



Meios de defesa gratuitos do contribuinte

1. Meios de reação, de natureza administrativa, ao procedimento tributário
2. Reclamação Graciosa
3. Recurso Hierárquico
4. Revisão do Ato Tributário
5. Pedido de revisão da matéria tributável
6. Procedimento de Correção de Erros da Administração Tributária
7. Direito de Participação



SOU INTERATIVO

Índice interativo



Clique
e aceda

1. Meios de reação, de natureza administrativa, ao procedimento tributário	3
▶ Qual o diploma que regula os meios de reação, de natureza administrativa, ao procedimento tributário?	4
▶ Quais os meios de reação, de natureza administrativa ou graciosa?	4
▶ Pode o contabilista certificado representar os seus clientes na apresentação destes meios de defesa?	5
2. Reclamação graciosa	6
▶ O que é a reclamação graciosa?	7
▶ Qual o âmbito da reclamação graciosa?	7
▶ Quais os fundamentos da reclamação graciosa?	7
▶ Pode apresentar-se reclamação graciosa e impugnação judicial com o mesmo fundamento?	8
▶ Quais as características da reclamação graciosa?	8
▶ A quem se dirige a reclamação graciosa?	9
▶ Qual o prazo para apresentar reclamação graciosa?	9
▶ Onde é apresentada a reclamação graciosa?	10
▶ Como pode ser apresentada a reclamação graciosa?	11
▶ Devo sempre apresentar uma reclamação graciosa ou posso avançar para uma impugnação judicial imediatamente?	14
▶ Qual o prazo para a reclamação graciosa ser apreciada?	15
▶ Quando se trata do IVA, quais as especificidades?	16
▶ Quando se trata do IRC, quais as especificidades?	17
▶ Quando se trata de IRS, quais as especificidades?	18
3. Recurso Hierárquico	19
▶ Quando podemos interpor recurso hierárquico?	20
▶ Quando NÃO podemos interpor recurso hierárquico?	20
▶ A quem é dirigido o recurso hierárquico?	21
▶ Qual o prazo para interpor o recurso hierárquico?	21
▶ O que sucede após interpor o recurso hierárquico?	21
▶ Qual o prazo para o recurso hierárquico ser apreciado?	22
▶ Qual a natureza e efeito do recurso hierárquico?	22
4. Revisão dos atos tributários	24
▶ Onde está prevista a revisão de ato tributário?	25
▶ Quem pode dar início à revisão de ato tributário?	25
▶ Quais os tipos de revisão legalmente previstos?	25
▶ Quais os fundamentos de um pedido de revisão?	26
▶ Em que prazo pode ser pedida uma revisão?	26
▶ Se já tiver decorrido o prazo da reclamação administrativa, nos termos do art.º 78.º, n.º 1, 1.ª parte, o contribuinte ainda pode apresentar pedido de revisão de ato tributário?	27
▶ Quais os documentos que devem ser juntos ao pedido de revisão de ato tributário?	28
▶ Como pode ser apresentada uma revisão (oficiosa) de ato tributário?	29
5. Pedido de revisão da matéria tributável	30
▶ O que é o pedido de revisão de matéria tributável?	31
▶ Quais os casos em que pode ser feita uma avaliação indireta dos rendimentos ou bens patrimoniais?	31
▶ O pedido de revisão de matéria tributável previsto no art.º 91.º da LGT aplica-se a todas as situações de avaliação indireta anteriormente referidas?	32
▶ Quais os fundamentos a invocar no pedido de revisão de matéria tributável?	33
▶ A quem se dirige o pedido de revisão de matéria tributável?	33
▶ Qual o prazo para apresentar revisão de matéria tributável?	33
▶ Como é feita a tramitação deste pedido?	34
▶ Em que consiste o procedimento de revisão de matéria tributável?	34
6. Procedimento de correção de erros da administração tributária	36
▶ Regime, procedimentos e tramitação	37
7. Direito de participação	38
▶ Aspectos gerais	39

1. Meios de reação, de natureza administrativa, ao procedimento tributário





Qual o diploma que regula os meios de reação, de natureza administrativa, ao procedimento tributário?

Os meios de reação, de natureza administrativa, ao procedimento tributário, estão previstos no Código do Procedimento e Processo Tributário, doravante apenas CPPT, e na Lei Geral Tributária, doravante apenas LGT.

Quais os meios de reação, de natureza administrativa ou graciosa?

São cinco os meios de reação de natureza administrativa ou graciosa:

- a) A reclamação graciosa (art.ºs 68.º a 70.º do CPPT);
- b) O recurso hierárquico (art.ºs 66.º e 67.º do CPPT);
- c) A revisão de ato tributário (art.º 78.º da LGT).
- d) Pedido de Revisão de Matéria Tributável (art.º 81 a 93.º da LGT);
- e) Procedimento para Correção de Erros da Administração Tributária (95.º-A a 95.º C do CPPT)

Já a impugnação judicial é o meio judicial de defesa com fundamento em qualquer ilegalidade, ao abrigo do art.º 99.º do CPPT, a apresentar no prazo de três meses, nos termos do art.ºs 97.º e 102.º, ambos do CPPT, no Tribunal Tributário/Tribunal Administrativo e Fiscal competente. O contribuinte pode em alternativa apresentar um pedido de constituição do tribunal arbitral junto do CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa no prazo de 90 dias >>www.caad.org.pt/requerimentos.

Os atos tributários consideram-se sempre praticados na área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação. No caso de a petição ser apresentada em serviço periférico local, este procederá ao seu envio ao tribunal tributário competente no prazo de cinco dias após o pagamento da taxa de justiça inicial. A impugnação tem efeito suspensivo quando for prestada garantia adequada nos termos do CPPT.





Pode o contabilista certificado representar os seus clientes na apresentação destes meios de defesa?

O contabilista certificado pode intervir, em representação dos sujeitos passivos, por cujas contabilidades seja responsável, no âmbito de questões relacionadas com as suas competências específicas, desde que a ação não exceda os 5 000 euros (art. 10.º, n.º 2, al. b) do Estatuto da OCC).

Por exemplo quando resultem de um erro num registo contabilístico ou preenchimento de uma declaração fiscal.

Será necessária procuração assinada pelo representante legal do sujeito passivo.



2. Reclamação graciosa





O que é a reclamação graciosa?

A reclamação graciosa é o meio de defesa administrativo adequado quando o sujeito passivo é notificado de um ato de liquidação.

Qual o âmbito da reclamação graciosa?

O procedimento de reclamação graciosa visa a anulação total ou parcial dos atos tributários por iniciativa do contribuinte, incluindo, nos termos da lei, os substitutos e responsáveis, ao abrigo do n.º 1 do art.º 68.º, do CPPT. É o meio por excelência para reclamar sobre **qualquer ilegalidade**.

Portanto, reclama-se de liquidações, quer de IRS, IRC, IVA, ou na sequência de um procedimento de inspeção, mas não de coima. Sobre as coimas e meios de defesa consulte o nosso guia relativo às contraordenações: **>>GUIA PRÁTICO PROCESSO DE CONTRAORDENAÇÕES**

É também o meio adequado para reagir contra atos de liquidação com fundamento em classificação pautal, a origem ou o valor aduaneiro das mercadorias, nos termos dos art.ºs 77.º-A e 77.º B do CPPT.

Quais os fundamentos da reclamação graciosa?

A reclamação graciosa pode ser deduzida com os mesmos fundamentos previstos para a impugnação judicial, atendendo a **qualquer ilegalidade**, designadamente, as que constam do art.º 99.º do CPPT:

- a) Errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros tributários;
- b) Incompetência;
- c) Ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida;
- d) Preterição de outras formalidades legais.





Pode apresentar-se reclamação graciosa e impugnação judicial com o mesmo fundamento?

Não pode ser deduzida reclamação graciosa quando tiver sido apresentada impugnação judicial com o mesmo fundamento, nos termos do n.º 2 do art.º 68.º do CPPT.

Quais as características da reclamação graciosa?

A reclamação graciosa constitui uma forma de procedimento tributário que está prevista no art.º 54.º, n.º 1, al.ª f) da LGT, e tem as seguintes características definidas no art.º 69.º do CPPT:

- a) É gratuita – isenção de custas;
- b) Simples;
- c) Não tem formalidades;
- d) Inexistência do caso decidido ou resolvido;
- e) Pode apresentar prova documental (apenas);
- f) A reclamação **SÓ TEM EFEITO SUSPENSIVO** quando for prestada garantia idónea e adequada, nos termos do 169.º e 199.º e 199.º-A do CPPT, ou se for requerida e deferida a sua dispensa, conforme dos art.ºs 52.º da LGT e 170.º do CPPT.

Em sede de reclamação graciosa não podem ser arroladas testemunhas mas pode ser apresentada toda a prova documental que o contribuinte considere relevante.

Sublinhamos a al.ª f), pois a única forma de impedir que o processo prossiga para cobrança coerciva é **prestando garantia idónea.**





A quem se dirige a reclamação graciosa?

A reclamação graciosa é dirigida ao Diretor de Finanças regional, com exceção dos contribuintes que estejam integrados na Unidade dos Grandes Contribuintes, para a qual é competente para a decisão o Diretor dessa Unidade.

Qual o prazo para apresentar reclamação graciosa?

Nos termos do art.º 70.º, n.º 1 do CPPT, a reclamação graciosa será apresentada no prazo de 120 dias contados a partir dos factos previstos no n.º 1 do artigo 102.º, ou seja, a partir dos seguintes momentos:

- a) Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte;
- b) Notificação dos restantes atos tributários, mesmo quando não deem origem a qualquer liquidação;
- c) Citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal;
- d) Formação da presunção de indeferimento tácito;
- e) Notificação dos restantes atos que possam ser objeto de impugnação autónoma nos termos deste Código;
- f) Conhecimento dos atos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores.

Pelo exposto, se o contribuinte é notificado para pagar um determinado imposto, o prazo para a apresentação da reclamação graciosa só começa a contar no termo do prazo de pagamento (em regra, após os 30 dias).





Prevêem-se ainda três prazos especiais:

- **Dois anos**, se se tratar de um imposto autoliquidado pelo contribuinte (por exemplo, o IVA e o IRC) – artigo 131.º do CPPT.
- **Dois anos**, em caso de erro na retenção na fonte, se já não for possível descontar o imposto retido em excesso nas entregas seguintes da mesma natureza a efetuar no ano do pagamento indevido – artigo 132.º do CPPT.
- **30 dias** em caso de erro no pagamento por conta, a contar do pagamento indevido – art.º 133.º do CPPT.

Onde é apresentada a reclamação graciosa?

Nos termos do n.º art.º 70.º do CPPT, a reclamação graciosa deve ser apresentada no Serviço de Finanças periférico ao local da área:

- a) do domicílio ou sede do contribuinte;
- b) da situação dos bens; ou,
- c) da liquidação.

Assim, a reclamação graciosa é entregue no Serviço de Finanças apesar de ser dirigida à Direção de Finanças, sendo que o primeiro irá reencaminhar internamente o processo para o órgão com legitimidade para decidir.

Caso a reclamação seja entregue em Serviço de Finanças que não é competente, a reclamação é remetida oficiosamente para o Serviço competente.





Como pode ser apresentada a reclamação graciosa?

A reclamação graciosa é dirigida à Direção de Finanças regional, mas é entregue no serviço de finanças competente por uma das seguintes formas:

- a) Presencialmente, desde que se vá munido com uma cópia para ser carimbada e assim comprovar a sua entrega;
- b) Por carta registada com aviso de receção, enviando também uma cópia para ser devolvida depois de carimbada, juntamente com envelope selado;
- c) Através do portal das finanças, de harmonia com o n.º 7 do art.º 70.º do CPPT, que refere que ***“A reclamação graciosa pode igualmente ser enviada por transmissão eletrónica de dados, nos termos definidos em portaria do Ministro das Finanças”.***

Portanto, pode ser submetida através do portal das Finanças, no e-balcão, em: **Registrar Nova Questão » Imposto ou área » IRS/IRC/IVA » Tipos de Questão » Reclamações e Recursos » Questão » Reclamação Graciosa**. Atendendo aos constrangimentos de tamanho máximo (5MB) e o envio apenas poder ser feito em 1 documento, na maioria das situações, especialmente que não revistam simplicidade, o ideal é optar por um dos outros dois meios opcionais de entrega;

d) Em casos de manifesta simplicidade pode ser efetuada oralmente, tendo de ser reduzida a termo escrito.

Não obstante, a regra é que seja apresentado requerimento escrito, sem formalidades solenes específicas, desde que sejam descritos os factos e fundamentos claros e objetivos que fundamentam a discordância do contribuinte com a decisão, mas observando as regras constantes do art.º 102.º do CPA (Código do Procedimento Administrativo), que se transcreve:





"1 – O requerimento inicial dos interessados, salvo nos casos em que a lei admite o pedido verbal, deve ser formulado por escrito e conter:

- a) A designação do órgão administrativo a que se dirige;*
- b) A identificação do requerente, pela indicação do nome, domicílio, bem como, se possível, dos números de identificação civil e identificação fiscal;*
- c) A exposição dos factos em que se baseia o pedido e, quando tal seja possível ao requerente, os respetivos fundamentos de direito;*
- d) A indicação do pedido, em termos claros e precisos;*
- e) A data e a assinatura do requerente, ou de outrem a seu rogo, se o mesmo não souber ou não puder assinar;*
- f) A indicação do domicílio escolhido para nele ser notificado;*
- g) A indicação do número de telefax ou telefone ou a identificação da sua caixa postal eletrónica [endereço de e-mail], para os efeitos previstos no n.º 1 do artigo 63.º*

2 – Podem ser formulados num único requerimento vários pedidos, desde que entre eles exista conexão.

3 – Salvo disposição em contrário, podem ser formuladas num único requerimento as pretensões correspondentes a uma pluralidade de pessoas que tenham conteúdo e fundamento idênticos ou substancialmente similares."





Como aceder, no portal da AT (Autoridade Tributária e Aduaneira), para envio da reclamação graciosa através do e-balcão.

Indique o que pretende efetuar (Ex: Entregar IRS)

AT
autoridade
tributária e aduaneira

MENU

- Contactos
 - Atendimento e-balcão
 - Atendimento Telefónico
 - Atendimento Presencial por Marcação
 - Atendimento a Não Residentes e Entidades Públicas
 - Atendimento ao cidadão surdo
 - Queixa AT
 - Questões Frequentes
 - Serviços Relacionados
 - Todos os Serviços

Contactos > Atendimento e-balcão

Reclamações / Esclarecimentos

Tipo de Questão: Reclamações e Recursos

Questão: Reclamação Graciosa

Selecione o ficheiro a enviar

Procurar...

Tamanho máximo permitido: 5 MB
Nota: vários documentos poderão ser compactados num único ficheiro. Para mais informações sobre os tipos de ficheiro aceites [carregue aqui](#).

REGISTAR QUESTÃO





Devo sempre apresentar uma reclamação graciosa ou posso avançar para uma impugnação judicial imediatamente?

Regra geral, a reclamação graciosa é facultativa. Portanto, o sujeito passivo pode decidir apresentar uma reclamação graciosa em alternativa a outro meio de reação.

Contudo, há situações em que é necessária (obrigatória) para poder deduzir a impugnação judicial, a saber:

- a) erro na autoliquidação (art.º 131.º do CPPT) – nos impostos autoliquidados pelo contribuinte, como é, por exemplo, em regra o IRC e o IVA, a eventual impugnação judicial é precedida pela reclamação graciosa obrigatória.
- b) erro na retenção na fonte (art.º 132.º do CPPT);
- c) erro nos pagamentos por conta (art.º 133.º do CPPT);
- d) erro em matéria de classificação pautal, origem ou valor aduaneiro das mercadorias (art.º 133.º-A do CPPT); e,
- e) erro na quantificação da matéria tributável ou nos pressupostos de aplicação dos métodos indirectos (art.º 117.º do CPPT).

Assim, nos termos dos art.ºs 131.º, 132.º, 133.º e 133.º-A todos do CPPT, a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa, sob pena de aquela não ser admissível.

Determina ainda o disposto o n.º 1 do art.º 117.º do CPPT, sob a epígrafe "Impugnação com base em mero erro na quantificação da matéria tributável ou nos pressupostos de aplicação de métodos indirectos", o seguinte:

"Salvo em caso de regime simplificado de tributação ou quando da decisão seja interposto, nos termos da lei, recurso hierárquico com efeitos suspensivos da liquidação, a impugnação dos actos tributários com base em erro na quantificação da matéria tributável ou nos pressupostos de aplicação de métodos indirectos depende de prévia apresentação do pedido de revisão da matéria tributável". (negrito nosso)





No caso realçado, não pode ser apresentada reclamação graciosa mas, antes, pedido de revisão da matéria tributável, que trataremos, adiante.

Em resumo, a reclamação graciosa, desde que ainda esteja dentro do prazo para o efeito, é um meio de reação simples, sem custos, e sem especiais formalidades, dirigido ao Diretor de Finanças regional, com a exposição dos argumentos divergentes, juntando para o efeito todos os documentos que se justifiquem.

Qual o prazo para a reclamação graciosa ser apreciada?

A AT deve pronunciar-se sobre a reclamação graciosa apresentada no prazo de 4 meses ao abrigo do art.º 57.º, n.º 1 da LGT.

Na eventualidade de a AT não se pronunciar sobre a reclamação graciosa apresentada no prazo de 4 meses, presume-se o indeferimento tácito da mesma, nos termos do art.º 57.º, n.º 5 da LGT.

Isto não significa que a AT não tenha um dever de decisão, nos termos do art.º 56.º, n.º 1 da LGT, mas naquele caso, bem como no caso de indeferimento expresso, ou seja, de uma decisão desfavorável, o contribuinte pode interpor, no prazo de 3 meses, impugnação judicial do indeferimento tácito, de harmonia com o art.º 102.º do CPPT ou recurso hierárquico, no prazo de 30 dias, sendo que a eventual análise da viabilidade destes meios de reação depende dos fundamentos apresentados pela AT à reclamação graciosa.

Minuta de reclamação graciosa [↓ DOWNLOAD](#)





Quando se trata do IVA, quais as especificidades?

Os sujeitos passivos e as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis pelo pagamento do imposto podem recorrer hierarquicamente nos casos previstos no Código do IVA, reclamar contra a respetiva liquidação ou impugná-la, com os fundamentos e nos termos estabelecidos no CPPT, ao abrigo do n.º 1 do art.º 97.º do Código do IVA.

Lembramos, no entanto, que no caso de IVA autoliquidado, a reclamação graciosa é obrigatória, nos termos do artigo 131.º do CPPT. Neste caso, conforme referimos supra, o prazo para a apresentação da reclamação é de **dois anos** após a apresentação da declaração.

Os recursos hierárquicos, as reclamações e as impugnações não são admitidos se as liquidações forem ainda suscetíveis de correção nos termos do art.º 78.º do Código do IVA ou se não tiver sido entregue a declaração periódica cuja falta originou a liquidação oficiosa prevista no art.º 88.º do Código do IVA.

Os prazos para as reclamações ou impugnações contam-se a partir do dia imediato ao final do período referido nos n.ºs 3 e 6 do art.º 78.º do Código do IVA, que a seguir se transcrevem, respetivamente:

- *“Nos casos de facturas inexactas que já tenham dado lugar ao registo referido no artigo 45.º, a rectificação é obrigatória quando houver imposto liquidado a menos, podendo ser efectuada sem qualquer penalidade até ao final do período seguinte àquele a que respeita a factura a rectificar, e é facultativa, quando houver imposto liquidado a mais, mas apenas pode ser efectuada no prazo de dois anos”.*
- *“A correção de erros materiais ou de cálculo no registo a que se referem os art.ºs 44.º a 51.º e 65.º, nas declarações mencionadas no art.º 41.º e nas guias ou declarações mencionadas nas al.ºs b) e c) do n.º 1 do art.º 67.º é facultativa quando resultar imposto a favor do sujeito passivo, mas só pode ser efetuada no prazo de dois anos, que, no caso do exercício do direito à dedução, é contado a partir do nascimento do respetivo direito nos termos do n.º 1 do art.º 22.º, sendo obrigatória quando resulte imposto a favor do Estado”.*





Quando se trata do IRC, quais as especificidades?

Determina o n.º 1 do art.º 122.º do Código do IRC, sob a epígrafe “*Declaração de substituição*”, “*quando tenha sido liquidado imposto inferior ao devido ou declarado prejuízo fiscal superior ao efectivo, pode ser apresentada declaração de substituição, ainda que fora do prazo legalmente estabelecido, e efectuado o pagamento do imposto em falta*”.

E, nos termos do n.º 2, a autoliquidação de que tenha resultado imposto superior ao devido ou prejuízo fiscal inferior ao efectivo pode ser corrigida por meio de declaração de substituição a apresentar no prazo de um ano a contar do termo do prazo legal.

E ao abrigo do n.º 3 do referenciado preceito, em caso de decisão administrativa ou sentença superveniente, o prazo previsto no número anterior conta-se a partir da data em que o declarante tome conhecimento da decisão ou sentença.

Portanto, a declaração de rendimentos de IRC pode ser substituída nos seguintes prazos:

- a) Sempre, desde que da declaração de substituição resulte imposto superior ou prejuízo menor ao inicialmente declarado;
- b) No prazo de um ano a contar do termo do prazo legal, se tiver resultado um imposto superior ao devido ou prejuízo fiscal inferior.

Isto significa que, na situação prevista na anterior al.^a b), se porventura já tiver decorrido o prazo de um ano, caso o sujeito passivo queira substituir a declaração de rendimentos modelo 22 do IRC, deve fazê-lo mas a mesma não produzirá o efeito pretendido, isto é, a liquidação, se não for acompanhada de reclamação graciosa. O prazo para a apresentação da reclamação graciosa será de dois anos, contados da data de apresentação da declaração.

Se o IRC foi liquidado oficiosamente, o prazo para a apresentação da reclamação é de 120 dias.





Quando se trata de IRS, quais as especificidades?

Face ao disposto no n.º 2 do art.º 140.º do Código do IRS, em caso de erro na declaração de rendimentos, pode a reclamação graciosa ser apresentada no prazo de dois anos a contar do termo do prazo legal para a entrega da declaração.



3. Recurso Hierárquico





Quando podemos interpor recurso hierárquico?

As decisões dos órgãos da administração tributária são suscetíveis de recurso hierárquico, nos termos do n.º 1 do art.º 66.º do CPPT.

O contribuinte pode, no âmbito de um procedimento tributário, da sua iniciativa ou da iniciativa da Autoridade Tributária, reagir a uma decisão, expressa ou tácita, que lhe seja desfavorável, através da interposição de um recurso hierárquico, para que a mesma seja reapreciada, conforme definido no art.º 54.º, n.º 1, al. f) da LGT e art.º 44.º, n.º1, al. e) do CPPT.

Quando não podemos interpor recurso hierárquico?

Do ato de liquidação não existe recurso hierárquico diretamente, pois existem meios próprios de reação para este efeito e que são, a reclamação graciosa ou a revisão de ato tributário.

No entanto, do indeferimento total ou parcial da reclamação graciosa ou da revisão de ato tributário já podemos apresentar recurso hierárquico.

O recurso hierárquico também não tem aplicação no âmbito do processo de execução fiscal, o qual é um processo judicial (ver 103.º, n.º 1 da LGT), e não procedimento administrativo tributário, tendo meios próprios de reação a atos ilegais ou lesivos dos executados, previstos no art.º 103, n.º 2 da LGT e no art.º 276.º do CPPT.

Também não pode ser apresentado recurso hierárquico no âmbito dos processos de contraordenação, sendo que a defesa dos interesses dos contribuintes nesta sede está prevista no Regime Geral das Infrações Tributárias, matéria que já foi alvo do 1.º Guia de 2023, publicado no final de janeiro e que pode consultar através do link: **>>GUIA PRÁTICO PROCESSO DE CONTRAORDENAÇÕES**





A quem é dirigido o recurso hierárquico?

O recurso hierárquico é dirigido ao mais elevado superior hierárquico do autor do ato (Ministro das Finanças – art.º 80.º da LGT) e interposto junto do autor do ato do qual se pretende recorrer ao abrigo do n.º 2 do art.º 66.º do CPPT.

Pode apresentar o recurso hierárquico:

- a) Presencialmente, desde que o recorrente vá munido com uma cópia para ser carimbada e assim comprovar a sua entrega;
- b) Por carta registada com aviso de receção, enviando também uma cópia para ser devolvida depois de carimbada juntamente com envelope selado;
- c) Em caso de recurso hierárquico de decisão de indeferimento de reclamação graciosa ou revisão de ato tributário, através do portal das finanças em Início « Os Seus Serviços « Entregar « Contencioso Administrativo « Recursos Hierárquicos « tipo de objeto: Reclamação Graciosa/Revisão Oficiosa.

Qual o prazo para interpor o recurso hierárquico?

O prazo para interpor o recurso hierárquico é de 30 dias a contar da respetiva notificação da decisão do órgão administrativo, nos termos do n.º 2 do art.º 66.º do CPPT.

O que sucede após interpor o recurso hierárquico?

Interposto o recurso hierárquico este deve subir no prazo de 15 dias, acompanhado do processo a que respeite o ato ou, quando tiverem efeitos meramente devolutivos (ao invés de suspensivos), com um extrato desse processo. Nesse prazo, de 15 dias, o autor do ato recorrido pode revogá-lo total ou parcialmente, nos termos dos n.ºs 3 e 4 do art.º 66.º do CPPT.





Qual o prazo para o recurso hierárquico ser apreciado?

O recurso hierárquico interposto será decidido no prazo máximo de 60 dias a contar da data em que for remetido ao órgão que o tem de decidir, de harmonia com o n.º 5 do art.º 66.º do CPPT.

Na prática, inicia após o prazo de 15 dias para subida do recurso hierárquico, pois o órgão decisor pode reapreciar previamente os argumentos do contribuinte e decidir revogar a decisão tomada.

Por sua vez, o prazo de 15 dias anteriormente referido inicia a sua contagem a partir do momento em que o recurso hierárquico deu entrada nos serviços do órgão recorrido.

Qual a natureza e efeito do recurso hierárquico?

O recurso hierárquico, salvo disposição em contrário das leis tributárias, tem natureza meramente facultativa e efeito devolutivo, de harmonia com o n.º 1 do art.º 67.º do CPPT.

A natureza facultativa do recurso significa que o sujeito passivo pode usar este meio ou outro, designadamente, a impugnação judicial. A utilização de um meio de impugnação não depende da prévia utilização de outro, sendo que ambos os prazos correm em simultâneo.

A atribuição do efeito meramente devolutivo significa que é possível executar a decisão recorrida na pendência do Recurso Hierárquico.

Portanto, se estivermos na presença de um imposto e o mesmo ainda não tiver sido pago, o montante em dívida irá seguir para cobrança coerciva através da instauração do respetivo processo de execução fiscal, com todas as consequências daí decorrentes, designadamente custas processuais, juros de mora e penhora.

E no caso de a lei atribuir ao recurso hierárquico efeito suspensivo, este limita-se à parte da decisão contestada, nos termos do n.º 2 do art.º 67.º do CPPT, sendo a restante decisão passível de execução.





Note-se que, de harmonia com o n.º 3 do art.º 67.º do CPPT, o recurso contencioso de atos da administração tributária praticados por ocasião do desalfandegamento, que decidam a classificação pautal de mercadorias de importação proibida ou condicionada é previamente precedido de recurso hierárquico, sendo aplicável, com as devidas adaptações, o disposto no art.º 77.º- A do CPPT.

Minuta de Recurso hierárquico

 **DOWNLOAD**



4. Revisão dos atos tributários

Parte IV





Onde está prevista a revisão de ato tributário?

A revisão de ato tributário está prevista no art.º 78.º da LGT.

Quem pode dar início à revisão de ato tributário?

O pedido de revisão pode ser da iniciativa tanto do contribuinte como da AT.

Quais os tipos de revisão legalmente previstos?

O disposto no art.º 78.º da LGT distingue dois tipos de revisão:

- a) A revisão do ato tributário – por iniciativa do contribuinte e,
- b) A revisão oficiosa do ato tributário – por iniciativa da AT (embora exista uma ligeira nuance relativamente a esta que trataremos adiante).

Por outras palavras, determina o n.º 1 do art.º 78.º da LGT:

- a) **Por iniciativa sujeito passivo**, no prazo de reclamação administrativa (120 dias) e com fundamento em qualquer ilegalidade; ou,
- b) **Por iniciativa da administração tributária:**
 - No prazo de **quatro anos** após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços;
 - Nos **três anos** posteriores ao ato tributário, o dirigente máximo do serviço pode autorizar, excepcionalmente, 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, con-





siderando-se apenas notória a injustiça ostensiva e inequívoca e grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional.

- No prazo de **quatro anos**, seja qual for o fundamento, por motivo de duplicação de coleta.

Quais os fundamentos de um pedido de revisão?

A revisão pode ser apresentada com um dos fundamentos previstos no art.º 78.º da LGT:

- a) Qualquer ilegalidade (art.º 78.º, n.º 1, 1.ª parte);
- b) Erro imputável aos serviços (art.º 78.º, n.º 1, 2.ª parte);
- c) Injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte, sendo que apenas se considera notória a injustiça ostensiva e inequívoca e grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional (art.º 78.º, n.ºs 4 e 5 LGT); e,
- d) Duplicação de coleta (art.º 78.º, n.º 6 LGT).

Em que prazo pode ser pedida uma revisão?

- a) No prazo da reclamação administrativa, ou seja, de 120 dias, caso a iniciativa seja do sujeito passivo, com fundamento em qualquer ilegalidade (art.º 78.º, n.º 1 LGT);
- b) No prazo de quatro anos após a liquidação, caso a iniciativa seja da Autoridade Tributária, por erro imputável aos serviços (art.º 78.º, n.º 1 LGT);





c) No prazo de três anos posteriores ao do ato tributário, excecionalmente, com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte posteriores ao do ato tributário (art.º 78.º, n.ºs 4 e 5 LGT);

d) No prazo de quatro anos, em caso de duplicação de coleta (art.º 78.º, n.º 6 LGT).

Se já tiver decorrido o prazo da reclamação administrativa, nos termos do art.º 78.º, n.º 1, 1.ª parte, o contribuinte ainda pode apresentar pedido de revisão de ato tributário?

É nosso entendimento que sim. Ademais, seguindo o próprio entendimento pacífico de praticamente toda a jurisprudência dos tribunais superiores, quanto a esta matéria, e à luz do princípio de que o que pode ser feito oficiosamente pode ser feito a pedido dos interessados, corolário do princípio da prevalência da substância sobre a forma e dos direitos constitucionais de petição e de participação.

Assim, nada impede que os interessados requeiram à AT a revisão dos atos tributários, mesmo nos casos em que o art.º 78.º prevê que a revisão é da iniciativa dos serviços.

Aliás, tanto assim é que o n.º 7 do art.º 78.º prevê que *«Interrompe o prazo da revisão oficiosa do acto tributário ou da matéria tributável o pedido do contribuinte dirigido ao órgão competente da administração tributária para a sua realização.»*

O contribuinte pode pedir à AT que esta faça a revisão oficiosa de determinado ato tributário, que esta devia ou podia ter feito por sua iniciativa, mas não o fez, e este pedido interrompe o prazo que estivesse a decorrer, ou seja, que tem como consequência o início de novo prazo, idêntico ao inicial, a partir da data da formulação do pedido.





Acrescendo ao facto de a AT dever rever as orientações genéricas quando exista jurisprudência reiterada dos tribunais superiores, manifestada em cinco decisões transitadas em julgado no mesmo sentido, sem que existam decisões dos tribunais superiores em sentido contrário igualmente transitadas em julgado, em número superior, conforme disposto no art.º 68.ºA da LGT, entendemos que já é tempo de reverem a sua posição ante pedidos de revisão oficiosa de atos tributários por iniciativa da AT, feitos pelo sujeito passivo.

Neste sentido, veja-se, a título de exemplo, os seguintes Acórdãos:

>> **Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo 0407/15 de 04/05/2016**

>> **Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo 065/09 de 15/04/2009**

Quais os documentos que devem ser juntos ao pedido de revisão de ato tributário?

Devem ser juntos todos os elementos probatórios, que comprovem que o resultado da liquidação não está em conformidade com a realidade patrimonial e financeira da empresa, nem com o rendimento real obtido.

A documentação tem de ser aferida casuisticamente, mas será sempre necessária para que permita comprovar objetiva e diretamente à AT a desconformidade da situação e a necessidade da correção do ato tributário.

Por exemplo, em caso de pedido de revisão oficiosa de liquidação oficiosa emitida pela AT, após o envio da Modelo 22-IRC em falta, o pedido de revisão terá necessariamente de ser acompanhado da contabilidade de todo o exercício, quase como se tratasse de um ato inspetivo profundo, pois como as liquidações oficiosas estão emitidas nos termos legais, apenas a contabilidade devidamente organizada, que não mereça qualquer reparo ou censura, pode levar à correção das liquidações oficiosas.





Como pode ser apresentada uma revisão (oficiosa) de ato tributário?

Este pedido de revisão de ato tributário ou de revisão oficiosa de ato tributário deverá ser entregue ou enviada por correio registado, para o Serviço de Finanças territorialmente competente, que irá reencaminhar internamente para o órgão competente para a decisão.

Na dúvida, deverá ser dirigido ao dirigente máximo da AT, que é o Exmo. Senhor Ministro das Finanças.

[Minuta de pedido de revisão de ato tributário](#)



DOWNLOAD

[Minuta de pedido de revisão oficiosa de ato tributário](#)



DOWNLOAD



5. Pedido de revisão da matéria tributável

Parte V





O que é o pedido de revisão de matéria tributável?

A regra é que a matéria tributável seja quantificada e apurada com base na declaração do contribuinte.

No entanto, em casos de impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de imposto, a avaliação dos rendimentos ou dos bens patrimoniais pode ser realizada através do sistema de avaliação indireta, ou seja, a partir de indícios, presunções ou outros elementos que a administração tributária tenha à sua disposição, nos termos do regime previsto nos art.ºs 81 a 93.º da LGT.

Quais os casos em que pode ser feita uma avaliação indireta dos rendimentos ou bens patrimoniais?

Conforme taxativamente previsto no art.º 87.º da LGT, a avaliação indireta só pode efetuar-se nos seguintes casos:

- a) Regime simplificado de tributação, nos casos e condições previstos na lei;
- b) Impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto;
- c) A matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos, da que resultaria da aplicação dos indicadores objetivos da catividade de base técnico-científica referidos na LGT;
- d) Os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89.º-A da LGT;
- e) Os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuí-





zos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de atividade, em que a contagem deste prazo se faz do termo do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco;

f) Acréscimo de património ou despesa efetuada, incluindo liberalidades, de valor superior a (euro) 100 000, verificados simultaneamente com a falta de declaração de rendimentos ou com a existência, no mesmo período de tributação, de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados.

No caso de verificação simultânea dos pressupostos de aplicação da alínea d) e da alínea f), a avaliação indireta deve ser efetuada nos termos dos n.ºs 3 e 5 do artigo 89.º-A da LGT (Manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados).

O pedido de revisão de matéria tributável previsto no art.º 91.º da LGT aplica-se a todas as situações de avaliação indireta anteriormente referidas?

Não. As situações relativas a manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados (alíneas d) e f) do art.º 87.º da LGT) **apenas são passíveis de recurso judicial** para o tribunal tributário (Lisboa) ou Administrativo e Fiscal (qualquer outra zona do País, com exceção de Lisboa), com efeito suspensivo (art.º 146.ºB, 146.º D e n.º 8 do art.º 89.ºA da LGT).

No caso da alínea a) – regime simplificado, apenas pode fazer o pedido de revisão de matéria tributável em caso não serem efetuadas correções com base noutra método indireto, que não o referido no art.º 87.º/1 a) da LGT (ver art.º 91/1 da LGT).

O pedido de revisão previsto no art.º 91.º da LGT também não se aplica a correções meramente aritméticas da matéria tributável resultantes de imposição legal ou que possam ser objeto, de acordo com as leis tributárias, de recurso hierárquico com efeito suspensivo da liquidação e as questões de direito, salvo quando referidas aos pressupostos da determinação indireta da matéria coletável constantes do n.º 1 do art.º 87.º da LGT. (n.º 14 do art.º 91.º da LGT).





Quais os fundamentos a invocar no pedido de revisão de matéria tributável?

No pedido de revisão de matéria tributável podem ser invocados os seguintes fundamentos:

- 1 – **Erro na qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros tributários**, ou seja, o contribuinte pretende demonstrar que a AT cometeu um erro que conduziu à fixação de um montante superior de imposto ao que é normal ou adequado;
- 2 – **Erro quanto à verificação dos pressupostos**, isto é, o contribuinte considera que a sua contabilidade permite quantificar de forma direta e exata a sua real situação tributária, ou que não se registam situações de resultados tributáveis nulos ou com prejuízos fiscais, injustificados.

A quem se dirige o pedido de revisão de matéria tributável?

É dirigido ao Diretor de Finanças regional, mas pode ser entregue no Serviço de Finanças da área da sede ou domicílio do sujeito passivo, que o reencaminha internamente para decisão.

Qual o prazo para apresentar revisão de matéria tributável?

O prazo é de 30 dias contados a partir da data da notificação da decisão de fixação da matéria tributável por métodos indiretos.





Como é feita a tramitação deste pedido?

O requerimento com o pedido de revisão de matéria tributável, além dos fundamentos e provas que o fundamentam, deve indicar o perito que representa o sujeito passivo ou requerer a nomeação de perito independente, igual faculdade cabendo ao órgão da administração tributária.

Recebido o pedido de revisão e se estiverem reunidos os requisitos legais da sua admissão, o órgão da administração tributária designará no prazo de 8 dias um perito da AT, que preferencialmente não deve ter tido qualquer intervenção anterior no processo, e marcará uma reunião entre este e o perito indicado pelo contribuinte a realizar no prazo máximo de 15 dias.

O pedido de revisão de matéria tributável tem efeito suspensivo da liquidação do tributo.

O sujeito passivo que apresente pedido de revisão da matéria tributável não está sujeito a qualquer encargo em caso de indeferimento do pedido, sem prejuízo de poder ser aplicado ao sujeito passivo um agravamento até 5% da coleta reclamada quando se verificarem cumulativamente as seguintes circunstâncias:

- a) Provar-se que lhe é imputável a aplicação de métodos indiretos;
- b) A reclamação ser destituída de qualquer fundamento;
- c) Tendo sido deduzida impugnação judicial, esta ser considerada improcedente.

Em que consiste o procedimento de revisão de matéria tributável?

O procedimento de revisão da matéria coletável assenta num debate contraditório entre o perito indicado pelo contribuinte e o perito da administração tributária, com a participação do perito independente, quando houver, e visa o estabelecimento de um acordo, nos termos da lei, quanto ao valor da matéria tributável a considerar para efeitos de liquidação.





O procedimento é conduzido pelo perito da administração tributária e deve ser concluído no prazo de 30 dias contados do seu início, dispondo o perito do contribuinte de direito de acesso a todos os elementos que tenham fundamentado o pedido de revisão.

Havendo acordo entre os peritos nos termos da presente subsecção, o tributo será liquidado com base na matéria tributável acordada.

Em caso de acordo, a administração tributária não pode alterar a matéria tributável acordada, salvo em caso de trânsito em julgado de crime de fraude fiscal envolvendo os elementos que serviram de base à sua quantificação, considerando-se então suspenso o prazo de caducidade no período entre o acordo e a decisão judicial.

Na falta de acordo no prazo de 30 dias contados do seu início, o órgão competente para a fixação da matéria tributável resolverá, de acordo com o seu prudente juízo, tendo em conta as posições de ambos os peritos.

Se intervier perito independente, a decisão deve obrigatoriamente fundamentar a adesão ou rejeição, total ou parcial, do seu parecer.

No caso de o parecer do perito independente ser conforme ao do perito do contribuinte e a administração tributária resolver em sentido diferente, a reclamação graciosa ou impugnação judicial têm efeito suspensivo, independentemente da prestação de garantia quanto à parte da liquidação controvertida em que aqueles peritos estiveram de acordo.

O perito independente referido no artigo anterior é sorteado entre as personalidades constantes de listas distritais, que serão organizadas pela Comissão Nacional de Revisão.

Minuta de pedido de revisão de matéria tributável



DOWNLOAD

Clique
e aceda



Índice

6. Procedimento de correção de erros da administração tributária

Parte VI





Regime, procedimentos e tramitação

O procedimento de correção de erros da administração tributária é regulado nos art.ºs 95.º-A a 95.º C do CPPT, e permite a reparação por meios simplificados de erros materiais ou manifestos da administração tributária ocorridos na concretização do procedimento tributário ou na tramitação do processo de execução fiscal.

Consideram-se erros materiais ou manifestos, designadamente os que resultarem do funcionamento anómalo dos sistemas informáticos da administração tributária, bem como as situações inequívocas de erro de cálculo, de escrita, de inexatidão ou lapso.

O procedimento é caracterizado pela dispensa de formalidades essenciais e simplicidade de termos.

A instauração do procedimento não prejudica a utilização no prazo legal de qualquer meio procedimental ou processual que tenha por objeto a ilegalidade da liquidação ou a exigibilidade da dívida.

Os contribuintes podem solicitar junto do dirigente máximo da administração tributária (Ministro das Finanças) a correção de erros que os tiverem prejudicado, no prazo de 10 dias posteriores ao conhecimento efetivo pelo contribuinte do ato lesivo em causa.

O pedido pode ser apresentado verbalmente ou por escrito em qualquer serviço da administração tributária, sendo que, no caso do pedido ser apresentado verbalmente, é reduzido a escrito pelo serviço da AT que o tiver recebido.

O pedido de correção de erros é decidido pelo dirigente máximo do serviço ou por qualquer outro funcionário qualificado em quem seja delegada essa competência, no prazo máximo de 15 dias, sendo a decisão notificada ao contribuinte presencialmente ou por via postal simples.

Caso o fundamento do pedido seja a ilegalidade da liquidação, a inexigibilidade da dívida ou outro fundamento para o qual a lei preveja meio processual próprio, deve o contribuinte ser convidado a substituir o procedimento pelo meio adequado.

O indeferimento do pedido não está sujeito a audição prévia.



7. Direito de participação

Parte VII





Aspetos gerais

O procedimento tributário rege-se por vários princípios e com especial enfoque no princípio da participação dos contribuintes na formação da decisão, devendo estes ser ouvidos na pendência do procedimento.

Este princípio também tem consagração constitucional no art.º 267.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa sendo por sua vez transposto para os códigos tributários no art.º 60.º da LGT, art.º 45º do CPPT e no art.º 60.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPITA).

O motivo pelo qual referimos esta temática em último é pelo facto de ser transversal a todos os procedimentos tratados neste guia.

Assim, é dado ao contribuinte a possibilidade efetiva de intervir no procedimento tributário, invocando os argumentos que considere necessário a sustentar a sua posição, convencendo a autoridade tributária a proferir decisão que lhe seja favorável.

Para efetivar o direito de audição nos termos previstos no art.º 60.º da LGT, os contribuintes são notificados de um projeto de decisão (que é sempre de indeferimento, pois se fosse favorável ao contribuinte este não seria notificado) e respetiva fundamentação, para se pronunciarem, querendo, normalmente no prazo de 15 dias.

Pode ser fixado um prazo superior por parte da AT, em caso de especial complexidade.

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

O direito de audição é facultativo e o seu não exercício não tem como consequência que o projeto de decisão se torne automaticamente em decisão final.

Minuta de audição prévia [↓ DOWNLOAD](#)

Minuta de audição prévia em sede de inspeção [↓ DOWNLOAD](#)



LIGAÇÕES ÚTEIS

CAAD

GUIA PRÁTICO PROCESSOS DE CONTRAORDENAÇÕES

DOWNLOADS

Minuta de reclamação graciosa

Minuta de Recurso hierárquico

Minuta de pedido de revisão de ato tributário

Minuta de pedido de revisão oficiosa de ato tributário

Minuta de pedido de revisão de matéria tributável

Minuta de audição prévia

Minuta de audição prévia em sede de inspeção

FICHA TÉCNICA

TÍTULO

Guia Prático: Meios de Defesa Graciosos do Contribuinte

PROPRIEDADE

Ordem dos Contabilistas Certificados

AUTORES

Amândio Silva

Serviço de Contencioso Tributário da OCC:

Cheila Peres; Filipa Rodrigues Pereira;

Ricardo Oliveira Venâncio; e Rute Rodrigues Pinto

PAGINAÇÃO e IMAGEM

Departamento de Comunicação e Imagem da OCC

DATA DE PUBLICAÇÃO

Março de 2023

