.
- b) os tribunais arbitrais funcionam com um **coletivo** de três árbitros quando:
 - i. o valor do pedido de pronúncia **ultrapasse** duas vezes o valor da alçada do TCA, isto é, € 60.000; ou
 - ii. sempre que o **sujeito passivo opte por designar um árbitro**, independentemente do valor do pedido de pronúncia (*cf.* art. 5.º, n.º 3 do RJAT).

Nos casos de árbitros singulares, o árbitro é designado pelo Conselho Deontológico do CAAD, de entre a **lista dos árbitros**³⁴ que compõem o CAAD (*cf.* art. 6, n.º 1 do RJAT). Já no caso dos árbitros coletivos, há uma designação de três árbitros, da competência (*cf.* art. 6.º, n.º 2 do RJAT):

³³ Atualmente o valor da alçada do TCA de € 30.000 (*cf.* art. 6.º, n.º 4 do ETAF).

³⁴ Disponível em <http://www.caad.org.pt>. A lista dos árbitros é elaborada pela Direção do CAAD, mediante voto favorável do Conselho Deontológico do CAAD.

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

- a) do Conselho Deontológico do CAAD, de entre a lista dos árbitros que compõem o CAAD; ou
- b) diretamente das partes, cabendo a designação do terceiro árbitro, que exerce as funções de árbitro-presidente, aos árbitros designados ou, na falta de acordo, ao Conselho Deontológico do CAAD, mediante requerimento de um ou de ambos os árbitros.

Daqui resulta, como facilmente se conclui, que sempre que o contribuinte opte por designar um árbitro, o Tribunal funcionará sempre em coletivo; ao invés, se o contribuinte não pretender designar árbitro, o Tribunal arbitral funcionará, consoante os casos, e de acordo com o respetivo valor do pedido, em estrutura singular ou coletiva (Rocha, 2018).

Do que ficou exposto, e sabendo-se já que ao sujeito passivo assiste a faculdade de designar árbitro, aquando da entrega do pedido de constituição do tribunal arbitral, defende-se a existência de dois “tipos” de composição dos tribunais arbitrais, os quais se atribui a denominação de “**comum**” e “**especial**”.

Na terminologia adotada, “**comuns**” serão os tribunais arbitrais constituídos sem a designação de árbitro pelo sujeito passivo, caso em que a designação do árbitro é feita pelo CAAD. Estes tribunais comuns podem ser singulares ou coletivos. Porém, independente de constituição de tribunal singular ou coletivo, todos os árbitros devem ser designados pelo Conselho Deontológico do CAAD (Neto & Trindade, 2019b).

Os “**especiais**”, por seu turno, serão aqueles em que o sujeito passivo opte por designar árbitro, permitindo que a AT também use da mesma faculdade, e sendo o terceiro árbitro designado pelos primeiros dois (Neto & Trindade, 2019b).

Estes dois “tipos” de tribunais arbitrais, comuns e especiais, irão divergir, somente, no procedimento de designação de árbitros que levará à sua constituição e, bem assim, no regime de pagamento de custas processuais, nos termos fixados pelo Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), que veremos mais a frente no ponto 4.4.5 (Neto & Trindade, 2019b).

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

As regras relativas ao procedimento de designação dos árbitros que compõem o tribunal vêm definidas no art. 11.º do RJAT, preceito que terá de ser necessariamente conjugado quer com o recém-referido art. 6.º, a respeito da composição coletiva ou singular do tribunal arbitral; quer com o art. 13.º do RJAT, a respeito do “direito ao arrendimento” da AT; quer, ainda, com o Regulamento de Seleção de Árbitros em Matéria Tributária no caso dos tribunais arbitrais comuns (Neto & Trindade, 2019b).

4.4 Tramitação Procedimental e Processual

Descortinado o âmbito, a estrutura e composição dos tribunais arbitrais, cabe agora analisar a tramitação do processo arbitral tributário, desde o momento em que se dá a apresentação do pedido de constituição do Tribunal arbitral por parte do sujeito passivo, até ao momento em que é proferida a decisão arbitral.

O processo arbitral tributário estabelecido no RJAT subdivide-se em duas fases, uma procedimental e uma processual. Naquela primeira fase, as partes terão em vista a constituição do tribunal arbitral, ao passo que a segunda fase, respeita a todos os atos posteriores à constituição do tribunal arbitral destinados à prolação da decisão final. Deste modo, e como ponto de partida o processo arbitral tributário *lato sensu* divide-se em (Neto & Trindade, 2019b):

- a) **procedimento arbitral**, que se inicia com o requerimento contendo o **pedido de constituição do tribunal arbitral** (cf. art. 15.º do RJAT). O Procedimento compreende os atos praticados com vista à constituição do tribunal arbitral e que na prática serão o procedimento de designação de árbitros (cf. art. 11.º do RJAT) e a revogação, ratificação, reforma ou conversão, pela AT, do ato tributário cuja ilegalidade foi suscitada. O procedimento arbitral, além de servir para isso mesmo (desencadear a sua constituição), vai servir igualmente de “petição inicial”, pois como já se referiu, nele devem ser indicados, o(s) ato(s) impugnado(s), o pedido, os fundamentos e os meios de prova, entre outros elementos; e
- b) **processo arbitral stricto sensu**, que compreende toda a tramitação subsequente à constituição do tribunal arbitral, tendo em vista a prolação da decisão arbitral, incluindo, pela seguinte ordem:

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

- i. **a notificação da resposta pela AT:** após a receção do referido requerimento, o Tribunal então constituído notifica o dirigente máximo do serviço da AT para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e, caso queira, solicitar a produção de prova adicional. A falta de resposta não obstará ao prosseguimento do processo (*cf.* art. 17.º, n.º 1 e 19.º, n.º 1, ambos do RJAT);
- ii. a remessa, por parte da AT, da cópia do processo administrativo ao tribunal arbitral, dentro do prazo de apresentação da resposta (*cf.* art. 17.º, n.º 2 do RJAT);
- iii. **a primeira reunião do tribunal arbitral:** o Tribunal arbitral pode, eventualmente, promover uma primeira reunião com as partes para (*cf.* art. 18.º, n.º 1 do RJAT):
 - a. definir a tramitação processual a adotar;
 - b. ouvir as partes quanto a eventuais exceções a apreciar e decidir antes de conhecer do pedido;
 - c. convidar as partes a corrigir as suas peças processuais, quando necessário;
 - d. comunicar às partes uma data para eventuais alegações orais, caso sejam necessárias; e
 - e. comunicar às partes uma data para a decisão arbitral, tendo em conta os limites legais.
- iv. **a instrução do processo** (*cf.* art. 19.º, n.º 1 do RJAT): nesta fase, serão produzidas as provas necessárias em ordem a proferir uma boa decisão;
- v. **as alegações:** trata-se esta de uma fase eventual, mas que, a existir, deve ser marcada pela ideia de oralidade e imediação; e
- vi. **a decisão arbitral** (*cf.* art.s 21.º a 24.º do RJAT): esta é a fase final do processo arbitral *stricto sensu*, aquela onde se procede à resolução do litígio, devendo ser emitida e notificada às partes no prazo de 6 meses a contar da data do início da tramitação (isto é, data da constituição do Tribunal arbitral) (*cf.* art.s 21.º, n.º 1, e 15.º do RJAT). Note-se que o

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

Tribunal pode determinar a prorrogação desse prazo por sucessivos períodos de 2 meses, com o limite de 6 meses, comunicando às partes essa prorrogação e os motivos que a fundamentam (*cf.* art. 21.º, n.º 2, do RJAT).

Em face da importância e relevância jurídico-normativa desta última fase do processo arbitral (decisão arbitral), a ela dedicaremos de modo autónomo no ponto 4.4.6.

4.4.1 Prazos do Processo e Procedimento

Atualmente, os prazos na arbitragem em matéria tributária contam-se do seguinte modo (Neto & Trindade, 2019b):

- a) para a prática de atos do **procedimento arbitral**, seguem-se as normas de contagem de prazos previstas no CPA, designadamente, no art. 87.º. Quer isto dizer que para a contagem dos prazos no procedimento arbitral não se inclui o dia em que ocorre o evento – o chamado “dia zero” - a partir do qual começa a correr o prazo, suspendendo-se aos sábados, domingos e feriados e, caso termine em dia em que o CAAD não se encontre aberto ao público, ou não funcione durante o período normal, transfere-se para o primeiro dia útil seguinte³⁵;
- b) já quanto dos prazos na pendência do **processo arbitral**, continuam a seguir-se as normas previstas nos art.s 138.º do CPC, desta feita por remissão aqueles previstos direta do n.º 2 do art. 3.º-A do RJAT. Assim, tal como ocorre no contencioso judicial tributário, os prazos para a prática de atos após a constituição do tribunal arbitral são contínuos suspendendo-se apenas durante as férias judiciais, e quando o prazo terminar em dia em que os tribunais se

³⁵ Recorde-se que os prazos no procedimento tributário contam-se nos termos do 279º do CC, por força dos art.s 57.º, n.º 3 da LGT e 20.º, n.º 1 do CPPT. Assim, contam-se de forma contínua, incluindo sábados, domingos e feriados e não se suspendendo nas férias judiciais. No entanto, 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”.

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

encontrem encerrados, transfere-se o seu termo para o primeiro dia útil seguinte.

4.4.2 Pedido de constituição de tribunal arbitral

Enquanto modo alternativo de resolução conflitual, a arbitragem não opera automaticamente, mas apenas por iniciativa dos interessados, mais especificamente, dos contribuintes. Nesse sentido, e à semelhança do que sucede com a impugnação judicial, o desencadeamento do processo arbitral em sentido amplo, está dependente de um “impulso” do contribuinte. Este impulso processual corresponde, precisamente, ao pedido de constituição de tribunal arbitral, efetuado por requerimento, e materializa-se num direito potestativo que se reflete inelutavelmente na esfera jurídica da Administração e ao qual ela não se pode opor (Rocha, 2018).

O pedido de constituição de tribunal arbitral é efetuado por meio de requerimento, enviado por via eletrónica, dirigido ao presidente do CAAD³⁶, qual **devem constar todos os elementos** referidos nas al.s a) a g) do n.º 2 do art. 10.º do RJAT, a saber:

- a) a identificação do sujeito passivo, incluindo o n.º de identificação fiscal, e do serviço periférico local do seu domicílio ou sede ou, no caso de coligação de sujeitos passivos, do serviço periférico local do domicílio ou sede do sujeito identificado em primeiro lugar no pedido;
- b) a identificação do ato ou atos tributários objeto do pedido de pronúncia arbitral;
- c) a identificação do pedido de pronúncia arbitral, constituindo fundamentos deste pedido os previstos no art. 99.º do CPPT e, bem assim, a exposição das questões de facto e de direito objeto do referido pedido de pronúncia arbitral;
- d) os elementos de prova dos factos indicados (documentos, declarações, pareceres, entre outros) e a indicação dos meios de prova a produzir (documental, testemunhal, pericial, entre outros);
- e) a indicação do valor da utilidade económica do pedido;

³⁶ Enviado eletronicamente através do site do CAAD, disponível em: <http://www.caad.org.pt/>.

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

- f) o comprovativo do pagamento da taxa de arbitragem inicial (nos casos em que o sujeito passivo não tenha optado por designar árbitro) ou comprovativo do pagamento da taxa de arbitragem (caso o sujeito passivo manifeste a intenção de designar o árbitro); e
- g) a intenção de designar árbitro nos termos da al. b) do n.º 2 do art. 6.º do RJAT ³⁷.

A al. c) do n.º 2 do art. 10.º do RJAT, inclui o pedido de pronúncia arbitral como um dos elementos a constar do pedido de constituição do tribunal arbitral. Ora, sendo o pedido de constituição de tribunal arbitral um requerimento eletrónico preenchido na plataforma *on-line* disponibilizada pelo CAAD para o efeito, o pedido de pronúncia arbitral é, materialmente, a petição inicial da arbitragem tributária. Assim, e tal como exigido pela al. c) do n.º 2 do art. 10.º do RJAT, o pedido de pronúncia arbitral deverá conter, sob pena de ineptidão, os fundamentos do pedido e, bem assim, a exposição das razões de facto e de direito do mesmo (Neto & Trindade, 2019b).

Os **fundamentos do pedido de pronúncia arbitral** poderão ser os taxativamente elencados no art. 99.º do CPPT, que como já foi elencando anteriormente, serão:

- a) qualquer ilegalidade, designadamente a errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros fatos tributários;
- b) a incompetência;
- c) a ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida; e
- d) a preterição de outras formalidades legais.

A apresentação do pedido de constituição de tribunal arbitral afasta o direito de, com os **mesmos fundamentos**, reclamar, impugnar, requerer a revisão, incluindo a da matéria coletável, ou a promoção da revisão oficiosa, ou suscitar pronúncia arbitral sobre os atos objeto desses pedidos ou sobre os consequentes atos de liquidação (*cf.* art. 13.º, n.º 4 do RJAT). Todavia, é possível deduzir ao mesmo tempo um pedido de impugnação judicial e um pedido de pronúncia arbitral, desde que respeitem a fatos e fundamentos

³⁷ Mais do que a intenção de designar árbitro, o sujeito passivo deverá efetivamente indicá-lo no pedido de constituição do tribunal arbitral, ao abrigo do disposto no art. 11.º, n.º 2, do RJAT.

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

distintos (*cf.* art. 3.º, n.º 2 do RJAT), bem como também se admite a cumulação de pedidos relativos a atos tributários diferentes e a coligação de autores quando os pedidos são destinados a apreciar as mesmas circunstâncias de facto e a interpretar as mesmas regras de direito (*cf.* art. 3.º, n.º 1 do RJAT) (Amorim & Azevedo, 2021).

O **valor da causa** é determinado nos termos do art. 97.º- A do CPPT, exceto nos casos previstos na al. b) do n.º 1 do art. 2.º do RJAT.

Por fim, referir que, na apresentação do pedido de constituição de tribunal arbitral, o sujeito passivo poderá, ou não, fazer-se representar por **mandatário judicial**, nos termos do art. 6.º do CPPT, devendo obrigatoriamente ser representado por um advogado nos processos cujo valor ultrapassa o dobro da alçada dos tribunais tributários de 1.ª instância, isto é, € 10.000 (Neto & Trindade, 2019b).

4.4.2.1 Prazos

Do ponto de vista das regras de tempestividade, o pedido de constituição de tribunal arbitral é apresentado, nos termos do n.º 1 do art. 10.º do RJAT, nos seguintes prazos³⁸:

- a) **90 dias**, contados a partir dos fatos previstos no n.º 1 do art. 102.º do CPPT, quanto aos atos suscetíveis de impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico (ou seja, no mesmo prazo que a impugnação judicial); e
- b) **30 dias**, contados a partir da notificação dos atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais (*cf.* art. 2.º, al. b) do RJAT); e nos restantes casos.

A al. a) do n.º 1 do art. 10.º do RJAT é aplicável às situações previstas no art. 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT, ou seja, a apreciação de atos de liquidação ou ato equiparado - autoliquidação, retenção na fonte, ou pagamento por conta, o pedido de constituição deve

³⁸ Os prazos contam-se nos termos do art. 138.º do CPC.

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

ser apresentado no prazo de 90 dias, contado a partir dos fatos previstos no n.º 1 do art. 102.º do CPPT (consoante os casos: termo do prazo de pagamento voluntário, notificação do ato lesivo, citação do responsável subsidiário, ou formação da presunção de indeferimento tácito) (Amorim & Azevedo, 2021).

Por sua vez, a al. b) do n.º 1 do art. 10 do RJAT, é referente aos atos previstos no art. 2.º, n.º 1, al. b) do RJAT reporta-se aos atos de previstos fixação de valores patrimoniais e aos atos de fixação da matéria tributável e da matéria coletável sem recurso a métodos indiretos, cujo prazo é apenas de 30 dias, na medida em que estes últimos atos não são, por regra, impugnáveis, exceto nos casos em que os atos de fixação de valores patrimoniais são impugnáveis após o esgotamento dos meios gratuitos previstos no procedimento de avaliação (*cf.* art. 134.º, n.º 7 do CPPT) (Amorim & Azevedo, 2021).

Por fim referir que, como foi dito anteriormente, os atos de procedimento arbitral tributário seguem as regras de contagem dos prazos previstas no CPA (*cf.* art. 3º-A do RJAT), em especial o art. 87.º. Contudo, deverá entender-se que o prazo para entrega de pedido de constituição de tribunal arbitral constitui um prazo substantivo, porque não há ainda processo, nem procedimento, sendo aplicáveis as regras previstas no art. 279.º do CC, pelo que, remete-se para o que já foi dito para a impugnação judicial (Amorim & Azevedo, 2021).

O presidente do CAAD deve, no prazo de 2 dias a contar da receção do pedido, dar conhecimento do mesmo por via eletrónica à AT (art. 10.º, n.º 3, do RJAT).

4.4.2.2 Efeitos do pedido de constituição de tribunal arbitral

Do ponto de vista da AT, a constituição do Tribunal arbitral faz nascer na sua esfera jurídica o direito, exercido pelo dirigente máximo do serviço, de revogar, ratificar, reformar ou converter o “ato tributário”. Assim, nos pedidos de pronúncia arbitral que tenham por objeto a **apreciação da legalidade dos atos tributários previstos no art. 2.º do RJAT**, o dirigente máximo do serviço da AT pode, “no **prazo de 30 dias** a contar do conhecimento do pedido de constituição do tribunal arbitral, proceder à revogação, ratificação, reforma ou conversão do ato tributário cuja ilegalidade foi suscitada, praticando, quando necessário, ato tributário substitutivo, devendo notificar o presidente

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

do CAAD da sua decisão, iniciando-se então a contagem do prazo referido na al. c) do n.º 1 do art. 11.º (do RJAT)” (cf. art. 13.º, n.º 1 do RJAT), ou seja, o prazo para comunicar às partes a constituição do tribunal arbitral (Amorim & Azevedo, 2021).

Segundo o art. 13.º, n.º 2 do RJAT “quando o ato tributário objeto do pedido de pronúncia arbitral seja, nos termos do n.º anterior, seja total ou parcialmente alterado ou substituído por outro, o dirigente máximo do serviço da AT procede à notificação do sujeito passivo para, no prazo de 10 dias, se pronunciar, prosseguindo o procedimento relativamente a esse último ato se o sujeito passivo nada disser ou declarar que mantém o seu interesse”.

Findo o prazo de 30 dias referido no n.º 1 do art. 13.º do RJAT, a **AT fica impedida de praticar novo ato tributário relativamente ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação, a não ser com fundamento em fatos novos** (cf. art. 13.º, n.º 3, do RJAT) (Rocha, 2018).

A apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral pode ainda, por efeito **suspender o processo de execução fiscal** e igualmente **suspender e interromper os prazos de caducidade do direito à liquidação** e de **prescrição da dívida tributária** (cf. art. 13.º, n.º 5 do RJAT) (Amorim & Azevedo, 2021).

Por fim, a apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral **preclui o direito de, com os mesmos fundamentos, reclamar, impugnar, requerer a revisão**, sobre os atos objeto desses pedidos ou sobre os consequentes atos de liquidação, salvo quando o procedimento arbitral termine antes da data da constituição do tribunal arbitral ou o processo arbitral termine sem uma pronúncia sobre o mérito da causa (cf. art. 13.º, n.º 4 do RJAT) (Rocha, 2018).

4.4.3 Procedimento de designação dos árbitros nos tribunais comuns

Nos tribunais arbitrais **comuns**, isto é, aqueles em que o sujeito passivo optou por não designar árbitro, o procedimento de designação do(s) árbitro(s) que compõe(m) o tribunal arbitral é mais simplificado, sendo este(s) designado(s) de entre a lista de árbitros

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

que compõem o CAAD, a qual se encontra sujeita ao normativo estabelecido no Regulamento de Seleção de Árbitros em Matéria Tributária (Neto & Trindade, 2019b).

Recorde-se, antes de mais, que os tribunais comuns, ao contrário dos especiais, poderão ser **coletivos ou singulares**. Serão singulares sempre que o valor do pedido não ultrapasse duas vezes o valor da alçada do TCA, e serão coletivos nos restantes casos (*cf.* art.s 5.º e 6.º do RJAT) (Neto & Trindade, 2019b).

Independentemente de se tratar da constituição de um tribunal singular ou coletivo, todos os árbitros serão designados pelo Conselho Deontológico do CAAD, pelo que, a sequência cronológica da tramitação do tribunal comum será a que se segue (Neto & Trindade, 2019b):

- 1) o sujeito passivo entrega ao CAAD, por via eletrónica, o pedido de constituição do tribunal arbitral (*cf.* art. 10.º do RJAT);
- 2) o CAAD, após a receção do pedido de constituição de tribunal arbitral comum dispõe de 2 dias para notificar a AT do pedido de pronúncia arbitral (*cf.* art. 10.º, n.º 3, do RJAT);
- 3) notificada do pedido de pronúncia arbitral, a AT terá 30 dias para exercer o seu direito ao arrependimento, ou seja, para revogar, ratificar, reformar ou converter o ato tributário cuja ilegalidade foi suscitada pelo sujeito passivo;
- 4) no decurso do prazo para o “arrependimento” da AT, o CAAD designa o(s) árbitro(s) que irá compor o tribunal arbitral, assim dando tempo a que os próprios árbitros possam invocar os fundamentos de impedimentos ou recusas que possam eventualmente existir;
- 5) decorrido o prazo de 30 dias sem que tenha havido qualquer alteração por parte da AT, o CAAD notifica as partes da designação do(s) árbitro(s);
- 6) por fim, o CAAD notifica as partes da constituição do tribunal arbitral se à notificação da designação do(s) árbitro(s) as partes não se tiverem oposto no prazo de 10 dias (*cf.* art. 11.º, n.º 1, al. c), conjugado com o art. 13.º, n.º 1, *in fine*); e
- 7) após a notificação às partes do(s) árbitro(s) designado(s) pelo Conselho Deontológico do CAAD, estas poderão opor-se àquela designação, nos termos do

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

art. 8.º do RJAT, e, bem assim, do Código Deontológico do CAAD, invocando os fundamentos para impedimento, rejeição ou afastamento que poderão eventualmente existir, por meio de requerimento dirigido ao Conselho Deontológico. Se as partes não se opuserem dentro do prazo de 10 dias, o Conselho comunicará a constituição do tribunal arbitral, com vista a iniciar o processo arbitral.

4.4.4 Procedimento de designação dos árbitros nos tribunais especiais

Conforme se referiu acima, sempre que o sujeito passivo opte por designar árbitro, o tribunal arbitral seguirá uma composição **coletiva**, isto é, funcionará como tribunal coletivo de três árbitros (*cf.* art. 5.º, n.º 3, al. b) do RJAT), sendo dois árbitros designados pelas partes e cabendo a designação do terceiro árbitro, que exercerá as funções de árbitro-presidente (*cf.* do art. 5.º, n.º 3, al. b) do RJAT), aos árbitros designados ou, na falta de acordo, ao Conselho Deontológico do CAAD (*cf.* art. 6.º, n.º 2, al. b) do RJAT). Aos tribunais assim constituídos atribuiu-se então a designação de tribunais **arbitrais especiais** (Neto & Trindade, 2019b).

Os n.ºs 2 a 7 do art. 11.º do RJAT tratam da fixação das regras relativas à designação dos árbitros no caso de se estar perante um tribunal arbitral especial (Neto & Trindade, 2019b).

Optando o sujeito passivo por designar árbitro, a tramitação do procedimento de constituição do tribunal arbitral seguirá os seguintes trâmites (Amorim & Azevedo, 2021):

- 1) após designação pelo sujeito passivo do árbitro, a CAAD notifica a AT, no prazo de 2 dias, do pedido de constituição arbitral que contém a designação do árbitro “do” sujeito passivo (*cf.* art. 10.º, n.º 3 do RJAT);
- 2) a AT dispõe de 30 dias a contar da receção do pedido, para, (i) em nome do princípio do contraditório, decidir se altera ou mantém a situação jurídica do sujeito passivo, isto é, se irá revogar, ratificar, reformar ou converter o ato tributário cuja ilegalidade foi suscitada (*cf.* art. 13.º, n.º 1 do RJAT); e (ii) notificar

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

- o presidente do CAAD da indicação efetuada pelo dirigente máximo do serviço do “seu” árbitro (árbitro da AT) (*cf.* art. 11.º, n.º 3 do RJAT);
- 3) se no prazo de 30 dias a AT não se pronunciar, e, por conseguinte, não exercer o seu “direito ao arrependimento”, e não designar árbitro, o Conselho Deontológico dispõe de 5 dias para designar o árbitro (*cf.* art. 11.º, n.º 4 do RJAT) e mais 5 dias para notificar o sujeito passivo dessa designação (art. 11.º, n.º 5 do RJAT); se, pelo contrário, a AT não exercer o seu direito ao arrependimento, e notificar o CAAD do “seu” árbitro, designado pelo dirigente máximo do serviço, o CAAD notificará o sujeito passivo dessa designação no prazo de 5 dias (*cf.* art. 11.º, n.º 5 do RJAT);
 - 4) o CAAD notificará ainda os dois árbitros designados pelas partes-ou pelo sujeito passivo e pelo Conselho Deontológico no caso de incumprimento pela AT - para, no prazo de 10 dias, designarem o terceiro árbitro, que exercerá as funções de árbitro-presidente (*cf.* art. 11.º, n.º 6 do RJAT); e
 - 5) depois de designado o terceiro árbitro, o presidente do CAAD informa as partes dessa designação e notifica-as da constituição do tribunal arbitral se, no prazo de 10 dias as partes não se opuserem àquela designação (*cf.* art. 11.º, n.º 7 do RJAT). O Conselho Deontológico do CAAD pode até designar um árbitro-presidente que não conste da lista de árbitros que compõem o CAAD, de acordo com o art. 6.º, n.º 3 do RJAT.

4.4.5 Taxa de arbitragem

Importa agora salientar que este é um processo não gratuito, na medida em que é devido pelo contribuinte o pagamento das custas do processo arbitral, genericamente designadas como “**taxa de arbitragem**”. As taxas de arbitragem compreendem todas as despesas resultantes do transito do processo arbitral e os honorários dos árbitros (os eventuais encargos decorrentes da designação de peritos, tradutores e outros encargos com a produção de prova são suportados diretamente pelas partes) (*cf.* art. 2.º, n.º 2 do RCPAT) (Ordem dos Advogados, 2021).

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

A taxa devida pela constituição de tribunal arbitral, cujo valor, fórmula de cálculo, base de incidência objetiva e montantes mínimo e máximo, consta do RCPAT³⁹ (cf. art. 12.º, n.º 1 do RJAT). A taxa de arbitragem é calculada com base em dois critérios fundamentais (Ordem dos Advogados, 2021):

- a) **valor da causa**, determinado nos termos do art. 97.º-A do CPPT, o qual determina que o valor atendível, para efeitos de custas, deverá ser o valor da liquidação cuja anulação se requer ou o valor contestado. Determinado o valor da causa, a taxa de arbitragem devida será aquela que resultar das Tabelas I e II⁴⁰, anexas ao RCPAT; e
- b) **modo de designação do árbitro**, árbitro designado pelo CAAD ou pelo contribuinte.

Assim, quando o sujeito passivo **não designe árbitro** (designação do árbitro pelo CAAD), estipula o Regulamento que será devida, pelo “impulso processual”, a taxa de arbitragem inicial, que corresponde a 50% da taxa de arbitragem (resultante da tabela I anexa ao RCPAT), a pagar por transferência bancária para a conta do CAAD, antes de formulado o pedido de constituição do tribunal arbitral nos termos da al. f) do n.º 2 do art. 10.º do RJAT (Amorim & Azevedo, 2021); sendo o remanescente (restantes 50%) da taxa arbitrária devidos no final do processo, aquando da emissão da decisão arbitral (cf. art. 4.º, n.ºs 2 e 3 do RCPAT). A fixação do montante das custas finais do processo arbitral e a eventual repartição pelas partes é efetuada na decisão arbitral que vier a ser proferida pelo tribunal arbitral, de acordo com o n.º 4 do art. 4.º do Regulamento já referido (Ordem dos Advogados, 2021).

No que diz respeito aos valores devidos, a título de taxa de arbitragem, nestes casos de designação de árbitro pelo CAAD, o valor mínimo ascende a € 306 – aplicável a causas cujo valor seja inferior a € 2.000, e poderá alcançar a um valor máximo tabelado de € 4.896 para causas até € 275.000 (cf. Tabela I do RCPAT), sendo que em causas com

³⁹ Disponível em: <http://www.caad.org.pt>.

⁴⁰ Disponível em: https://www.caad.org.pt/files/documentos/CAAD_AT-Tabela_Custas_Tributario.pdf.

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

valor superior a € 275.000, serão ainda devidos € 306, por cada € 25.000 (Ordem dos Advogados, 2021).

No caso de o sujeito passivo **designar um árbitro** no processo, este deve pagar, na data do envio do pedido de constituição do Tribunal arbitral, a taxa de arbitragem pela totalidade, nos termos da tabela II (cf. art. 5.º, n.º 1 do RCPAT). A taxa de arbitragem compreende todas as despesas resultantes da condução do processo arbitral e os honorários dos árbitros (cf. art. 2.º, n.º 1 do RCPAT) (Amorim & Azevedo, 2021).

De relembrar que, a designação do árbitro pelo Contribuinte apenas é possível nos casos em que haja lugar a Tribunal fiscal arbitral coletivo, o que poderá ocorrer em causas superiores a € 60.000 (valor correspondente a duas vezes a alçada do TCA).

Assim, nos casos em que o Tribunal fiscal arbitral funcione em coletivo, e as partes designem os árbitros, o pagamento será integralmente suportado pelo Contribuinte, devendo ser efetuado por transferência bancária para a conta do CAAD, antes de formulado o pedido de constituição de Tribunal fiscal arbitral. Também nestes casos a taxa será dependente do valor da causa, sendo o limite mínimo de € 6.000 – em causas inferiores a € 60.000 – e o limite máximo de € 120.000 para causas até € 10.000.000 (Ordem dos Advogados, 2021).

Com efeito, no pedido de constituição de tribunal arbitral “**comum**”, o sujeito passivo terá de pagar apenas uma taxa de arbitragem inicial, nos termos da primeira parte do art. 10.º, n.º 2, al. f) do RJAT. Pelo contrário, caso o sujeito passivo opte por designar árbitro, e assim constituir um tribunal arbitral “**especial**”, pagará a taxa de arbitragem por inteiro, suportando as custas na sua totalidade (cf. art. 5.º, n.º 2 do RCPAT), antes de formulado o pedido de constituição do tribunal arbitral nos termos do art. 10.º, n.º 2, al. f) do RJAT, segundo o art. 50.º, n.º 2 do RCPAT (Neto & Trindade, 2019b).

Deste modo, o contribuinte tem assim de fazer a opção entre o “tipo” de tribunal que pretende constituir, se o comum se o especial. Sendo que no tribunal especial terá de suportar todas as custas do processo, independentemente do resultado, contrariamente ao que acontece quando o árbitro é nomeado pelo Conselho Deontológico do CAAD, em

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

que a obrigação de pagamento será fixada na decisão arbitral, em função do seu resultado (Amorim & Azevedo, 2021).

Note-se que a falta de pagamento atempado da taxa de arbitragem inicial ou da taxa de arbitragem total é causa impeditiva da constituição do Tribunal arbitral (Rocha, 2018).

4.4.6 Decisão arbitral

A decisão arbitral é tomada por deliberação da maioria dos seus membros, podendo esta ser decomposta em várias pronúncias parciais incidentes sobre as diversas questões suscitadas no processo, salvo nos casos de árbitro singular (*cf.* art. 22.º, n.º 1 do RJAT) (Amorim & Azevedo, 2021).

Quanto ao **conteúdo** da decisão arbitral, é aplicável à decisão arbitral o disposto no art. 123.º, primeira parte, do CPPT, relativamente à sentença judicial (*cf.* art. 22.º, n.º 2 do RJAT), ou seja, aplicam-se as mesmas regras que as da impugnação judicial. A decisão, enquanto momento supremo de fixação de efeitos, deve ser assinada por todos os árbitros, indicar claramente o próprio sentido decisório, e deverá identificar os fatos objeto de litígio, as razões de facto e de direito que motivaram a decisão, e a data em que foi proferida. Estruturalmente, deve ainda conter a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas diretamente resultantes do processo arbitral, no caso de o Tribunal ter sido constituído em formação singular ou em coletivo com árbitros designados pelo CAAD, nos termos previstos no n.º 1 e na al. a) do n.º 2 do art. 6.º do RJAT (*cf.* art. 22.º, n.º 4 do RJAT) (Rocha, 2018).

Além disso, deve ser estabelecido uma ordem de conhecimento dos vícios imputáveis ao ato impugnado, nos mesmos termos que os previstos para a sentença judicial, conforme previsto no art. 124.º do CPPT, por força do art. 29.º, n.º 1, al. a) do RJAT (Amorim & Azevedo, 2021).

A decisão, naturalmente que dependerá do pedido efetuado, embora se possa afirmar que o mais comum será a anulação (por via da declaração de ilegalidade) de um ato tributário de liquidação, ou de ato equiparado. Como se pretende que a arbitragem

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

seja uma forma de resolução de litígios tributários com o mesmo valor jurídico que o processo judicial, fácil se torna constatar que hão-de ser reconhecidos à decisão arbitral os mesmos efeitos que às sentenças dos Tribunais convencionais, particularmente em matéria de vinculação da Administração (Rocha, 2018).

Depois de produzida a decisão, é remetido um exemplar assinado da sentença a cada uma das partes (*cf.* art. 22.º, n.º 3 do RJAT), na qual os árbitros podem lavrar voto de vencido quanto à decisão arbitral e quanto às pronúncias parciais (*cf.* art. 22.º, n.º 5 do RJAT).

Após a notificação da decisão arbitral, o CAAD notifica as partes do arquivamento do processo, considerando-se, nessa data, o Tribunal arbitral dissolvido (*cf.* art. 23.º do RJAT) (Amorim & Azevedo, 2021).

4.4.6.1 Prazo de decisão

A decisão arbitral deve ser emitida e notificada às partes no **prazo de 6 meses** a contar da data do início do processo arbitral (*cf.* art. 21.º, n.º 1 do RJAT), o que significa que a partir da constituição do tribunal arbitral, a que se refere o art. 11.º, n.º 8 do RJAT, até à data da prolação da decisão arbitral, o processo arbitral tributário terá uma duração máxima de 6 meses (Amorim & Azevedo, 2021). Pelo que, este prazo de 6 meses não é um prazo perentório para decidir, mas sim o prazo de duração da fase processual arbitral, contado a partir da constituição do tribunal arbitral onde, por sua vez, se inicia a fase processual arbitral. O prazo para a tomada de decisão será, necessariamente, mais curto (Neto & Trindade, 2019b).

O n.º 2 do mesmo art. 21.º do RJAT, por seu turno, admite a **prorrogação deste prazo** de decisão por períodos sucessivos de 2 meses, com o limite de 6 meses, impondo-se que a decisão de prorrogação seja comunicando às partes bem como os motivos que a fundamentam.

Com efeito, Neto & Trindade (2019b, p. 471), afirmam que, por força de na aplicação analógica do disposto no art. 21º, al. b), do CPPT, o prazo para decidir será de 20 dias ou, no máximo, 30 dias, no caso de se aplicar subsidiariamente o disposto previsto

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

no art. 607.º, n.º 1 do CPC. Não obstante, os mesmos autores defendem que estes 20 ou 30 dias para decidir deverão ser respeitados mesmo que terminem antes do prazo de 6 meses contados a partir da constituição do tribunal arbitral.

Por fim recordar que, nos atos do processo arbitral, aplicam-se as regras de contagem do prazo previstas no art. 138.º do CPC, por remissão do art. 3.º-A, n.º 2 do RJAT, sendo a contagem do prazo contínuo, suspendendo-se apenas durante as férias judiciais, caso em que se transfere para o primeiro dia útil seguinte (Amorim & Azevedo, 2021).

4.4.6.2 Irrecorribilidade da decisão arbitral

A decisão arbitral em matéria tributária é, por regra, **irrecorrível**. A irrecorribilidade da decisão, mais do que uma opção do legislador, foi uma condição necessária à assunção da arbitragem tributária como uma verdadeira alternativa ao descongestionamento dos tribunais judiciais tributários (Neto & Trindade, 2019b).

No entanto, a regra da irrecorribilidade levanta algumas dúvidas de constitucionalidade por alegada violação ao direito fundamental de acesso ao direito e a uma tutela jurisdicional efetiva, consagrado no art. 20.º da CRP. Assim, esta irrecorribilidade **nunca pode ser absoluta**, sob pena de violação dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos. Como tal, ficou consagrado um regime que apenas permite o recurso da decisão arbitral nos casos em que esta sofre de clara ilegalidade (Neto & Trindade, 2019b).

Assim temos, como não poderia deixar de ser, que da decisão arbitral em matéria tributária admite-se:

- a) em primeiro lugar, **recurso para o Tribunal Constitucional** nos termos gerais, isto é, na parte em que recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou que aplique norma cuja inconstitucionalidade haja sido suscitada (*cf.* art. 25.º, n.º 1 do RJAT) (Rocha, 2018);
- b) em segundo lugar, **recurso para o STA** quando a decisão esteja em oposição com outra decisão arbitral e quanto à mesma questão fundamental de direito,

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

com acórdão proferido pelo TCA ou pelo STA⁴¹ (cf. art.s 25.º, n.º 2, do RJAT e 152.º do CPTA) (Rocha, 2018); e

- c) poderá também ser **impugnada** com base em vícios procedimentais e processuais (Neto & Trindade, 2019b).

As decisões arbitrais das quais **não cabe recurso ou impugnação**, são denominadas de decisões arbitrais “**transitadas em julgado**” relativamente as quais já decorreu o prazo para interpor recurso ou para impugnar (Amorim & Azevedo, 2021). As decisões arbitrais transitadas em julgado produzem efeitos para ambas as partes, vinculando assim a AT a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, ou seja, no prazo de 90 dias (cf. art. 146.º, n.º 2 do CPPT), alternativa ou cumulativamente, consoante o caso e dependendo do(s) respetivo(s) pedido(s) (cf. art. 24.º, n.º 1 e 5 do RJAT) (Rocha, 2018):

- a) restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito;
- b) praticar o ato tributário legalmente devido em substituição do ato objeto da decisão arbitral;
- c) rever os atos que se encontrem numa relação de prejudicialidade ou de dependência com os atos objeto da decisão arbitral, alterando-os ou substituindo-os, total ou parcialmente;
- d) liquidar as prestações tributárias em conformidade com a decisão arbitral ou abster-se de as liquidar;
- e) proceder ao pagamento de juros indemnizatórios ou moratórios, nos termos da LGT e do CPPT.

⁴¹ Na sequência da alteração introduzida pelo art. 17.º da Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro (com início de vigência no dia 1 de outubro de 2019), passou a ser admissível o recurso das decisões arbitrais para o STA também no caso de oposição de decisões arbitrais.

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

No que se respeito aos efeitos da decisão para a AT, o sujeito passivo poderá ainda ter direito ao recebimento de **juros indemnizatórios** quando a decisão arbitral lhe seja favorável (*cf.* art. 24.º, n.º 5 do RJAT), de acordo com o previsto nos art.s 43.º e 100.º da LGT e art. 61.º do CPPT. No caso de a decisão arbitral não ser favorável à pretensão do contribuinte, este poderá ter a obrigação de **pagar juros de mora** à AT caso tenha ocorrido atraso no pagamento dos tributos, nos termos do art. 44.º, n.º 1 da LGT e art. 86.º, n.º 1 do CPPT (Amorim & Azevedo, 2021).

4.4.6.3 Recurso da decisão arbitral

Nos termos do disposto no art. 25.º, n.º 1, do RJAT, a decisão arbitral pode ser, nalguns casos, ser objeto de **recurso para o Tribunal Constitucional** na parte em que se recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou se aplique uma norma cuja constitucionalidade tenha sido suscitada durante o processo (Amorim & Azevedo, 2021).

O prazo para interposição de recurso para o Tribunal Constitucional é de 10 dias, nos termos do disposto no art. 75.º, n.º 1 da Lei do Tribunal Constitucional⁴². No que respeita à legitimidade para recorrer, o art. 72.º da Lei do Tribunal Constitucional determina que qualquer uma das partes tem legitimidade para recorrer da decisão arbitral para o Tribunal Constitucional (Amorim & Azevedo, 2021).

Por outro lado, se o fundamento do recurso for o facto de o tribunal arbitral ter aplicado norma cuja inconstitucionalidade foi suscitada durante o processo, só poderá recorrer a parte que tiver alegado, no âmbito do processo arbitral, a respetiva inconstitucionalidade. Além das partes, terá ainda legitimidade para recorrer o Ministério Público, não obstante este não ter qualquer intervenção prevista na arbitragem tributária, por força do art. 72º, n.º 1, al. a) da Lei do Tribunal Constitucional e, bem assim, do n.º 3 do art. 280.º da CRP, leis que prevalecem, por razões óbvias de valor reforçado, sobre o RJAT (Neto & Trindade, 2019b).

⁴² Lei Orgânica do Tribunal Constitucional - Lei n.º 22/82, de 15 de novembro.

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

É também admitido **recurso da decisão arbitral para o STA** quando a decisão arbitral esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com um acórdão proferido pelo TCA ou pelo STA (*cf.* art. 25.º, n.ºs 2 e 3 do RJAT). Nesse caso, o recurso para o STA segue o regime jurídico do recurso para uniformização de jurisprudência regulado no n.º 3 do art. 152.º do CPTA, e deste modo, o prazo para a interposição de recurso são 30 dias (*cf.* art. 152.º, n.º 1 do CPTA) a contar da notificação da decisão arbitral (*cf.* art. 25.º, n.º 3 do RJAT). Têm legitimidade para recorrer as partes, em especial a parte vencida, e o Ministério Público (Amorim & Azevedo, 2021).

Os recursos para oposição de acórdãos aqui previstos são apresentados por meio de um requerimento, acompanhado de uma cópia do processo arbitral, no tribunal competente para conhecer do recurso (*cf.* art. 25.º, n.º 4 do RJAT). Neste requerimento deve ser efetuado uma referência ao acórdão proferido pelo TCA ou STA e sua oposição com a decisão arbitral, bem como deve ser igualmente identificada a questão fundamental de direito controvertida e referida a contradição entre a orientação perfilhada pelo acórdão impugnado e a jurisprudência consolidada do STA. A interposição de recurso é obrigatoriamente comunicada ao CAAD e à outra parte (*cf.* art. 25.º, n.º 5 do RJAT) (Amorim & Azevedo, 2021).

Note-se que o recurso tem efeito suspensivo, no todo ou em parte, da decisão arbitral recorrida, dependendo do objeto do recurso (*cf.* art. 26.º, n.º 1 do RJAT).

4.4.6.4 Impugnação da decisão arbitral

A par do recurso para o Tribunal Constitucional, e do recurso por oposição de acórdãos para o STA, o legislador previu ainda, que a decisão arbitral em matéria fosse **impugnável**. A impugnação da decisão arbitral vem prevista nos art.s 27.º e 28.º do RJAT, sendo competente para a conhecer, unicamente, o TCA (Neto & Trindade, 2019b).

Assim, a decisão arbitral pode ser impugnada pelo TCA com vista à sua anulação, devendo o respetivo **pedido de impugnação**, acompanhado da cópia do processo arbitral (*cf.* art. 27.º, n.º 1 do RJAT), ser deduzido no prazo de 15 dias, contados da notificação às partes da decisão arbitral e do arquivamento do processo (árbitros designados pelas

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

partes). Este prazo é, ao contrário dos prazos para recorrer, um prazo de natureza substantiva, pelo que, a contagem do prazo seguirá as regras previstas no art. 279.º do CC, o que determina, desde logo, a sua não suspensão durante as férias judiciais (Neto & Trindade, 2019b).

Olhemos agora aos fundamentos de impugnação da decisão arbitral. De acordo com o n.º 1 do art. 28.º do RJAT, a decisão arbitral só pode ser impugnada com fundamento na (Neto & Trindade, 2019b):

- a) não especificação dos fundamentos de facto ou de direito que justificam a decisão, isto é, se a decisão não contiver os fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão (também previsto no art. 125.º, n.º 1, do CPPT);
- b) oposição dos fundamentos com a decisão (também previsto no art. 125.º, n.º 1, do CPPT);
- c) pronúncia indevida e omissão de pronúncia (sobre questões que não devia ou podia conhecer) ou omissão de pronúncia; e na
- d) verificação da violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes, nos termos em que estes são estabelecidos no art. 16.º do RJAT.

Esta impugnação produz os seguintes efeitos (Assim, art. 26.º do RJAT, aplicável por remissão do art. 28.º n.º 2, do mesmo diploma) (Rocha, 2018):

- a) Suspende a decisão arbitral recorrida (no seu todo ou em parte, dependendo do objeto do recurso);
- b) Quando interposta pela Administração, faz caducar a garantia que tenha sido prestada para suspensão do processo de execução fiscal;
- c) O recurso interposto pelo sujeito passivo faz cessar o efeito suspensivo da liquidação (cf. art. 26.º, n.º 2 do RJAT).

Por fim, refira-se que a este pedido de impugnação é aplicável, com as necessárias adaptações, o regime do recurso de apelação definido no CPTA (cf. art. 27.º, n.º 2 do RJAT). Por conseguinte, aplicam-se à tramitação da impugnação da decisão arbitral os art. 140.º e seguintes do CPTA (Rocha, 2018).

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

5 ANÁLISE COMPARATIVA DAS VIAS DE CONTESTAÇÃO DE ATOS DE LIQUIDAÇÃO

Tendo em conta que temos três meios tutelares que visam, via de regra, a anulação ou declaração de nulidade dos mesmos atos - os atos de liquidação, pelo que, este capítulo é destinado a comparação dos meios de contestação de atos de liquidação, nomeadamente a comparação entre a reclamação graciosa, a impugnação judicial e o recurso a arbitragem tributária.

Esta comparação torna-se relevante, na medida em que estes se apresentam, em regra, como meios alternativos ao dispor do sujeito passivo que pretenda contestar a legalidade dos atos de liquidação, pelo que é colocada a questão de saber qual o meio que seria mais vantajoso para o mesmo.

Perante esta questão, o contribuinte deve estar suficientemente informado antes de decidir entre a reclamação graciosa, a impugnação judicial, ou a arbitragem tributária, o que obriga a que tenha, previamente à decisão de optar por um dos meios, um conhecimento de todos os factos e das questões de direito que possam influenciar a sua decisão. Acontece que a maioria dos contribuintes não dispõem de todos os elementos ou os conhecimentos necessários, sobretudo do ponto de vista jurídico, para essa tomada de decisão. Esta falta de informação pode ser prejudicial para o contribuinte, de modo que o contribuinte possa vir a ser lesado pela escolha errada do meio de defesa.

Para tal, serão tidos em conta fatores de comparação tais como a celebridade dos meios, histórico/padrão de decisões, órgão decisor em cada um dos meios, quais as custas que o sujeito passivo terá de suportar para recorrer a cada um deles, quais os meios de prova que podem ser apresentados pelas partes intervenientes no processo, entre outras variantes que podem ajudar os contribuintes na eventual necessidade de ter de optar por um destes meios para contestar um ato de liquidação.

5.1 Reclamação graciosa versus Impugnação judicial

Começando pela comparação entre o meio administrativo e do meio judicial, dois meios adequados para discutir a ilegalidade do ato de liquidação, que apenas divergem nas formalidades e nos encargos que implicam (Catarino & Guimarães (coord.), 2018). Por conseguinte a questão mais relevante que aqui se coloca e que cabe descortinar é relativamente à eficácia para o contribuinte, ou seja qual dos meios será é mais vantajoso na vida real dos contribuintes.

Antes de mais, relembrar que a opção entre a reclamação e a impugnação pode ser feita pelo contribuinte, exceto nos casos em que, a AT não tenha tido a possibilidade de se pronunciar expressamente sobre a situação litigiosa, ou nos casos de obrigatoriedade legal da reclamação, como o que sucede, por exemplo, no caso da autoliquidação (*cf.* art. 131.º, n.ºs 1 e 2 do CPPT). É também o que está em causa, as questões de quantificação (*cf.* art. 117.º, n.º 1 do CPPT), onde, a lei procura uma solução administrativa antes da judicialização do problema (Saldanha Sanches, 2007).

Assim, reclamação e impugnação são duas garantias distintas, com igualmente distintos espaços de atuação, apesar de terem em comum os objetivos (como vimos, a anulação de atos tributários, *cf.* art. 6.º, n.º 1 e art. 124.º, n.º 1, ambos do CPPT), os mesmos fundamentos (“qualquer ilegalidade”, *cf.* art. 70.º, n.º 1 e o art. 99.º, ambos do CPPT), e a mesma inexistência de efeito suspensivo da respetiva liquidação (*cf.* art. 69.º, al. f) e art. 103.º, n.º 4, ambos do CPPT). Contudo, existem aspetos que os distinguem e que os torna comparativamente mais ou menos vantajosos, ora vejamos.

a. Isenção de custas

A reclamação graciosa apresenta algumas vantagens em relação à impugnação judicial. Um bom exemplo disso é a isenção de custas da reclamação graciosa, por força do princípio da gratuidade que vigora nos termos do art. 69.º, al. d) do CPPT. Além do mais, em caso de decaimento da pretensão, este meio tutelar administrativo será menos oneroso do que a impugnação judicial, na medida em que não há lugar à condenação em custas. Pelo contrário, no processo de impugnação judicial verifica-se a sujeição ao

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

pagamento de custas processuais, de acordo com o art. 122.º, n.º 2 do CPPT, podendo o impugnante ser condenado no seu pagamento, em caso de decaimento da sua pretensão.

b. Simplicidade de termos e dispensa de formalidades essenciais

Outro facto a favor da reclamação graciosa será a sua característica de “simplicidade de termos”, bem assim como pela “dispensa de formalidades essenciais”. Estas características podem ser uma vantagem para a reclamação graciosa no sentido em que, pode ser o próprio contribuinte a iniciar o procedimento sem ser necessário apresentar um conhecimento elevado. Já o processo de impugnação é caracterizado por uma tramitação formalizada, em que se torna aconselhado recorrer a um advogado com conhecimentos de causa, o que implica mais custos para o contribuinte. Além disso é obrigatória a constituição de advogado nos termos previstos no art. 6.º do CPPT, ou seja, nas causas judiciais cujo valor exceda o dobro da alçada do tribunal tributário da 1.ª instância (€ 10.000), bem como nos processos da competência do TCA e do STA, enquanto no meio administrativo não é necessário a constituição de mandatário judicial (Neto & Trindade, 2019b).

c. Celebridade

A reclamação graciosa também se apresenta tendencialmente mais célere, na medida em que, de acordo com o art. 57.º, n.º 1 e 4 da LGT, deverá ser na decidida no prazo de 4 meses, sob pena de formação da presunção de indeferimento tácito, enquanto a impugnação judicial “não deve ter duração acumulada superior a dois anos contados entre a data da respetiva instauração e a da decisão proferida em 1.ª instância que lhe ponha termo” (cf. art.º 96.º, n.º 2 do CPPT). Contudo, em alguns casos especiais, e como já observamos, tal prazo é de 90 dias (cf. art.º 96.º, n.º 3, do CPPT).

Acresce que, na prática verifica-se que persiste a excessiva morosidade dos tribunais tributários, ou seja, a marcha da impugnação judicial será tendencialmente mais lenta do que a da reclamação graciosa (Neto & Trindade, 2019b).

d. Caso Julgado

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

É ainda de referir o facto de as decisões da impugnação judicial, isto é, as sentenças proferidas no seu âmbito, fazerem caso julgado, o que, obviamente, não acontece com as decisões de deferimento ou indeferimento da reclamação graciosa, que consubstanciam atos administrativos, tal como resulta do art. 69.º, al. f) do CPPT.

e. Órgão decisor

Contudo, a impugnação judicial terá uma importante vantagem sobre a reclamação graciosa, uma vez que o órgão decisor da reclamação graciosa é a própria entidade, ou seja, a AT, enquanto na impugnação judicial, a AT assume um papel de parte, cabendo ao tribunal dirimir o litígio existente entre o contribuinte que contesta a legalidade do ato tributário e a Administração.

f. Meios de prova admitidos

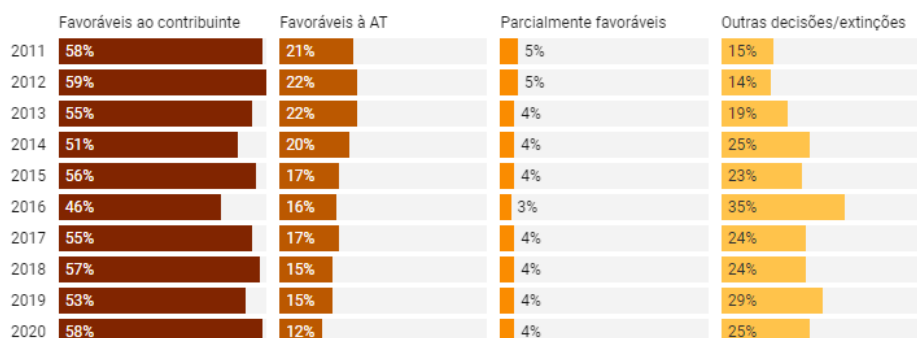
Por fim, a impugnação também “ganha” ao meio administrativo, no respeitante aos meios de prova admitidos. Enquanto na reclamação graciosa, como se viu no ponto 2.1 desta dissertação, verifica-se uma “limitação dos meios probatórios à forma documental e aos elementos oficiais de que os serviços disponham” (cf. art. 69.º, al. e) do CPPT), no âmbito da impugnação judicial são admitidos os “meios gerais de prova” (cf. art. 115.º, n.º 1 do CPPT), o que inclui, designadamente a prova testemunhal e pericial. Por conseguinte, se o sujeito passivo necessitar de apresentar meios de prova distintos da prova documental para sustentar a de sua pretensão, deverá optar pela apresentação da impugnação judicial, em detrimento da reclamação graciosa.

g. As tendências da decisão de reclamação graciosa

Paulo Ribeiro Pinto refere no Jornal Digital “Dinheiro Vivo”, que, segundo dados da AT, em 2020 “o Fisco decidiu sobre 47 651 reclamações graciosas dos contribuintes e deu-lhes razão em 58% dos casos. Já a AT apenas ganhou em 12% dos casos. Sobre 4% das queixas, a decisão foi parcialmente favorável a uma das partes e um quarto das queixas acabaram impugnadas, foram rejeitadas, arquivadas ou os contribuintes desistiram” (Pinto, 2021).

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

Figura 1 - Decisões de reclamações Graciosas de 2011 a 2020 (dados da AT)



Fonte: Pinto (2021).

Através da análise da figura 1 é possível notar a tendência para as decisões favoráveis ao contribuinte das reclamações graciosas, com percentagens sempre superiores a 50%.

h. Conclusão

Aqui chegados, consideramo-nos capazes de delimitar as situações em que será mais vantajoso o sujeito passivo optar pela reclamação graciosa ou pela impugnação judicial.

Caso o sujeito passivo não tenha possibilidades económicas e/ou pretenda obter uma decisão o mais célere possível, não carecendo de outros meios de prova para além da prova documental e não sabendo à partida que a decisão da Administração lhe será desfavorável, deverá optar pela reclamação graciosa. Se simplesmente não tem possibilidades económicas, deverá optar também pela reclamação graciosa.

Pelo contrário, se tem possibilidades económicas e/ou pretender uma decisão por um terceiro independente poderá optar pela impugnação judicial. No caso de pretender recorrer a outros meios de prova para além da prova documental, deverá igualmente deduzir uma impugnação judicial, tendo em conta que em sede de reclamação graciosa verifica-se uma limitação dos meios probatórios.

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

Em todo o caso, é importante relembrar que, em determinados casos, já analisados no ponto 2.6, a apresentação da reclamação graciosa constitui um passo obrigatório prévio a via judicial.

5.2 Reclamação graciosa versus Arbitragem tributária

Comparamos agora o meio administrativo com o recurso arbitral, de forma a analisar qual o mais vantajoso.

a. Isenção de custas

A reclamação graciosa impera pela sua isenção de custas, enquanto o pedido de constituição de tribunal arbitral está sujeito a custas em caso de decaimento da pretensão do impugnante. Há ainda um fenómeno mais agravante para as custas dos tribunais arbitrais, uma vez que, no caso de o contribuinte optar por designar árbitro (tribunal especial), o RCPAT não prevê a devolução de montantes pagos a título de custas no caso do contribuinte obter uma decisão favorável.

b. Valor em causa

Na constituição de tribunal arbitral tem de se ter em consideração a limitada competência dos tribunais arbitrais em razão do valor da causa, não sendo sequer arbitráveis quaisquer matérias cujo valor da utilidade económica exceda 10 milhões de euros.

c. Órgão decisor

Também no recurso ao tribunal arbitral, existe a importante vantagem do órgão de decisor, pois como já vimos anteriormente, o órgão decisor da reclamação graciosa é a própria entidade, ou seja, a AT, enquanto no recurso a tribunal arbitral o litígio será dirimido por um ou vários árbitros que imparcialmente apreciarão o litígio entre o sujeito passivo e a AT.

O CAAD impera pela sua **imparcialidade decisória**, no art. 8.º do RJAT estão previstos os impedimentos para o exercício da função arbitral. Este art. prevê, desde logo, que não podem constituir o papel de árbitros, as pessoas que, no decorrer dos dois anos

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

imediatamente anteriores ao da sua nomeação tenham tido uma relação próxima, em âmbito profissional, com o sujeito passivo que constitui parte integrante no processo.

Além disso, também por questões de imparcialidade do processo, o sujeito passivo pode optar por fazer uso do seu direito de nomear, por si, um árbitro para o processo de arbitragem. Esta possibilidade de nomeação está disposta no art. 6.º, n.º 2 do RJAT.

Outra questão que poderá ainda ser colocada em relação aos órgãos decisores seria a sua capacidade de apreciação. Será que o dirigente do órgão periférico regional tem a mesma capacidade de apreciação de um litígio tributário que os árbitros que constam na lista de árbitros do CAAD?

Para começar, podemos desde logo verificar os requisitos que o CAAD exige para o desempenho do cargo de árbitro. Os árbitros deverão ser pessoas de comprovada capacidade técnica, moral e com um sentido de interesse público. Poderão ser juristas com experiência não inferior a dez anos, o que à partida, já demonstra o grau de capacidade dos sujeitos que desempenham tal função (cf. Código Deontológico do CAAD).

Por conseguinte, vamos analisaremos os requisitos que são exigidos para o exercício da função de dirigente dos serviços regionais de finanças, para isso, recorremos ao art. qual regula o Estatuto do Pessoal Dirigente dos Serviços e Organismos da Administração Pública, o art. 12.º da Lei n.º 2/2004, de 15 de janeiro. Este art. diz-nos que é competente para esta função a pessoa com formação em gestão nos domínios da Administração Pública, formação essa que passa pela gestão específica de organizações, pessoas e liderança.

Podemos concluir com isto que os critérios do CAAD se apresentam ser mais exigentes de conhecimento e experiência. Claro que não quer isto dizer que os árbitros são mais ou menos profissionais que um dirigente do serviço de finanças, são ambos capazes das suas funções.

Por fim, destacar o facto de o procedimento da arbitragem tributária ser, em regra, constituído por três árbitros (salvo em casos de manifesta simplicidade processual, em

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

que será nomeado apenas um árbitro) que, em comum, adotarão a melhor via decisória no caso concreto.

Posto isto, é possível que os árbitros, em espírito de imparcialidade, independência e capacidade de apreciação para com o processo, sejam a opção mais viável a ser adotada pelo sujeito passivo por forma a fazer valer os seus direitos enquanto contribuinte.

d. Prazo de decisão

Relativamente ao prazo de decisão, a via administrativa aparenta ser a mais vantajosa, uma vez que a duração da reclamação graciosa não pode ser superior a 4 meses, sob pena de presunção de indeferimento tácito, já o procedimento de arbitragem tributária, embora impere pela sua celeridade, tem uma duração máxima legalmente estabelecida de 6 meses, prazo este que pode ainda ser prorrogado por período igual.

No entanto, analisando o capítulo de estatística da revista Arbitragem Tributária CAAD de julho de 2021, é possível observar uma duração média dos processos de 4,5 meses, mais precisamente, 4 meses e 17 dias, o que nos leva a concluir que a mesma não difere muito do prazo definido por lei para o procedimento administrativo (Revista Arbitragem Tributária, n.º 12, 2021).

De qualquer das formas, a maioria das reclamações graciosas, passam dos quatros meses sem se obter qualquer resposta por parte da AT, tendo-se por iniciada assim a presunção de indeferimento tácito por parte do serviço.

e. A irrecorribilidade da decisão arbitral

Uma das questões que é mais notória como desvantagem do processo de arbitragem é a limitada possibilidade de recurso que as partes têm da decisão do processo arbitral. É certo que na arbitragem não existe a mesma margem de recurso de uma decisão que existe no procedimento de Reclamação graciosa (cf. ponto 2.5).

f. As tendências da decisão arbitral

Analisando o Relatório Anual do Funcionamento da Arbitragem Tributária de 2022, mais concretamente na secção de estatística do sentido de decisão favorável ao

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

contribuinte *versus* AT entre 2019 e 2022, percebemos uma clara vantagem do contribuinte tanto em n.º de processos ganhos como em valor económico (cf. Tabela 2) (Relatório Anual do Funcionamento da Arbitragem Tributária, 2022).

Tabela 2 - Estatística do sentido de decisão favorável dos processos de Arbitragem tributária

	2.989	-	1.007.828.419,79 €	-
	Sujeito Passivo		Autoridade Tributária	
	%	€	%	€
Por n.º decisões	67%	-	33%	-
Por valor económico	59%	591.045.998,56 €	41%	416.782.421,22 €

Fonte: Relatório Anual do Funcionamento da Arbitragem Tributária (2022, p. 12).

g. Conclusão

Deste modo, parece-nos que o sujeito passivo deverá optar pela apresentação de um pedido de constituição de tribunal arbitral ao invés da reclamação graciosa, se tiver possibilidades económicas, interesse na obtenção de uma decisão célere e apreciada por quem tem, teoricamente, uma maior formação em matéria tributária.

De alertar apenas para o valor da causa, uma vez que os pedidos de constituição arbitral não podem exceder os 10 milhões de euros e para os casos em que é legalmente obrigatório a reclamação prévia a via judicial.

5.3 Impugnação judicial *versus* Arbitragem tributária

Cabe agora comparar as possibilidades de ação em sede de defesa tributária do sujeito passivo, visando analisar os benefícios que este poderá obter no caso de recorrer à via da arbitragem tributária, e no caso de optar pela via da Impugnação judicial.

a. Custas Processuais

Uma das questões que poderia fundamentalmente influenciar a tomada de decisão do sujeito passivo é as custas processuais de ambos os meios. Falando em custas processuais entre o processo nos Tribunais arbitrais e o processo nos Tribunais tributários, podemos concluir que nas situações em que o sujeito passivo não faz uso do direito de escolher um árbitro, as custas do processo arbitral estão em sintonia com as custas dos

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

processos dos Tribunais tributários, o que por si só, se reflete noutra vantagem que é apurada no conceito da arbitragem tributária em Portugal.

Ora neste sentido, concluímos que, regra geral na ausência de nomeação de árbitro, as custas do processo de tribunais arbitrais têm um carácter idêntico às custas dos Tribunais do Estado.

b. Duração do processo

Como referido anteriormente, em sede de arbitragem tributária, a lei prevê que os árbitros dispõem de um prazo de 6 meses para proferir decisão, prevendo ainda a necessidade de prorrogação desse prazo até ao limite de mais 6 meses. Com isto, podemos deduzir que, ao recorrer à via da decisão arbitral, o sujeito passivo poderá obter uma decisão no prazo máximo de um ano.

Analisando agora o prazo que é conferido aos Tribunais tributários de 1.^a instância para o proferimento de decisão sobre o caso em concreto, a lei estabelece que estes dispõem do prazo máximo acumulado de dois anos para decidir sobre a causa, contados desde a data da instauração do processo.

Com isto, a arbitragem tributária tem vindo a cumprir um dos seus principais objetivos da sua criação, que é a garantia da maior celeridade processual e o “descongestionamento” da justiça tributária portuguesa, garantindo ao sujeito passivo evitar as longas esperas nos Tribunais tributários do Estado, por facto imputável ao elevado n.º de processos que todos os dias dão entrada nas secretarias daqueles e à insuficiência da capacidade de resposta por parte dos juízes de 1.^a instância e dos funcionários judiciais.

c. Órgão decisor

Mais uma vez, realçar a vantagem do alto nível de qualificação dos árbitros, uma vez que existem várias condições e deveres necessários para se ser árbitro nos CAAD e a possibilidade de poderem ser três árbitros a decidir em conjunto.

d. A irrecurribilidade da decisão arbitral

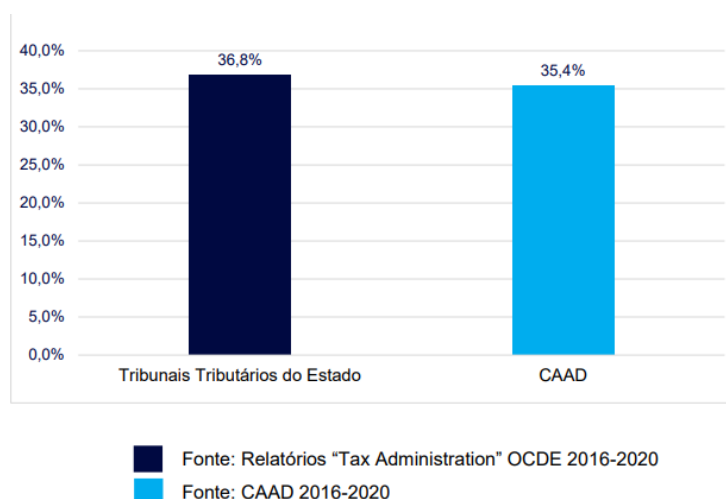
O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

Remete-se para o que já foi referido na al. e) do ponto 5.2. É certo que na arbitragem não existe a mesma margem de recurso de uma decisão que existe no processo de impugnação judicial (cf. ponto 3.6).

e. As tendências da decisão de impugnação judicial e arbitral

Analisando o gráfico 1, retirado do Relatório Anual do Funcionamento da Arbitragem Tributária de 2022, é possível concluir que nos Tribunais onde são decididos os processos de impugnação judicial as decisões (entre 2016 e 2020) foram mais favoráveis à AT comparando com os tribunais CAAD.

Figura 2 - Sentido de decisões favoráveis à AT (2016-2020)



Fonte: Relatório Anual do Funcionamento da Arbitragem Tributária (2022, p. 13).

f. Conclusão

Deste modo, parece-nos que o sujeito passivo deverá optar pela apresentação de um pedido de constituição de tribunal arbitral ao invés de impugnar judicialmente, se tiver possibilidades económicas e interesse na obtenção de uma decisão célere e fundamentada.

De alertar apenas para o valor da causa, uma vez que os pedidos de constituição arbitral não podem exceder os 10 milhões de euros.

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

CONCLUSÃO

Na sequência de tudo o que foi abordado, esperamos que o presente estudo tenha sido apto a transmitir ao leitor uma visão global relativa à temática inerente, concedendo uma panorâmica abrangente relativamente aos meios de contestação de atos de liquidação ao dispor dos contribuintes, muitas vezes desconhecidos dos mesmos.

Relativamente a via administrativa que o contribuinte tem à sua disposição para se defender perante os atos de liquidação, isto é, a reclamação graciosa, é um mecanismo de defesa mais acessível à generalidade dos contribuintes, uma vez que, desde logo, a reclamação graciosa, caracteriza-se pela dispensa de formalidades, simplicidade, celeridade (na pior das hipóteses existe o indeferimento tácito decorridos 4 meses) bem como a isenção de custas.

Deste modo, podemos concluir que devido a isenção ou baixos custos e a simplicidade a reclamação graciosa poderá ser o meio de reação ideal para grande parte dos contribuintes que não possui conhecimentos na área e opta pelo “caminho” mais fácil. Por outro lado, também temos o facto de este meio ser resolvido no foro da própria AT, poupando o contribuinte ao desgaste dos tribunais, que normalmente todos “fogem”.

Por conseguinte, os Tribunais Administrativos e Fiscais (via judicial), por razões de insuficiência de recursos humanos e materiais, não se revelam, de todo, capazes de oferecer uma resposta célere e adequada aos desafios do contencioso tributário, pelo que, pelas razões acima expostas, é aconselhado (quando possível) o recurso aos Tribunais arbitrais.

Os tribunais arbitrais realmente mostram ser uma boa opção para os portugueses. Podemos concluir que muitas são as vantagens que o sujeito passivo pode retirar em recorrer aos Tribunais arbitrais, nomeadamente, a vantagem primordial, a verdadeira celeridade da tomada de decisão e a conclusão do litígio.

Relativamente ao sentido das decisões arbitrais, o CAAD até pode, estatisticamente falando, decidir mais vezes a favor do sujeito passivo, no entanto nem sempre assim funciona, pelo que este não deve ser considerado o fator mais determinante

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

para a escolha do sujeito passivo por esta via. Um fator a ter bastante em conta é a liberdade de escolha dos árbitros para dirigir o processo e os meios de prova que podem ser apresentados para fundamentar as decisões.

A questão que pode limitar o acesso à arbitragem está no limite estabelecido para o valor da causa. Os dez milhões de euros que a lei da arbitragem tributária define como limite pode sim ser um fator impeditivo dos processos que o excedam esse valor darem entrada no CAAD.

Analisada toda a pesquisa e avaliando todo o trabalho aqui feito, concluo que, para quem tiver condições financeiras para o efeito, a arbitragem com nomeação de árbitro, é dentro do âmbito da sua competência, o meio mais adequado para contestar atos de liquidação que opõem o sujeito passivo à AT. Este meio apresenta claras vantagens para os contribuintes, sendo que, no que respeita às pequenas questões que foram apontadas como limitantes, acredita-se que a breve trecho serão resolvidas.

Dada a vasta problemática do contencioso tributário, no âmbito de futuras investigações, seria interessante aprofundar um estudo comparativo das vias de contestação dos restantes atos que não o ato de liquidação.

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Amorim, J. C.; Azevedo, P. A. (2021). *Manual de procedimento e processo tributário*. Edições: Primeira Edição. Vila Nova de Gaia: 1ª Edição. ISBN: 978-989-54-960-3-7.

Amorim, J. C.; Azevedo, P. A. (2019). A reclamação graciosa e a impugnação judicial: convergências e divergências. XVII Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria (XVII CICA). Porto: ISCAP/OCC. Disponível em: https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xvii_cica//finais_site/141.pdf (acedido a 18 de janeiro de 2023).

Braga, F. M. (2012). A Impugnação dos Atos Tributários. JURISMAT: Revista Jurídica do Instituto Superior Manuel Teixeira Gomes, Portimão, n.º 1 (2012), p.107-132. Disponível em formato PDF no endereço: <https://revistas.ulusofona.pt/index.php/jurismat/article/view/7783/4580> (acedido a 27 de fevereiro de 2023).

Catarino, J. R.; Guimarães, V. B. (Coord.) (2018). *Lições de Fiscalidade*. Vol. I., Edições Almedina. Coimbra, 6ª Edição. ISBN: 978-972-40-7473-3.

Código Deontológico do CAAD. Disponível em: https://www.caad.org.pt/files/documentos/CAAD-Codigo_Deontologico_2017-10-02.pdf (acedido a 13 de setembro de 2023).

DL n.º 10/2011, de 20 de janeiro. Publicação: Diário da República n.º 14/2011, Série I de 2011-01-20 (pp. 370 – 376). Emissor: Ministério das Finanças e da administração Pública. Data de Publicação: 20 de janeiro de 2011.

Nabais, J. C. (2019). *Direito Fiscal*. Edições Almedina. Coimbra, 11ª edição. ISBN: 978-972-40-7875-5.

Neto, S. C. e Trindade, C. C. (2019a). Contencioso Tributário – Procedimento, princípios e garantias, Vol. I, Almedina. ISBN: 978-972-40-688-4-8.

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

Neto, S. C. e Trindade, C. C. (2019b). Contencioso Tributário – Processo, Arbitragem e Execução, Vol. II, Almedina.

Ordem dos Advogados (2021). Direito Tributário. Lisboa, Edição: Conselho Regional de Lisboa da Ordem dos Advogados, ISBN 978-989-97103-9-9.

Paiva, C. (2008). Da Tributação à Revisão dos Atos Tributários, Edições Almedina SA, Coimbra, 2ª Edição.

Pinto, P. R. (2021). “Fisco apenas teve razão em 12% das reclamações dos contribuintes”. Jornal Digital “Dinheiro Vivo”, 07 de junho de 2021. Disponível em: <https://www.dinheirovivo.pt/economia/fisco-apenas-teve-razao-em-12-das-reclamacoes-dos-contribuintes-13809297.html> (acedido em 20 de setembro de 2023).

Relatório Anual do Funcionamento da Arbitragem Tributária (2022). CAAD. Disponível em: https://www.caad.org.pt/files/documentos/relatorios/CAAD-Relatorio_Anual_Arbitragem_Tributaria_2022.pdf (acedido em 25 de setembro de 2023).

Revista Arbitragem Tributária, n.º 12 (2021). CAAD, 12 de julho de 2021 (p. 44).

Rocha, J. F. (2018). Lições de Procedimento e Processo Tributário. Almedina, Coimbra, 6ª Edição. ISBN: 978-972-40-7331-6.

Saldanha Sanches, J. L. (1987). Princípios do Contencioso Tributário. Lisboa: Fragmentos.

Saldanha Sanches, J. L. (2007). Manual de Direito Fiscal. Coimbra Editora, Coimbra, 3ª Edição.

Silva, S. T. (2015). Direito Fiscal: Teoria geral (2ª Edição). Coimbra, Portugal: Imprensa da Universidade de Coimbra. ISBN: 978-989-26-0972-0.

O Contencioso Tributário - Análise comparativa das vias de contestação de atos de liquidação

Soares, R. M. S. (2020). O contencioso tributário em Portugal – Meios de atuação do contribuinte. Porto: Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças.

SOUSA, J. L., (2011a). Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, vol. I, Áreas Editora.

SOUSA, J. L., (2011b). Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, vol. II, Áreas Editora.