



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

ESCOLA DE DIREITO DO PORTO

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal

## **Revisão do Ato Tributário: a Reposição da Verdade**

Sandra Maria Duarte Almeida

janeiro 2019



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

ESCOLA DE DIREITO DO PORTO

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal

## **Revisão do Ato Tributário: a Reposição da Verdade**

Sandra Maria Duarte Almeida

Sob a Orientação do Professor Doutor Rui Duarte Morais

janeiro 2019

## **Resumo**

A presente dissertação debruça-se sobre o estudo do instituto da Revisão do Ato Tributário, com especial enfoque nas especificidades do regime da Revisão do Ato por Iniciativa da Administração Tributária – a denominada Revisão Oficiosa.

Mais se procura expor a particular relevância prática deste meio de reação no seio do universo das garantias impugnatórias administrativas e contenciosas que constam, nos termos da Lei Tributária, ao dispor dos contribuintes. Posicionando-se enquanto verdadeira “válvula de escape”, porém, ainda com alcance e aplicação prática pouco lineares.

Por fim, é feita uma breve, mas esclarecedora, referência às principais questões suscitadas em torno do tema, e bem assim, às respostas e interpretações desenvolvidas pela Jurisprudência e pela Doutrina em relação a esta matéria.

**Palavras-Chave:** Garantias Impugnatórias Administrativas e Contenciosas; Revisão do Ato Tributário; Revisão Oficiosa.

## **Abstract**

This dissertation focuses on the study of the Tax Revision Institute, with special focus on the specifics of the Revision of the Tax Administration Initiative Act - the so-called Official Review.

The purpose is to expose the particular practical relevance of this medium of reaction within the universe of administrative and contentious impugnatas guarantees that are, according to the Tax Law, available to taxpayers. Positioning itself as a true "escape valve", however, still with little linear range and practical application.

Finally, a brief but illuminating reference is made to the main issues raised around the theme, as well as to the answers and interpretations developed by Jurisprudence and the Doctrine in this matter.

**Key words:** Administrative and Contentious Impugnatory Guarantees; Revision of the Tax Act; Unofficial Review.

# Índice

<b>Lista de Abreviaturas.....</b>	<b>8</b>
<b>Introdução.....</b>	<b>9</b>
<b>I – Enquadramento.....</b>	<b>11</b>
1. O Papel <i>Sui Generis</i> da Revisão do Ato Tributário: a última esperança do contribuinte.....	11
2. A Revisão do Ato: uma faculdade ou um dever do Fisco?.....	11
<b>II – O Poder - Dever de Aplicação da Lei pelo Fisco.....</b>	<b>13</b>
3. A Reposição da Legalidade.....	13
3.1. O Dever de Decisão da ATA no Procedimento de Revisão.....	13
3.2. O Incumprimento do Prazo de Decisão: o ato tácito negativo.....	14
4. Os Princípios Estruturantes do Poder - Dever de Aplicação da Lei pela ATA.....	15
4.1. O Princípio do Interesse Público.....	15
4.2. O Princípio da Legalidade Fiscal <i>versus</i> O Princípio da Justiça e da Verdade Material.....	16
4.3. O Princípio da Imparcialidade – o Dever de Investigação da ATA.....	17
4.4. O Princípio da Igualdade Fiscal.....	18
<b>III – A Revisão do Ato Tributário no Contexto das Garantias Impugnatórias Administrativas e Contenciosas.....</b>	<b>19</b>
5. A Reclamação Graciosa e a Revisão do Ato Tributário por Iniciativa do Sujeito Passivo.....	20
5.1. A Reclamação Graciosa.....	20
5.1.1. O Caráter Facultativo.....	20
5.1.2. Apresentação.....	20
5.1.3. Fundamentos e Prazo.....	21
5.1.4. Das Reclamações Necessárias.....	21
5.1.5. Âmbito da Reclamação Graciosa.....	22
5.2. O procedimento de Revisão do ato tributário por Iniciativa do Sujeito Passivo.....	22
6. Recurso Hierárquico.....	24
7. Impugnação Judicial <i>versus</i> Ação Administrativa Especial.....	25
8. Pedido de Constituição de Tribunal Arbitral.....	25
<b>IV – A Revisão do Ato Tributário: Meio de Reação Alternativo e/ou Complementar.....</b>	<b>26</b>
9. A Revisão Oficiosa.....	27
9.1. Por Iniciativa da ATA e a Pedido do Contribuinte.....	27
9.2. Apresentação.....	28
9.3. O Erro Imputável aos Serviços.....	28
9.3.1. Atos de Autoliquidação, Atos de Retenção na Fonte e Atos de Pagamento por Conta.....	29
9.3.2. As Orientações Genéricas da ATA.....	30
10. Juros Indemnizatórios.....	31

10.1.	O Erro Imputável aos Serviços enquanto Requisito para o Direito a Juros Indemnizatórios.....	32
10.2.	O Regime Geral na contagem dos Juros Indemnizatórios.....	34
10.3.	Regime Especial em caso de Revisão Oficiosa: o atraso na revisão do ato tributário a pedido do contribuinte e o direito a juros indemnizatórios.....	34
11.	A Revisão Extraordinária da Matéria Tributável e a Duplicação da Coleta.....	35
11.1.	A Injustiça Grave ou Notória: a inexistência de conduta negligente imputável ao contribuinte.....	35
11.2.	A Duplicação da Coleta.....	35
<b>V – Considerações Finais.....</b>		<b>36</b>
12.	A Reclamação Graciosa Necessária <i>versus</i> A Revisão do Ato Tributário: a (in) admissibilidade de recurso à impugnação judicial.....	36
12.1.	A Possibilidade de Revisão Oficiosa e os Princípios da Segurança Jurídica e da Proteção da Confiança.....	42
13.	A Revisão do Ato Tributário e a Suspensão da Execução do Processo Fiscal.....	42
13.1.	A (in) admissibilidade da Revisão do Ato Tributário como causa suspensiva do Processo de Execução Fiscal.....	43
<b>Bibliografia.....</b>		<b>47</b>
<b>Jurisprudência.....</b>		<b>48</b>

## **Lista de Abreviaturas**

Ac. – Acórdão

Al. – Alínea

Art.º – Artigo

ATA – Administração Tributária e Aduaneira

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa e Tributária

Cf. – Conforme

CPA – Código de Procedimento Administrativo

CPPT – Código de Procedimento e Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

LGT – Lei Geral Tributária

p. – página

SP – Sujeitos Passivos

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TAF – Tribunais Administrativos e Fiscais

TCAN – Tribunal Central Administrativo do Norte

TCAS – Tribunal Central Administrativo do Sul

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

## Introdução

A Revisão do Ato Tributário é um instituto algo inexplorado, rodeado de dúvidas e incertezas veiculadas quer pela Jurisprudência quer pela Doutrina que sobre ele se dedicaram.

A aparente simplicidade do tema esconde uma realidade um tanto complexa e pouco esclarecida.

No contexto das relações jurídico-tributárias estabelecidas entre, por um lado, a Administração Pública, aqui representada pela Administração Tributária e Aduaneira (doravante, ATA) e, por outro lado, os contribuintes, encontramos, via de regra, uma divergência de interesses e propósitos, agravada pelo claro e natural ascendente daquela sobre estes.

É em face deste cenário de desequilíbrio de forças que releva, na ótica do contribuinte, a possibilidade de utilização do instituto em crise, o qual consubstancia, sem dúvida, um reforço garantístico no domínio da defesa dos direitos, liberdades e garantias. Figurando, as mais das vezes, a derradeira possibilidade de os sujeitos passivos (adiante, SP), acederem aos Tribunais Administrativos e Fiscais (*infra*, TAF) a fim de verem sindicada a legalidade de um ato de liquidação.

Assim, iniciaremos a presente dissertação com a problematização da posição do Fisco frente à faculdade de revisão do ato, elucidando se, de facto, esta se trata de um poder ou de um dever dos serviços. De seguida, será feita uma breve exposição dos princípios conformadores da atividade tributária que, a nosso ver, estreitam ligação com a razão de ser do instituto em apreço, e bem assim, com os deveres a observar pela ATA no exercício da globalidade da sua atividade.

Após a referida análise introdutória tendente ao enquadramento do tema, contextualizaremos a Revisão do Ato Tributário no universo das garantias impugnatórias administrativas e contenciosas, referenciando, com a necessária brevidade, os restantes meios de reação ao dispor dos contribuintes, esmiuçando, em particular, o regime do instituto da Reclamação Graciosa.

Num terceiro momento, atentaremos, de forma aprofundada, nas especificidades do regime da Revisão Oficiosa - por iniciativa da ATA e a pedido do contribuinte -, a qual, concluir-se-á, mais não é do que a realização prática, e necessária, da coesão entre os diversos princípios enformadores do sistema fiscal, em específico, aqueles que serão explorados na parte introdutória da presente dissertação.

Por último, serão equacionadas, sob a epígrafe “Considerações Finais”, as questões que, no nosso entender, mais mereceram (e ainda merecem) a atenção da jurisprudência nesta matéria. Como sendo, a admissibilidade ou não da impugnação judicial da decisão de indeferimento de pedido de revisão do ato tributário e, ainda, a admissibilidade ou não da revisão do ato tributário como causa suspensiva do processo de execução fiscal.

Esta dissertação propõe-se, sobretudo, concretizar uma exposição condensada, coerente e articulada sobre o instituto da revisão do ato tributário e a sua primordial importância, em contraponto ao tanto de divagação até então registada junto da Doutrina e da Jurisprudência.

Ambicionando-se, nesta senda, não só a consciencialização dos contribuintes, de um modo geral, para a utilidade e aplicação prática deste meio, como também a estruturação de um verdadeiro auxiliar de estudo académico sobre o tema em apreço.

## **I – Enquadramento**

### **1. O Papel *Sui Generis* da Revisão do Ato Tributário: a última esperança do contribuinte <sup>1</sup>**

O instituto da revisão do ato tributário ocupa uma posição especial no universo das garantias impugnatórias dos contribuintes, ao beneficiar de prazos significativamente mais alargados do que os previstos para a reclamação graciosa e a impugnação judicial, resultando cristalizado que, não pode ser considerado um meio excecional de reação contra as consequências de um ato de liquidação, mas sim como um meio alternativo dos meios impugnatórios administrativos e contenciosos – quando utilizado em momento em que aqueles ainda o podem ser -, ou complementar deles –, quando utilizado depois de esgotados os prazos para a utilização dos meios impugnatórios do ato de liquidação <sup>2</sup>.

Ora, evidencia-se, assim, a especial relevância deste instituto quando decorridos todos os outros prazos de reação impugnatória, representando, as mais das vezes, a última esperança do contribuinte.

### **2. A Revisão do Ato: uma faculdade ou um dever <sup>3</sup>?**

É hoje pacífico na jurisprudência que a revisão “oficiosa” não é uma faculdade da administração fiscal, mas sim um poder-dever que se lhe impõe por força dos princípios da justiça, da igualdade e da legalidade a que a AT está vinculada a observar na globalidade do exercício da sua atividade <sup>4</sup>.

Atento o sentido garantístico que lhe subjaz, atracado no princípio da justiça constante do n.º 2 do artigo 266.º da CRP, este procedimento não pode deixar de ser visto enquanto uma obrigação que recai sobre a AT <sup>5</sup>.

Tal entendimento concretiza, na prática, e em particular, o princípio da legalidade dos impostos e a inerente obrigação de reposição da mesma pela AT, sempre que

---

<sup>1</sup> MARQUES, Paulo Nuno Jorge – *A Revisão do Ato Tributário: Do mea culpa à reposição da verdade*, Dissertação de Mestrado em Direito da Economia. Lisboa, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Prefácio.

<sup>2</sup> MORAIS, Rui Duarte (2012) – *Manual de Procedimento e Processo Tributário*. Coimbra, Almedina, p. 213.

<sup>3</sup> A questão coloca-se, naturalmente, quanto à denominada “revisão oficiosa” do ato tributário, seja por iniciativa da administração tributária, seja a pedido do sujeito passivo, a qual merece previsão legal, respetivamente, na leitura conjugada entre a segunda parte do n.º 1 e o n.º 7 do artigo 78.º da LGT.

<sup>4</sup> Ac. STA 0407/15, de 04/05/2016, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>5</sup> NABAIS, José Casalta (2012) – *Direito Fiscal*. 7.ª Edição, Coimbra, Almedina, p. 359.

constatada a violação da lei ou um erro de facto grave. Ora, se só são exigíveis os impostos que resultem dos exatos termos da lei, apenas deverá haver lugar a tributação nas circunstâncias factuais tipificadas nas normas de incidência <sup>6</sup>.

Pelo que, mesmo depois de decorridos os prazos de reclamação graciosa e de impugnação judicial, a AT tem o dever de revogar os atos de liquidação decorrentes de cobranças ilegais, nas condições e com os limites temporais referidos no artigo 78.º da Lei Geral Tributária (LGT) <sup>7</sup>.

Tanto assim é que, não partindo da iniciativa da AT, a lei tributária prevê a possibilidade de revisão oficiosa do ato por iniciativa do sujeito passivo, o qual, por requerimento dirigido aos serviços, vincula a AT a um dever de decisão sobre o pedido. Sendo que, a dita decisão administrativa, seja de indeferimento total ou parcial, seja de indeferimento expresso ou tácito, é passível de impugnação contenciosa por parte do contribuinte <sup>8</sup>, nos termos do artigo 95.º da LGT. Assim o impõe o princípio da tutela jurisdicional efetiva constante do n.º 4 do artigo 268.º da CRP e o princípio da efetividade, o qual, sendo trabalhado sobretudo pela jurisprudência comunitária do TJUE, tem expressão no n.º 4 do artigo 58.º do CPTA <sup>9</sup>. Princípios esses que requerem viabilidade no exercício da garantia jurisdicional dos direitos e interesses legalmente protegidos dos administrados, evitando a tutela demasiado onerosa ou até impossível, mormente pela previsão de prazos para o seu exercício manifestamente curtos <sup>10</sup>.

Nestes termos, e em contraponto ao sobre exposto, referimo-nos à existência de um direito (em rigor, ónus) do contribuinte à revisão oficiosa do ato de liquidação ilegal, sempre que assista à inércia da AT. O que, ademais, mais não é do que – entendemos, correta – a expressão da primazia da legalidade da tributação sobre a estabilidade das relações jurídico-tributárias <sup>11</sup>.

---

<sup>6</sup> MORAIS, Rui Duarte (2012), op. cit., p. 212.

<sup>7</sup> MORAIS, Rui Duarte (2012), op. cit., p. 213.

<sup>8</sup> Entendimento que, de resto, não colhe uniformidade jurisprudencial no que respeita à (im) possibilidade de impugnação judicial da decisão de indeferimento de pedido de revisão requerido para além do prazo da reclamação administrativa, como melhor se explorará *infra*.

<sup>9</sup> NABAIS, José Casalta (2012), op. cit., p. 360.

<sup>10</sup> NABAIS, José Casalta (2012), op. cit., p. 360.

<sup>11</sup> MORAIS, Rui Duarte (2012), op. cit., p. 213.

## III – O Poder - Dever de Aplicação da Lei pelo Fisco

### 3. A Reposição da Legalidade

#### 3.1. O dever de decisão da AT no procedimento de revisão

Preceituam os n.ºs 1 e 2 do artigo 266.º da Constituição da República Portuguesa (adiante, CRP), quanto aos princípios fundamentais da Administração Pública (incluindo, portanto, a ATA) que, a Administração Pública visa a prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, devendo o exercício das suas funções pautar-se pelos princípios da igualdade, da justiça, da proporcionalidade, da imparcialidade e da boa-fé.

Já do artigo 268.º, também da CRP, decorre uma série de direitos e garantias dos administrados (no caso, os SP), aos quais se contrapõem deveres, ónus ou sujeições, titulados pela Administração, cuja adstrição funcional à realização dos fins da coletividade, não dispensa a consideração dos particulares enquanto parceiros relacionais, com situações jurídicas nem sempre em convergência com os fins coletivos, porém, merecedoras de tutela <sup>12</sup>.

Ora, a consagração constitucional e legislativa dos contribuintes enquanto sujeitos de relações jurídico-tributárias conduz, por seu turno, à sujeição da administração ao dever de agir enquanto ente dialogante e conciliador. Pelo que, em face de uma pretensão, a AT deve tomar uma posição e comunicá-la ao interessado, arrogando-se este último de expectativa legítima em receber a devida pronúncia, em prazo razoável <sup>13</sup>.

Assim, prescreve o artigo 56.º da LGT o princípio da decisão <sup>14</sup>, fazendo recair sobre a Administração Tributária o dever de se pronunciar sobre todos os assuntos (favoráveis ou desfavoráveis) que caibam no âmbito das suas atribuições e que lhe sejam apresentados por meio de reclamações, recursos, representações, exposições, queixas ou quaisquer outros meios previstos na lei, pelos sujeitos passivos ou por quem tiver interesse legítimo.

Não se confundem, contudo, os deveres de pronúncia e de decisão. Como resulta do dito artigo, a AT está obrigada a pronunciar-se sobre tudo o que lhe seja apresentado

---

<sup>12</sup> FERREIRA, António de Sousa – *O Princípio da Decisão no Procedimento Tributário*, Tese de Pós-Graduação em Direito Fiscal. Porto, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, p. 9-10.

<sup>13</sup> Cf. FERREIRA, António de Sousa, op. cit., p. 10.

<sup>14</sup> No seguimento do direito constitucional de petição, ínsito no artigo 52.º da CRP.

pelos interessados – mesmo que no sentido da negação do peticionado –, mas não está obrigada a decidir, sob pena de ter de se iniciar um procedimento e proceder à audição dos interessados sempre que fosse apresentado um qualquer pedido ou requerimento <sup>15</sup>.

Pelo que, da leitura conjugada dos n.ºs 1 e 2 do mencionado artigo, dúvidas não restam que, o princípio da decisão surge na LGT enquanto um efetivo dever da AT – não beneficiando a AT de qualquer “discricionariedade no silêncio” <sup>16</sup>. Conquanto, o n.º 2 figura decisivo para esta interpretação, porquanto, delimita, de forma linear e taxativa, as duas únicas situações de inexistência do dever de decisão: a) a pronúncia da AT há menos de dois anos sobre pedido do mesmo autor com idênticos objeto e fundamento; b) ou, ainda, ultrapassado que esteja o prazo legal de revisão do ato tributário.

Por fim, as consequências da inércia administrativa neste contexto são diferentes consoante esteja em crise a omissão do dever de pronúncia ou a omissão do dever de decisão. No primeiro caso, o interessado poderá lançar mão de um processo judicial de “intimação para um comportamento”, no segundo, faz-se valer a presunção de indeferimento tácito, prevista na lei <sup>17</sup>.

### **3.2. O incumprimento do prazo de decisão: o ato tácito negativo**

Se o artigo 56.º da LGT, por um lado, faz recair um dever de pronúncia e/ou de decisão sobre a AT, por outro lado, e necessariamente, consagra o direito de os contribuintes obterem pronúncia e/ou decisão sobre as petições – *lato sensu* – que dirigem aos serviços competentes da AT.

Todavia, de modo a acautelar o direito dos contribuintes à decisão, a LGT vai mais longe e prevê uma garantia face à eventual, e até expectável, inércia da AT, a qual se materializa nos n.ºs 1 e 5 do artigo 57.º.

Referimo-nos à presunção de indeferimento para efeitos de recurso hierárquico, recurso contencioso ou impugnação judicial, assim que decorrido o prazo de quatro meses contado a partir da entrada da petição do contribuinte no serviço competente da AT.

O mesmo será dizer que, perante o silêncio da AT para além do prazo legal tido por razoável, a lei ficciona uma decisão de indeferimento, possibilitando, dessa forma, o acesso imediato do contribuinte à via judicial. Isto, claro está, sempre que esteja em causa

---

<sup>15</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da (2014) – *Lições de Procedimento e Processo Tributário*. 5ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, p. 132.

<sup>16</sup> FERREIRA, António de Sousa, *op. cit.*, p. 10.

<sup>17</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da (2014), *op. cit.*, p. 132.

um ato lesivo dos direitos e interesses legalmente protegidos do interessado, em conformidade com o disposto, de forma não taxativa, nos n.ºs 1 e 2 do artigo 95.º da LGT.

No que ao pedido de revisão respeita, o direito de impugnação judicial ou de recurso na sequência da eventual aplicação da presunção de indeferimento está expressamente previsto na alínea d) do n.º 2 do mencionado artigo 95.º.

Pelo que, a falta de conclusão do procedimento tributário, decorridos quatro meses sobre a apresentação de pedido de revisão de um ato tributário, confere ao interessado, salvo disposição legal em contrário, a faculdade de presumir indeferida essa pretensão, podendo contra esse indeferimento tácito reagir em conformidade.

Ressalve-se, contudo, que, a figura do indeferimento tácito da pretensão do contribuinte não implica, para a AT, a desobrigação do dever de pronúncia sobre a petição que lhe foi dirigida, a menos que verificada uma das previsões do n.º 2 do artigo 56.º<sup>18</sup>.

#### **4. Os Princípios Estruturantes do Poder - Dever de Aplicação da Lei pela ATA**

São diversos os princípios enformadores da atuação da ATA, sendo que alguns derivam do texto constitucional e outros relevam do próprio procedimento. Aqui vamos aflorar aqueles que, a nosso ver, mais estreitam relação com o poder-dever de aplicação da lei pela ATA, os quais merecem expressa menção no âmbito do artigo 55.º da LGT.

##### **4.1. O princípio do interesse público**

O princípio da prossecução do interesse público é como que o mote da atuação da Administração Pública, encontrando-se positivado, como se disse, no artigo 266.º da CRP e 4.º do CPA.

O interesse público norteia o exercício dos poderes atribuídos à administração, em particular aqueles que se fundam na discricionariedade. Devendo a AT realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público, o que pressupõe um papel ativo na direção do procedimento, sem que isso implique deixar de aplicar a norma tributária, antes exigindo, igualmente, o respeito por todos os princípios aqui enunciados<sup>19</sup>.

---

<sup>18</sup> FERREIRA, António de Sousa, op. cit., p. 13-14.

<sup>19</sup> Ministério das Finanças e da Administração Pública (2008), *Manual do Procedimento e Processo Tributário*. Direção-Geral dos Impostos, Centro de Formação, p. 26.

#### **4.2. O princípio da legalidade fiscal *versus* Os princípios da justiça e da verdade material**

O princípio da legalidade tem consagração constitucional no artigo 266.º da CRP, estando ainda discriminado, enquanto princípio a observar pela AT no exercício das suas atribuições, no artigo 3.º do CPA.

Os órgãos da AT devem atuar em obediência à lei e ao direito, dentro dos limites e em conformidade com os fins dos poderes que lhes foram atribuídos <sup>20</sup>.

Nas palavras de RUI MORAIS, o referido princípio desdobra-se na necessidade de prevalência da lei – a AT está proibida de praticar atos contrários à lei, sob pena de invalidade (anulabilidade ou nulidade daqueles), e na necessidade de precedência de lei – deve a atuação da AT basear-se numa lei prévia, definidora das atribuições públicas e das competências dos respetivos órgãos, bem como, dos termos da atuação <sup>21</sup>.

O princípio da legalidade tem uma função essencial na estruturação das normas básicas do direito fiscal, refletindo-se, necessariamente, nos princípios ordenadores do contencioso tributário <sup>22</sup>.

Como aferimos do sobre exposto, o processo tributário existe para a prossecução do interesse público, que consiste na concretização da tributação de acordo com a lei. Razão pela qual todo o contencioso tributário se deve encontrar apto a proporcionar aos contribuintes uma tutela contra a eventual violação dos seus direitos e garantias por parte da Administração. Daí a existência de meios gratuitos e judiciais ao dispor dos contribuintes, capazes de controlar a legalidade das decisões tomadas pela AT.

Estreitamente ligados à legalidade da tributação estão os princípios basilares da justiça e da verdade material, sob pena de os órgãos da Administração descuidarem ou corromperem o cumprimento dos deveres constitucionais que lhes são atribuídos. Daí que presida como princípio orientador de todo o contencioso tributário (quer para a AT, quer para os Tribunais), o dever de averiguação oficiosa dos factos relevantes <sup>23</sup>.

Com efeito, esta justiça material apenas será alcançada se todos os atos que o procedimento integra, a tiverem como denominador estrutural. Não sendo de tolerar, por um lado, as condutas da AT que procurem, a todo o custo, a tributação dos rendimentos

---

<sup>20</sup> Ministério das Finanças e da Administração Pública (2008), op. cit., p. 25.

<sup>21</sup> MORAIS, Rui Duarte, op. cit., p. 13.

<sup>22</sup> SANCHES, José Luís Saldanha (1987) - *Princípios do Contencioso Tributário*. Lisboa: Fragmentos, p. 19-20.

<sup>23</sup> SANCHES, José Luís Saldanha (1987), op. cit., p. 21-22.

dos contribuintes e, por outro lado, as condutas destes que procurem, por todos os meios, obstacualizar essa tributação <sup>24</sup>.

A verdade material em matéria tributária – no entendimento de JOAQUIM ROCHA, que aqui se invoca -, exige a compreensão e aceitação total do princípio da igualdade (justiça) na tributação, na sua dimensão estruturante de respeito pela efetiva capacidade contributiva dos sujeitos, pois apenas o conhecimento desta permite atingir aquela <sup>25</sup>.

Outra questão prende-se com os casos, excepcionais, em que a obediência estrita a um tipo legal de imposto, gera situações práticas de manifesta iniquidade. Por exemplo, questiona-se: quando haja manifesto erro na contabilização de custos referentes a um exercício não abrangido, com a inclusão de encargos indevidos em sede de autoliquidação, da qual não resulte prejuízo para as Finanças Públicas (FP) e nem para o sujeito passivo, pode a AT abster-se de proceder à correção oficiosa, em clara sobreposição do princípio da justiça material sobre o princípio da especialização de exercícios?

Aqui, a doutrina aponta para a possibilidade de a ATA, a título excepcional, aplicar os princípios da justiça material e da proporcionalidade, em detrimento da estreita e expectável aplicação da previsão legal de determinado tipo de imposto, mesmo estando a ATA no exercício de poderes vinculados, desde que, de tal correção oficiosa, não resulte prejuízo para as FP <sup>26</sup>.

### **4.3. O princípio da imparcialidade – o dever de investigação da AT**

A Administração Tributária intervém no procedimento não como parte interessada na cobrança, mas como defensora do interesse público no estreito cumprimento da legalidade, o que a obriga a um dever especial de isenção, mormente, na consideração de factos e fundamentos provados, mesmo que desfavoráveis aos interesses das FP <sup>27</sup>.

Dever este que se encontra intrinsecamente ligado ao dever geral de investigação (derivado do princípio do inquisitório), a que a AT está adstrita. Pelo que, estamos em face de dois princípios de primordial relevância no momento de transportar para o procedimento os elementos probatórios necessários para proferir uma decisão adequada,

---

<sup>24</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da (2014), op. cit., p. 112.

<sup>25</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da (2014), op. cit., p. 112.

<sup>26</sup> MORAIS, Rui Duarte (2012), op. cit., p. 14-15.

<sup>27</sup> MORAIS, Rui Duarte (2012), op. cit., p. 16.

justa e imparcial, mesmo que tal seja desfavorável do ponto de vista dos interesses patrimoniais da AT <sup>28</sup>.

As garantias de imparcialidade apresentam-se quer no âmbito do procedimento – mediante a previsão legal de incompatibilidades, impedimentos e suspeições –, quer na própria decisão administrativa –, através da necessária ponderação de todos os interesses envolvidos e da utilização de critérios objetivos e expressos nas respetivas fundamentações <sup>29</sup>.

Trata-se de um princípio próximo ao princípio da justiça, na medida em que pressupõe a adoção de parâmetros justos e imparciais na averiguação dos factos tributários. A este propósito, sublinha-se o reforço de incompatibilidades específicas que pesam sobre os funcionários da AT, designadamente os funcionários da inspeção tributária, previstas no artigo 20.º do RCPIT <sup>30</sup>.

#### **4.4. O princípio da igualdade fiscal**

O princípio da igualdade fiscal reconduz-se a uma específica manifestação do princípio geral da igualdade <sup>31</sup>.

Deste princípio decorre a proibição de tratamento diferenciado sem que exista razão objetiva para o mesmo, impondo-se à ATA, nas relações com os particulares, um tratamento igualitário. Impossibilitando a aplicação de privilégios, benefícios e privações de quaisquer direitos ou isenções de quaisquer deveres ou obrigações, de forma arbitrária. Como sendo, em virtude da ascendência, raça, sexo, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica ou condição social <sup>32</sup>.

Nas palavras de CASALTA NABAIS, o princípio da igualdade fiscal traz ínsita a ideia de universalidade, nos termos da qual todos os cidadãos se encontram adstritos ao cumprimento do dever de pagar impostos, e da uniformidade, a reclamar que semelhante dever seja aferido por um mesmo critério – o critério da capacidade contributiva.

O mesmo será dizer que - parafraseando o entendimento do autor -, deve ser cobrado igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva – igualdade

---

<sup>28</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da (2014), op. cit., p. 130 e 131.

<sup>29</sup> MORAIS, Rui Duarte (2012), op. cit., p. 16.

<sup>30</sup> Ministério das Finanças e da Administração Pública (2008), op. cit., p. 27.

<sup>31</sup> NABAIS, José Casalta (2012), op. cit., p. 155.

<sup>32</sup> Ministério das Finanças e da Administração Pública (2008), op. cit., p. 34.

horizontal – e diferente imposto para os que dispõem de diferente capacidade contributiva, na proporção desta diferença – igualdade vertical <sup>33</sup>.

#### **IV – A Revisão do Ato Tributário no Contexto das Garantias Impugnatórias Administrativas e Contenciosas**

Verificada que esteja a ilegalidade de um ato tributário, *máxime*, de um ato de liquidação, a AT encontra-se constituída no dever de o anular. Este dever de proceder à revisão dos atos tributários - *lato sensu* – decorre, naturalmente, dos princípios que dominam todo o procedimento fiscal e que vinculam o fisco ao poder-dever de aplicação estrita da Lei, conforme explorámos *supra*.

Não obstante o exposto, e no dizer de SALDANHA SANCHES – que aqui sublinhamos -, não esqueçamos que “O dever que incumbe à Administração de atuar enquanto titular de poderes no quadro de uma relação jurídica criada e definida por lei, em que se atribuem deveres e direitos recíprocos ao Estado e ao contribuinte, não pode fazer esquecer que é do Estado que emana o ordenamento jurídico que vem disciplinar a relação, que o Estado dispõe de uma máquina administrativa especializada, assegurando assim uma vantagem sistemática em relação ao contribuinte.” <sup>34</sup>.

Ora, seria ilusório esperar uma proatividade sistemática da AT no sentido da reapreciação das suas decisões ilegais, tanto pela já conhecida inércia dos serviços, quanto pelas preocupações de estabilidade e segurança jurídicas envolvidas <sup>35</sup>.

É nesta necessidade de assegurar o reexame dos atos tributários que surgem, para além dos meios de defesa contenciosos, as garantias de impugnação graciosa ou administrativa, por iniciativa dos sujeitos passivos. Os quais, aliás, mais não são do que a concretização prática do direito constitucional à petição, consagrado no artigo 52.º n.º 1 e do correspondente dever de decisão da AT, previsto no artigo 56.º da LGT.

Assim, no quadro das garantias impugnatórias administrativas distingue-se, normalmente, entre reclamação e recurso. Privilegia-se enquanto critério distintivo das duas figuras o critério orgânico, na medida em que, na reclamação a reapreciação é pedida à própria entidade que praticou o ato, e no recurso tal pedido é dirigido ao superior

---

<sup>33</sup> Cf. NABAIS, José Casalta (2012), op. cit., p. 155.

<sup>34</sup> Cf. SANCHES, José Luís Saldanha (1987), op. cit., p. 26.

<sup>35</sup> MORAIS, Rui Duarte (2012), op. cit., p. 159.

hierárquico do órgão que proferiu a decisão recorrida – daí a vulgar denominação de recurso hierárquico <sup>36</sup>.

## **5. A Reclamação Graciosa e a Revisão dos Atos Tributários por Iniciativa do Sujeito Passivo**

### **5.1. A Reclamação Graciosa**

O procedimento de reclamação graciosa encontra previsão legal nos artigos 68.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), e surge na sequência de um outro procedimento: a liquidação dos impostos <sup>37</sup>.

Do texto do n.º 1 retira-se que a reclamação graciosa “(...) visa a anulação total ou parcial dos atos tributários por iniciativa do contribuinte (...)”. Trata-se, portanto, de um meio impugnatório de natureza administrativa -, em que são intervenientes, apenas, o sujeito passivo e o competente órgão tributário -, de que o contribuinte poderá lançar mão, com vista à obtenção da anulação total ou parcial do ato tributário (*máxime*, ato de liquidação), com fundamento na ilegalidade.

#### **5.1.1. O Caráter Facultativo**

Ora, sendo certo que, nos termos do artigo 60.º do CPPT, os atos tributários que fixem os direitos do contribuinte são definitivos, tal significa que, são imediatamente suscetíveis de impugnação contenciosa, independentemente, de reapreciação administrativa <sup>38</sup>.

Pelo que, por regra, a reclamação graciosa assume caráter facultativo, inexigindo-se, para efeito de acesso à via judicial, o recurso prévio ao reexame do ato por órgão hierárquico superior ao que proferiu a decisão recorrida.

#### **5.1.2. Apresentação**

As reclamações graciosas são apresentadas por escrito ao órgão periférico local da área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação, e dirigidas ao órgão periférico regional da AT, podendo ainda ser apresentadas oralmente mediante redução a termo em caso de manifesta simplicidade, em conformidade com o vertido no n.º 7 do artigo 70.º e no artigo 75.º do CPPT.

---

<sup>36</sup> MORAIS, Rui Duarte (2012), op. cit., p. 162.

<sup>37</sup> Ministério das Finanças e da Administração Pública (2008), op. cit., p. 67.

<sup>38</sup> MORAIS, Rui Duarte (2012), op. cit., p. 167.

### **5.1.3. Fundamentos e Prazo**

A reclamação graciosa poderá ter como fundamento qualquer ilegalidade de que padeça a liquidação, nos precisos termos e fundamentos que a lei prevê para a apresentação de impugnação judicial, por expressa remissão do n.º 1 do artigo 70.º para o artigo 99.º, ambos do CPPT. Devendo ser deduzida no prazo de 120 dias a partir da ocorrência dos factos previstos no n.º 1 do artigo 102.º, e que servem, de igual modo, o início da contagem do prazo para a apresentação de impugnação judicial.

### **5.1.4. Das Reclamações Necessárias**

No que às liquidações respeita, a regra da facultatividade da reclamação graciosa comporta exceções, cuja obrigatoriedade se prende com a necessidade de, em determinadas situações, ver provocada, pela via da reclamação, uma decisão administrativa sobre a pretensão do interessado. Pois que, até então, mormente, por tal liquidação haver sido efetuada pelo próprio sujeito passivo ou resultar de declaração por ele apresentada, inexistente qualquer ato administrativo desfavorável ao contribuinte, e, portanto, suscetível de impugnação judicial<sup>39</sup>.

São as situações em que o sujeito passivo, querendo utilizar a via judicial, deve primeiro esgotar a via administrativa, lançando mão dos meios gratuitos ao seu dispor, de modo a realizar a definitividade vertical do ato e, só então, partindo para a via contenciosa<sup>40</sup>.

Assim, a reclamação é necessária, para efeito de impugnação judicial, em caso de impugnação de autoliquidação, de impugnação de retenção na fonte, de impugnação de pagamento por conta e, por fim, de impugnação de liquidações de taxas de autarquias locais, previstos, respetivamente, nos artigos 131.º, 132.º e 133.º do CPPT, e no artigo 16.º n.º 5 da Lei n.º 53-E/2006.

Nestes casos, todavia, a lei dispensa a utilização de reclamação necessária quando se trate apenas de uma questão de direito e o sujeito passivo haja efetuado a liquidação com base em orientações genéricas emitidas pela AT, pois que, estas expressam o entendimento da administração fiscal sobre a questão em crise<sup>41</sup>.

### **5.1.5. Âmbito da Reclamação Graciosa**

---

<sup>39</sup> MORAIS, Rui Duarte (2012), op. cit., p. 168.

<sup>40</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da (2014), op. cit., p. 237.

<sup>41</sup> MORAIS, Rui Duarte (2012), op. cit., p. 168-169.

Está firmado o entendimento de que a utilização do procedimento de reclamação graciosa abrange, tão-só, situações de reapreciação de atos de liquidação, salva exceção ao ato de fixação de matéria coletável, por avaliação direta, quando não haja lugar a liquidação <sup>42</sup>.

Pelo que, a reação contra os restantes atos administrativos, designadamente, os atos administrativos em matéria tributária deverão seguir a disciplina da reclamação administrativa geral, regulada no CPA.

## **5.2. O Procedimento de Revisão do Ato Tributário por Iniciativa do Sujeito Passivo**

Preceitua a primeira parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT que “A revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo para a reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade (...)”. Ora, estamos perante a denominada revisão do ato tributário por iniciativa do sujeito passivo – que, como veremos adiante, configura uma das duas modalidades reconhecidas de revisão que constituem o instituto de revisão do ato tributário, ínsito na leitura conjugada dos n.ºs 1 e 7 do artigo 78.º da LGT.

A pergunta que aqui se coloca é: consistirá o procedimento de revisão previsto na primeira parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, instituto diferente da reclamação graciosa prevista, como já referimos, no artigo 68.º do CPPT?

Não. A convicção doutrinal é firme na resposta à questão colocada no parágrafo que antecede.

Nas palavras de RUI MORAIS <sup>43</sup>, a reclamação graciosa e a revisão dos atos tributários por iniciativa do sujeito passivo são um só instituto, pese embora a diferente denominação e a discrepância entre as duas normas no que concerne ao órgão competente para proceder à reapreciação do ato – sendo que, como vimos, o CPPT atribui competência, por regra, ao superior hierárquico do órgão que proferiu a decisão recorrida independentemente, de estes serem ou não os autores dos atos reclamados, ao contrário da LGT, cuja competência de reapreciação é atribuída ao próprio órgão que a proferiu. Mais, o Autor acredita que, a intenção do legislador da LGT terá sido a de unificar a figura da reapreciação dos atos tributários – quer por iniciativa do sujeito passivo, quer

---

<sup>42</sup> MORAIS, Rui Duarte (2012), op. cit., p. 169.

<sup>43</sup> Com remissão expressa aos escritos de outros autores - tais como, Jorge de Sousa e Lima Guerreiro – os quais partilham semelhante entendimento.

por iniciativa da AT –, numa única norma, o artigo 78.º da LGT. Intenção que, ademais, não foi percebida pelo legislador do CPPT, o qual, por lapso, manteve a redação do anterior CPT, denominando por reclamação graciosa, o pedido de revisão do ato por iniciativa do sujeito passivo <sup>44</sup>.

Idêntico entendimento é vertido na fundamentação dos acórdãos dos tribunais superiores, e bem assim, na fundamentação das decisões dos tribunais arbitrais. Por outras palavras, é hoje pacífica, junto da jurisprudência dos tribunais superiores, a identidade entre estas duas figuras, não lhes sendo reconhecida qualquer autonomia enquanto meios de reação gratuitos que o sujeito passivo tem, indiferenciadamente, à sua disposição para assim fazer valer a sua pretensão. Conquanto, a uma e a outra, seguir-se-á, se for o caso, a impugnação judicial, nos termos do previsto na al. a) do n.º 2 do artigo 95.º da LGT.

Veja-se, a título exemplificativo, a reiterada alusão jurisprudencial a comentários como “(...) nos casos de revisão da liquidação (...) realizada no prazo da reclamação administrativa, situação que é equiparável à de reclamação graciosa (...)” <sup>45</sup>; ou, ainda, “o pedido de revisão com fundamento na ilegalidade dirigido ao autor do ato, no prazo da reclamação administrativa, corresponde, precisamente, ao conceito doutrinal de reclamação, que veio a ser legislativamente consagrado no art.º 158.º, n.º s 1 e 2, al. a), do CPA (...), completando que, “(...) se o contribuinte reage, questionando a ilegalidade de um ato tributário, no prazo da impugnação administrativa, através de um pedido de revisão desse ato, deverá ser dada à sua pretensão o tratamento de uma reclamação graciosa, designadamente a nível dos efeitos no caso de reconhecimento da ilegalidade imputada pelo contribuinte” <sup>46</sup>.

Isto posto, na linha do que vem sendo a convicção da doutrina e da jurisprudência, entendemos que ambas as normas preveem idêntico pedido de reapreciação graciosa dos atos tributários, - comportando, portanto, meios de reação de utilização alternativa, pois que, quer um quer outro, visam a anulação parcial ou total do ato tributário recorrido, com fundamento em qualquer ilegalidade.

---

<sup>44</sup> MORAIS, Rui Duarte (2012), op. cit., p. 166-167.

<sup>45</sup> Ac. CAAD 48/12-T, de 06/07/2012 disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) e Ac. STA 0793/14, de 03/06/2015, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>46</sup> Ac. STA 0235/09, de 08/07/2009, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Com efeito, mais concluímos que, sendo a reclamação administrativa, nos termos do CPA., um meio impugnatório, a anulação que através dela venha a ser decidida, e bem assim, porque indistintas, a anulação que venha a ser decidida no âmbito de um pedido de revisão, beneficiarão dos efeitos retroativos próprios dos processos impugnatórios, gerando, assim, a obrigação de a AT reconstituir, de forma plena, a legalidade do ato ou situação objeto do litígio, tal como determina o artigo 100.º da LGT.

Tal reconstituição inclui, naturalmente, e além da restituição integral do montante de imposto indevidamente pago à luz do direito substantivo aplicável, o direito a juros indemnizatórios calculados nos termos do previsto no n.º 3 do art.º 63.º do CPPT, isto é, desde a data do pagamento indevido até à emissão da respetiva nota de crédito. Matéria que, aliás, esmiuçaremos melhor *infra*.

## **6. Recurso Hierárquico**

Por regra, o recurso hierárquico surge enquanto meio de reação sucessivo à reclamação graciosa, sempre que, claro está, em causa esteja a impugnação administrativa de atos conclusivos de um qualquer procedimento tributário que consubstancie uma decisão desfavorável ao contribuinte. Por forma que, e à semelhança da reclamação graciosa, tem carácter facultativo, não figurando pressuposto *sine quo non* para o acesso à via judicial<sup>47</sup>.

Porém, o recurso hierárquico não se reconduz apenas às decisões proferidas no âmbito das reclamações graciosas. Outras decisões, em matéria tributária, podem ser objeto deste meio de reação, citando-se a título meramente exemplificativo, a alteração pela DGCI dos elementos constantes da declaração de início de atividade apresentada pelo contribuinte, por existir discordância com os elementos declarados (art.º 34.º CIVA)<sup>48</sup>.

Os recursos hierárquicos são sempre dirigidos ao mais alto superior hierárquico do autor do ato e interpostos, no prazo de 30 dias a contar da notificação do ato respetivo ou da data em que se considera ter ocorrido o indeferimento tácito da reclamação, perante o autor do ato recorrido, consoante o disposto no art.º 66.º n.º 2 do CPPT.

Apresentado que seja o recurso, a AT dispõe de um prazo máximo de 60 dias para a decisão, a qual deve ser precedida da audição do recorrente, quando se perspetive o indeferimento total ou parcial da sua pretensão.

---

<sup>47</sup> MORAIS, Rui Duarte (2012), op. cit., p. 190.

<sup>48</sup> Ministério das Finanças e da Administração Pública (2008), op. cit., p. 74.

Havendo silêncio para além do termo, presume-se o indeferimento tácito que, por sua vez, possibilita o imediato acesso à impugnação contenciosa junto dos TAF <sup>49</sup>.

### **7. Impugnação Judicial *versus* Ação Administrativa Especial**

São duas as formas processuais de impugnação judicial das decisões administrativas de indeferimento expresso ou tácito, total ou parcial, de uma pretensão. Sendo de distinguir, para efeito de aplicação do meio processual legalmente adequado, por um lado, os atos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de um ato de liquidação e, por outro lado, os atos administrativos em matéria tributária que não comportem a apreciação da legalidade de um ato de liquidação <sup>50</sup>.

Assim, no que respeita aos primeiros, e bem assim, àqueles relativamente aos quais a lei utiliza, de forma expressa, o termo “impugnação”, é de utilizar o processo de impugnação regulado no CPPT; quanto aos restantes, a impugnação judicial é realizada através de Ação Administrativa Especial, regulada no CPA <sup>51</sup>.

### **8. Pedido de constituição de tribunal arbitral**

A arbitragem tributária configura um mecanismo de resolução de litígios fiscais alternativo aos tribunais estaduais, visando imprimir maior celeridade processual, e bem assim, reduzir as pendências de processos <sup>52</sup>. A competência dos tribunais arbitrais vem regulada no artigo 2.º da Lei da Arbitragem Tributária, cingindo-se à apreciação das seguintes pretensões: a) declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta; b) declaração de ilegalidade de atos de fixação de 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.

Sendo, portanto, suscetíveis de sujeição ao controlo arbitral a generalidade dos atos que são passíveis de impugnação judicial: a liquidação (e demais atos integradores do procedimento de lançamento que a antecedeu) e os atos de fixação de valores patrimoniais

---

<sup>49</sup> Artigo 66.º do CPPT.

<sup>50</sup> MORAIS, Rui Duarte (2012), op. cit., p. 287.

<sup>51</sup> Tema sobre o qual não nos estenderemos nesta sede. Sendo de notar, tão só, a total divergência de regimes aplicáveis, com as consequências daí decorrentes. Há, inclusive, quem critique a manutenção da aplicação da Ação Administrativa Especial enquanto forma processual imposta para a apreciação dos referidos atos administrativos em matéria tributária – Cf. MORAIS, Rui Duarte, op. cit., p. 288.

<sup>52</sup> MORAIS, Rui Duarte (2012), op. cit., p. 377.

ou de determinação da matéria coletável, quando destacáveis para efeito de recurso <sup>53</sup>. Regra geral, o pedido de constituição do tribunal arbitral deve ser formulado no mesmo prazo em que seria possível interpor a ação judicial de impugnação do ato em causa. Podendo o contribuinte optar primeiro pela via administrativa e, sequencialmente, perante o indeferimento expresso ou tácito, suscitar a intervenção do tribunal arbitral – quanto aos atos suscetíveis de impugnação autónoma, e bem assim, face à notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico -, no prazo de 90 dias, nos termos do disposto nos artigos 10.º n.º 1 da LAT e 102.º n.º s 1 e 2 do CPPT.

Em todo o caso, a sujeição à arbitragem tributária reveste carácter voluntário, quer para os contribuintes, quer para as administrações fiscais, sendo que, ao contrário dos primeiros, que poderão optar caso a caso pela sujeição à jurisdição arbitral, estas últimas terão de se vincular, prévia e expressamente, em termos gerais e abstratos, por decisão dos respetivos órgãos de tutela ou dos competentes órgãos deliberativos <sup>54</sup>. O que, até agora, sucedeu apenas com a administração tributária estadual, mediante a *portaria de vinculação* – Portaria n.º 112 – A/2011 <sup>55</sup>.

## **V – A Revisão do Ato Tributário: Meio de Reação Alternativo e/ou Complementar**

Os n.º 1 e 7 do artigo 78.º da LGT preveem e regulam o instituto da revisão dos atos tributários, quer por iniciativa do sujeito passivo, quer por iniciativa da AT. Resultando da respetiva leitura – como acima referenciado - que, a revisão é um meio de impugnação alternativo ou complementar em relação aos restantes meios impugnatórios administrativos, consoante seja deduzida, respetivamente, no prazo de reclamação administrativa ou no prazo alargado de quatro anos após o ato de liquidação ou ainda a todo o tempo, caso o tributo não se encontre pago.

Este procedimento encontra a sua razão de ser na circunstância de todo o procedimento tributário estar subordinado ao princípio da verdade material, pelo que, se a ATA deteta a existência de um erro, tem, por imperativo legal, o dever de efetuar a correção do mesmo, ainda que não lho seja solicitado (apesar de o poder ser) <sup>56</sup>.

---

<sup>53</sup> MORAIS, Rui Duarte (2012), op. cit., p. 384.

<sup>54</sup> MORAIS, Rui Duarte (2012), op. cit., p. 385.

<sup>55</sup> MORAIS, Rui Duarte (2012), op. cit., p. 385.

<sup>56</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da (2014), op. cit., p. 225.

Tal como já tivemos oportunidade de aferir *supra*, a revisão por iniciativa do contribuinte constitui uma verdadeira alternativa à reclamação graciosa, porque idênticas quer no que reporta ao tratamento em sede judicial, quer ao nível dos efeitos no caso de reconhecimento da ilegalidade imputada pelo contribuinte. O que, ademais, consubstancia entendimento jurisprudencial e doutrinal assente.

Posto isto, atentemos adiante nas especificidades da outra modalidade de revisão do ato tributário - a denominada revisão oficiosa.

## **9. A Revisão Oficiosa**

### **9.1. Por iniciativa da AT e a pedido do contribuinte**

A revisão do ato por iniciativa da administração tributária, também denominada por “revisão oficiosa”, visa, essencialmente, a reposição da legalidade nos atos de liquidação que, por erro imputável aos serviços, resultaram ilegais, em desfavor dos sujeitos passivos. Isto é, aqueles que hajam conduzido à arrecadação de tributo em montante superior ao que seria devido em face da Lei.

Neste sentido, e em nome dos princípios da legalidade, da justiça e da igualdade a que a AT está adstrita na globalidade do exercício da sua atividade, o fisco deve revogar tais atos, mesmo depois do decurso dos prazos de reclamação graciosa e de impugnação judicial <sup>57</sup>.

Por assim se entender, também não pode a ATA demitir-se legalmente de tomar a iniciativa de revisão do ato quando demandada para o fazer, mediante pedido de revisão por parte do contribuinte <sup>58</sup>. Faculdade que, aliás, se encontra expressamente atribuída ao contribuinte no âmbito do n.º 7 do artigo 78.º da LGT. Ademais, o pedido de revisão por parte do contribuinte, constitui, como vimos, a AT no dever legal de decidir, sob pena de presunção de indeferimento tácito do pedido de revisão do ato.

Em face do exposto, flagra-se que a revisão oficiosa pode partir quer da iniciativa da ATA, quer de pedido dirigido pelo contribuinte ao órgão competente da Administração Fiscal para a sua realização. Interpretação que, de resto, acolhe unanimidade junto dos TAF.

---

<sup>57</sup> Ac. STA 0402/06, de 12/07/2006, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>58</sup> Ac. STA 0140/13, de 20/05/2013, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Assim, podem os contribuintes espoletar a revisão dos atos tributários ilegais, nos mesmos prazos, termos e condições de que beneficiam os órgãos competentes da AT.

Em todo o caso, como veremos melhor adiante, a utilização do instituto da revisão oficiosa – enquanto reforço das garantias dos contribuintes - enfrenta limitações, não só em termos temporais, mas também a nível da admissibilidade de fundamentos e, ainda, na extensão dos efeitos jurídicos decorrentes do reconhecimento, em sede administrativa ou judicial, da ilegalidade de uma liquidação, mormente, no que respeita ao momento do início da contagem dos juros indemnizatórios devidos.

## **9.2. Apresentação**

A revisão oficiosa pode ter lugar no prazo de quatro anos contados a partir da notificação da liquidação, ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, de acordo com o estipulado na segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

Este prazo, porém, não se confunde com o prazo de caducidade do poder de liquidação, muito embora este também seja de quatro anos, quando a lei não fixar outro<sup>59</sup>.

Pois, enquanto o prazo de caducidade do direito de liquidação se conta a partir da ocorrência do facto tributário, o prazo de revisão oficiosa conta-se a partir da liquidação ou ato tributário<sup>60</sup>.

## **9.3. O erro imputável aos serviços**

Os fundamentos da Revisão Oficiosa, quando comparados com aqueles que podem ser invocados quando o pedido de revisão é formulado no prazo da reclamação administrativa – portanto, com fundamento em qualquer ilegalidade -, são mais limitados, pois que pressupõem sempre a existência de um erro imputável aos serviços. Pelo que, a admissibilidade do pedido de revisão nos termos da 2.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT encontra-se, invariavelmente, na dependência da verificação deste pressuposto legal.

Todavia, em que se traduz, afinal, o conceito de “erro imputável aos serviços”?

---

<sup>59</sup> Artigo 45.º n.º 1 da LGT.

<sup>60</sup> NABAIS, José Casalta (2012), op. cit., p. 306.

Ora, antes de mais, o conceito de erro imputável aos serviços não compreende todo e qualquer vício, designadamente, vícios de forma ou procedimentais. Abrange, tão só, o lapso, o erro nos pressupostos de facto – o denominado erro material – e, por fim, o erro nos pressupostos de direito, sendo essa imputabilidade independente da demonstração de culpa dos funcionários responsáveis pela emissão do ato afetado pelo erro <sup>61</sup>. O mesmo será dizer que, tal erro concretiza, no fundo, qualquer ilegalidade não imputável ao contribuinte por conduta negligente, devendo este, contudo, revestir carácter relevante, na medida em que necessita gerar efetivo prejuízo para o contribuinte.

É este o entendimento consolidado e pacífico da jurisprudência no que concerne à matéria em causa <sup>62</sup>.

Por via de regra, sempre que a liquidação é efetuada pela Administração Fiscal, a deficiente aplicação da lei ao caso concreto é de imputar aos serviços. Porém, quando a deficiente aplicação da lei decorre de uma incorreta declaração dos factos por parte do contribuinte, nenhuma responsabilidade poderá ser assacada à AT <sup>63</sup>.

Por outro lado, há a questão da qualificação jurídica dos factos, aquando do preenchimento das declarações. Sendo que, o erro nestas circunstâncias – erro de direito –, mesmo que realizado pelo contribuinte, deve considerar-se como imputável aos serviços <sup>64</sup>.

### **9.3.1. Atos de Autoliquidação, Atos de Retenção na Fonte e Atos de Pagamento por Conta**

Por conseguinte, no caso de atos de autoliquidação, de atos de retenção na fonte ou de atos de pagamento por conta, - na medida em que tanto a determinação da matéria coletável quanto a liquidação do imposto são levadas a cabo pelo próprio contribuinte ou substituto deste, e nunca pelos serviços -, poder-se-á falar em erro imputável aos serviços <sup>65</sup>.

A resposta a esta questão prende-se com a razão de ser da necessidade de prévia reclamação graciosa imposta nestes casos excecionais.

---

<sup>61</sup> Ac. TCAS 1349/10.0BERLS, de 23/03/2017, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>62</sup> Ac. STA 01007/11, de 14/03/2012, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>63</sup> MORAIS, Rui Duarte (2012), op. cit., p. 205.

<sup>64</sup> MORAIS, Rui Duarte (2012), op. cit., p. 205.

<sup>65</sup> A lei já não ficciona, para efeitos de revisão oficiosa, o erro na autoliquidação enquanto erro imputável aos serviços – porquanto, a Lei n.º 7 – A de 2016, de 30 de Março, revogou o n.º 2 do artigo 78.º da LGT. Revogação que, ao que parece, esvaziou, em muito, o conteúdo útil da revisão oficiosa – a qual, dificilmente, se aplicará em casos de erro na autoliquidação de imposto.

Em princípio, essa possibilidade estaria, de todo, afastada. Contudo, tal como já tivemos oportunidade de elucidar, o legislador entendeu que o erro passa a considerar-se imputável aos serviços, assim que o contribuinte deduza impugnação administrativa, mediante reclamação graciosa ou recurso hierárquico contra tais atos, e bem assim, ocorra o respetivo indeferimento expresso ou silente. O que significa que a imputabilidade aos serviços existe a partir do momento em que a ATA toma uma posição desfavorável em relação ao contribuinte <sup>66</sup>.

### **9.3.2. As Orientações Genéricas da AT**

Como propugnado por LOPES DE SOUSA “Orientações genéricas, para efeitos do disposto no artigo 131.º, n.º 3 do CPPT, são atos do poder de direção típico da relação de hierarquia administrativa, os quais dão a faculdade de emanar circulares interpretativas, ou seja, instruções gerais, vinculativas, dirigidas aos órgãos de administração tributária, funcionários e agentes subalternos, acerca do sentido em que devem – mediante interpretação ou integração – entender-se as normas e princípios jurídicos que, no âmbito do exercício das suas funções lhes caiba aplicar” <sup>67</sup>.

Decorre do n.º 1 do artigo 55.º do CPPT que as mesmas visam a uniformização da interpretação e aplicação das normas tributárias pelos serviços. Sendo atribuída ao dirigente máximo do serviço ou ao funcionário a quem ele tiver delegado, a competência para a respetiva emissão, apenas se reconhecendo carácter vinculativo às orientações emitidas nestes termos.

Já o art.º 68.º - A da LGT estipula a vinculação da AT às ditas orientações genéricas. Não sendo estas invocáveis retroativamente perante os contribuintes, quando ainda não estavam em vigor no momento do facto tributário. Fazendo ainda recair sobre a AT um dever de revisão das orientações genéricas em conformidade com a jurisprudência dos tribunais superiores.

Ora, não relevando, nesta sede, o aprofundamento do tema referente às orientações genéricas, cabe-nos, tão só, concluir que, atenta a essência e razão de ser destas circulares administrativas – interpretação, uniformização e aplicação da lei tributária pelos serviços competentes -, facilmente se compreenderá que, havendo estas,

---

<sup>66</sup> Ac. STA 0926/17, de 06/12/2017, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)

<sup>67</sup> LOPES DE SOUSA, Jorge (2011) – *Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado e Comentado*. Vol. II, 6.ª Edição, Áreas Editora, p. 415.

Ademais, conceito largamente difundido nas fundamentações dos acórdãos dos tribunais superiores. Ver, a título exemplificativo, o Ac. STA 026622, de 31/05/2006, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

depois de devidamente publicadas, servido de base ao preenchimento da declaração pelo contribuinte, o erro na liquidação subsequente há de considerar-se sempre imputável aos serviços. Tal como dispõe, expressamente, o n.º 2 do art.º 43.º da LGT.

### **10. Juros Indemnizatórios**

O dever de o Estado indemnizar os cidadãos em razão de ações ou omissões de que resulte violação dos direitos, liberdades e garantias ou prejuízo para outrem, resulta consagrado, com carácter geral, no artigo 22.º da CRP.

A interpretação deste dever assenta no pressuposto de que os juros indemnizatórios destinam-se a reparar o dano causado pelo facto de o sujeito passivo ter efetuado pagamento indevido e, dessa forma, ter ficado privado, por certo período, de uma quantia que não lhe era exigível<sup>68</sup>.

Deverá ser entendido, portanto, enquanto modo de compensação do sujeito passivo, pelo tempo em que este se viu privado de quantia ilicitamente paga, e, jamais, perspetivado enquanto expediente punitivo da atuação ilegal da AT.

Nos termos da lei fiscal, o direito a juros indemnizatórios surge consagrado no art.º 100.º da LGT, compreendido enquanto parte da obrigação da AT proceder à imediata e plena reconstituição da situação que existiria caso não tivesse cometido o erro.

Resultando da letra da lei que tal obrigação existe sempre que verificada a procedência total ou parcial de reclamação ou recurso administrativo, ou de processo judicial a favor do contribuinte.

Já do n.º 1 do art.º 43.º da LGT, parece resultar que os erros que conferem direito a juros indemnizatórios seriam, tão só, os que envolvem um ato de liquidação, porquanto a letra da lei refere-se, em específico, às decisões finais de um procedimento de reclamação ou recurso ou a sentença final de um processo de impugnação. O que não corresponde à verdade.

A Doutrina é clara ao propugnar um entendimento extensivo e atualista da mencionada norma, considerando, em suma, que o direito a juros indemnizatórios se tem por reconhecido, em qualquer que seja a decisão irrecorrível da qual resulte ser indevido o pagamento – já efetuado – de uma prestação tributária, desde que, claro está, tal se deva a erro imputável aos serviços<sup>69</sup>.

---

<sup>68</sup> Cf. MORAIS, Rui Duarte, op. cit., p. 365-366.

<sup>69</sup> MORAIS, Rui Duarte, op. cit., p. 368-369.

Por último cabe ainda referir que, nos termos do disposto no artigo 61.º do CPPT, incumbe à administração o dever de, oficiosamente, reconhecer o direito a juros indemnizatórios quando devidos. Sendo que, o interessado pode, perante a inércia dos serviços, reclamar, junto do órgão periférico regional da administração tributária, do não pagamento dos juros indemnizatórios nos termos previstos na Lei. Podendo, ainda, recorrer judicialmente da eventual decisão de indeferimento expresso ou tácito da sua pretensão <sup>70</sup>.

### **10.1. O erro imputável aos serviços enquanto requisito para o direito a juros indemnizatórios**

De acordo com o disposto no art.º 43.º da LGT, a obrigação de indemnizar resulta, por regra, de ilegalidade imputável aos serviços. Com efeito, remetemos para o conceito de erro imputável aos serviços já explorado no âmbito do ponto 8.3. da presente dissertação.

De forma que, é irrelevante tratar-se de erro nos pressupostos de facto ou de erro nos pressupostos de direito e, tão pouco, o grau de culpa dos funcionários envolvidos na liquidação ilegal, pois que, a responsabilização dos serviços é objetiva. O que, ademais, é entendimento pacífico junto dos Tribunais e da Doutrina.

A divergência ocorre quando o ato tributário seja anulado por vício de forma. Nestes casos, estar-se-ia a falar de uma obrigação de indemnização decorrente, não da inexistência da obrigação tributária, mas tão só da ilegal antecipação da exigibilidade do dito imposto. Pois que, não está em causa o erro de que resulte o pagamento de dívida tributária inexistente ou em montante superior ao legalmente devido. Mas, apenas, o pagamento de uma dívida tributária legalmente exigível, assim que sanado o vício formal cometido.

A jurisprudência do STA é perentória ao negar o direito a juros indemnizatórios em tais circunstâncias, justificando que, na prática, a dívida existe, e reposta que esteja a validade formal do ato, não há motivo para indemnizar o contribuinte devedor <sup>71</sup>.

Em clara oposição, a Doutrina, nas palavras de RUI MORAIS, invoca que a exigibilidade do novo ato tributário, depois de reposta a validade, apenas se verifica após a notificação da segunda liquidação ao sujeito passivo. Como tal, obrigar-se o contribuinte ao pagamento antecipado da obrigação, implicaria prejuízo correspondente

---

<sup>70</sup> MORAIS, Rui Duarte, op. cit., p. 373.

<sup>71</sup> MORAIS, Rui Duarte, op. cit., p. 371-372.

ao “valor de utilização” da quantia entregue na esfera patrimonial deste, indenizável nos termos da Lei <sup>72</sup>.

Não podemos concordar com tal posição.

Ora, o vício formal ou procedimental na liquidação de dívida tributária – embora imputável à atuação dos serviços – não deve, por si só, e pressupondo a efetiva validade substancial da mesma, constituir expediente garantístico do “valor de utilização” de uma quantia de imposto que, em bom rigor, e não fosse o dito erro meramente dilatatório, não seria, desde a data da notificação da primeira liquidação, de integrar a esfera patrimonial do contribuinte. A razão de ser do reconhecimento do direito a juros indenizatórios será a de compensar o sujeito passivo por efetivo prejuízo patrimonial no pagamento indevido de imposto, o que, a nosso ver, não sucede *in casu*.

É ainda de esclarecer o conceito de “serviços”. A questão está em saber se, entidades privadas (*máxime*, substitutos que liquidam e cobram imposto por aplicação de taxas liberatórias), e bem assim, entidades públicas incumbidas da liquidação e cobrança de impostos, equivalem-se, para efeitos de integração no conceito legal de “serviços”.

A Doutrina – e aqui parafraseando RUI MORAIS -, parece ser clara ao entender que qualquer entidade que, substancialmente, realize tarefas de administração fiscal, e, portanto, no interesse desta, deve, para efeitos de imputação de erro cometido na liquidação de um tributo que, por obrigação legal, lhe competia efetuar, considerar-se, em sentido material, “serviços” <sup>73</sup>.

## **10.2. A regra geral na contagem dos juros indenizatórios**

O n.º 1 do artigo 43.º da LGT dispõe que: “São devidos juros indenizatórios 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”.

Pelo que, em termos gerais, resultam estabelecidos três requisitos para o reconhecimento do direito aos juros: i) a existência de um erro em ato de liquidação imputável aos serviços; ii) a determinação de tal erro em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial; iii) o pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

---

<sup>72</sup> MORAIS, Rui Duarte (2012), op. cit., p. 372.

<sup>73</sup> MORAIS, Rui Duarte (2012), op. cit., p. 366-367.

Preenchidos os pressupostos legais do respetivo reconhecimento, os juros são calculados desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da nota de crédito, nos termos do estipulado no n.º 5 do art.º 61.º do CPPT.

### **10.3. Regime especial em caso de revisão oficiosa: o atraso na revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte e o direito a juros indemnizatórios**

Não obstante, sempre que a anulação do ato tributário acontece no âmbito de procedimento de revisão oficiosa, quer por iniciativa da administração fiscal, quer a pedido do contribuinte, a lei prevê um regime especial que se traduz, essencialmente, na restrição da extensão temporal para efeito da contagem dos juros devidos em consequência de pagamento indevido de imposto.

Assim, dispõe a al. b) do n.º 3 que, resultando a anulação da liquidação de uma revisão oficiosa impulsionada pela própria AT, os juros são devidos apenas a partir do 30.º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito; já a al. c) prevê os casos de reconhecimento da ilegalidade da liquidação em procedimento de revisão oficiosa pedida pelo contribuinte – para além dos prazos normais de impugnação administrativa e judicial –, determinando que, a contagem dos juros inicia-se decorrido que seja um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à AT.

Pelo que, havendo a AT decidido, a favor da pretensão do contribuinte, o dito pedido de revisão dentro do prazo de um ano após a respetiva dedução, não são devidos quaisquer juros indemnizatórios <sup>74</sup>.

A justificação para não serem devidos juros indemnizatórios pelo período anterior, mormente desde o momento em que se presume indeferimento tácito do pedido de revisão, ainda que se venha a concluir pela existência de erro imputável aos serviços, assenta – em conformidade com a linha argumentativa maioritária do STA <sup>75</sup>-, na contribuição do contribuinte para a formação dos prejuízos derivados do ato ilegal, na medida em que, podendo fazê-lo, não utilizou tempestivamente, nos prazos normais, os meios de impugnação administrativa e contenciosa que a lei faculta para o efeito. Pois que, podendo ter obtido, em momento anterior, a anulação do ato ilegal, nada fez, desinteressando-se da recuperação do montante pago indevidamente.

---

<sup>74</sup> Ainda a este propósito, Ac. TCAS 07698/14, de 26/06/2014, e Ac. STA 01159/14, de 10/05/2017, disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>75</sup> Ac. STA 0722/14, de 28/01/2015, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Além disso, invoca-se a razoabilidade do prazo em apreço, para que os serviços procedam à respetiva apreciação, decisão e execução de decisão favorável ao contribuinte<sup>76</sup>.

E se o contribuinte tiver necessidade de recorrer à via judicial para obter uma decisão, porque a ATA, dentro ou fora daquele prazo, não reviu o ato?

Neste sentido vem a jurisprudência maioritária do CAAD<sup>77</sup> afirmar que, o contribuinte que obteve decisão favorável à sua pretensão mediante ação judicial, não deve ser tratado diferentemente daquele que obteve resposta idêntica pela via administrativa. De modo que, a um e a outro serão devidos juros nos mesmos termos, na medida em que se verifique a demora, para além de um ano após a apresentação do pedido de revisão, imputável à ATA, na conclusão do procedimento de revisão oficiosa.

## **11. A Revisão Extraordinária da Matéria Tributável e da Duplicação da Coleta**

Salientam-se, ainda, duas “válvulas de escape” que o sistema consagra para situações absolutamente excecionais:

### **11.1. A injustiça grave ou notória: a inexistência de conduta negligente imputável ao contribuinte**

Determina o n.º 4 do artigo 78.º da LGT a possibilidade de o dirigente máximo do serviço autorizar, a título excepcional, no prazo de três anos posteriores ao do ato tributário, a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte.

Pressupõe, desde logo, que o valor fixado para a matéria tributável e a consequente liquidação do imposto configurem uma situação de injustiça grave ou notória, resultante de um erro não desculpável do contribuinte<sup>78</sup>.

Já o n.º 5 do mesmo artigo, concretiza o entendimento do conceito “injustiça grave” – o qual se traduz na tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado prejuízo para a Fazenda Nacional -, e de “injustiça notória” – mormente, a ostensiva, inequívoca e patente, não se requerendo que seja do conhecimento de muita gente.

### **11.2. A Duplicação da Coleta**

---

<sup>76</sup> Ac. STA 0926/17, de 06/12/2017, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>77</sup> Ac. CAAD 549/2017-T, de 26/03/2018, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>78</sup> MORAIS, Rui Duarte, op. cit., p. 208-209.

A revisão oficiosa em caso de duplicação da coleta pode ter lugar, qualquer que seja o fundamento, no prazo de quatro anos, após a segunda liquidação ou segunda cobrança, nos termos do estabelecido no n.º 6 do artigo 78.º da LGT.

## **VI – Considerações Finais**

### **12. A Reclamação Graciosa Necessária *versus* A Revisão do Ato Tributário: a (in) admissibilidade do recurso à impugnação judicial**

O princípio constitucional da impugnabilidade contenciosa dos atos lesivos dos direitos ou interesses legítimos dos administrados vem consagrado expressamente no n.º 4 do artigo 268.º da CRP. No mesmo sentido, o artigo 95.º da LGT estipula a suscetibilidade de o interessado impugnar ou recorrer contenciosamente de todos os atos lesivos dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, sendo atribuída, no âmbito da alínea d) do n.º 2 do mesmo artigo, natureza lesiva aos atos de indeferimento de pedido de revisão dos atos tributários.

Por outras palavras, a Lei admite, literal e expressamente, a impugnação contenciosa de todo o ato de indeferimento, expresso ou silente, do pedido de revisão deduzido pelo contribuinte, nos termos do art.º 78.º da LGT. Independentemente de o pedido ser efetuado no prazo da impugnação administrativa, ou para além deste.

Ora, a controvérsia jurisprudencial em torno do alcance e sentido interpretativo da al. d) do n.º 2 do mencionado art.º 95.º surgiu, inevitavelmente, em relação às situações de prévia reclamação graciosa necessária. Isto é, as situações em que a Lei prevê a dedução de reclamação graciosa enquanto condição *sine quo non* de acesso à via judicial.

Em singelo, a questão coloca-se nestes termos: o ato de retenção na fonte – ou qualquer outro abordado nos termos do ponto 5.1.4. da presente dissertação –, alegadamente ilegal, é suscetível de impugnação contenciosa, quando o contribuinte, em vez de deduzir a necessária reclamação graciosa, opta por lançar mão de pedido de revisão do ato tributário?

A resposta à questão *supra* nem sempre foi cristalina e, em parte, ainda não o é.

É, desde logo, necessário chamar à colação a razão de ser da existência das reclamações necessárias – o que, ademais, já foi abordado em ponto anterior; e bem assim, a identidade, propugnada e cristalizada em termos jurisprudenciais e doutriniais, entre o instituto da reclamação graciosa e o instituto da revisão do ato tributário por iniciativa do sujeito passivo -, disposto na 1.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

Atento o sobredito, torna-se ainda imperativo repartir a questão em dois grupos: as situações em que o contribuinte opta por lançar mão do pedido de revisão, porém, fá-lo dentro do prazo previsto para a dedução da reclamação graciosa; e as situações em que o contribuinte apenas reage para além desse prazo e, dessa forma, mediante a dedução de pedido de revisão oficiosa – isto é, no prazo de quatro anos ou a todo o tempo se o imposto não tiver sido pago.

Isto posto, cristalizada a correspondência entre o pedido de revisão efetuado no prazo da reclamação administrativa e o conceito doutrinal de reclamação administrativa, consagrado no art.º 158.º n.º s 1 e 2, al. a) do CPA, seria difícil sustentar que, apesar de caber no conceito de reclamação, aquele pedido de revisão não fosse qualificável como tal <sup>79</sup>. De modo que, quer se opte pela reclamação graciosa ou pelo pedido de revisão no prazo desta, sempre e necessariamente, se lhes há de seguir a possibilidade de impugnação judicial, como decorre do disposto no predito art.º 95,º da LGT. Desde que, naturalmente, cumpridos os formalismos prescritos no art.º 131.º do CPPT.

Assim, e inevitavelmente, quer a reclamação graciosa quer o pedido de revisão nos termos sobre expostos, em alternativa de meios, preenchem a necessidade de reclamação prévia prevista na Lei, - a fim de que seja proferido um ato da ATA desfavorável ao contribuinte ou se ficcione essa prática através de presunção de indeferimento tácito -, para efeito de acesso à via contenciosa. Este é o entendimento unânime na jurisprudência dos Tribunais Superiores <sup>80</sup>.

Já quanto à impugnabilidade – ou não – da decisão de indeferimento de pedido de revisão oficiosa, é de distinguir duas linhas interpretativas: uma restritiva e outra mais

---

<sup>79</sup> A este propósito sublinha a jurisprudência recente o dever de a ATA proceder à convalidação do pedido de revisão em reclamação graciosa, quando apresentado dentro do prazo desta; e, no sentido inverso, o dever de convalidação e apreciação como revisão oficiosa, a reclamação graciosa apresentada dentro do prazo em que aquela ainda poderia ser pedida e/ou ordenada – Cf. Ac. STA n.º 0886/14, de 19/11/ 2014.

<sup>80</sup> Ac. 0235/09, de 08/07/2009, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

ampla e garantística. Dúvidas não existem que a preponderância da jurisprudência do STA vai no sentido de uma interpretação mais ampla e literal da faculdade de impugnação contenciosa ínsita na al. d) do n.º 2 do art.º 95.º da LGT. Considerando impugnável contenciosamente o ato de indeferimento, expresso ou tácito, de um pedido de revisão oficiosa <sup>81</sup>.

Não obstante, outras perspetivas registam-se nas decisões, ainda recentes, dos tribunais superiores, no sentido de uma visão mais redutora da norma em crise.

Assim, neste último caso, invoca-se, vulgarmente, a extemporaneidade, porque verificada a exceção de caducidade do direito de impugnar, da impugnação judicial em caso de indeferimento do pedido de revisão oficiosa. Pois que, a não se entender assim, estaria encontrada a via para contornar os prazos de reação graciosa e contenciosa previstos na Lei Tributária <sup>82</sup> –, constituindo este, o grande argumento da tese que propugna pela não aceitação da impugnabilidade judicial de decisões de indeferimento de pedidos de revisão apresentados depois de esgotados os prazos de impugnação administrativa.

Ora, numa perspetiva formalista da aplicação do direito, este argumento apresenta-se indiscutível. De facto, decorrido que esteja o prazo para a apresentação de reclamação ou impugnação, sendo este perentório, extingue-se o direito de praticar o ato.

Contudo, o direito fiscal não se confunde com o direito civil, na medida em que aquele, por abranger as relações entre o Estado e os particulares, encontra-se subordinado a um conjunto de princípios e deveres próprios <sup>83</sup>, aqui já analisados.

Não querendo redundar o que já foi dito, o poder-dever de reapreciação da liquidação que incumbe à AT, não é mais do que a permissão legal da sobreposição da verdade material à verdade formal, desde que dentro dos limites da lei. E, veja-se, a revisão oficiosa a pedido do contribuinte, com todas as consequências legais daí decorrentes, inclusive, a impugnabilidade contenciosa da respetiva decisão de indeferimento, beneficia de expressa previsão legal.

Assim, tal argumento afigura-se-nos, gratuita e infundadamente, castrador da faculdade prevista na al. d) do n.º 2 do art.º 95.º da LGT.

---

<sup>81</sup> Ac. STA 0407/15, de 04/05/2016, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>82</sup> Ver a decisão recorrida do Ac. 01950/13, de 2/07/2014, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>83</sup> Provedor de Justiça, Processo n.º R-2552/93, de 02/05/1994, disponível em [http://www.provedor-jus.pt/archive/doc/083A\\_94.pdf](http://www.provedor-jus.pt/archive/doc/083A_94.pdf)

Nesta senda, e apesar de ainda sobejamente confrontado com decisões proferidas na esteira do argumento sobre exposto, não é esta, como se disse, a perspectiva da grande maioria da jurisprudência do STA <sup>84</sup>.

Vejamos a partir de uma breve, mas suficiente, análise da jurisprudência do STA, os grandes vetores orientadores da manifesta preponderância do entendimento amplo sobre o sentido interpretativo e o alcance da norma em apreço <sup>85</sup>:

**Argumento literal:** o texto da lei é claro ao franquear prazos alargados de reação graciosa e contenciosa por meio de revisão oficiosa com fundamento em erro imputável aos serviços. De maneira que, não havendo a lei procedido a qualquer distinção entre as duas modalidades de revisão do ato, e bem assim, existindo o dever legal de decisão por parte da ATA, não cabe ao juiz estreitar o alcance da norma, em prejuízo do direito de acesso aos tribunais por parte dos contribuintes para tutela dos seus direitos e interesses legalmente protegidos.

**Estabilização meramente provisória dos efeitos do ato tributário:** não é possível falar-se de uma estabilização definitiva dos efeitos do ato tributário, sem que todos os prazos para a respetiva reclamação, impugnação judicial, revisão e recurso contencioso estejam esgotados. Permitindo a Lei a revisão oficiosa a pedido do contribuinte para além dos prazos normais da impugnação administrativa, estamos em face de uma estabilização meramente provisória do ato tributário, porquanto mutável.

**Meio complementar:** a revisão oficiosa pedida pelo contribuinte para além dos prazos normais de impugnação administrativa, deve ser entendida enquanto complemento dos

---

<sup>84</sup> A este propósito, - e no seguimento de uma decisão recorrida que nega a possibilidade de lançar mão do indeferimento tácito do pedido de revisão para efeito de impugnação judicial, admitindo-a, tão só, no caso de revisão solicitada pelo contribuinte no prazo da reclamação administrativa -, o ac. do STA n.º 01950/13, de 2 de julho de 2014, é bastante perentório ao esclarecer que “I - Não apenas o pedido de revisão apresentado dentro do prazo de reclamação administrativa, mas também o pedido de revisão oficiosa da liquidação com fundamento em erro imputável aos serviços apresentado no prazo de 4 anos, aproveitam ao sujeito passivo para efeitos de lançar mão da impugnação judicial em caso de indeferimento tácito”. Reforçando, a nosso ver, bem, que, “Não estando legalmente estabelecida a distinção entre as duas situações para efeitos de utilização da presunção de indeferimento tácito, não cabe ao juiz distingui-las na tentativa de obviar a que os prazos de impugnação administrativa e contenciosa possam “ser” contornados, antes se lhe impõe o conhecimento das pretensões dos contribuintes feitas valer através dos meios que o legislador coloca ao seu dispor para a tutela dos seus direitos”.

Ver ainda Ac. 0886/14, de 19/11/2014, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>85</sup> Síntese global extraída de toda a jurisprudência devidamente referenciada na bibliografia a final.

meios de impugnação administrativa e contenciosa, utilizável quando não for possível lançar mão daqueles meios impugnatórios, e não como meio de reação residual ou excepcional.

**Restrições à utilização e ao alcance do instituto da revisão oficiosa:** a procedência do pedido de revisão de ato de liquidação efetuado para além dos prazos normais de impugnação administrativa pressupõe, necessariamente, a existência de erro imputável aos serviços, injustiça grave ou notória não imputável a comportamento negligente do contribuinte ou, ainda, a duplicação da coleta. Pelo que, ao contribuinte é vedada a invocação de quaisquer outras ilegalidades que não as previstas; e, ainda que, em sede de revisão oficiosa, venha a verificar-se o reconhecimento da ilegalidade suscitada, impõe-se sempre uma redução drástica da extensão temporal considerada para efeito de cálculo de juros indemnizatórios devidos em virtude de pagamento indevido de imposto. Não sendo estes calculados desde a data do pagamento indevido, mas, tão só, a partir de um ano após a apresentação do pedido do contribuinte, salvo se o atraso não for imputável à ATA.

**Efeitos “ex nunc”:** por fim, e no seguimento do parágrafo que antecede, a revisão oficiosa a pedido do contribuinte, não obstante constituir um meio de restituição do indevidamente pago, tem efeitos próprios, reconduzindo-se, tão só, a um expediente de revogação e cessação para o futuro dos efeitos do ato de liquidação, e, jamais, um meio anulatório com eficácia retroativa, como o são, por exemplo, a reclamação graciosa ou o pedido de revisão apresentado no prazo desta.

Exposto o regime do instituto da revisão do ato tributário e os termos da admissibilidade da impugnação judicial das decisões proferidas (ou omitidas) no seu âmbito, não podemos deixar de extrair quatro determinantes conclusões:

- a) A Lei Tributária admite duas modalidades de revisão do ato tributário: a revisão impulsionada pelo sujeito passivo, no exercício de um direito procedimental <sup>86</sup>; e a revisão por iniciativa da AT – a verdadeira revisão oficiosa – a qual se subdivide, por um lado, no procedimento de revisão impulsionado pela própria AT e, por

---

<sup>86</sup> Entendida, como se disse *supra*, quer pela Doutrina, quer pela Jurisprudência, enquanto meio de reação indistinto da Reclamação Graciosa.

outro lado, no procedimento de revisão impulsionado a pedido do contribuinte; este último, absolutamente inovador, porquanto coloca-se nas mãos do contribuinte a faculdade/ónus de constituir a AT no dever de decidir, mediante apresentação de pedido de revisão, sendo a não decisão ou a decisão expressa desse pedido sempre suscetíveis de recurso contencioso.

- b) o facto de haverem sido transcorridos os prazos de reclamação graciosa e de impugnação judicial do ato de liquidação, não impede o contribuinte de impulsionar a revisão oficiosa;
- c) consequentemente, a falta de apresentação de reclamação graciosa, quando a Lei preveja a necessidade de reclamação prévia, por si só, não obsta à possibilidade de impugnação contenciosa de um qualquer ato de liquidação <sup>87</sup>;
- d) na ótica do contribuinte, não é, de todo, indiferente a utilização ou não dos meios impugnatórios administrativos e judiciais dentro dos prazos normais de reação, porquanto a reação em momento posterior àqueles prazos, mediante a apresentação de pedido de revisão oficiosa, apenas logrará face a um número limitado de fundamentos legais, e bem assim, contará com efeitos próprios – *ex nunc* – manifestamente reduzidos em comparação com os previstos em virtude da procedência de reclamação graciosa ou pedido de revisão apresentado no prazo desta.

É ainda de concluir que, o deferimento do pedido de revisão poderá, em abstrato, ter por efeito, um de quatro resultados <sup>88</sup>:

- a anulação do ato tributário com efeitos *ex tunc* – como sucede no caso de reclamação graciosa ou no pedido de revisão no prazo desta;
- a revogação com eficácia *ex nunc* – como sucede no caso da revisão oficiosa;
- a simples reforma do ato, mantendo-se o mesmo após a expurgação da parte viciada;
- a conversão do ato tributário, substituindo-se o ato primitivo por um outro (quando a respetiva ratificação não seja suficiente).

---

<sup>87</sup> A este propósito, Ac. STA 0565/07, de 14/11/2007, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>88</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da (2014), op. cit., p. 228.

### **12.1. A possibilidade de Revisão Oficiosa e os Princípios da Segurança Jurídica e da Proteção da Confiança <sup>89</sup>**

É certo que a possibilidade de revisão irá, naturalmente, alargar a precariedade do ato tributário no ordenamento jurídico, porquanto este não se considerará inalterável enquanto o prazo de revisão não decorrer. Não sendo, portanto, invocável a criação de uma certeza na esfera jurídica dos sujeitos procedimentais. É ainda inegável que o recurso à revisão oficiosa, quando o tributo já houver sido pago, poderá acarretar alterações nos fluxos financeiros estaduais e dificuldades de tesouraria no âmbito da execução do orçamento de Estado.

Neste sentido, poder-se-ia falar numa fragilização dos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança, enquanto dimensões estruturantes de um Estado de Direito. Pois que, os implicados nas relações jurídico-tributárias hão de querer atuar com base em firmeza e no pressuposto de que podem confiar nas atuações alheias, exigindo-se aos entes públicos, e particularmente à AT, uma atuação conduzida por uma razoável previsibilidade, e bem assim, sólida, evitando-se, dessa forma, flutuações discricionárias ou frustração de expectativas legítimas.

Porém, e não obstante admitir-se uma certa insegurança jurídica associada, a faculdade de revisão oficiosa deve ser entendida para além do bem da segurança jurídica a curto prazo e sempre na presença do bem da verdade material, configurando nada menos que a imperiosa concordância prática entre ambos os princípios -, tal como propugna JOAQUIM ROCHA <sup>90</sup>.

### **13. A Revisão do Ato Tributário e a Suspensão da Execução Fiscal**

A extinção da execução fiscal deverá verificar-se dentro do prazo de um ano a contar da sua instauração, salvo causas insuperáveis, devidamente fundamentadas, conforme o disposto no artigo 177.º do CPPT.

Esta norma procura imprimir celeridade à tramitação do processo de execução fiscal, visando evitar a ocorrência de atos ou expedientes moratórios desnecessários. Pelo que, a suspensão da execução só é permitida nos casos especialmente previstos na lei - o que, ademais, está expressamente previsto no n.º 3 do artigo 36.º da LGT e no n.º 3 do artigo 85.º do CPPT <sup>91</sup>.

---

<sup>89</sup> O presente ponto expõe o entendimento de Joaquim Rocha – ver, ROCHA, Joaquim Freitas da (2014), op. cit., p. 225-226.

<sup>90</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da (2014), op. cit., p. 226.

<sup>91</sup> Ministério das Finanças e da Administração Pública (2008), op. cit., p. 173.

Todavia, a normal tramitação do processo executivo pode sofrer desvios ou paralisações, em consequência da prática de factos ou atos que a podem afetar, os quais materializam-se juridicamente em incidentes ou em causas de suspensão <sup>92</sup>.

Assim, dita o n.º 1 do artigo 52.º da LGT que a suspensão do processo de execução fiscal só é admissível em caso de pagamento em prestações ou reclamação, recurso, impugnação e oposição à execução que tenham por objeto a ilegalidade ou a inexigibilidade da dívida exequenda, bem como durante os procedimentos de resolução de diferendos no quadro da Convenção de Arbitragem n.º 90/436/CEE de 23 de Julho, relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correção de lucros entre empresas associadas de diferentes Estados membros. Não obstante, também a ação judicial prevista no artigo 172.º do CPPT, constitui motivo justificativo para a suspensão legal do processo.

Salientando-se que, a suspensão fora destes casos previstos na lei, quando dolosa, é fundamento de responsabilidade tributária subsidiária <sup>93</sup>.

Contudo, estes procedimentos, por si só, não determinam a suspensão da execução fiscal. Torna-se indispensável a prestação de garantia idónea nos termos dos artigos 195.º e 199.º do CPPT, por expressa remissão do artigo 169.º n.º 1 do mesmo código, salvo os casos em que aquela seja dispensada. Porém, esta isenção só poderá acontecer se, requerida pelo executado <sup>94</sup>, se verificarem os requisitos do n.º 4 do artigo 52.º da LGT. Isto é, na circunstância de a sua prestação implicar prejuízo irreparável para o executado, ou ainda por manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, desde que tal não seja da responsabilidade do executado.

### **13.1. A (in) admissibilidade da revisão do ato tributário como causa suspensiva do processo de execução fiscal**

A omissão da revisão do ato tributário da letra da lei enquanto procedimento potencialmente suspensivo, é evidente. Pelo que surge a seguinte questão: poderá o pedido de revisão do ato tributário enquadrar-se nos restantes procedimentos suspensivos previstos na lei, constituindo a sua não inclusão no texto da lei mera lacuna a ser preenchida por analogia aos procedimentos expressamente consagrados?

---

<sup>92</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da (2014), op. cit., p. 363.

<sup>93</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da (2014), op. cit., p. 365.

<sup>94</sup> Em conformidade com o disposto no artigo 170.º do CPPT.

A resposta, uma vez mais, terá que ver com o momento em que é efetuado o pedido de revisão.

Traduzindo-se o pedido de revisão apresentado no prazo de reclamação graciosa numa verdadeira reclamação - uma pretensão anulatória tempestiva - deverá, como tal, ser-lhe reconhecido o efeito suspensivo da execução, nos termos do disposto nos artigos 52.º da LGT e 169.º do CPPT<sup>95</sup>.

Todavia, a mesma argumentação não vale para os casos em que o pedido de revisão é apresentado fora do prazo de 120 dias a contar dos factos previstos no artigo 102.º n.º 1 do CPPT. Invocam-se, para tanto, os interesses de segurança e estabilidade jurídicas, desde logo, porque justificativos da preclusão de efeitos retroativos em caso de anulação de ato tributário em sede de revisão oficiosa, que aqui já tivemos a oportunidade de explorar. De facto, a Lei não reconhece ao pedido de revisão oficiosa os efeitos próprios de uma reclamação, não devendo, desse modo, ser considerado como tal para efeito do disposto nos artigos 52.º n.º 1 da LGT e 169.º n.º 1 do CPPT.

Não obstante, existem outros elementos interpretativos – em que se apoia a jurisprudência -, que apontam para a impossibilidade de equiparação e/ou integração do pedido de revisão oficiosa no conceito de reclamação, contemplado no n.º 1 do art.º 52.º da LGT, enquanto procedimento potencialmente suspensivo do processo de execução fiscal<sup>96</sup>.

Assim, em jeito liminar, veja-se que, o artigo 49.º da LGT atribui efeito interruptivo, por um lado, à reclamação, e, por outro lado, ao pedido de revisão oficiosa, o que difere e autonomiza, expressamente, estas duas figuras. Desta feita, também pouco sentido faria que, ao pedido de revisão oficiosa fosse atribuído efeito interruptivo da prescrição, e ao pedido de revisão apresentado no prazo da reclamação não o fosse, pelo que, se infere a inclusão desta última modalidade de pedido de revisão na referência feita, nessa norma, à reclamação.

---

<sup>95</sup> Ac. STA 065/09, de 15/04/2009, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>96</sup> Espelhados, grosso modo, no âmbito do Ac. STA n.º 01533/14, de 05/02/2015, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Mais, ainda no âmbito do referido artigo 49.º da LGT note-se que o legislador, no n.º 4, atribui efeito suspensivo da prescrição legal à suspensão do processo de execução fiscal determinada em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas, de reclamação, de impugnação, de recurso ou de oposição. Não havendo qualquer referência expressa ao pedido de revisão oficiosa, como o fez, por exemplo, no n.º 1.

Em agravo, verifica-se na redação do atual n.º 4 – introduzida pela Lei n.º 53-A/2006 de 29 de Dezembro –, o aditamento do meio processual de oposição, permanecendo, no entanto, omissa em relação ao pedido de revisão oficiosa – o que, por evidente, não poderá ser concebido como mero lapso ou esquecimento do legislador.

Pelo exposto, a jurisprudência é clara ao interpretar a reiterada omissão de referência ao pedido de revisão oficiosa, quer da redação atual do n.º 4, quer da redação anterior do n.º 3 do artigo 49.º do CPPT, enquanto deliberada não atribuição de efeito suspensivo da prescrição à pendência do pedido de revisão oficiosa. A justificação para este entendimento parece estar no facto de o pedido de revisão oficiosa não ser fundamento de suspensão da execução, pois não se poderia compreender que, se este pedido suspendesse a prescrição, impedindo a ATA de cobrar a dívida, não se lhe desse tratamento idêntico aos restantes meios processuais que gozam desse efeito suspensivo.

A jurisprudência vai mais longe ao aliar todos estes elementos interpretativos de cariz textual à realidade prática, concluindo que outra solução legislativa não poderá existir além da intencional não atribuição de efeito suspensivo da execução fiscal quando está em causa pedido de revisão oficiosa. Pois que, de facto os outros meios impugnatórios têm de ser apresentados a curto prazo, em momento em que o processo de execução ainda não foi instaurado ou está ainda em fase inicial, pelo que os efeitos negativos decorrentes da suspensão do processo com prestação de garantia serão muito menores do que os que ocorreriam se o processo estivesse em fase mais avançada, como por exemplo, em fase de pendência de anúncios de vendas ou de apresentação de propostas, ou ainda em fase posterior à venda, com todos as despesas que pudessem já estar efetuadas. Em última instância colocar-se-ia ao dispor dos executados um expediente de paralisação da execução fiscal, contrário ao interesse público e associado a um previsível descrédito da eficácia das vendas em execução fiscal e a uma desmotivação por parte de potenciais compradores.

Assim, e em resposta à questão que iniciou o presente ponto, a evidente omissão em crise não poderá consubstanciar lacuna com necessidade de preenchimento, porquanto inexistem razões justificativas, quer de ordem textual, quer de ordem prática, para aplicação do regime de suspensão ao pedido de revisão apresentado fora do prazo para a impugnação administrativa.

## **Bibliografia:**

FERREIRA, António de Sousa – *O Princípio da Decisão no Procedimento Tributário*, Tese de Pós-Graduação em Direito Fiscal. Porto, Faculdade de Direito da Universidade do Porto.

LOPES DE SOUSA, Jorge (2011) – *Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado e Comentado*. Vol. II, 6.ª Edição, Áreas Editora.

MARQUES, Paulo Nuno Jorge (2015) – *A Revisão do Ato Tributário: Do mea culpa à reposição da verdade*”. Dissertação de Mestrado em Direito da Economia. Lisboa, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

Ministério das Finanças e da Administração Pública (2008), *Manual do Procedimento e Processo Tributário*. Direção-Geral dos Impostos, Centro de Formação.

MORAIS, Rui Duarte (2012) – *Manual de Procedimento e Processo Tributário*. Coimbra, Almedina.

NABAIS, José Casalta (2012) – *Direito Fiscal*. 7.ª Edição, Coimbra, Almedina.

Provedor de Justiça, Processo n.º R-2552/93, de 02/05/1994, disponível em [http://www.provedor-jus.pt/archive/doc/083A\\_94.pdf](http://www.provedor-jus.pt/archive/doc/083A_94.pdf)

ROCHA, Joaquim Freitas da (2014) – *Lições de Procedimento e Processo Tributário*. 5ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora.

SANCHES, José Luís Saldanha (1987) - *Princípios do Contencioso Tributário*. Lisboa: Fragmentos.

## **Jurisprudência:**

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 03 de junho de 2015 - Processo 0793/14, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 04 de maio de 2016 – Processo 0407/15, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 08 de julho de 2009 – Processo 0235/09, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 12 de junho de 2006 – Processo 0402/06, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 20 de maio de 2013 – Processo 0140/13, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 14 de março de 2012 – Processo 01007/11, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 06 de dezembro de 2017 – Processo 0926/17, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 31 de maio de 2006 - Processo 026622, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 10 de maio 2017 – Processo 01159/14, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 10 de maio 2017 – Processo 01159/14, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 28 de janeiro 2015 – Processo 0722/14, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 06 de dezembro de 2017 – Processo 0926/17, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 04 de maio de 2016 – Processo 0407/15, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 14 de novembro de 2007 – Processo 0565/07, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 15 de março de 2009 – Processo 065/09, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 05 de fevereiro de 2015 – Processo 01533/14, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 2 de Julho de 2014 – Processo 01950/13, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 19 de novembro de 2014 – Processo 0886/14, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, de 23 de março de 2017 – Processo 1349/10.0BERLS, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, de 26 de junho de 2014 – Processo 07698/14, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Decisão do Centro de Arbitragem Administrativa, de 6 de julho de 2012 – Processo 48/12-T, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/>

Decisão do Centro de Arbitragem Administrativa, de 26 março de 2018 - Processo 549/2017-T, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/>.

Decisão do Centro de Arbitragem Administrativa, de 07 de julho de 2015 - Processo 810/2014 – T, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/>.

Decisão do Centro de Arbitragem Administrativa, de 26 de fevereiro de 2016 – Processo n. ° 590/2015 – T, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/>.