

# Procedimento tributário e substituição tributária

**Tipos de procedimento tributário**  
O procedimento tributário compreende duas fases de natureza administrativa:

- 1. Fase de conhecimento
- 2. Fase de execução

**Fase de conhecimento**

- Anulação de ato administrativo
- Revisão de ato administrativo
- Recurso administrativo
- Recurso contencioso

**Fase de execução**

- Ação executiva
- Ação de cobrança
- Ação de reintegração de bens
- Ação de reintegração de valores

**Atos e prazos processuais**

**Atos processuais**

- Atos processuais de conhecimento
- Atos processuais de execução

**Prazos processuais**

- Prazo de conhecimento
- Prazo de execução

**Procedimento tributário administrativo**

**Recurso administrativo**

- Recurso administrativo
- Recurso administrativo
- Recurso administrativo

**Substituição tributária**

**Conceito**

Substituição tributária é o mecanismo pelo qual o Fisco transfere o ônus da tributação de um contribuinte para outro, geralmente o destinatário final do bem ou serviço.

**Características**

- É uma modalidade de tributação indireta.
- O contribuinte é o destinatário final do bem ou serviço.
- O Fisco transfere o ônus da tributação para o destinatário final.
- O destinatário final é responsável pelo pagamento do tributo.

**Substituição tributária**

**Características**

- É uma modalidade de tributação indireta.
- O contribuinte é o destinatário final do bem ou serviço.
- O Fisco transfere o ônus da tributação para o destinatário final.
- O destinatário final é responsável pelo pagamento do tributo.

# Procedimento tributário e substituição tributária

**Tipos de procedimento tributário**  
O procedimento tributário compreende duas fases de natureza administrativa:

- 1. Fase de conhecimento
- 2. Fase de execução

**Fase de conhecimento**

- Instrução processual
- Defesa administrativa
- Recurso administrativo
- Recurso contencioso

**Fase de execução**

- Alvará de arrecadação
- Lei de arrecadação
- Lei de execução
- Lei de arrecadação e execução
- Lei de arrecadação e execução e de execução

**Atos e prazos processuais**

**Atos processuais**

- Atos de conhecimento
- Atos de execução

**Prazos processuais**

- Prazo de conhecimento
- Prazo de execução

**Procedimento tributário através de depósito**

**Depósito tributário**

- Depósito tributário
- Depósito tributário

**Depósito tributário**

- Depósito tributário
- Depósito tributário

**Substituição**

**Substituição tributária**

- Substituição tributária
- Substituição tributária

**Substituição tributária**

- Substituição tributária
- Substituição tributária

**Substituição tributária**

- Substituição tributária
- Substituição tributária

# Noção de procedimento e tipologias

"O procedimento tributário compreende toda a sucessão de actos dirigida à declaração de direitos tributários" art. 54.º da LGT

**Procedimento tributário stricto sensu** - procedimento de liquidação

## Alguns procedimentos especiais:

- \* informação vinculativa
- \* reconhecimento de benefícios fiscais
- \* ilisão de presunções legais
- \* planeamento fiscal abusivo

## Actos conclusivos do procedimento:

- \* actos tributários (actos de liquidação)
- \* actos em matéria tributária (actos interlocutórios do procedimento tributário stricto sensu)
- \* actos administrativos relativos a questões tributárias (actos administrativos que interferem ou condicionam a decisão tributária e outras decisões administrativas proferidas pela Administração Tributária)

# Procedimento tributário stricto sensu ou de liquidação

**Objectivo:** tornar certa e líquida a obrigação tributária

**Modalidades:** liquidação administrativa, autoliquidação e a liquidação por terceiro

**Sujeitos:** (lado activo) órgãos da AT legalmente competentes, incluindo a possibilidade de delegação de competências; (lado passivo) sujeito passivo, substitutos, responsáveis, outros obrigados tributários, as parte de um contrato fiscal e outros titulares de um interesse legalmente protegido

# Tramitação

## Impulso inicial:

- o procedimento inicia-se nos prazos e com os fundamentos previstos na lei, por iniciativa dos interessados ou da administração tributária - art. 69.º LGT
- o procedimento de liquidação instaura-se com as declarações dos contribuintes ou, na falta ou vício destas, com base em todos os elementos de que disponha ou venha a obter a entidade competente - art. 59.º CPPT

## Instrução:

- a direcção da instrução (recolha de prova) cabe à AT competente para a decisão (art. 71.º da LGT);
- podem ser utilizados todos os meios de prova admitidos em direito (art. 72.º da LGT) embora existam excepções (ex. reclamação graciosa)
  - as "informações oficiais" só têm força probatória quando devidamente fundamentadas, de acordo com critérios objectivos (art. 115.º CPPT), embora se lhes atribua um carácter idóneo (art. 76.º/1 LGT)
- o ónus da prova recai sobre quem invoca os factos (art. 74.º LGT)
  - regras especiais: em caso de determinação da matéria tributável por métodos indirectos, compete à administração tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação e ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso na respectiva quantificação (art. 74.º/3 LGT)
- valor das declarações dos contribuintes e de outros elementos (ex. dados informáticos) art. 75.º LGT
  - regularidade formal cria uma presunção de veracidade material que a AT terá de ilidir para:
    - proceder a correcções técnicas ou aritméticas
    - correcções quantitativas por divergências de interpretação
    - recurso à avaliação indirecta da matéria tributável

Nesta fase vigora o princípio do inquisitório (art. 58.º LGT) que visa a descoberta da verdade material, o que significa que a AT deve verificar os elementos para além das informações trazidas pelos contribuintes, tendo o dever de corrigir esses elementos, mesmo que se trate de uma correcção favorável ao contribuinte.

Ac. STA 03.04.2013 Proc. 393/13 - (aplicação do art. 52.º/4 da LGT e 170.º do CPPT)

I - Sendo certo é sobre o executado que pretende a dispensa de garantia que recai o ónus de provar que se verificam as condições de que tal dispensa depende, incumbindo-lhe apresentar a prova com o requerimento, isso não dispensa a AT, que na sua actuação está sujeita aos princípios da legalidade, do inquisitório e da boa-fé, de considerar os meios de prova que tenha em seu poder, tanto mais se o requerente alegou no requerimento que os factos alegados são conhecidos da AT.

II - Assim, o órgão que decidir o pedido de dispensa da prestação de garantia não pode, sem mais, invocar a falta de apresentação de prova pelo requerente para indeferir a pretensão do requerente e, ao invés, exige-se-lhe que, antes da decisão, faça um juízo crítico sobre os meios de prova que tenha em seu poder relativamente aos factos alegados em ordem ao preenchimento dos requisitos daquela dispensa.

III - Mesmo admitindo-se que a AT tenha na sua posse meios de prova suficientes para que se dê como provada a situação de inexistência de bens ou sua insuficiência para pagamento da dívida exequenda e do acrescido e até para que se dê como provado que a prestação da garantia cause prejuízo irreparável ao executado ou que seja manifesta a sua falta de meios económicos, já muito dificilmente se configura como possível que a AT tenha em seu poder meios de prova que permitam um juízo conclusivo quanto ao requisito de que a inexistência de bens ou sua insuficiência não seja imputável ao executado.

IV - Se a alegação do requerente não cobrir todos os três requisitos de dispensa de prestação de garantia (de verificação cumulativa, ainda que dois deles comportem alternativas), o que determina a improcedência do pedido, não faz sentido impor ao órgão administrativo que proceda à avaliação crítica dos meios de prova que tenha em seu poder e que se refiram apenas a um desses requisitos.



AC. STA de 31.10.2012 Proc. 362/12

I - Não tendo havido alteração de valores patrimoniais na determinação da matéria tributável, a impugnação judicial do acto tributário de liquidação não depende de prévia apresentação de pedido de revisão da matéria tributável (art.117º nº 1 CPPT; art.86º nº 5 LGT).

II - É o caso dos autos em que apenas foram efectuadas **correções meramente aritméticas à matéria colectável de IRS** não tendo havido recurso a métodos indirectos.

III - Impõe-se ordenar a baixa dos autos à primeira instância para normal tramitação, com a instrução que se impuser e demais passos processuais e subsequente decisão que conheça dos demais fundamentos de impugnação invocados.

Ac. STA de 12.10.2011 Proc. 524/11 (a propósito da aplicação do art. 19.º/3 do CIVA sobre facturas falsas)

I - Nos termos do artigo 85.º da LGT, a avaliação indirecta é subsidiária da avaliação directa (cfr. o seu n.º 1) e a ela aplicam-se, sempre que possível e a lei não prescreva em sentido diferente, as regras da avaliação directa (cfr. o seu n.º 2).

II - A subsidiariedade da avaliação indirecta e a preferência pelos elementos objectivos de quantificação em detrimento dos subjectivos radicam no princípio constitucional da tributação das empresas pelo rendimento real (artigo 104.º n.º 2 da Constituição).

III - O recurso à avaliação indirecta da matéria tributável não obstará à possibilidade de serem efectuadas as “correções técnicas” ou “meramente aritméticas” aos valores das deduções de IVA, pois que estas, in casu, são legalmente impostas em razão da inadmissibilidade de dedução do IVA resultante de operações simuladas (artigo 19.º n.º 3 do CIVA) e do respeitante a operações relativamente às quais não foi apresentado qualquer documento de suporte (artigo 19.º n.º 2 do CIVA)

IV - Não pode, pois, a recorrente invocar legitimamente um pretensão direito à avaliação indirecta fundado no seu comportamento não cooperante, menos ainda procurar obviar a que sejam efectuadas correções aos montantes indevidamente deduzidos por alegadamente o método das “correções técnicas” ser um método directo de avaliação.

## Fundamentação

- **Dever de decidir** (art. 56.º da LGT) e o valor do silêncio em procedimento tributário que continua a ser o do indeferimento tácito (art.106.º CPPT e 57.º/1 e 5 da LGT)
- **Fundamentação da decisão** (art. 77.º da LGT)
  - a fundamentação pode ser sumária e remeter para a lei ou para elementos procedimentais anteriores, mas deve indicar as razões de facto e de direito que a motivam;
  - a decisão da tributação por métodos indirectos deve especificar os motivos da impossibilidade da comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável ou a descrição dos bens que integram a manifestação de fortuna e indicará os critérios utilizados na avaliação da matéria tributável;
  - a fundamentação que sustenta a validade material do acto é apenas a consta do mesmo (Ac. TCA/Norte 25.06.2010)
- a eficácia do acto depende de notificação (art. 77.º/6 LGT e 36.º/1 do CPPT e arts. 38.º a 43.º do CPPT)
  - a mudança de domicílio fiscal sem comunicação à AT (art. 19.º/4 LGT e 43.º do CPPT) não afecta a eficácia do acto tributário - Ac. STA de 27.06.2012 Proc. 966/11
  - hoje a caixa postal electrónica obrigatória integra o domicílio fiscal (art. 19.º/2 e 9 da LGT)
  - o confronto entre o dever de notificação e o ónus de solicitar a notificação completa (art. 37.º/1 CPPT)
    - O carácter incompleto de uma notificação, associado à necessidade de o sujeito passivo ter de pedir à AT a completude da mesma não é uma solução inconstitucional (Ac. TC 72/2009), mas ao completar a notificação não se permite que a AT complete a fundamentação; em caso de fundamentação incompleta haverá vício de forma e anulação do acto de liquidação (Ac. STA de 30.11.2011 Proc. 619/11)
  - Se o sujeito passivo pedir a notificação completa, interrompe o prazo para a impugnação, (art. 37.º/2 CPPT), mas se o não fizer em 30 dias não se verifica a necessidade de protecção de quaisquer direitos.

Ac. do STA de 21.11.2012 Proc. 736/12

I – Se do teor da liquidação não consta qualquer explicação, ainda que sumária, que permita esclarecer um destinatário normal sobre o motivo da alteração ao rendimento global que a Administração fiscal operou entre a “primitiva liquidação” e a apelidada de “reliquidação” - sequer que tal diferença de valor resulta de alteração aos rendimentos da categoria G -, o acto de liquidação adicional está ferido de vício de forma de falta de fundamentação, determinante da sua anulabilidade.

II – Não pode extrair-se do não uso da faculdade prevista no n.º 1 do artigo 37.º do CPPT quaisquer consequências quanto à validade ou invalidade do acto notificado, pois o art. 37.º só tem a ver com a notificação dos actos, destinando-se a estabelecer as consequências das deficiências das notificações e não o regime dos vícios dos actos notificados, daí que no âmbito do art. 37.º a Administração apenas pode suprir as deficiências da notificação, mas não as do acto notificado.

Ac. STA de 23.04.2013 Proc. 1095/12

I - Não se encontram insuficientemente fundamentados os actos de liquidação de juros compensatórios dos quais consta, quanto à taxa de juro aplicável ao período, que é “a equivalente à taxa dos juros legais fixada nos termos do n.º 1 do artigo 559.º do Código Civil”.

II - Se das notas de liquidação de juros compensatórios notificadas ao contribuinte consta, por alegado mas não corrigido erro de impressão, como valor do imposto e dos juros o mesmo valor, mostra-se violado o disposto no n.º 9 do artigo 35.º da LGT, invalidando o acto de liquidação.

Ac STA de 31.01.2013 Proc. 105/12

I - As exigências de fundamentação do acto tributário não são rígidas, variando de acordo com o tipo de acto e as circunstâncias concretas em que este foi proferido - como seja a participação do interessado no procedimento e a extensão dessa participação - não tendo de reportar, por princípio, todos os factos considerados, todas as reflexões feitas ou todas as vicissitudes ocorridas durante essa deliberação.

II - Não ocorre o vício formal de falta de fundamentação se a própria impugnante expressamente revela ter compreendido perfeitamente o processo lógico e jurídico que conduziu à decisão de tributação, reconhecendo ter percebido os pressupostos concretamente levados em conta pelo autor do acto e as razões por que foram alcançados os valores tributados, denunciando o percurso cognoscitivo e valorativo percorrido, não invocando, sequer, tal vício.

# Actos e prazos procedimentais

## Acto de liquidação:

- A liquidação tem de ser **validamente notificada** no prazo de 4 anos, sob pena de caducidade do direito de liquidar os tributos (art. 45.º/1 LGT)
  - Para efeitos de contagem de prazo as notificações sob registo consideram-se validamente efectuadas no 3.º dias posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte a esse (art. 45.º/6 LGT e 39.º/1 LGT) e no caso das notificações electrónicas no dia da emissão, do acesso à caixa postal ou no 25.º dia posterior ao envio (art. 39.º/7, 9 e 10 do CPPT);
  - é condição de validade da notificação a consognoscibilidade do seu conteúdo pelo destinatário (a notificação é nula nos casos do art. 39.º/12 do CPPT), mas já a sua imperfeição consubstancia uma mera irregularidade (art. 73.º CPPT);
  - conteúdo regra da notificação de um acto de liquidação: o **prazo para pagamento voluntário** (art. 85.º/1 e 2 do CPPT) e mesmo a imperfeição da notificação não permite a dilação deste prazo (Ac. STA de 19.09.2009, Proc. 611/09) e o **meio de defesa**, mas em caso de erro na notificação aplica-se o 37.º/4 do CPPT

## Prazos do procedimento tributário regra:

- os prazos procedimentais contam-se nos termos do art. 279.º do C. Civ. (art. 20.º CPPT e 57.º/3 LGT)
- os actos procedimentais devem ser praticados no prazo de 8 dias (art. 57.º/2 LGT) e os despachos devem ser proferidos no prazo de 10 dias e os de mero expediente no prazo de 5 dias (art. 21.º/a do CPPT)
- o não cumprimento dos prazos pela AT pode ser objecto de acção de indemnização (art. 25.º CPPT)
- os prazos, designadamente o prazo de 4 meses para a conclusão do procedimento tributário suspende-se no caso de a dilação ser imputável ao sujeito passivo (art. 57.º/4 LGT)

Ac. STA de 15.05.2013 Proc. 147/13 - **sucessão de leis sobre prazos de caducidade**

I - As regras de validade geral sobre os conflitos de leis no tempo, constantes dos artigos 12º, 13º e 297º do Ccv, não resolvem directamente o problema da aplicação da lei nova que, sem alterar o prazo de caducidade, altera o momento inicial da sua contagem, retardando ou antecipando, relativamente ao da lei antiga, o momento a partir do qual esse prazo começa a correr.

II - A lei que retarda o momento inicial da caducidade deve ser tratada como uma lei que alonga o respectivo prazo, pelo que, com base na analogia com a solução contida no nº 2 do artigo 297º do Ccv, o dito prazo se deverá contar do ponto de partida estabelecido na nova lei.

III - Assim sendo, a nova redacção dada ao nº 4 do artigo 45º da LGT pela Lei nº 32-B/2002, de 30/12, é de aplicação imediata aos prazos em curso, porque, ao alterar o momento inicial da contagem do prazo, deve ser tratada como uma lei que alonga o prazo de caducidade.

## Direito de audição do contribuinte

- É um direito fundamental art. 267.º/5 CRP
- Casos legalmente previstos - art. 60.º LGT
  - antes da liquidação administrativa e da liquidação adicional
  - antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, embora a mesma seja dispensada em caso de decisões confirmativas
  - antes da revogação de qualquer benefícios ou acto administrativo em matéria tributária (ex. 65.º CPPT; 23.º/4 LGT; 63.º/6 CPPT)
  - antes da decisão de aplicação de métodos indirectos quando não haja lugar a relatório de inspecção (art. 89.º-A/3 LGT)
    - antes da conclusão do relatório da inspecção tributária
- Requisitos e âmbito subjectivo 60.º/3 a 7 da LGT)
- Degradação do vício em não essencial e as divergências doutrinárias e jurisprudenciais
  - A favor da degradação Ac. TCA Sul 25.11.2008 e STA 6.07.2011
  - Contra a degradação Ac. TCA Norte 6.11.2008 e Rui Morais



Ac. STA 02.05.2012 Proc. 996/11

I - Constituem requisitos do recurso por oposição de acórdãos, previsto no artº 284º do CPPT, os seguintes:

- identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, o que supõe estar-se perante uma situação de facto substancialmente idêntica;
- que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;
- que se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução oposta;
- a oposição deverá decorrer de decisões expressas e não apenas implícitas.

II - Se em ambos os arestos se entendeu que o vício formal da preterição do direito de audiência previsto no artº 60º da LGT se podia degradar em formalidade não essencial se fosse de concluir que, mesmo que o contribuinte tivesse sido ouvido, o resultado final – liquidação – seria o mesmo, mas em face do probatório, se concluiu de forma diferente em ambos os arestos (no acórdão recorrido entendeu-se que a audição do contribuinte poderia contribuir para alterar a matéria tributável e a liquidação e no acórdão fundamento entendeu-se que essa matéria não seria já passível de alteração), não se verificam os requisitos para o recurso de oposição de acórdãos.

# Procedimento de informação vinculativa

As informações vinculativas visam esclarecer a concreta situação tributária dos sujeitos passivos (art. 68.º da LGT)

- Objecto: enquadramento jurídico tributário de certos factos excepto os abrangidos por procedimento de inspecção tributária, cujo início tenha sido notificado ao contribuinte antes da formulação do pedido (art. 68.º/3) ou se estiver pendente um meio impugnatório (art. 68.º/12)
- Legitimidade: sujeito passivo (art. 68.º/4) e outros (art. 68.º/5)
- Prazo: deve ser decidido no prazo de 150 dias, com interrupção em caso de falta de colaboração (art. 68.º/11) e de suspensão em caso de consulta do requerente (art. 68.º/13); o desrespeito do prazo produz os efeitos previstos no art. 68.º/18 e no artigo 63.º /8 (impede a aplicação da norma antiabuso)
- Efeito: vinculativo excepto em cumprimento de decisão judicial (art. 68.º/14), em caso de caducidade (art. 68.º/15) ou de revogação após um ano (art. 68.º/16)
- Da decisão cabe recurso hierárquico a interpor no prazo de 30 dias (art. 66.º do CPPT), mais discutida é a questão da impugnação em via judicial (AAE) da informação vinculativa



As informações vinculativas urgentes

- Prazo para a emissão 30 dias, com interrupção em caso de falta de colaboração (art. 68.º/11) e de suspensão em caso de consulta do requerente (art. 68.º/13), sob cominação de sancionamento tácito do enquadramento jurídico-tributário proposto pelo sujeito passivo (art. 68.º/6 e 8);
- Custo: taxa entre 25 e 250 unidades de conta;
- caso a AT considere que existe especial complexidade técnica ou não tenha sido paga a taxa o pedido é tramitado como informação vinculativa não urgente (art, 68.º/10)

Ac. STA de 05.01.2012 Proc. 1011/11

Face ao princípio da impugnação unitária (art. 54º do CPPT) e não prevendo a lei tributária que a informação vinculativa (não atinente a pressupostos de benefício fiscal sujeito a reconhecimento) constitui acto destacável do procedimento, a respectiva impugnabilidade contenciosa directa e autónoma (em acção administrativa especial) só poderia admitir-se no caso de acto imediatamente lesivo.

Questões controvertidas:

- informação vinculativa é um acto lesivo (art. 51.º CPTA, 54.º CPPT e 268.º/4 CRP)?
- inexistência de actos de duplo efeito e efeito múltiplo no direito tributário?
- via da acção para reconhecimento de direito ou interesse legítimo em matéria tributária, nos termos do art. 145º do CPPT como meio mais adequado?

# Procedimento para o reconhecimento de benefícios fiscais

Os benefícios fiscais podem ser automáticos ou sujeitos a reconhecimento.

Em regra os benefícios fiscais com maior impacto financeiro são outorgados por contrato fiscal - art. 37.º da LGT e 41.º do EBF

O procedimento de reconhecimento de benefícios fiscais - art. 65.º do CPPT

- Entidade competente para decidir: serviços competentes para a liquidação do tributo a que se refere o benefício;
- Prazos:
  - no caso de factos tributários sujeitos a liquidação em substituição, até ao limite do prazo para a entrega do respectivo imposto nos cofres do Estado;
  - nos restantes casos: até ao prazo limite para a entrega da declaração de rendimentos relativa ao período em que verificarem os pressupostos da atribuição do benefício fiscal
- O despacho de deferimento fixa as datas do início e do termo
- Do indeferimento cabe recurso hierárquico e da decisão deste acção administrativa especial, sendo discutível se pode utilizar-se, imediatamente a via judicial.
- O indeferimento é um acto autónomo do procedimento de liquidação pelo que a ilegalidade do despacho de indeferimento não pode ser suscitada na impugnação da liquidação e existe o ónus da sua impugnação autónoma sob pena de formação de caso decidido.
- A manutenção do benefício é condicionada ao facto de o contribuinte facultar à AT todos os elementos necessários ao controlo dos seus pressupostos



Ac. STA de 03.02.2010 Proc.844/09

I - O acórdão é nulo, por omissão de pronúncia, quando deixe de apreciar questões que devesse conhecer- artigos 1.º do CPTA, 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC e 95.º, n.º 1 do CPTA.

II - Tal não acontece quando o acórdão explicita as razões pelas quais não conhece de determinada questão.

III - A formação do deferimento tácito de pedido de transmissibilidade de prejuízo fiscal está dependente da comprovação dos "elementos necessários ou convenientes para o perfeito conhecimento da operação", aí não se incluindo a existência ou não de dívidas à Segurança Social.

IV - Formado deferimento tácito nos termos do artigo 69.º n.º 7 do CIRC, na redacção da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, sobre um pedido de transmissibilidade dos prejuízos fiscais, na sequência de fusão de sociedades, ele configura um acto constitutivo de direitos para o requerente, que só pode ser revogado com fundamento em invalidade e dentro do prazo do respectivo recurso contencioso ou até à resposta da entidade recorrida (artigo 141.º do CPA, subsidiariamente aplicável por força do preceituado nos artigos 2.º alínea c) da LGT e 2.º, alínea d) do CPPT).

V - "Razões económicas válidas" e "inserção numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva" são conceitos indeterminados cujo preenchimento cabe à Administração e que, ao contrário do poder discricionário verdadeiro e próprio, como poder de eleger uma de entre várias soluções igualmente válidas, só admitem uma solução justa no caso concreto.

VI - No preenchimento dos conceitos indeterminados pode existir, ou não, a chamada **margem de livre apreciação ou discricionariedade técnica**. Tanto a questão de saber se houve "razões económicas válidas" ou se a fusão "se insere numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva" é matéria de discricionariedade técnica, com uma longa margem de livre apreciação da Administração.

VII - Nestes casos, **o juízo discricionário da administração não pode ser fiscalizado, no ponto específico, pelos tribunais, salvo erro grosseiro ou manifesta desadequação ao fim legal**, o que não reveste uma dimensão violadora do direito consagrado no n.º 4 do artigo 268.º da CRP.

VIII - Sobre o arguente do vício de desvio de poder recai o ónus de concretizar o fim prosseguido pelos autos do acto em contradição com o fim visado pela lei na concessão desse poder discricionário.

IX - Suscitando-se no processo a desconformidade ao Direito comunitário (artigo 11.º da Directiva n.º 90/434/CEE., de 23 de Julho de 1990) da interpretação que a Administração Tributária fez do n.º 2 do artigo 69.º do CIRC, justifica-se o reenvio prejudicial para o TJCE, nos termos do artigo 234.º do Tratado de Roma, suspendendo-se a instância até à pronúncia deste Tribunal.

Ac. STA de 25.06.2009 Proc. 151/09

I - O campo de aplicação do processo de impugnação judicial e do recurso contencioso (actualmente acção administrativa especial) é demarcado pelas alíneas d) e p) do n.º 1 do art. 97.º do CPPT.

II - Fora dos casos especialmente previstos, a impugnação de actos administrativos em matéria tributária faz-se, nos termos das alíneas d) e p) do n.º 1 através de impugnação judicial ou de recurso contencioso (actualmente acção administrativa especial) conforme o acto administrativo impugnado comporte ou não a apreciação da legalidade de um acto de liquidação: se o acto administrativo comporta a apreciação da legalidade de um acto de liquidação, aplica-se o processo de impugnação judicial; se o acto não comporta a apreciação da legalidade de um acto de liquidação, aplicava-se o processo de recurso contencioso.

III - Sendo impugnado um acto que indeferiu um pedido de redução de taxa de sisa, está-se perante um acto que não comporta a apreciação da legalidade de um acto de liquidação, pelo que o meio processual adequado era o recurso contencioso e não o processo de impugnação judicial.

IV - A falta de audição do interessado em procedimento administrativo não sancionatório, não implica nulidade, podendo apenas gerar mera anulabilidade, da respectiva decisão.

V - Sendo intempestiva a petição de impugnação para efeitos de recurso contencioso, não se justifica que se efectue a convolção daquela petição em petição de recurso contencioso.

# Ilisão de presunções

As presunções consagradas nas normas tributárias admitem sempre prova em contrário (art. 73.º da LGT)

A ilisão de uma presunção tributária pode alcançar-se através das vias de reclamação graciosa ou impugnação judicial ou então através do procedimento próprio regulado no artigo 64.º do CPPT

Trata-se de um procedimento instaurado no órgão periférico local da área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação, mediante petição do contribuinte dirigida àquele órgão , acompanhada dos meios de prova admitidos no procedimento tributário.

Haverá deferimento tácito decorridos seis meses, mas caso este procedimento seja intentado após o término dos prazos para a reclamação ou impugnação judicial, a decisão produz efeitos apenas para o futuro.

Jorge de Sousa e Rui Morais entendem que este pedido pode ser efectuado em relação à presunção de culpa resultante do art. 24.º/1b) da LGT, ainda que esta não seja uma norma de incidência.

## Aplicação de disposição antiabuso

A aplicação de tributos com base na disposição antiabuso constante do artigo 38.º/2 da LGT segue o disposto no **artigo 63.º do CPPT**

A decisão de aplicação da norma antibuso contém os seguintes elementos:

- a descrição do negócio jurídico celebrado ou do ato jurídico realizado e dos negócios ou atos de idêntico fim económico, bem como a indicação das normas de incidência que se lhes aplicam;
- a demonstração de que a celebração do negócio jurídico ou da prática do ato jurídico foi essencial ou principalmente dirigida à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em caso de negócio ou ato com idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais

O sujeito passivo é ouvido e dispõe de 30 dias, a contar da notificação do projecto de aplicação da norma, para justificar o business purpose do negócio celebrado e apresentar as provas que entende pertinentes

Segue-se a autorização do dirigente máximo do serviço (ou do órgão competência delegada para o efeito)

Com a revogação dos n.º 9 e 10 do artigo 67.º do CPPT pela LEO/2012, o acto de aplicação da disposição antiabuso transforma-se e, acto em matéria tributável, sendo a respectiva legalidade apreciada no momento de impugnação da liquidação, perdendo a característica de acto administrativa relativo a questão tributária que deveria ser impugnado em sede de recurso hierárquico e acção administrativa especial - v. ac. CAAD Processo n.º 5/2011-T.



## Substituição tributária

Problemas associados à privatização da gestão do imposto:

- a retenção na fonte como instrumento essencial (art. 20.º LGT)
- erro em caso de entrega de imposto superior ao retido (art. 132.º CPPT)
- erro em caso de retenção de montantes inferiores ao exigidos por lei, o que origina a obrigação de pagamento de juros compensatórios e de responsabilidade subsidiária (art. 28.º/2 da LGT) ou de responsabilidade originária em caso de liquidação em substituição (art. 28.º/3 da LGT)
- o substituto é um verdadeiro sujeito passivo e uma parte no procedimento tributário



Ac. STA de 14.06.2012 Proc. 842/11

I - Nos termos da parte final do n.º 1 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária só no caso de erro imputável aos serviços (e de o tributo não estar pago) a revisão pode efectuar-se “a todo o tempo”.

II - Verifica-se “erro imputável aos serviços” se a liquidação adicional sindicada foi efectuada na ausência de norma cominando a responsabilidade do substituto pela totalidade do imposto em caso de indevido preenchimento do formulário certificado pelas autoridades competentes do Estado da residência apresentado atempadamente.

III - Mesmo que assim não se entendesse, com a entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2008 sempre seria de considerar que a liquidação sindicada padecia de “erro imputável aos serviços”, pois que a determinação de aplicação retroactiva do novo regime de limitação da responsabilidade do substituto, constitui um reconhecimento explícito de que era ilegal a imputação de responsabilidade ao substituto tributário quando comprovasse a verificação dos pressupostos para a dispensa total ou parcial de retenção.

IV - A excepção contida na parte final do n.º 4 do artigo 48.º da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro à aplicação retroactiva do novo regime apenas é aplicável aos casos em que houve lugar ao pagamento e não houve reclamação, recurso hierárquico ou impugnação da liquidação, não excluindo, pois, do seu âmbito os casos em que, na ausência de reclamação, impugnação ou recurso hierárquico, não houve também pagamento.