

SECÇÃO 1. GARANTIAS GERAIS

4-1 Garantias gerais dos contribuintes

A expressão «garantias», juridicamente, anda associada a um reforço de uma posição jurídica já detida. Tributariamente, não é nesse sentido que deve ser entendida, antes deve reconduzir-se ao de quaisquer direitos que tutelam o contribuinte, enquanto tal e face ao poder tributário estatal.

4-2 Garantias gerais do processo tributário

A LGT⁽⁹⁶⁸⁾ e o CPPT⁽⁹⁶⁹⁾ consagram expressamente, a par das garantias processuais, um conjunto de garantias que podem ser designadas por garantias gerais, dentro das quais podemos distinguir entre: garantias mediatas e garantias imediatas.

4-3 Garantias mediatas (Princípios conformadores da actividade tributária)

De acordo com o art.º 55.º da LGT⁽⁹⁷⁰⁾, a Administração Tributária exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários.

O artigo, representa o corolário do princípio geral da prossecução do interesse público e do respeito pelos direitos e interesses legítimos dos cidadãos, previsto no art.º 266.º da CRP⁽⁹⁷¹⁾, nos termos do qual, sobre a administração pública recai a obrigação de agir de forma igual, proporcional, justa, imparcial e de boa fé. Assim, decorrem do referido princípio, os princípios e garantias que se enumeram adiante.

[JURISPRUDÊNCIA:

1- A Administração exerce um poder público e, na prossecução de interesses a seu cargo, tem de respeitar princípios e observar regras. 2- Desde logo está sujeita ao princípio da legalidade, por força do qual só pode actuar com fundamento na lei e dentro dos limites por ela traçados. 3 –E, para além de outros, terá ainda de respeitar os princípios gerais de direito, entre eles os da boa-fé, por via do qual o órgão ou agente administrativo está impedido de actuar, com utilização de artifícios ou qualquer outro meio de forma a enganar o particular. 4 – Este princípio, porém, só assumirá relevo quando a administração age com poderes discricionários, pois, quando ela actua com poderes vinculados, o respectivo acto será legal ou ilegal, consoante respeite, ou não, o quadro rigorosamente desenhado na lei. 5 – Por isso, a verificar-se a alegada ofensa do princípio da boa-fé, tal facto, aliado aos demais pressupostos legais da responsabilidade civil extracontratual, poderá acarretar para a Administração Fiscal a obrigação de indemnizar o lesado, mas nunca poderá determinar a pretendida anulação do acto que, praticado no exercício de poderes vinculados, se apresenta em total conformidade com a lei ao caso aplicável. Ac. do STA – Processo n.º 17626 – Publicado *in* Apêndice ao Diário da República de 20/01/1997, p. 2395.]

4-4 Princípio da Legalidade

O princípio constitucional da legalidade, em matéria fiscal, exige que sejam definidos por lei os elementos essenciais do imposto (incidência, taxas, benefícios fiscais e garantias), evitando assim que tais domínios fiquem à mercê do Poder Administrativo e da discricionariedade do mesmo.

Assim, consagra o n.º 2 do art.º 103.º da CRP⁽⁹⁷²⁾, que «os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes». A lei aqui referida é uma lei em sentido próprio, emanada da Assembleia da República como decorre da al. i) do n.º 1 do art.º 168.º da CRP, em que se inclui, na reserva relativa de competência da Assembleia da República, a criação de impostos e sistema fiscal.

⁽⁹⁶⁸⁾ Ref. JusNet 157/1998

⁽⁹⁶⁹⁾ Ref. JusNet 235/1999

⁽⁹⁷⁰⁾ Ref. JusNet 157/1998

⁽⁹⁷¹⁾ Ref. JusNet 7/1976

⁽⁹⁷²⁾ Ref. JusNet 7/1976

Na mesma reserva de competência legislativa, insere-se ainda a definição dos crimes fiscais e o estabelecimento do regime das contra-ordenações fiscais (art.º 168.º n.º 1 als. c) e d) da CRP, e art.º 8.º n.º 1 da LGT⁽⁹⁷³⁾).

A liquidação e cobrança dos tributos, incluindo os prazos de prescrição e caducidade, sobre a substituição e a responsabilidade tributárias, a definição das obrigações tributárias e das sanções fiscais, e sobre as regras de procedimento e de processo tributário, de acordo com o disposto no art.º 8.º n.º 2 da LGT, são mecanismos legais sujeitos, também, ao Princípio da Legalidade.

A extensão do princípio da legalidade consagrada, no art.º 8.º da LGT, não tem o alcance de determinar a exigência de lei formal para o Governo legislar sobre estas matérias, obstando apenas a que as mesmas sejam reguladas em diplomas de carácter regulamentar, pois a sua competência apenas está limitada pela Constituição (art.º 110.º n.º 2 da CRP).

Face ao exposto, pode-se concluir que, toda actividade da Administração Fiscal se apoia num quadro legal pré-existente, em razão do qual, é ilegal todo o acto administrativo sem suporte em lei material.

No âmbito do princípio da legalidade, no que respeita à interpretação das leis tributárias, mais concretamente ao n.º 3 do art.º 11.º da LGT, que concordamos com CARLOS PAIVA, quando este autor afirma que «(...) tendo um carácter meramente residual, será de duvidosa e perigosa aplicação, é que, ou os factos se subsumem às normas de incidência e se constituem como factos tributários e como tal objecto de tributaçã, ou se assim não for dando utilização a esta norma abre-se um campo para a discricionariedade da quantificação dos factos».

JURISPRUDÊNCIA:

1 – O princípio constitucional da legalidade em matéria de imposto que entre nós vigora exige que sejam definidos por lei os seus elementos essenciais (incidência, isenções e taxas incluídas) e que tais domínios não fiquem à mercê do poder administrativo, muito menos para ele os definir através de circular dirigida aos serviços. 2 – Ao fixar em certos valores os escalões ou patamares de isenção e de redução de taxa (da sís) nos art.ºs 11.º, n.º 22, 2 33.º, n.º 2 e único do CIMISID (na redacção que lhes deu a Lei n.º 101/89, de 29 de Dezembro, o legislador teve em vista o valor da propriedade plena – e não o da propriedade imperfeita ou de qualquer outro direito real menor (de prédio urbano – ou sua fracção autónoma – destinado exclusivamente à habitação). 3 – Pretendeu, no entanto, estender esses benefícios fiscais à aquisição de uma parte *aliquota* ou de um direito real menor de gozo como nua propriedade, o usufruto e a habitação, embora com as proporcionais reduções desses escalões ou patamares». Ac. do STA, Processo n.º 16651 – 14/06/95, *in* Revista de Legislação e Jurisprudência, ano 128, p. 363.]

4-5 Princípio da Decisão

No n.º 1 do art.º 56.º da LGT⁽⁹⁷⁴⁾, formula-se um dever geral de a Administração Tributária se pronunciar sobre todos os assuntos que lhe forem apresentados pelos sujeitos passivos, ou por terceiros com interesse legítimo, sobre matérias que sejam da sua competência.

Este dever de pronúncia não implica, no entanto, um dever de decisão, quando «a administração se tiver pronunciado há menos de 2 anos sobre o pedido do mesmo autor com idênticos objecto e fundamentos», e se «tiver sido ultrapassado o prazo legal de revisão do acto tributário» (n.º 2 do art.º 56.º da LGT).

Saliente-se ainda que, quando a Administração Fiscal não emitir decisão dentro de determinados prazos legalmente consagrados ou o faça fora deste prazos, formar-se-á, regra geral, um acto tácito de indeferimento, permitindo, desta forma, ao sujeito passivo, se assim o entender, interpor reclamar graciosamente ou impugnar judicialmente.

JURISPRUDÊNCIA:

1 – Por força do n.º 2 do art.º 9.º do CPA, existe o dever de decisão quando o órgão competente tenha praticado, há mais de 2 anos, um acto administrativo sobre o mesmo pedido formulado pelo mesmo administrado com os mesmos fundamentos. 2 – Em tal caso, não tendo havido decisão é conferida ao interessado

⁽⁹⁷³⁾ Ref. JusNet 157/1998

⁽⁹⁷⁴⁾ Ref. JusNet 157/1998

a faculdade de presumir indeferida a sua pretensão e assim abrir caminho ao exercício do respectivo meio legal de impugnação. 3 – Não obstante se ter formado indeferimento tácito, se nada tiver sido inovado, mantendo-se a situação do interessado nos termos em que tinha sido definida pelo anterior acto expresso de indeferimento que se consolidara na ordem jurídica, o indeferimento tácito impugnado não é acto lesivo e por isso o recurso tem de ser rejeitado por manifesta ilegalidade da sua interposição. Ac. do STA – Processo n.º 37156 – 07/12/1995, Publicado *in* Apêndice ao Diário da República de 30/04/1998, p. 9669.

REVISÃO DO ACTO DE LIQUIDAÇÃO. Admissibilidade de recurso contencioso por tempestividade. O pedido de reformulação da liquidação do imposto para benefício do abatimento de rendimentos auferidos por contribuintes não residentes a título de rendas relativas a contratos de arrendamento pode ser interposto no prazo de 5 anos. Ac. do STA de 20/03/2002. Ref. JusNet 1752/2002.]

4-6 Princípio da Celeridade

De acordo com o n.º 1 do art.º 57.º da LGT⁽⁹⁷⁵⁾, o procedimento tributário deve ser concluído no prazo de 6 meses. A consagração do presente prazo visa atribuir efeito útil à actuação da Administração Fiscal, pretendendo, desta forma, evitar a ineficiência, que tem na sua base, a burocracia com que se debate a Administração Fiscal e que não pode ser imputável aos contribuintes.

Prevê-se o prazo geral de 10 dias, para a prática de actos de procedimento tributário, idêntico ao prazo estipulado no procedimento administrativo (art.º 71.º do CPA⁽⁹⁷⁶⁾). No entanto, aplicam-se regras de contagem de prazos distintas das que vigoram no procedimento administrativo (art.º 72.º do CPA).

Os prazos no procedimento tributário correm continuamente, aplicando-se à sua contagem as regras previstas no art.º 279.º do CC⁽⁹⁷⁷⁾ (art.º 57.º n.º 3 da LGT, e art.º 20.º n.º 1 do CPPT⁽⁹⁷⁸⁾).

A abstenção da prática de actos inúteis ou dilatatórios constitui uma obrigação que é imposta à Administração Tributária e aos contribuintes, mas não se prevê directamente, para os casos de violação de tais deveres, sanções de carácter processual ou efeitos a nível dos direitos dos interessados que estiverem em causa no procedimento.

Os prazos de prescrição e caducidade constituem garantias dos contribuintes, para que o processo siga os seus trâmites de forma célere.

O direito de liquidar os tributos, caduca no prazo de 4 anos, se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte e no caso de a lei não fixar outro prazo (art.º 45.º, n.º 1, da LGT).

Quando o direito à liquidação fiscal respeita a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo de caducidade é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado.

No que concerne à prescrição, as dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de 8 anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário. (art.º 48.º n.º 1 da LGT), sem prejuízo das causas de suspensão ou interrupção, art.º 49.º da LGT.

A L 53-A/2006, de 29/12⁽⁹⁷⁹⁾, Orçamento do Estado para 2007, procedeu à revogação do n.º 2 do art.º 49.º da LGT que consagrava «A paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo faz cessar o efeito previsto no número anterior, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da actuação». Diga-se que, não deveria ser imputado aos sujeitos passivos as demoras da Administração Fiscal e dos Tribunais, acarretando essas demoras claras diminuições das garantias dos contribuintes. Saliente-se ainda que, a presente alteração poderá vir a levantar várias questões de constitucionalidade, primeiro quanto à diminuição de garantias dos contribuintes, segunda, quanto a aplicações retroactivas da mesma.

A presunção de indeferimento é afastada quando a lei atribuir ao silêncio da Administração Fiscal o efeito de deferimento tácito, veja-se, designadamente:

⁽⁹⁷⁵⁾ Ref. JusNet 157/1998

⁽⁹⁷⁶⁾ Ref. JusNet 100/1991

⁽⁹⁷⁷⁾ Ref. JusNet 1/1966

⁽⁹⁷⁸⁾ Ref. JusNet 235/1999

⁽⁹⁷⁹⁾ Ref. JusNet 2293/2006



- a) N.º 4 do art.º 133.º do CPPT⁽⁹⁸⁰⁾, em que se estabelece que o não diferimento de reclamação graciosa de pagamento por conta no prazo de 90 dias, implica que aquela se considere tacitamente deferida;
- b) N.º 8 do art.º 63.º do CPPT, as disposições não será aplicáveis se o contribuinte tiver solicitado à Administração Tributária informação vinculativa sobre os factos que a tiverem fundamentado e a Administração Tributária não responder no prazo de 6 meses.

4-7 Acesso à justiça tributária

O art.º 20.º n.º 1 da CRP⁽⁹⁸¹⁾, dispõe que «A todos é assegurado o acesso ao Direito e aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, não podendo a justiça ser denegada por insuficiência de meios económicos». Tal princípio, mereceu acolhimento no n.º 1 do art.º 9.º da LGT⁽⁹⁸²⁾, ao garantir a todos os sujeitos passivos, o acesso à justiça tributária para a tutela plena e efectiva de todas as situações juridicamente protegidas (direitos e interesses legítimos).

O n.º 2, do mesmo artigo, garante no seguimento do art.º 20.º n.º 1 CRP, o direito de acesso aos tribunais a todos os que vejam lesados direitos ou interesses legalmente protegidos.

JURISPRUDÊNCIA:

1 – A adesão a leis que concedem facilidades fiscais não preclude o direito de impugnação judicial. 2 – Só há renúncia expressa à impugnação judicial quando a lei a permitir e a renúncia constar de declaração ou outro instrumento formal. 3 – As disposições constantes dos art.ºs 9.º, n.º 3 e 96.º da LGT, têm natureza interpretativa do direito anterior sobre a matéria. Ac. do STA – Processo n.º 22789 – 10/03/1999]

4-8 Princípio da Confidencialidade

Este princípio já se encontrava previamente regulado no art.º 13.º al. d) do CPT⁽⁹⁸³⁾, e tem como corolário o n.º 1 do art.º 26.º da CRP⁽⁹⁸⁴⁾, que visa assegurar o direito à reserva da intimidade da vida privada.

O dever de sigilo, consagrado no art.º 64.º da LGT⁽⁹⁸⁵⁾, obriga a Administração Tributária a não revelar, fora dos casos previstos no n.º 2, os dados que recolha sobre a situação tributária dos sujeitos passivos e quaisquer elementos de natureza pessoal que obtenha no procedimento.

Sobre o que se deve entender por dados relativos à situação tributária dos sujeitos passivos, veja-se, Parecer n.º 20/94, de 09/02/1995, emitido pelo Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República, que encerra as seguintes conclusões:

JURISPRUDÊNCIA:

«1 – A expressão «dados relativos à situação tributária dos contribuintes», constante da al. d) do art.º 71.º do CPT, abrange, na sua previsão, quaisquer informações, quaisquer elementos informatizados ou que reflectam de alguma forma a situação patrimonial dos sujeitos passivos da obrigação de imposto, sejam pessoas singulares, ou pessoas colectivas, comerciantes e não comerciantes.

2 – A «confidencialidade» protegida na disposição referida na conclusão anterior não abrange os dados que tenham natureza pública, por serem livremente cognoscíveis por recurso a outras vias jurídico-institucionais, como o sejam, v.g., os registos predial, comercial e civil.

3 – A quebra de «confidencialidade» prevista na referida disposição legal depende da existência de norma que, sobrepondo-se-lhe, afaste o regime ali consagrado.

4 – Assim, os órgãos e agentes da administração pública não têm acesso aos dados confidenciais previstos na referida disposição legal, salvo quando exista norma especial de que resulte o dever de prestar tal colaboração.

⁽⁹⁸⁰⁾ Ref. JusNet 235/1999

⁽⁹⁸¹⁾ Ref. JusNet 7/1976

⁽⁹⁸²⁾ Ref. JusNet 157/1998

⁽⁹⁸³⁾ Ref. JusNet 151/1991 – diploma revogado

⁽⁹⁸⁴⁾ Ref. JusNet 7/1976

⁽⁹⁸⁵⁾ Ref. JusNet 157/1998



5 – Os advogados e os solicitadores não têm acesso aos dados previstos na referida disposição legal, salvo quando representem os contribuintes a que esses dados digam respeito, ou terceiros com «interesse directo e pessoal».

6 – A Administração Fiscal deve invocar a «confidencialidade» prevista na referida disposição legal relativamente a pedidos formulados pelos deputados, ao abrigo do n.º 3 do art.º 12.º da L 7/93, de 01/03.

7 – A Administração Fiscal não pode invocar a «confidencialidade» referida nas conclusões anteriores relativamente a solicitações do Provedor de Justiça, face ao disposto nos n.ºs 1 e 2 do art.º 29.º da L 9/91, de 09/04.

8 – Salvo nos estritos casos especiais que prevêm o dever de prestar a colaboração solicitada pelas autoridades judiciais art.ºs 60.º do DL 15/93, de 22/01, e 23.º n.º 4 do DL 387-B/87, de 29/12, a confidencialidade fiscal prevista na referida al. d) do art.º 71.º do CPT⁽⁹⁸⁶⁾ só pode ser quebrada, por decisão do Tribunal, nos precisos termos do art.º 135.º n.º 3, do CPP.

9 – Fora das situações referidas na conclusão anterior, os magistrados do Ministério Público não dispõem em princípio, de qualquer mecanismo legal que lhes permita quebrar a confidencialidade fiscal prevista na referida disposição.

10 – Os magistrados do Ministério Público tem, no entanto, acesso aos referidos dados quando intervenham na determinação contenciosa da própria situação patrimonial do contribuinte, quando tenham de agir em representação do beneficiário do segredo ou, em nome de terceiro com «interesse directo e pessoal», e na hipótese de consentimento do seu beneficiário.

11 – As entidades referidas nas conclusões 7.º, 8.º e 10.º, na medida em que podem solicitar informações sobre a matéria confidencial prevista naquela disposição legal, têm de igual modo acesso às informações constantes do de ficheiros ou registos informáticos, nos termos e nas condições referidas no n.º 3 do art.º 32.º da L 10/91, de 29/04.»]

Tal exigência resulta do facto de a Administração Fiscal, muitas das vezes, ficar de posse de elementos que vão para além da estrita esfera das respectivas situações tributárias, as quais apenas dizem respeito aos sujeitos passivos.

A violação do dever de confidencialidade é punível nos termos dos art.ºs 91.º e 115.º do RGIT⁽⁹⁸⁷⁾.

No entanto, há que ter em atenção que o princípio da confidencialidade dos dados relativos à situação tributária dos contribuintes, não obsta à sua revelação em tribunal, nos processos de natureza tributária - art.º 13.º n.º 2, art.º 98.º n.º 1 al. b), art.º 110.º n.º 2 e art.º 208.º do CPPT⁽⁹⁸⁸⁾.

Apesar de legalidade duvidosa, o legislador fiscal, via n.º 5 do art.º 64.º da LGT, veio permitir a divulgação pública da lista de contribuintes cuja situação tributária não se encontra regularizada.

4-9 Princípio do Respeito pela Declaração dos Contribuintes

Nos termos do n.º 1 do art.º 75.º da LGT⁽⁹⁸⁹⁾, «Presumem-se verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal».

Perante o disposto, no caso da Administração Fiscal não demonstrar a falta de correspondência entre o teor das declarações dos contribuintes, contabilidade ou escrita e a realidade, o seu conteúdo terá de se considerar como verdadeiro. Sendo assim, criado legislativamente uma presunção *iuris tantum* da veracidade da declaração periódica dos sujeitos passivos.

Estamos perante uma presunção ilidível, visto que admite prova em contrário, cabendo o ónus da prova a quem a põe em causa (presunção de veracidade).

⁽⁹⁸⁶⁾ Ref. JusNet 151/1991 – diploma revogado

⁽⁹⁸⁷⁾ Ref. JusNet 66/2001

⁽⁹⁸⁸⁾ Ref. JusNet 235/1999

⁽⁹⁸⁹⁾ Ref. JusNet 157/1998

Esta presunção cede, nos termos do n.º 2 do art.º 75.º da LGT⁽⁹⁹⁰⁾, face a factos que pela sua gravidade ou anormalidade, inviabilizam aquela ilação de verdade.

- As declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados de que não reflectem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo;
- O contribuinte não cumprir os deveres que lhe couberem de esclarecimento da sua situação tributária, salvo quando, nos termos da presente lei, for legítima a recusa da prestação de informações;
- A matéria tributável do sujeito passivo se afastar significativamente para menos, sem razão justificada, dos indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica previstos na presente lei;
- Os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificativa, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do art.º 89.º-A.

4-10 Princípio do Inquisitório

A obrigação de prossecução do interesse público imposta à actividade da Administração Tributária (art.º 266.º n.º 1 da CRP⁽⁹⁹¹⁾ e art.º 58.º da LGT) justifica o princípio do inquisitório, estabelecendo uma larga margem de iniciativa à Administração Tributária, podendo a mesma proceder oficiosamente a diligências tendentes à verificação e comprovação dos factos alegados pelo interessado. Só a este, em princípio, incumbe a prova dos factos constitutivos do direito ou interesse invocado (ônus da prova), cabendo à administração um papel dinâmico na recolha dos elementos com relevância para a decisão e conseqüente descoberta da verdade material.

Constitui uma imposição decorrente da Constituição e do princípio da legalidade que a Administração tenha a possibilidade de iniciativa processual própria.

JURISPRUDÊNCIA:

É imposição decorrente da Constituição e do princípio da legalidade que a Administração tenha a possibilidade de iniciativa processual própria, que a instrução seja orientada segundo o princípio do inquisitório de modo a alcançar-se a verdade material, mesmo que o procedimento seja de interesse particular. Ac. do STA – Processo n.º 32949 – 15/12/1994 – Publicado *in* Apêndice ao Diário da República de 18/04/1997, p. 9196.

1 – Não se pondo em causa o princípio do inquisitório no processo administrativo gracioso quanto à Administração, o interessado tem a obrigação de colaborar como aquela, fornecendo-lhe as informações e demais dados de que só ele dispõe, de forma a habilitar a dita Administração a decidir de assunto do seu interesse.
2 – Não tendo prestado essa colaboração, não merece censura a decisão recorrida de abrir concurso para adjudicar a exploração de prédios rústicos nacionalizados e não ter celebrado, por ajuste directo, contrato com a unidade colectiva de produção ocupante, que recusou prestar informações solicitadas pela Administração». Ac. do Pleno do STA – Processo n.º 23036 – 20/02/1992 – Publicado *in* Apêndice ao Diário da República de 30/09/1994, p. 111.]

Ora, a Administração Fiscal actuando de acordo com este princípio, deverá pautar-se pela aferição objectiva da verdade – verdade material -, pelo que a decisão que venha a ser proferida pode transcender a natural delimitação que se encontra no pedido formulado.

4-11 Princípio da Colaboração

O princípio da colaboração tem como núcleo essencial, deveres de informação recíprocos entre a Administração Tributária e os sujeitos passivos, permitindo a ambos tomar conhecimento dos seus direitos e deveres, de modo a serem tomados em conta ao longo de todo o procedimento tributário (art.º 59.º da LGT⁽⁹⁹²⁾).

O dever de cooperação dos contribuintes com a Administração Tributária está também prevista entre outras normas, no n.º 2 do art.º 84.º da LGT, em que se estabelece que, nos casos de autoliquidação, o sujeito passivo deve esclarecer quais os critérios utilizados e a sua aplicação na determinação dos valores declarados.

⁽⁹⁹⁰⁾ Ref. JusNet 157/1998

⁽⁹⁹¹⁾ Ref. JusNet 7/1976

⁽⁹⁹²⁾ Ref. JusNet 157/1998

Por sua vez, a colaboração que a Administração Tributária pode impor aos sujeitos passivos deve ser adequada e proporcional aos objectivos a atingir, *vide*, art.º 266.º n.º 2 da CRP⁽⁹⁹³⁾, art.º 63.º n.º 2 da LGT e art.º 46.º do CPPT⁽⁹⁹⁴⁾.

O pedido de colaboração deverá ser adequado à satisfação das necessidades do procedimento tributário, o que implica que deva ter como fim o esclarecimento de factos relevantes para a instrução e decisão do procedimento. Tais factos deverão ser do conhecimento da pessoa a quem a colaboração é pedida, tendo em conta se não existe nenhuma outra forma menos onerosa de obter tal esclarecimento.

[Doutrina:

DIOGO LEITE CAMPOS E MÓNICA LEITE CAMPOS, *in Direito Tributário*, p. 229, «(...) o pedido de colaboração deve ser apropriado, necessário e razoável e que, designadamente:

- o pedido de colaboração não é adequado, por não poder ser satisfeito, se a informação não puder ser prestada por falta de conhecimento dos factos ou quando forem exigidos documentos a que a pessoa em causa não tem acesso;
- a pessoa inquirida não tem qualquer obrigação legal, desde que seja um terceiro, de obter documento junto de outrem;
- o próprio contribuinte só deve prestar documentos que estejam em seu poder;
- de entre os diversos meios utilizáveis, deve escolher-se o que traga menos encargos para o contribuinte ou para terceiros; e,
- o pedido de colaboração não deve trazer inconvenientes ou desvantagens para o seu destinatário que excedam o resultado fiscal que se pretende; e,
- não devem ser violados direitos da pessoa em causa, nomeadamente o seu direito à intimidade privada, ou a sua própria existência económica.»]

Existem casos em que é legítima a recusa de colaboração por parte dos sujeitos passivos, conforme o preceituado no art.º 63.º n.º 4 da LGT. A falta de cooperação na realização das diligências previstas no n.º 1 só será legítima quando as mesmas impliquem:

- a) O acesso à habitação do contribuinte;
- b) A consulta de elementos abrangidos pelo segredo profissional, bancário ou qualquer outro dever de sigilo legalmente regulado, salvos os casos de consentimento do titular ou de derrogação do dever de sigilo bancário pela Administração Tributária legalmente admitidos;
- c) O acesso a factos da vida íntima dos cidadãos;
- d) Violação dos direitos de personalidade e outros direitos, liberdades e garantias dos cidadãos nos termos e limites previstos na Constituição e na lei.

4-12 Princípio da Participação (direito de audição)

A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhe dizem respeito efectua-se, em regra, através do exercício do direito de audição (art.º 60.º da LGT⁽⁹⁹⁵⁾).

[JURISPRUDÊNCIA:

Desde que ocorra qualquer das hipóteses previstas no predito preceito legal é obrigatória a audição do contribuinte, sob pena de se ter preterido formalidade essencial do procedimento tributário, que afecta a decisão que nele for tomada (...). Extracto do Ac. STA de 14/05/2003, Ref. JusNet 3283/2003.]

A LGT consagra que os sujeitos podem exercer o seu direito de audição prévia após a instrução e antes de ser proferida a decisão, ou no âmbito de uma inspecção tributária, antes do relatório final. Há, no entanto, várias decisões que não podem ser objecto desta participação dos contribuintes.

⁽⁹⁹³⁾ Ref. JusNet 7/1976

⁽⁹⁹⁴⁾ Ref. JusNet 235/1999

⁽⁹⁹⁵⁾ Ref. JusNet 157/1998



O direito de audição prévia não abrange, entre outras, as seguintes decisões: decisões que respeitem à liquidação de imposto feita com base na liquidação do contribuinte; quando tiver sido ultrapassado o prazo legal de revisão do acto; quando seja razoável prever que a diligência possa comprometer a execução ou a utilidade da decisão.

Podem ainda ser dispensadas da audição dos interessados as decisões em que a Administração Tributária apenas aprecie os factos dados pelo contribuinte e aplique o direito; actue no âmbito de poderes vinculados; ou sobre as quais pratique um acto, baseando-se em factos que já foram objecto de audição por parte do contribuinte, noutra fase do procedimento e em que o sujeito passivo não tenha juntado factos novos.

[Doutrina:

DIOGO LEITE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES, JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., p. 290, «A falta de audição dos interessados, quando obrigatória, constitui um vício do procedimento tributário, que se repercute na decisão final do procedimento, podendo conduzir à anulação desta. Porém, nem sempre a omissão da audiência conduzir à anulação, designadamente não a justificando os casos em que se apure no processo contencioso que, se ela tivesse sido realizada, o interessado não teria possibilidade de apresentar elementos novos nem deixou de pronunciar-se sobre questões relevantes para determinar o conteúdo da decisão final, ou acabou por ter oportunidade de pronunciar-se, em procedimento de segundo grau (reclamação graciosa ou recurso hierárquico), sobre questões sobre as quais foi indevidamente omitida a audiência no procedimento de primeiro grau.

No entanto, este princípio só pode ser aplicado em situações em que não se possam suscitar quaisquer dúvidas sobre a irrelevância do exercício do direito de audiência sobre o conteúdo decisório do acto, o que conduz na prática, à sua restrição aos casos em que não esteja em causa a fixação da matéria de facto relevante para a decisão».]

4-13 Princípio da Não Retroactividade das Leis Fiscais

O direito atribuído aos contribuintes relativamente à certeza na tributação, apresenta dois níveis distintos.

Em primeiro lugar, o conhecimento das normas jurídicas, devendo estas ser claras, concisas e permitirem definir claramente a posição do contribuinte, sem exagerada intermediação da Administração Fiscal.

Em segundo lugar, a proibição de criar normas fiscais que se apliquem a situações entretanto constituídas à sombra das normas fiscais vigentes. Em termos de evitar alterações imprevisíveis do sistema fiscal, por forma, a que estas não ponham em causa expectativas dirigidas à estabilidade do ordenamento jurídico, com base no qual se fez o planeamento da vida familiar e empresarial. Ou seja, a não retroactividade das normas fiscais.

É inadmissível, do ponto de vista das expectativas e segurança jurídica, que sejam aplicadas a situações tributárias leis não vigentes no momento em que se verificou o facto tributário. O contribuinte há-de ter a possibilidade de calcular com toda a precisão os impostos que se vão aplicar aos factos tributários, no momento em que estes se verificam.

4

A retroactividade da lei fiscal constituiria a mais clara ofensa ao princípio (garantia) constitucional da certeza do direito.

Por força de consagração constitucional – art.º 103.º da CRP⁽⁹⁹⁶⁾, na sua redacção decorrente da Lei Constitucional n.º 1/97, de 20/09⁽⁹⁹⁷⁾, «ninguém pode ser obrigado a pagar impostos (...) que tenham natureza retroactiva» - o art.º 12.º da LGT⁽⁹⁹⁸⁾, com a epígrafe «Aplicação da lei tributária no tempo» dispõe:

- a) As normas tributárias aplicam-se aos factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados quaisquer impostos retroactivos;
- b) Se o facto tributário for de formação sucessiva, a lei nova só se aplica ao período corrido a partir da sua entrada em vigor;

⁽⁹⁹⁶⁾ Ref. JusNet 7/1976

⁽⁹⁹⁷⁾ Ref. JusNet 102/1997

⁽⁹⁹⁸⁾ Ref. JusNet 157/1998



- c) As normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direito e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes;
- d) Não são abrangidas pelo disposto ao número anterior as normas que, embora integradas no processo de determinação da matéria tributável, tenham por função o desenvolvimento das normas de incidência tributária.

A não retroactividade dos impostos já era defendida no Direito anterior –L 1/97, de 20/09⁽⁹⁹⁹⁾ –à luz dos princípios da legalidade democrática (n.º 4 do art.º 3.º da CRP), da reserva absoluta da lei formal em matéria de impostos (art.º 106.º n.º 2 da CRP), da justiça e segurança jurídicas e da segurança jurídica inerente ao princípio da reserva absoluta da lei formal, bem como tutela da confiança.

4-14 Princípio da Igualdade

No âmbito do direito tributário, o presente princípio deverá ser analisado numa dupla vertente:

- a) É através do IRS que se visa a diminuição das desigualdades sociais;
- b) A liquidação de um imposto é uma operação vinculada no cumprimento das normas do direito fiscal, as quais são objectivamente aplicadas aos factos tributários, independentemente de quem seja o sujeito passivo⁽¹⁰⁰⁰⁾.

[JURISPRUDÊNCIA:

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMA. A norma do art.º 14.º n.º 2 do Código de Imposto de Capitais, com a redacção dada pelo DL 197/82, de 21/05, na parte em que não permite a ilisão da presunção de onerosidade dos mútuos efectuados pelas sociedades a favor dos respectivos sócios, viola o princípio da igualdade consagrado no art.º 13.º da CRP. Ac. TC de 29/04/1997, Ref. JusNet 9454/1997.]

4-15 Princípio da Proporcionalidade

O princípio da proporcionalidade, também conhecido em direito fiscal como o princípio da proibição do excessu, realiza-se tributando mais pesadamente os rendimentos relativamente elevados e mais levemente os rendimentos relativamente mais baixos. Este princípio impõe ainda à Administração Fiscal, dentro dos poderes que lhe são conferidos pela lei, a sua actuação numa perspectiva de equilíbrio entre os fins propostos e os sacrifícios que são repercutidos na esfera dos administrados.

SECÇÃO 2. GARANTIAS IMEDIATAS (SUBSTANTIVAS OU MATERIAIS DO SUJEITO PASSIVO)

4-16 O Direito à Informação

O direito à informação, ao qual se reportavam os art.ºs 20.º e 72.º do CPT⁽¹⁰⁰¹⁾, agora previstos nos art.ºs 67.º e 68.º da LGT⁽¹⁰⁰²⁾ e art.ºs 30.º e 57.º do CPPT⁽¹⁰⁰³⁾, é a máxima expressão da pretendida transparência nas relações entre Administração Fiscal e Sujeito Passivo.

A CRP⁽¹⁰⁰⁴⁾ garante, no seu art.º 268.º n.ºs 1 e 2, o direito de os cidadãos serem informados pela administração, sempre que o requeiram, sobre o andamento dos processos em que sejam directamente interessados e o direito de acesso aos arquivos e registos administrativos, sem prejuízo das normas que prevêm deveres de sigilo.

⁽⁹⁹⁹⁾ Ref. JusNet 102/1997

⁽¹⁰⁰⁰⁾ Neste sentido, Ac. TC de 29/04/1997.

⁽¹⁰⁰¹⁾ Ref. JusNet 151/1991 – diploma revogado

⁽¹⁰⁰²⁾ Ref. JusNet 157/1998

⁽¹⁰⁰³⁾ Ref. JusNet 235/1999

⁽¹⁰⁰⁴⁾ Ref. JusNet 7/1976