

Contencioso Tributário

Introdução

O presente trabalho versa sobre contencioso tributário, e tem por base as lições de contencioso fiscal que foram ministradas no Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal, pelo ilustre docente Senhor Conselheiro Almeida Lopes .

Pesou na minha decisão para escolha deste tema, as alterações introduzidas pela Lei n.º. 13/2002 de 19/02 no Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, e o facto de com a entrada em vigor do Dec. Lei n.º. 325/2003 de 29/12, publicado na sequência da Lei 15/2001 de 5/06, se ter operado uma verdadeira revolução no contencioso administrativo e tributário, com profundas alterações a nível da tutela Governativa, da Jurisdição territorial dos Tribunais, e ordenamento processual, embora este ainda não se encontre concluído, já que se torna necessário ainda, harmonizar o Código de Procedimento e Processo Tributário, ao novo regime processual nos tribunais Administrativos e Fiscais.

Pesou também, na minha decisão, o especial interesse que suscitaram nos meus colegas de curso, as prelecções do Senhor Conselheiro onde pude verificar que alguns deles sentiam verdadeira dificuldade em alguns assuntos desta matéria e se sentiram verdadeiramente agradados por lhes ter sido ministrado um módulo de Contencioso Tributário, de cariz eminentemente objectivo e prático na forma de abordar as diferentes temas do programa acrescido dos sábios conselhos que conjuntamente foram transmitidos, sobre a forma a observar nas relações com os tribunais tributários e juízes, nomeadamente na elaboração de petições e demais peças processuais de forma a identificar as questões essenciais e as leis infringidas, sem longos enredos desnecessários de forma a não fazer perder tempo aos meritíssimos juízes, e de certa forma ajudá-los a atingir mais depressa uma sábia resolução das questões a decidir.

O trabalho seguirá de perto o programa porque nos foram ministrados os temas leccionados, tendo por base, o que consegui captar das referidas lições, complementadas pelo estudo a que depois procedi de forma a completar os apontamentos que ao longo

das aulas fui tomando. Quero aqui fazer notar a pena que eu e os meus colegas sentimos, por não nos ter sido facultado um manual, que ainda que sucintamente contivesse um resumo dos temas abordados.

Este trabalho não pretende ser exaustivo, nem tem a veleidade de grandes concepções teóricas, pretendendo apenas fornecer uma óptica eminentemente prática das questões de Contencioso Fiscal abordadas.

Além de fazer uma abordagem sobre a natureza do contencioso fiscal, as garantias gerais dos contribuintes, o princípio da tutela jurisdicional efectiva, e as especificidades da jurisdição administrativa e fiscal, vou apenas debruçar-me sobre o processo de impugnação judicial fiscal, por ser aquele a que mais se recorre para defesa de actos ilegais da administração, e a fim de não tornar muito extenso o presente trabalho, de forma a respeitar as instruções que sobre o mesmo nos foram transmitidas, deixando talvez, para outra ocasião os restantes meios processuais.

XXXXXXXX

A Natureza do Contencioso Fiscal

A palavra Contencioso pressupõe um conflito de interesses, entre duas ou mais partes que leva à discussão da legalidade de determinados actos, ou apuramento de responsabilidades, perante órgãos independentes imparciais com competência para proferirem decisões tendentes a converte-se em coisa julgada.¹

O Contencioso Fiscal de que nos vamos ocupar é o conjunto de espécies processuais (processos), definidas pelas leis tributárias dirigidas aos tribunais fiscais e através das quais os contribuintes exercem os seus direitos contra actos ilegais da administração fiscal.

É um contencioso de anulação. Resulta de um pedido formulado jurisdicionalmente, para anulação de um acto jurídico da administração. Corresponde a um exame da legalidade dos actos administrativos, definitivos e executórios. O acto anulado deixa de existir na ordem jurídica – o juiz anula o acto, não se substitui à administração, proferindo um outro acto legal em lugar daquele.

O direito fiscal tem diversas fontes, podendo esta expressão (fontes) ser empregue em diversas acepções, (históricas, consuetudinárias, objectivas, subjectivas, jurídicas, etc.) conforme ensina o Professor Nuno Sá Gomes², mas as que aqui nos interessam, serão sobretudo as fontes de direito fiscal objectivo, no sentido técnico-jurídico.

“A fonte de obrigação tributária é sempre o facto objectivo da previsão das normas de incidência tributária.”³

O Sistema Fiscal Português (conjunto de leis que informam e prevêm as fontes da obrigação tributária) seguindo os princípios constitucionais, visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa da riqueza (art. 103 da Constituição).

Ora as necessidades financeiras do Estado tem vindo a aumentar exponencialmente devido às suas funções sociais cada vez maiores. Contudo, ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da constituição, nem superiores à sua capacidade contributiva.

¹ Dicionário de conceitos e princípios jurídicos – Marcelo Caetano - Dir. Constitucional, 1979-2ª. -392 e Manual de Dir. Administrativo, 1980-2ª. -1213 e 1214.

² Manual de Direito Fiscal (Volume II) – Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º. 174 fl. 14 e segs.

³ Manual de Direito Fiscal (Volume II) – Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º. 174.

Há tendência para que os serviços públicos se socorrem de taxas para se financiarem que por vezes são verdadeiros impostos e excessivos, porque vão para além do serviço prestado, e por vezes a fronteira entre imposto e taxa é bastante ténue, obrigando as pessoas a pagar por serviços públicos, mais do que a sua capacidade contributiva permite.

Os impostos são criados por lei (da competência da Assembleia da República) que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes (artº. 165º. al i) da C.R.P.)

Em matéria de impostos, existe portanto, reserva de lei, da Assembleia de República, revestindo as normas fiscais a forma de lei, só podendo legislar nessa matéria o poder executivo, com autorização legislativa expressa.

Segundo a divisão de poderes existente, (artº.111 da CRP) cabe, portanto, ao poder legislativo definir “o quê, o quando e o quanto” dos impostos.

Quanto a incidência, taxas e benefícios fiscais, que se nos apresentam nos diversos códigos fiscais, vamos abster-nos agora de comentários, e vamos debruçar-nos sobretudo nas garantias dos contribuintes que se nos apresentam de duas espécies: graciosas – aquelas que se desenrolam perante a administração – e contenciosas, as que se desenrolam perante o poder judicial.

AS GARANTIAS DOS CONTRIBUINTES

Toda a Administração Pública, incluindo, portanto, a Administração Tributária, deve, nas suas actuações face aos administrados, respeitar os direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos. Isso mesmo resulta do artigo 266.º, n.º 1 da C.RP.

No âmbito fiscal, esses direitos e interesses são tutelados através das chamadas *garantias dos contribuintes*, que nos aparecem, desde logo, como uma decorrência do princípio da legalidade da tributação, consagrado n.º 2 do artigo 103.º da C.R.P.

Ao nível do direito tributário, a expressão garantias dos contribuintes surge-nos no artigo 54.º da L.G.T., bem como nos Capítulos VIII do C.I.R.S. e do C.I.RC. e VII do C.I.V.A., onde se enumeram alguns dos meios ao alcance do contribuinte quando pretende reagir face a actos da Administração Tributária lesivos dos seus direitos.

Concretizando o comando constitucional expresso no n.º 2 do artigo 268.º, a lei

fiscal (nomeadamente art.º 54.º e segs. da LGT e 97.º do CPPT) estabelece as garantias essenciais que a Administração Tributária deverá assegurar nas suas relações com os sujeitos passivos, a saber:

- o direito à informação, à fundamentação e à notificação de todos os actos praticados em matéria tributária que afectem direitos e interesses;
- direito de reclamação, de recurso hierárquico, de impugnação, de audição e de oposição;
- direito a juros indemnizatórios e moratórios, entre outros.

“Sintetizando as diferentes posições doutrinárias, podemos afirmar que as garantias dos contribuintes mais não são do que *“todos os meios legislativos” judiciais e administrativos que permitem ao cidadão-contribuinte tutelar os seus direitos e interesses legalmente protegidos, reagindo face a arbítrios do poder tributário, legislativo e administrativo e a actuações ilegítimas da A. T., quer na criação, quer na aplicação dos tributos. Esta noção ampla abrange “direitos de natureza muito diversificada designadamente, ao nível do direito não escrito, os decorrentes dos princípios fundamentais do Estado de Direito, dos princípios gerais do Direito de cada país, dos princípios gerais do direito penal, processual, administrativo, financeiro e fiscal, e ainda ao nível da constituição formal, e das leis fiscais, os direitos fundamentais das pessoas e os direitos, liberdades e garantias, quer das pessoas jurídicas, quer das pessoas individuais, as garantias e direitos dos administrados e, finalmente, os direitos específicos dos contribuintes}* – Nuno Sá Gomes – *Estudos sobre a Segurança Jurídica na Tributação das Garantias dos Contribuintes, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 169.º. Pp.53 e54. e 55. “.*

Contudo, o direito interno positivo não esgota a previsão das garantias dos contribuintes, na medida em que há que atender aos princípios jurídicos de direito internacional, os quais fazem parte integrante do direito português, nos termos dos artigos 8.º e 16.º da C.R.P.”⁴

Direito Fiscal e Direito Tributário

Aplicamos a designação “direito fiscal” sobretudo para designar o conjunto de leis que regulam os impostos propriamente ditos, (definindo imposto como a prestação pecuniária, unilateral, coactiva, imposta por lei, sem carácter de sanção).

⁴ Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 414, fls. 174 e segs.

Na designação de “direito tributário” ou dos tributos, englobamos para além das leis fiscais dos impostos, toda a legislação sobre taxas (prestação como contrapartida de um serviço prestado, quer pelo estado, quer pelas autarquias) e outras prestações financeiras a favor de entidades públicas (propinas, contribuições da segurança social, direitos aduaneiros, etc.) – artº 3 da Lei Geral Tributária (decreto-lei 398/98, de 17 /12).

No edifício legislativo que rege o “Direito Tributário”, são essenciais à resolução dos conflitos que se geram nas relações jurídico-tributárias entre a Administração Tributária e os contribuintes, o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais - Lei 13/2002 de 19/02 - que define a competência e hierarquia dos Tribunais Administrativos e Fiscais, a Lei Geral Tributária, o Código do Procedimento e Processo Tributário, o Código de Processo nos Tribunais Administrativos e Fiscais, o Código do Procedimento Administrativo, e supletivamente, o Código do procedimento administrativo, o Código Civil, e o Código de Processo Civil.

Integram a Administração Tributária, para além da Direcção-Geral dos Impostos, a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, a Direcção- Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros, as entidades públicas incumbidas da liquidação e cobrança de tributos, o Ministro das Finanças e os membros do Governo com competências tributárias, bem como os órgãos competentes dos Governos Regionais e das Autarquias locais. (artº. 1º. Nº. 3 da LGT).

Às relações jurídico-tributárias, de acordo com a sua natureza, aplicam-se sucessivamente a Lei Geral Tributária, o Código de Procedimento e Processo Tributário, e demais leis tributárias, o Código do Procedimento Administrativo, o Código de Processo nos Tribunais Administrativos, o Código Civil e O Código de Processo Civil (cfr. artº. 2º. da LGT, e artº. 2º. do CPPT),

A Lei Geral Tributária pretende clarificar e sintetizar num único diploma, as regras fundamentais do sistema fiscal, contribuindo para uma maior segurança das relações entre a Administração Fiscal e os contribuintes, consubstanciando os princípios jurídicos fundamentais do sistema fiscal português, e uniformizando os critérios de aplicação do direito tributário.

Podemos dizer, com um certo grau de afinidade, que a Lei Geral Tributária está para o direito tributário, como o Código Civil, para o direito Civil.

O Código de Procedimento e Processo Tributário, aprovado pelo Dec.Lei. n.º 433/99, de 26/10, com as substanciais alterações introduzidas pelo art.º 12.º da Lei n.º 15/2001, de 5/06, é a principal base legal do contencioso tributário, aplicando-se em primeiro lugar ao processo judicial tributário e aos recursos jurisdicionais, cedendo apenas, à hierarquia das normas aplicáveis do direito comunitário e internacional (art.º 8.º da Constituição da República Portuguesa), e em estreita consonância com a Lei Geral Tributária, remetendo apenas subsidiariamente, em caso de lacuna, para outras disposições legais.

Aplicam-se, supletivamente, ao procedimento e processo Tributário, de acordo com os casos omissos, (art.º 2.º Do CPPT) :

- As normas de natureza procedimental ou processual dos códigos e demais leis tributárias (CIRS, CIVA, CIRC, etc.);
- As normas sobre organização, hierarquia e funcionamento da administração tributária (Leis orgânicas das respectivas direcções gerais que compõem a administração tributária).
- As normas sobre organização e processo nos tribunais administrativos e tributários (ETAF e CPTA);
- O Código de Procedimento Administrativo e ;
- O Código de Processo Civil.

O Princípio da Tutela Jurisdicional Efectiva, em Matéria Fiscal

1 – Direito de acesso aos tribunais

A Constituição Portuguesa assegura a existência de tribunais administrativos e fiscais art.º 212 da Constituição.

O primeiro documento que garante uma tutela jurisdicional em matéria fiscal é, portanto, a própria Constituição.

Nela encontramos – citando Casalta Nabais ⁵ – “ um conjunto de princípios jurisdicionais disciplinadores quer de quem, de como e de quando tributar, quer do que (é que) e do quanto se tributa, estabelecendo assim toda uma teia de limites à tributação de carácter formal, os primeiros, e de carácter material os segundos. Nela encontramos

⁵ Casalta Nabais – Revista Fisco n.º. 111/112 fls. 4

os princípios da legalidade fiscal, da segurança jurídica fiscal, da não retroactividade dos impostos e da proibição do referendo fiscal, no domínio dos primeiros, e os princípios da igualdade fiscal, da capacidade contributiva, do respeito pelos direitos fundamentais e do estado social, no domínio dos segundos.”

Além disso, segundo o princípio constitucional do direito de acesso aos tribunais (artº 20 da constituição) o processo tem de ser um meio idóneo de conferir a tutela jurisdicional efectiva correspondente ao conteúdo do direito ou interesse legalmente protegido.

A todo o direito ou interesse legalmente reconhecido pela ordem jurídica tem de corresponder um meio de o fazer valer em juízo, sob pena de não o havendo o sistema jurídico se transformar numa ficção.

Este princípio vem desde há muito tempo sendo afirmado no direito positivo no que toca no direito processual civil (cfr. artº 2 do C.P.C.)

Os direitos fundamentais são portadores da máxima garantia de tutela jurídica possível. Por isso, esse direito foi sempre entendido como implicando também a exigência da conformação do processo por forma a que possa obter-se através dele a tutela jurídica efectiva e eficaz que corresponda ao conteúdo dos direitos e interesses legalmente protegidos (princípio da tipicidade dos meios processuais).

Esta significação do princípio encontra-se bem explícita no texto dos números 4 e 5 do artº 268 da Constituição. A redacção desse artigo visa garantir o direito dos administrados a uma tutela jurisdicional dos seus direitos e interesses legalmente protegidos e a indicar a título exemplificativo alguns desses direitos cuja tutela afirma garantir .

Também a Lei Geral Tributária, o CPPT e o CPTA, enunciam algumas regras fundamentais do processo judicial tributário, em defesa desses direitos como sejam:

- A garantia dos direitos e liberdades fundamentais, a promoção da igualdade e o respeito pelos princípios do Estado de Direito – artº. 9º. da LGT;

- O direito de impugnação ou recurso, dos actos lesivos consignados no n.º 2 do artº. 95º. da LGT, - podem consubstanciar actos lesivos na LGT, não só o acto liquidação, mas também a fixação de valores patrimoniais, etc..

- O direito de não ser renunciável, em regra o direito de impugnar –artº. 96º. Da LGT.

- São também impugnáveis os actos com eficácia externa, lesivos, ainda que inseridos num procedimento - artº. 51 do CPTA;

- São impugnáveis actos destacáveis de um procedimento quando a lei o disser;
- Actos lesivos interlocutórios, são impugnáveis com a decisão final- artº. 54º. do CPPT;

É também garantia de tutela efectiva o facto de a decisão ter de ser obtida em prazo razoável – artº. 97º. da LGT. , artº 6º. da Convenção dos Direito do Homem, artº 20 da Constituição, artº. 2º. do CPTA.

O CPPT, fixa em dois anos para o processo judicial tributário e em 90 dias para os processos urgentes, (artº. 96º. do CPPT) o prazo considerado razoável para obtenção de uma decisão.

Contudo, estes prazos são, meramente, disciplinares, e não têm qualquer sanção, continuando a ser largamente ultrapassados (vejam-se as pendências nos actuais Tribunais Administrativos e Fiscais).

São também garantias de tutela jurisdicional efectiva o direito à convalidação em caso de erro na forma do processo - a forma do processo afere-se pelo pedido que se faz ao Tribunal – artº. 98ºnº. 4. do CPPT.

O Juiz deve tudo fazer para conhecer do mérito da causa, não deve terminar o processo por meros aspectos formais- artº. 7º. do CPTA - princípio do inquisitório artº. 13º. Do CPPT, -a regra da verdade material, o Juiz deve averiguar e pedir outras provas além das indicadas pelas partes, quando estas não chegam para formular a sua convicção sobre a verdade dos factos.- artº. 99º. LGT.

Princípio da igualdade efectiva – artº. 6º. do CPTA e princípio da igualdade das partes -artº. 98º. da LGT.

Mas os contribuintes não têm apenas direitos. Na verdade, o sistema fiscal português assenta, em grande parte, num dever de cooperação dos sujeitos passivos, o qual, não raras vezes, entra em tensão dialéctica com os seus direitos e garantias enquanto cidadãos.

De facto, a legislação fiscal impõe, ao lado da obrigação principal,(o pagamento do imposto) inúmeras obrigações acessórias aos contribuintes e a terceiros, tendentes a permitir quer a liquidação do imposto, quer o seu controlo a posteriori.

Isso mesmo ressalta do artigo 31º. da L.G.T., e um dos deveres que está presente, embora com dimensões diferentes, nessas duas fases é o dever de

cooperação, que Saldanha Sanches⁶ define como “o conjunto de deveres de comportamento resultantes de obrigações que têm por objecto prestações de facto, de conteúdo não directamente pecuniário, com o objectivo de permitir à Administração a investigação e determinação dos factos fiscalmente relevantes”.

“O princípio da colaboração, de que nos fala o artigo 59.º da L.G.T., compreende um dever de cooperação recíproco entre os órgãos da Administração Tributária e os contribuintes. Relativamente a estes últimos, esse dever traduz-se no «cumprimento das obrigações acessórias previstas na lei e a prestação dos esclarecimentos que esta [Administração Tributária] lhes solicitar sobre a sua situação tributária...».

No Texto da Lei, o dever de cooperação é um corolário do dever de contribuir para a captação dos meios financeiros necessários ao desenvolvimento económico e social (artigo 101.º da C.R.P.) e assume relevância, em primeiro lugar, na fase de determinação da matéria colectável, uma vez que boa parte do nosso sistema fiscal assenta em deveres declarativos a cargo do S.P., e, posteriormente, ao nível da comprovação dos elementos declarados.

2 – Jurisdição administrativa e fiscal

Jurisdição é o poder abstracto de julgar, e cada juiz tem jurisdição dentro de determinadas matérias, e sobre determinado território.

Em contencioso Tributário, vigora também o princípio da separação de poderes, (art.º 110.º Da C.R.P.) o Juiz julga, com total independência, segundo princípios jurídicos e não de oportunidade ou conveniência (art.º 3.º Do CPTA)

Artº 664 do CPC – O Juiz é livre na interpretação da Lei e do direito.

A jurisdição dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Com entrada em vigor do decreto-lei nº 325/2003 de 29/12 os Tribunais Tributários de primeira instância deixaram de estar dependentes do Ministério das Finanças e passaram a integrar a jurisdição administrativa e fiscal do Ministério da Justiça.

⁶ J. L. Saldanha Sanches “A Qualificação da Obrigação Tributária, Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa” – Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal nº. 173 Centro de

Os tribunais da jurisdição administrativa e fiscal são órgãos de soberania que administram a justiça com as competências genéricas previstas no artº 4 do ETAF – Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais - Lei nº 13 /2002 de 19/ 02, encontrando-se hierarquizados, em três graus de jurisdição numa estrutura encabeçada, pelo **Supremo Tribunal Administrativo**, seguindo-se-lhe o **Tribunal Central Administrativo**, desdobrado em Tribunal Central Administrativo **Norte** e Tribunal Central Administrativo **Sul**, tendo na base os Tribunais Administrativos de Circulo e os Tribunais Tributários.

O artº 9 do ETAF prevê a agregação dos Tribunais Administrativos de Círculo e dos Tribunais Tributários que tomam a designação de Tribunais Administrativos e Fiscais.

A competência destes tribunais está prevista no ETAF, artºs., 24, 26, 37, 44 e 49º.

Quanto à competência territorial, o Supremo Tribunal Administrativo tem sede em Lisboa e a sua competência jurisdicional estende-se a todo o território nacional (arts. 1º do ETAF e 1º nº1 o D.L 325/03 de 29/12. O Tribunal Central Administrativo Norte tem sede no Porto e a sua área de jurisdição abrange as áreas jurisdicionais dos tribunais administrativos e fiscais de Braga, Coimbra, Mirandela, Porto e Viseu, arts. 2º, nº 1 do Dec. Lei nº 325/2003, e 1º, nº 2-a) da Portaria nº 1418/2003.

Por sua vez, o Tribunal Central Administrativo Sul tem sede em Lisboa e a sua área de jurisdição abrange as áreas jurisdicionais dos tribunais administrativos e fiscais de Almada, Beja, Castelo Branco, Funchal, Leiria, Lisboa, Loulé, Loures, Ponta Delgada e Sintra – arts. 2º do Dec. Lei Nº 325/2003, e 1º, nº.2-b) da Portaria nº 1418/2003.

A área jurisdicional dos Tribunais Tributários de 1ª Instancia criados e instalados em regime de agregação com os tribunais administrativos de círculo – está definida no mapa anexo do decreto-lei 325/2003 de 29/12.

Assim os critérios para definição da competência territorial passam pela conjugação dos arts. 45º, 50º e 39º do ETAF e 12º do C PTA.

A competência dos Tribunais é fixada no momento da propositura da causa art. 5º do ETAF.

A competência em razão do valor é determinada pela alçada que nos Tribunais Tributários é igual à quarta parte da fixada para os tribunais judiciais de 1ª instância – art. 6.º, nº1 ETAF o que corresponde a €935,25, valor abaixo do qual não há recurso (cfr. art. 24 nº 1 da Lei nº3/99, de 13/01), a alçada do Tribunal Central Administrativo é igual à da Relação, ou seja €14 963,94. Pode recorrer-se do Tribunal Administrativo e Fiscal para o STA se a matéria for apenas de direito – recurso “per saltum” arts. 280.º do CPPT, 6º e 27º-b) ETAF e 105º da LGT.

O STA funciona, como terceiro grau de jurisdição, contudo funciona em segundo grau de jurisdição no caso deste recurso “per saltum” e nas causas intentadas directamente no Tribunal Central Administrativo desdobrado, e em primeiro grau de jurisdição nos recursos dos actos do Conselho de Ministro, e nos conflitos de competência entre Tribunais Tributários.

Cabe recurso para o Pleno, quando o STA, julga em 1º. Grau de jurisdição, e quando há oposição de acórdãos sobre a mesma matéria.

No conflito de competências artº. 5º. do ETAF, prevalece a decisão do STA, como tribunal superior.

Em matéria fiscal, pode ainda recorrer-se para o Tribunal de Estrasburgo dos Direitos do Homem, e é feito através de impresso próprio, pedido ao Tribunal, a que se juntam os documentos necessários à causa a decidir.

Pode também haver recurso para o Tribunal de Justiça das Comunidades. Neste caso, o Tribunal que julga em última instância, tem de fazer o reenvio ao Tribunal de Justiça, sobre a questão prejudicial de matéria comunitária, face ao primado do direito comunitário sobre o direito interno, e ao princípio da uniformidade – o direito comunitário, deve ser interpretado da mesma maneira em todos os países da Comunidade.

O decreto-lei 325/03 introduziu profundas alterações no contencioso tributário mas ainda não foram introduzidas as alterações necessárias no código de processo tributário de forma a adapta-lo ao novo processo nos tribunais administrativos e fiscais.

A administração produz actos públicos que podem assumir as mais diversas formas, o juiz também produz actos públicos, que tomam a designação de sentenças.

Dos actos da administração em geral reclama-se para o mesmo órgão que produziu o acto ou hierarquicamente superior, mas em relação de dependência. Dos actos dos juízes recorre-se para tribunais superiores, independentes entre si.

Âmbito do Contencioso Fiscal: os vários processos fiscais

O Processo Tributário de natureza judicial, vem regulado no Título IV da LGT, e no Título III do CPPT.

A Lei Geral Tributária limita-se a enumerar alguns princípios orientadores do processo, e a referir algumas formas admissíveis, - artº.101º. da LGT, enquanto a sua enunciação e regulamentação, é feita no CPPT.-artº. 97º.

São processos judiciais tributários, adequados à tutela plena e efectiva dos direito e interesses legítimos dos contribuintes em matéria tributária, nomeadamente:

- A impugnação judicial (artº. 99 e seguintes do CPPT)
- A acção para reconhecimento de direito ou interesse legítimo em matéria tributária (artº. 145º. do CPPT);
- A produção antecipada de prova-
- A oposição, os embargos de terceiro e outros incidentes e a verificação e graduação de créditos na execução fiscal – artº. 204º. do CPPT
- O recurso no próprio processo, dos actos praticados na execução fiscal (artº. s 276º. e 278º. do CPPT
- Os procedimentos cautelares de arrolamento e arresto (artº. 135º. A 142º. do CPPT)
- Os meios acessórios de intimação para consulta de processos ou documentos administrativos e passagem de certidões (artº. 146º. do CPPT);
- A intimação para um comportamento (artigo 147º. do CPPT.
- A impugnação das providências cautelares adoptadas pela Administração Tributária (artº. 144º. do CPPT;
- O recurso contencioso (actual acção administrativa especial) dos actos denegadores de isenções ou benefícios fiscais ou de outros actos relativos a questões tributárias, que não impliquem a apreciação do acto de liquidação.

Não se trata, porém, de uma lista exaustiva, como se depreende da alínea q) do nº. 1 do artº. 97º. Do CPPT, em que se abre a possibilidade de enquadrar no conceito de processo judicial tributário, “outros meios processuais previstos na lei”...

Não há apenas um só processo, porque nem todos os direitos merecem a mesma protecção, nem todos os processos podem ser urgentes.

Porque o CPPT, ainda não foi adaptado à nova jurisdição administrativa provocada pelo Decreto-Lei n.º 325/2003, de 19/02, a alínea p) do art.º 97.º do CPPT, encontra-se desfasada com actual designação do recurso contencioso, que no actual CPTA, passou a designar-se “acção administrativa especial”, para a distinguir da acção administrativa comum, bem como alínea n) ao referir “recurso” no próprio processo dos actos praticados pela administração tributária na execução fiscal, que no art.º 276.º, já tem a designação de reclamação, designação decerto mais adequada, uma vez que a designação de reclamação é usualmente utilizada para os pedidos de reapreciação de um acto perante a própria entidade que o proferiu (art.º 158.º, n.º2 alínea a) do CPA), reservando-se a designação de recurso para o caso de se recorrer de um tribunal para outro superior, como já referimos.

Embora neste artigo não se referira a execução fiscal, este é um processo judicial, embora os seus termos decorram perante A administração Fiscal (art.º 103.º Da LGT).

Nem todos os tipos de processos enunciados, têm autonomia, pois há vários que têm tramitação comum.

É o caso das diversas impugnações indicadas no art.º 97.º do CPPT:

- impugnação de liquidação de tributos;
- impugnação da fixação da matéria colectável, quando não dê origem a liquidação;
- impugnação de indeferimentos de reclamações gratuitas;
- impugnação dos actos administrativos que comportem apreciação da legalidade da liquidação;
- impugnação do agravamento à colecta;
- acções para reconhecimento de direitos ou interesses legítimos, (art.º 145.º. N.º 4) que têm tramitação comum, prevista nos art.º 99 a 130.º do Código.

- bem como a oposição à execução fiscal, que de acordo com o n.º 1 do art.º 211.º do mesmo código, após a notificação para contestação pelo RFP, passa a ter a mesma tramitação que o processo de impugnação.

Também nem todos os tipos de processos indicados têm uma tramitação regulada neste Código, como é o caso do recurso contencioso, actualmente designado acção administrativa especial, que tem tramitação regulada pelo CPTA. São também regulados pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos, os conflitos de competência entre tribunais tributários, entre órgãos da Administração tributária, do

Governo Central, dos Governos Regionais e das autarquias locais, (n.º 3 deste art.º 97.º Do CPPT), bem como os processos relativos aos meios processuais acessórios de intimação para consulta de documentos e passagem de certidões, de produção antecipada de prova, de execução de julgados (art.º 146.º N.º1 do CPPT), e a impugnação de normas regulamentares fiscais ou aduaneiras, que embora não referida no art.º 97.º do CPPT nem na LGT, é um processo judicial tributário, com tramitação regulada pelo CPTA.

Outros meios processuais são regulados pelo código de processo civil, como é o caso do arresto (art.º 139.º) e do arrolamento (art. 142.º), bem como, parcialmente, os embargos de terceiro, a anulação de venda e a verificação e graduação de créditos, e os incidentes da Assistência, Habilitação de Herdeiros (art.º 127.º, 128.º e 129.º do CPPT) O incidente de Apoio Judiciário ainda referido no art.º 127.º é mais um desfasamento do CPPT, uma vez que deixou de ser concedido pelos tribunais, e passou a ser da competência dos serviços da segurança social (Lei n.º 30-E/2000)

Princípios informadores do processo judicial tributário

Destacam-se em sede dos princípios informadores do processo judicial tributário, o princípio da celeridade processual, o princípio da igualdade das partes, o princípio do inquisitório e o princípio da colaboração.

O **princípio da celeridade processual**, já antes referido, significa que o direito de impugnar ou de recorrer contenciosamente, implica o direito de obter, em prazo razoável, uma decisão que aprecie, com força de caso julgado, a pretensão regularmente deduzida em juízo, e a possibilidade da sua execução (art.º 97.º Da LGT), princípio também referido no CPPT, (art.º 96.º), afirmando que o processo judicial tributário tem por função a tutela plena e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária, referindo também, que o processo judicial tributário, não deverá ter duração acumulada superior a dois anos, contados desde a data da instauração e a data da decisão proferida em 1.ª Instância, prazo que como já referimos, é meramente disciplinar, porque não lhe é cominada nenhuma sanção directa. Contudo, se o prazo for superior a três anos, face ao que dispõe o art.º 53.º Da LGT, e o art.º 183-A do CPPT, já poderemos ver aí uma sanção para a Administração fiscal, por infracção ao princípio da celeridade processual, vendo-se obrigada, a indemnizar os contribuintes pelo encargos suportados com a prestação de garantia, quando esta tenha sido prestada, o que

acontece, em grande parte dos casos, sempre que se pretende a suspensão da execução, até à decisão do processo judicial.

O **princípio da igualdade** das partes, também já referido, implica que em processo tributário, as partes dispõem de iguais faculdade e meios de defesa como refere o artº. 98º. Da LGT.

O processo tributário, em rigor, não é um processo de partes, já que de um lado está a Administração fiscal, podendo ser qualquer uma das entidades referidas no artº. 1º. Nº. 3 da LGT, e que actua debaixo de um espartilho legal, norteada pela prossecução do interesse público, sendo representada em juízo pelo Representante da Fazenda Pública (artºs 9 n.º 4 e 15º. Do CPPT, e 54º. De ETAF) e do outro, o contribuinte, (pessoas singulares ou colectivas ou entidades legalmente equiparadas a estas), na defesa do seu interesse próprio e egoístico.

Existe a preocupação de equilibrar as duas realidades distintas mas complementares entre si, que são os poderes atribuídos à Administração tributária para o desempenho das suas atribuições, e as garantias atribuídas aos contribuintes para a defesa dos seus direitos e interesses em matéria tributária,

Na prossecução deste princípio, têm vindo a ser retiradas prerrogativas à fazenda pública, e impostas obrigações, de modo a remetê-la, ao estágio de igualdade com o contribuinte. Veja-se o caso de sujeição a custas no actual Código das Custas Judiciais, (artº. 2º.), o caso de condenação em litigância de má fé artº. 104º. da LGT , a repartição do ónus da prova artº. 74º. Da LGT na actual redacção dada pela Lei nº. 50/2005, de 30 de Agosto, e o desaparecimento da presunção (“juris et juri”), sem admissão de prova em contrário, artº. 73º. da LGT.

Quanto **ao princípio do inquisitório**, também já abordado, impõe que o tribunal realize ou ordene, oficiosamente, todas as diligências que considere úteis para conhecer a verdade material, face aos factos alegados, ou de que oficiosamente deva conhecer (artº. 99º. Da LGT), as Autoridades e Serviços de Finanças, são obrigadas a prestar as informações que o Juiz entender necessárias, (artº. 13º. Do CCPT), as decisões dos tribunais são obrigatórias para todas as outras autoridades, e o Juiz, tudo deve fazer para conhecer do mérito da causa, não devendo terminar o processo, por meros aspectos formais, artº. 7º. do CPTA.

Já o **princípio da colaboração**, pressupõe, que todas as partes envolvidas, colaborem com os tribunais, na realização da justiça, mesmo quando sujeitas ao dever de sigilo profissional (artº. 64º. E 59º. Da LGT),. São, nomeadamente obrigados ao

dever de colaboração, os Magistrados, as entidades administrativas, e os particulares, nos termos do n.º 4 do art.º.59.º da LGT, do art.º. 519.º. Do C.P.C. e art.º. 8.º. do CPTA

Deve também entender-se como baseado neste princípio, o dever da administração tributária, em caso de procedência de processo judicial, proceder à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto objecto do litígio, (art.º. 100.º da LGT), com o conseqüente pagamento de juros indemnizatórios, (art.º. 61.º do CPPT), que não têm que ser requeridos, e são devidos, sempre que o contribuinte tiver pago o imposto (art.º. 43.º. Da LGT). A administração Fiscal, tem noventa dias para proceder à plena reposição da situação legal, em cumprimento de decisão administrativa ou executando as sentenças do Tribunal (art.º.61.º. do CPPT), e quando tal não aconteça, o particular, pode exigir o seu cumprimento nos termos do código de processo administrativo, (art.º. 157.º. e segs. do CPTA).^{AC}

A IMPUGNAÇÃO JUDICIAL

A impugnação judicial, é o processo judicial tributário, por excelência, e tem por função, a tutela plena e efectiva, em tempo útil, dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária (art.º. 96.º. do CPPT), surgindo, em regra, na sequência de um acto tributário, com o qual o contribuinte não está de acordo, no todo ou em parte, por considerar ter ocorrido uma ilegalidade (mas pode também surgir no caso em que está apenas em causa a determinação do quantum do imposto – (matéria colectável ou valores patrimoniais).

A impugnação judicial é um processo judicial a decidir pelo Tribunal Tributário de 1.ª Instância, e através dele o contribuinte procura obter a anulação total ou parcial do acto tributário que considera ilegal.

A impugnação é uma acção de anulação, constitutiva nos termos do art.º. 4.º. al. c) do CPC., e condenatória no pagamento de juros. (art.º. 43.º. da LGT)

Em contencioso administrativo não é possível em muitos casos anular parcialmente actos administrativos, mas em contencioso tributário, é possível a anulação parcial. O contencioso tributário, é de mera apreciação da legalidade e não de

^{AC} – Ver acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º. 0671/05 de 14/07/2005 – tribunal competente para execução de sentenças.

substituição da administração. O Juiz não reforma o acto tributário, anula-o, total, ou parcialmente, o acto de liquidação deixa de existir na ordem jurídica.

Há alguma dificuldade em diferenciar a impugnação judicial, da acção administrativa especial em matéria tributária (designada anteriormente por recurso contencioso artº. 191 do CPTA).

A impugnação comporta a apreciação da legalidade da liquidação. A acção administrativa especial, emprega-se quando não implica apreciação da liquidação. (artº. 191 do CPTA remissão do recurso contencioso.)

A impugnação encontra-se regulada nos artº.s 99º. e segs. do CPPT, a acção administrativa especial nos artº. 46º. e segs, . do CPTA.

“Não obstante ambos os processos pertencerem à categoria dos recursos contenciosos de anulação, o legislador destrinçou-os, porque a diferente natureza dos direito cuja tutela visam propiciar, exigia a conformação de diferentes processos.

“No processo de impugnação judicial a obtenção de uma tutela eficaz e efectiva passa pela anulação, ou dos efeitos cominatórios de pagamento de certa quantia, que foram constitutivamente verificados na ordem jurídica pelo acto tributário, e, eventualmente pela restituição do indevidamente pago, acrescido de eventuais juros, ou então pela anulação de um acto predeterminado a produzir, mais tarde, ainda que com a integração de um outro acto aqueles efeitos jurídicos cominatórios. É o meio judicial que propicia a obtenção da tutela própria do direito à anulação do acto de liquidação de impostos ou de fixação de valores patrimoniais (artº. 97º.. Nº.1 al. A) e b) do CPPT).”

“Ao invés, a acção administrativa especial, relativa a questões fiscais, visa apenas a anulação de actos que não se apresentam como imediata ou mediamente lesivos do património do contribuinte, mas que são lesivos de direitos ou interesses legalmente protegidos reconhecidos nas leis tributárias”. (Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17/12 de 1997 Procº.nº. 21718.)⁶

A questão de saber qual a forma de processo que se ajusta ao petitório, reside na de saber qual a tutela que se demanda ao tribunal, e qual a causa de pedir em que se fundamenta.

A forma do processo, afere-se, pelo pedido que se faz ao Tribunal.

Se se pretende a anulação do imposto, porque no procedimento que culminou na liquidação do montante a pagar, se ter cometido alguma ilegalidade, o meio processual

⁶ CTF nº. 389 (fls. 201 e segs.)

próprio é a impugnação, porque o que se pretende é a anulação do impostos, e o seu não pagamento.

No caso do indeferimento de isenções que dependem de reconhecimento da Administração Tributária, quando **não** dá lugar a liquidação, o processo adequado de atacar o acto, é a acção administrativa especial, (artº. 95º. Nº2 al.f)), porque o que se pretende, é anulação do despacho que recusou a isenção. Já nas isenção automáticas, só quando houver liquidação é possível intentar a impugnação judicial da liquidação, com fundamento, no direito à isenção.

Fundamentos da Impugnação

Constitui fundamento da impugnação qualquer ilegalidade, enunciando o artº. 99º. do CPPT, algumas delas. A impugnação é o meio processual adequado a obter a anulação de um acto praticado pela Administração, ou a declaração da sua nulidade ou existência (artº. 124º. do CPPT).

A Administração fiscal tem poderes vinculados em matéria tributária, mas pode utilizar critérios de discricionariedade técnica segundo juízos e regras de natureza técnica, nomeadamente quando os elementos do contribuinte não lhe merecem crédito, e tem que recorrer a métodos indirectos.

No procedimento administrativo, que leva à liquidação de um imposto, pode ocorrer uma errónea qualificação e quantificação de rendimentos, lucros, valores patrimoniais ou outros factos tributários, ou mesmo a inexistência de facto tributário.

Pode haver violação de lei, por erro nos pressupostos de facto ou erro nos pressupostos de direito.

Há violação de lei por erro nos pressupostos de direito, por errada interpretação da norma, por errada aplicação da norma, ou por actuação contrária à norma.^{AC}

O erro sobre os pressupostos de facto pode ser evitado, porque a administração tem o dever de indagar os factos subjacentes ao facto tributário em questão, artº. 56º. do CPPT, e artº. 58º. da LGT, a não ser que tenha por base as declarações do contribuinte, que são tidas, em princípio, como verdadeiras.

^{AC} – Ver Acórdão do S.T.A. nº. 01259/04, de 22/06/2005.

Já o erro nos pressupostos de direito, provocado pelas inúmeras interpretações das normas e da sua aplicação, por parte dos agentes envolvidos, é mais comum, dada a falta de rigor, sobretudo de linguagem, do legislador, provocada talvez pelo escasso tempo que tem para a sua feitura, a velocidade a que a realidade se altera, a quantidade diluviana de produção de leis a que está sujeito, e a forma astuciosa encontrada por parte dos contribuintes para fugir à sua incidência, muitas vezes de difícil distinção entre planeamento fiscal (ou engenharia contabilística) e fraude fiscal.

.Podem ser objecto de impugnação judicial, quando na sua formulação seja cometida alguma ilegalidade, os seguintes actos a que se referem os artº. 97º. do CPPT, e artº. 95º. da LGT:

- actos de liquidação de tributos, incluindo a autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta (art,97, nº.1 al. a) do CPPT, e art. 95º. Nº1 al. a) da LGT;
- actos de fixação da matéria colectável, quando não haja lugar a liquidação, (caso por exemplo, em que houve prejuízo) ;
- actos de indeferimento total ou parcial de reclamação graciosa de actos tributários;
- actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação, artº. 97, nº. 1 al. d), do CPPT, e artº 95º. Nº.1 al. d) da LGT;
- actos que decidam agravamentos à colecta por falta de fundamento razoável de reclamação ou recurso hierárquico (como os previstos nos artº. 91., nºs 9 e 10 da LGT e 77 nº. 3 do CPPT.);
- actos de fixação de valores patrimoniais (artº. 134º. do CPPT);
- impugnação de providências cautelares adoptadas pela Administração tributária (artº. 97 e 144º. do CPPT).;
- actos de apreensão de bens (artº. 143 do CPPT);

As ilegalidades exemplificadas no artº. 99º. são apenas as que afectem a validade ou existência do acto, como se deduz da finalidade do processo de impugnação, definida no artº. 124º. do CPPT, que regula a ordem pela qual o Juiz deve conhecer dos vícios do acto.^{AC}

A impugnação com base em mero erro na quantificação da matéria tributável, depende de prévia apresentação de pedido de revisão ou reclamação para a administração tributária. (artº. 117º. do CPPT).

^{AC} – Ver acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo nº. 037/05 de 15/06/2005 e nº. 0204/05, de 22/06/2005

As circunstâncias posteriores à prática do um acto que não afectem a sua validade, mas que possam afectar a exigibilidade da obrigação tributária, são fundamento de oposição à execução fiscal, nos termos do artº. 204º. do CPPT, não podendo, em regra, ser objecto de impugnação.

Não podem, em regra, ser utilizados como fundamento da impugnação judicial, factos que não afectem a validade dos actos, mas apenas tenham a ver com a sua eficácia, como é o caso da falta ou irregularidade da notificação.

A notificação de uma liquidação, é um acto posterior e exterior a esta, e por isso os vícios que afectam o acto de notificação não afectam o acto notificado.

As questões que tenham a ver com a eficácia ou ineficácia do acto, (artº. 77 nº. 6 da LGT) posteriores à sua prática, e que se prendem com a possibilidade de o acto produzir efeitos em relação ao destinatário, são questões que poderão ser conhecidas em processo de execução fiscal, mas não podem ser objecto autónomo de apreciação em processo de impugnação judicial.⁷

Não é assim, quando a notificação é condição de validade do acto de liquidação.

Nos termos do artº. 45º. da LGT, o direito de liquidar os tributos, caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos,(ou no que estiver fixado na lei conforme os tributos).

Neste caso, a falta de notificação dentro do prazo, não assume relevância autónoma, pois o próprio acto de liquidação é feito com violação de lei, é ilegal, por ser intempestivo.

Já se a liquidação tiver sido feita no prazo legal, mas deficientemente notificada, existe apenas uma condição de exigibilidade, então não é passível de impugnação, e o meio próprio é a oposição à execução fiscal, nos termos do artº. 204º. Nº. 1 al. e), cujos fundamentos são taxativos sendo apenas os ali enumerados e não quaisquer outros.

A jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Administrativo, vem sendo no sentido, de o processo de impugnação judicial visar apenas apreciar a legalidade ou ilegalidade do acto de liquidação, e não conhecer de tudo o que tiver a haver com a exigibilidade da obrigação, como a caducidade, a prescrição, etc., que deve ser apreciado, em sede de oposição à execução.

⁷ CPPT anotado por Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, nota 4 Fls. 492

Petição inicial de impugnação

São requisitos da petição inicial de impugnação, os identificados no artº. 108º. do CPPT e por força do nº2 do mesmo Código e também os do artº. 474º. do CPC:

- A impugnação, é formulada em petição articulada;
- dirigida ao Juiz do Tribunal Tributário de 1ª. Instância competente,- (os actos tributários consideram-se praticados na área do domicílio ou sede do contribuinte - artº. 19 nº. 1 da LGT -da situação dos bens, ou da liquidação - artº. 10 nº.2 e 103 do CPPT) artº. 45º e 46º. do ETAF, e 108º. do CPPT);
- redigida em língua Portuguesa (artº. 193º.nº. 1 do CPC);
- nela devem identificar-se correctamente, o impugnante, (artº. 27º. do CPPT e 467º. do CPC) através do nome ou designação social, morada ou sede, e numero de identificação fiscal;
- o acto impugnado;
- a entidade que o praticou;
- expor os factos e as razões de direito que fundamentam o pedido;
- indicar quais os vícios praticados no procedimento administrativo que culminou na liquidação, nos termos do artº. 101 do CPPT,(o artº. 124º. do CPPT enuncia a ordem pela qual o Juiz deve conhecer dos vícios)
- e indicar-se as normas violadas, transcrevendo mesmo a própria lei, porque há normas legais que são alteradas todos os anos pelo legislador, normalmente no diploma do Orçamento Geral do Estado, e a apreciação das impugnação, normalmente é efectuada muito tempo depois do ano a que respeitam os factos tributários impugnados. Isso vai ajudar o Juiz a situar-se no tempo, a melhor formar a sua convicção sobre os factos, e a decidir;
- deve também indicar-se o valor da acção, ou a forma como se pretende que a administração proceda à sua determinação, valor esse que vai servir de base ao cálculo da taxa de justiça inicial a efectuar nos termos do Código da Custas Judiciais (regras sobre a determinação do valor da causa no artº. 73º. De CCJ). O não pagamento da taxa de justiça inicial, dá lugar à recusa da petição (artº. 80º. Do CPTA) e da distribuição no Tribunal.

Devem também ser logo oferecidos os documentos de que se disponha para prova dos factos alegados, arrolar testemunhas, e caso necessário requerer outras provas.

Se for requerida prova pericial, deve indicar-se logo o objecto da perícia, e identificar –se o perito da parte (art.º 569.º do CPC).

A petição deverá ser subscrita por advogado se o valor da impugnação exceder o décuplo da alçada do Tribunal Tributário de 1.ª Instância, ou seja 9 352,46 Euros, bem como nos processos da competência do Tribunal Central Administrativo e do Supremo Tribunal Administrativo (art.º 6.º do CPPT).

Dada a complexidade da legislação e do contencioso tributário, a maior parte dos processos de impugnação, aparece, normalmente, subscrita por advogado, mas abaixo do valor indicado, a petição pode ser subscrita pelo próprio impugnante nos termos do n.º 2 do mesmo art.º.6.º., indicando os elementos do bilhete de identidade ou documento equivalente⁸

Deve ter-se especial atenção na elaboração da petição inicial, porque dela começa por depender o bom andamento do processo.

O art.º 98.º do CPPT, começa por invocar como nulidade processual insanável, a ineptidão da petição inicial (art.º 193.º Do C.P.C.) e esta ocorre sempre que não contenha o pedido, ou este seja ininteligível, não contenha a indicação da causa de pedir ou seja ininteligível, que o pedido e a causa de pedir estejam em contradição, ou se cumulem pedidos ou causas de pedir substancialmente incompatíveis, e que a verificar-se, qualquer delas, pode levar ao indeferimento liminar.

Nulidades Processuais

As nulidades processuais “são quaisquer desvios do formalismo processual seguido, em relação ao formalismo processual prescrito na lei, e a que esta faça corresponder – embora não de modo expreso – uma invalidação mais ou menos extensa dos actos processuais”.⁹

As nulidades processuais que não sejam de conhecimento oficioso, têm de ser arguidas, perante o tribunal .

Estas são nulidades designadas de secundárias, só se podem conhecer na sequência de arguição por parte do interessado, antes de o acto terminar, se ele estiver

⁸ Não carecem de reconhecimento notarial as assinaturas de quem indique no próprio documento, o número, data e entidade emitente do respectivo bilhete de identidade ou documento equivalente emitido em país da União Europeia ou do passaporte – art. 2.º do D.L. n.º 250/96 de 24/02. Pode também ser utilizada assinatura electrónica avançada, que equivale à assinatura autografa, mas se não for certificada ou com certificado não válido, corresponde à falta de assinatura art. 2.º E 7.º do D.L. n.º 290-D/99, de 02 /08, com as alterações do D.Lei n.º 62/2003 de 3/04.

⁹ Manuel de Andrade, Noções elementares de processo civil 1979, pág. 176

presente, ou em determinado prazo a contar do conhecimento, sob pena de ficarem sanadas com o decurso do prazo em que podem ser arguidas, o que significa que tudo se passa como se elas não tivessem sido praticadas

A regra em matéria de irregularidades processuais, é a de que elas só podem ser conhecidas na sequência de arguição pelos interessados, e dentro de determinado prazo.

As outras nulidades qualificadas como nulidades principais, são de conhecimento oficioso.

.A qualificação de nulidades insanáveis do artº. 99º. do CPPT, não significa que tais deficiências processuais não se possam sanar, mas apenas que elas não ficam sanadas pelo mero decurso do tempo, sem arguição, podendo ser conhecidas oficiosamente ou na sequência da sua arguição, a todo o tempo, até ao trânsito em julgado da decisão final, nº. 2 do artº. 99º do CPPT.

O nº. 5 do artº. 98º. indica alguns erros desculpáveis, meros factos instrumentais, factos que explicitam os factos essenciais (correcta identificação do autor, erros de escrita etc.).

Por isso, estas nulidades, sempre que possível, poderão ser sanadas, praticando nos termos legais, o acto omitido, ou irregularmente praticado, só sendo totalmente adequada a qualificação de insanável, entendida com o sentido de inadmissibilidade de sanação, quando não for possível suprir a respectiva irregularidade processual .Isso mesmo se confirma pelo nº. 3 deste mesmo artigo, e se pode também ver no artº. 88º. do CPTA .

Regras sobre nulidades vêm indicadas no artº. 133º. do Código do Procedimento Administrativo, e artº. 202 e 205 do C.P.C.

As inconstitucionalidades, não geram nulidades, os actos são ilegais, não inconstitucionais, as leis é que são inconstitucionais, os actos são anuláveis, se for reconhecida a inconstitucionalidade.

São nulos os actos que careçam de forma legal, que ofendam o caso julgado, e os actos consequentes, anteriormente revogados ou anulados.^{AC} Como para a reclamação graciosa, (artº. 70º. Nº.2 e 3 do CPPT) a violação da norma de incidência tributária, é um acto nulo ou inexistente é uma aparência de acto, que na realidade não existe.

^{AC} – Ver acórdão do Supremo Tribunal Administrativo – Pleno da Secção do CT nº. 01259/04, de 22/06/2005.

Se o fundamento da Impugnação for a nulidade, esta pode ser deduzida a todo o tempo, mas normalmente, dentro do prazo de caducidade ou prescrição (artº. 102 nº. 3 do CPPT)

Prazos de apresentação da impugnação.

O prazo para deduzir impugnação judicial, é de natureza substantiva, e peremptório, conta-se nos termos do disposto no artº. 279º. do Código Civil, conforme estabelece o artº. 20º. do CPPT. Se o prazo de impugnação judicial, terminar em período de férias judiciais, o seu termo transfere-se para o primeiro dia útil subsequente a este.^{AC}

A impugnação é tempestiva, se for apresentada no prazo de 90 dias a contar de determinados factos, designadamente, do termo do prazo para pagamento voluntário dos impostos e das receitas parafiscais, ou da notificação dos actos tributários que não dêem origem a liquidação.(Artº. 102º. do CPPT).

De notar que o prazo de 90 dias é contado:

- no caso do contribuinte ter requerido a notificação dos fundamentos omitidos na notificação da decisão em matéria tributável ou a passagem de uma certidão de uma certidão que inclua esses fundamentos, a partir da notificação ou da entrega da certidão que tenha sido requerida (artº. 37º. do CPPT);

- no caso de invocar como prova de um dos fundamentos alegados, documento ou sentença superveniente, desde a data em que se tornou possível obter o documento ou transitou em julgado a sentença;

- quando se tratar de impugnar liquidações que ainda sejam susceptíveis de correcção nos termos do CIVA(artº. 90º. Nº. 2 do CIVA, o prazo só começa a contar-se a partir do dia imediato ao final do período mencionado nesse Código.(exemplo da correcção de erros materiais nas declarações periódicas de IVA, que é facultativa, quando resultar imposto a favor do sujeito passivo, mas que só poderá ser efectuada no prazo de um ano).

Nem sempre, porém, o prazo para impugnar, é de 90 dias. Se a impugnação surge na sequência de um indeferimento de uma reclamação graciosa, o prazo é de 15 dias tratando-se de indeferimento expresso, e de 90 dias, tratando-se de indeferimento

^{AC} – Ver acórdão do STA, 2ª. Secção, nº. 585/05, de 06/05/2005

tácito (a reclamação não é apreciada no prazo de seis meses pela administração tributária, contados da entrada da reclamação no serviço competente - artº. 57º. Nº1 e 5 da LGT e artº. 106 do CPPT) (artº. 102º. Nº.1 Al. d) do CPPT).

Nos casos de autoliquidação, retenção na fonte, e pagamentos por conta, a impugnação deverá ser interposta no prazo de 30 dias a contar da decisão proferida na reclamação graciosa (que precede, obrigatoriamente a impugnação) (artº. 132º. Nº. 5 e 133º. Nº. 3 do CPPT). Não existindo decisão expressa em sede de reclamação graciosa, esse prazo de 30 dias é contado da data em que se considera ter ocorrido um indeferimento tácito, com a excepção das reclamações relativas a pagamentos por conta, que não sendo indeferidas expressamente, no prazo de 90 dias, após a sua apresentação, consideram-se tacitamente deferidas (artº. 133º. Nº. 4 do CPPT).

É também de 30 dias o prazo de impugnação das incorrecções nas inscrições matriciais dos valores patrimoniais, mas também com prévia reclamação à administração para a sua correcção, e esta não se pronuncie no prazo de 90 dias (artº. 134º. Nº. 3 do CPPT)

O prazo é de 15 dias (artº. 143º. Do CPPT), se estiver em causa um acto de apreensão de bens praticado pela administração, e conta-se a partir do levantamento do auto de apreensão.

O processo inicia-se, com a apresentação da petição no Tribunal competente, ou no serviço periférico local, onde tiver sido praticado o acto impugnado artºs. 50º. do ETAF, 12º., 103º., 12 e 108º. Nº. 1 todos do CPPT.

É competente o Tribunal que tenha jurisdição sobre o serviço periférico local, onde tenha sido praticado ou deve, legalmente, considerar-se praticado o acto. A data da primeira apresentação é a que releva para verificação da tempestividade da impugnação, podendo também ser remetida a estes serviços pelo correio, e nesse caso será relevante a data do respectivo registo postal.

A petição pode ser apresentada no Tribunal, por entrega directa, por via postal registada, por telecópia, ou por via electrónica – correio electrónico ou transmissão electrónica de dados. A apresentação por via electrónica requer a utilização de assinatura electrónica avançada do signatário da petição.⁽¹⁰⁾

Se a petição for apresentada no serviço de finanças, este tem cinco dias para a remeter ao tribunal competente, e é um mero transmissor, não faz qualquer apreciação

¹⁰ Decreto-Lei nº. 290-D/99 de 2/08, com as alterações do D.Lei nº. 62/2003 de 3 de Abril

do documento apresentado, limita-se a verificar se se encontra autoliquidada a taxa de justiça inicial nos termos do Código da Custas Judiciais, com as alterações introduzidas pelo D.Lei n.º. 324/2003 de 27 /12, artºs 14º. E 15º., ou se existe pedido de apoio judiciário.

Face à obrigatoriedade da remessa da petição ao tribunal competente, no prazo de 5 dias, deve concluir-se que a administração tributária, não pode providenciar no sentido de sanar deficiências ou irregularidades, como podia fazer antes das alterações introduzidas pela Lei n.º. 15/2001, de 5/07, não tendo, portanto, aqui aplicação a norma do artº. 19º. do CPPT,(que deverá vir a ser revogada) sendo apenas ao Tribunal que caberá providenciar no sentido da sanção de deficiências ou irregularidades, como se prevê, actualmente, no n.º. 2 do artº. 110º. do CPPT.

Cumulação de pedidos, coligação de autores e apensação de impugnações

Segundo o artº. 104º. Do CPPT, na impugnação judicial, podem, nos termos legais, cumular-se pedidos, e coligar-se autores em caso de identidade da natureza dos tributos, dos fundamentos de facto e de direito invocados, e do Tribunal competente para a decisão.

Esta possibilidade de cumulações, justifica-se pela economia de meios que proporciona, e por contribuir para a uniformidade de decisões.

A cumulação de aqui se trata é a relativa a mais que um acto tributário, porém, provenientes de idêntica natureza de tributos.

Existe alguma polémica na interpretação deste artigo e até da sua razão de ser, reconhecendo o Supremo Tribunal Administrativo que este artigo é uma norma especial para o processo de impugnação judicial, que afasta a possibilidade de aplicação subsidiária da lei processual administrativa sobre cumulação de pedidos, constante actualmente dos artºs. 4º. e 47º .do CPTA.¹¹

No processo de impugnação judicial, a cumulação de pedidos relativa a mais que um acto da administração tributária, só pode acontecer, quando estes se reportem a um mesmo tributo, sejam idênticos os fundamentos de facto e de direito e seja o mesmo o Tribunal competente para a decisão.

¹¹ Veja-se Anotação de Isabel Marques da Silva, ao Acórdão do STA de 10/03/2004 n.º. 1911/03 in Ciência e Técnica Fiscal, n.º. 414 fls. 366 e segs.

Será o caso de se impugnar vários actos de liquidação do mesmo imposto relativo a vários anos.

Não é necessário para ser viável a cumulação e a coligação que haja uma identidade absoluta de situações fácticas, basta que seja idêntica a questão jurídico-fiscal a apreciar.

Não é o caso, de se pretender impugnar no mesmo processo uma liquidação adicional de IRC, e outra de IVA, originadas por correcções em acção de fiscalização ao lucro tributável de uma empresa, ainda que do mesmo ano fiscal, como não seria o caso de se pretender impugnar a liquidação de um Imposto de Selo sobre transmissões gratuitas e um IMT referente a tornas originadas pela partilha da herança, como tem vindo a entender o Supremo Tribunal Administrativo.¹²

Nesse caso, os tributos não são os mesmos, nem de idêntica natureza, uns são directos sobre o rendimento ou o património, e os outros sobre a despesa, sendo também totalmente diferentes as regras do seu apuramento para efeitos de liquidação.

Porém já é permitida a cumulação de pedidos relativa a um mesmo facto tributário, como é o caso de além do pedido de anulação do acto tributário se pedir também a condenação da Fazenda Nacional no pagamento de juros indemnizatórios. Esta possibilidade está mesmo pressuposta no artº. 43º. Da LGT, onde se estabelece que são devidos juros indemnizatórios quando se determine em impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços, o que pressupõe que seja possível nesse processo formular um pedido de condenação em juros.

A coligação também é possível quando sejam vários os sujeitos responsáveis pelo pagamento do imposto liquidado, caso dos herdeiros no IS s/ transmissões, e o caso dos revertidos em processo de execução fiscal responsáveis subsidiários e solidários pelas dívidas da sociedade executada, quando ainda lhes é facultada a possibilidade de impugnar as liquidações exequendas (artº. 22º. Nº. 4 da LGT).

A apensação de impugnações é possível, quando se verifiquem as mesmas condições em que é permitida a cumulação de pedidos e a coligação de autores, e os processos se encontrem na mesma fase processual,¹³ apensando-se os seguintes ao que

¹² Ver acórdãos do STA de 26/03/2003 rec. 131/03-03 e de 10/03/2004 in CTF nº. 414 fls. 366 e segs.

¹³ Como fases distintas do processo de impugnação, deverão considerar-se a contestação (artº.110 e 111º. do CPPT, a do conhecimento inicial do pedido (artºs.1 12º e 113º.) a da instrução (artºs.114º. A 116º., 118º. E 119º.) a das alegações e visto final (artº. 120º. E 121º.) e a da sentença (artº. 122 e 124º. todos do mesmo CPPT)- CPPT anotado nota 4, artº. 105º.

tiver sido instaurado em primeiro lugar, ficando todas as impugnações a formar um processo único em cumprimento do princípio da economia processual (artº. 105º. do CPPT).

Cabe ao juiz aferir da oportunidade e necessidade da apensação, e apreciar os inconvenientes que a tramitação conjunta possa acarretar, podendo recusá-la.

. A apensação pode ter lugar ainda que nem todos os processos tenham sido distribuídos ao mesmo juiz, bastando para isso, que se proceda à baixa na distribuição relativamente aos juízes que deixaram de intervir nos processos, já que todos eles apensados, passarão a constituir um só processo de impugnação.

Recebimento do processo pelo Juiz

Quando o processo de impugnação é presente ao Juiz a quem foi distribuído, este pode proferir despacho liminar de indeferimento, e nesse caso o autor tem 10 dias para apresentar nova petição devidamente regularizada, (artº. 476º.do CPC) despacho de aperfeiçoamento, e convidar o autor a suprir qualquer deficiência ou irregularidade, (nº. 2 do Artº. 110º. do CPPT,) ou despacho de recebimento e ordenar a notificação do Representante da Fazenda Pública para contestação(nº. 1 do Artº. 110º. Do CPPT).

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

No STA a representação cabe ao respectivo Director-Geral de cada uma das Direcções-Gerais que compõem a Administração Fiscal, no TCA, ao respectivo Subdirector-Geral, e nos tribunais tributários, ao respectivo Director do órgão periférico Regional.

Normalmente, cada um deles delega essas competências em funcionário qualificado dos serviços, licenciado em direito.

Estando em causa receitas fiscais das autarquias locais, estas nomearão licenciado em direito ou advogado que as represente.

As competências do Representante da Fazenda, vêm genericamente enunciadas no artº. 15º. do CPPT, e a este incumbe, normalmente, em defesa da Fazenda, o que

genericamente incumbe ao mandatário judicial, mas limitado pelas instruções, regulamentos internos, sobre interpretação das normas fiscais, e política fiscal, dimanados dos órgãos superiores da Administração, sendo, por isso, uma actividade vinculada, às orientações dos seus superiores hierárquicos.

O representante da Fazenda Pública tem 90 dias para contestar o pedido, e solicitar a produção de prova que entenda necessária.

Deverá no prazo de três dias solicitar ao serviço periférico local competente o processo administrativo que este organizará nos termos do artº. 111º. do CPPT.

Ainda que o Representante da Fazenda não apresente contestação, isso não representa a confissão dos factos articulados, e o Juiz pode a todo o tempo, solicitar ao serviço periférico local a remessa do processo administrativo, apreciando livremente a falta de contestação.

Logo que lhe é solicitado, o órgão periférico local, deve, conseqüentemente organizar o processo administrativo, e remetê-lo ao Representante da Fazenda Pública no prazo de 30 dias, prazo este que não interfere com o da contestação. Deve instruí-lo com os diversos elementos de que disponha, designadamente com informação da inspecção tributária sobre a matéria de facto e informação dos serviços da administração tributária sobre os elementos oficiais que digam respeito ao acto impugnado. Se tiver sido apresentada reclamação graciosa ainda que posterior à impugnação, deve juntá-la também, no estado em que se encontrar (pendente de apreciação, ou já apreciada).

No mesmo prazo, pode o dirigente do órgão periférico local revogar total ou parcialmente o acto impugnado, se dispuser dos elementos necessários, se a questão for de manifesta simplicidade, e se o valor do processo não exceder o quádruplo da alçada do tribunal tributário de 1ª. Instância, ou seja 4 676,25 euros (artº. 112º. Nº. 2do CPPT).

Se o valor do processo for superior, mas verificando-se os anteriores condicionalismos, ainda assim a Administração fiscal pode revogar no todo ou em parte o acto, mas neste caso será o órgão hierarquicamente superior ao serviço periférico local, ou seja o órgão periférico regional (director de finanças ou delegação em funcionário qualificado).

Havendo revogação total do acto, deverá ser notificado o Representante da Fazenda, para promover a extinção do processo, caso seja parcial, deve ser notificado o impugnante para se pronunciar no prazo de dez dias, para dizer se se conforma ou pretende o prosseguimento do processo. No silêncio do contribuinte, o processo prossegue, sendo neste caso também notificado o Representante da Fazenda para

contestar no prazo, aqui, apenas de 30 dias,(nº.5 do artº. 112º. Do CPPT) remetendo-lhe o serviço periférico local o respectivo processo administrativo, que o Representante juntará aos autos.

Junta a contestação do Representante da Fazenda Pública, ou decorrido o respectivo prazo, o processo volta ao Juiz, que, se a questão for apenas de direito, ou sendo também de facto, o processo contiver elementos suficientes, e após vista do Ministério Público, conhece do pedido, e profere sentença. (Artº. 113º. do CPPT).

Se o processo tiver que prosseguir, serão ordenadas as diligências de produção de prova que considerar necessárias.

Para além das diligências requeridas pelas partes, o Juiz deve ordenar officiosamente todas as diligências que se lhe afigurem úteis para conhecer a verdadeira realidade dos factos alegados, ou de que pode conhecer (artº.s 99º. Nº. 1 da LGT e artº. 13º. Nº. 1 do CPPT).

Fase de Instrução e Produção da Prova

Se o Juiz não puder conhecer logo do pedido, inicia-se a fase de instrução, ordenando a realização das diligências probatórias requeridas, e as consideradas úteis à demonstração da verdade dos factos (Artº. 114º. do CPPT). As provas, têm por função a demonstração da realidade dos factos (art. 341º. do C.C.)

A prova por documentos e a testemunhal são na grande maioria dos casos as mais utilizadas, mas são permitidos os meios gerais de prova,(artº. 76º. Da LGT, 115º. do CPPT, 362 a 387º. do CC e 523º. A 551º. do CPC.), pericial (artº. 116º. do CPPT e 568 a 591º. do C.P.C.) por confissão (artº. 352º. A 361º. do C.C., e 552º. a 567º. do C.P.C.) prova por inspecção etc.

Quando não existir disposição legal que exija determinado tipo de prova, podem os interessados servir-se de qualquer meio legal de prova.

A prova documental, deve, em princípio, ser logo apresentada com a petição inicial no caso do impugnante, e com a contestação no caso do Representante da Fazenda Pública, a não ser que haja impossibilidade por não estar na posse do impugnante, ou por ser superveniente. As informações oficiais, também constituem prova documental, se devidamente fundamentadas com critérios objectivos (artº. 76º. da LGT)

As informações oficiais, são as prestadas pela inspecção tributária sobre a matéria de facto pertinente e as prestadas pelo serviço da administração tributária sobre os elementos oficiais que digam respeito à liquidação impugnada e restante matéria do pedido (artº. 76º. N.º.1 da LGT e artº. 111º. N.º.2 al.a) e b) do CPPT)

De qualquer forma o Juiz pode sempre ordenar a junção de documentos de que tenha conhecimento, ou solicitar informações a órgãos oficiais.

O Ónus da Prova

Cabe aqui falar um pouco do ónus da prova em contencioso tributário, já que neste, vigora o princípio do inquisitório por contraposição ao princípio do dispositivo que vigora em contencioso civil.

“ A obtenção da verdade material é o fim do processo fiscal”. “Ora o princípio da verdade material, erigido em finalidade do processo fiscal, vai tornar indispensável que todo o processo se estruture segundo o princípio do inquisitório, ou de forma mais exacta, o princípio da investigação, e não segundo o princípio do dispositivo”.¹⁴

“Em contencioso tributário, o Juiz não está limitado às provas carreadas para os autos pelas partes, cabe-lhe também a iniciativa de ordenar às partes, e a autoridades e repartições públicas que prestem as informações consideradas úteis para o apuramento da verdade, relativamente aos factos que lhe seja lícito conhecer, ”.(artº. 13º. do CPPT). ainda que não se defina quais são “os factos que lhe seja lícito conhecer”, mas que bem se compreende, terão que girar em torno do facto tributário que está subjacente ao pedido”¹⁵.

È certo, que nos termos do artº. 74º. da LGT, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes, recai sobre quem os invoque, e o artº. 73º. da mesma Lei prescreve que as presunções consagradas nas normas de incidência tributária, admitem sempre prova em contrário, significando isso, que embora se inverta o ónus da prova a favor de quem a presunção é invocada, às partes cabe alegar e carrear para os autos as provas necessárias à comprovação dos factos alegados, sob pena de também aqui poder ter aplicação o princípio do processo civil segundo o qual “ o que não existe no processo não existe no mundo”, mas o Juiz

¹⁴ “O ónus da prova no processo fiscal” J.L.Sadhanha Sanches in CTF n.º. 340/342 fls.172 e 173

¹⁵ veja-se a este propósito “ O ónus da prova no processo fiscal “ J.L. Saldanha Sanches CTF 340/342 fls. 182 e segs.

do Tribunal Tributário não está limitado às provas apresentadas pelas partes. Caso julgue necessário pode ordenar que seja diligenciada a obtenção de outras provas. O juiz fiscal não está assim, limitado pelas alegações fácticas das partes nem pelos vícios do acto por estas alegados.

O processo tributário, não é um processo de partes no sentido da expressão processual de interesses contrapostos.

“A Administração Tributária participa no processo tributário em nome não de um interesse financeiro autónomo, de maximização ou cobrança de receitas, mas de realização de um interesse público de cumprimento exacto de uma obrigação fiscal criada por lei. Sobre si impende, além dos princípios específicos da legalidade fiscal, o dever de imparcialidade, isto é a proibição de se assumir como parte, prevista pelo n.º.2 do art.º. 266.º da CRP.”¹⁶

Contudo, e como deve a prova dos factos competir a quem os invoque, a verdade é que muitas vezes a Administração apenas pode presumir determinadas situações, tirando ilações dos elementos que se lhe apresentam, mas cuja comprovação por vezes não é possível fazer, (ou por o tempo entretanto decorrido já não o permitir, ou porque não dispõe dos meios necessários à sua obtenção, ou porque não existem mesmo elementos de que possa socorrer-se - caso de facturas falsas e de sociedades fantasma).

Muitas vezes, o funcionário fiscalizador, nem se apercebe que, para além de referir no seu relatório determinados factos que para si são evidentes, deverá também, sempre que possível juntar provas inequívocas das suas afirmações, porque é à administração fiscal que cabe o ónus da prova da existência do facto tributário que está na origem da liquidação. À parte contrária apenas cabe a contraprova dessa existência, ou nem isso, porque, sabendo da verdadeira situação factual, e da falta de provas da administração, facilmente a contorna, não deixando ao juiz outra solução que não seja a sua absolvição.

A Jurisprudência tem afirmado que quando a administração recolher indícios sérios da inexistência de operações tituladas por facturas, cabe ao contribuinte o ónus da prova de que tais operações se realizaram efectivamente.^{AC}

¹⁶ J.L. Saldanha Sanches “O Ónus da Prova no Processo Fiscal”, CTF n.º. 340/342, Abril-Junho 1987 Fls. 324 § 6.º.

^{AC} Acórdãos do STA, Rec. 102/02 de 23/10/02- Rec.115/02 de 9/10/02, Rec. 241/03 de 14/01/04 etc.

Prova por confissão e prova pericial

A prova por confissão (art.º 352.º e segs. do Código Civil) é feita em juízo e só vale no processo em que seja produzida, podendo ser espontânea ou provocada, em regra solicitando-se o depoimento de parte, (art.º 552 e 554.º do C.P.C).

A prova pericial, (art.º 114.º e 116.º do CPPT e art.º 568.º A 591.º do CPC), realiza-se por determinação do juiz do processo, oficiosamente quando entenda carecer de parecer de técnicos especializados, ou a requerimento da parte, formulado na petição inicial, indicando-se logo se é singular ou colegial, e identificando o perito da parte, ou a pedido do Representante da fazenda pública, formulado na contestação, ou ainda, a pedido de qualquer destes, no prazo subsequente à notificação da junção ou apresentação de informações oficiais (art.º 108 n.º 3 110.º N.º 1 e 116.º N.ºs. 1 e 3 do CPPT).

A prova por testemunhas

O impugnante deverá arrolar as testemunhas na petição inicial, e o Representante da Fazenda, no articulado da contestação, à luz do princípio da igualdade de meios processuais, consagrado no art.º 98.º da LGT.

Na impugnação cada parte só pode arrolar até 3 testemunhas por cada facto articulado, sem exceder o máximo de 10 testemunhas por cada acto tributário impugnado, mas se for indicado um numero superior, o Juiz pode ordenar a convocação das testemunhas excedentes no âmbito dos poderes que detém nos termos das disposições do art.º 99.º Da LGT, e 13.º Do CPPT.

As testemunhas prestam depoimento, em audiência contraditória, no tribunal tributário onde corre o processo, ou no tribunal tributário da área de residência da testemunha, através de teleconferência, sendo o depoimento gravado, ou não sendo isso possível, reduzido a escrito, cabendo a sua redacção ao juiz, devendo constar de acta (art.º 118.º N.º 2 e 119.º do CPPT).

O impugnante não precisa de estar presente na audiência de inquirição das testemunhas, e a falta de alguma testemunha, do Representante da Fazenda ou do advogado, não é motivo de adiamento.

O impugnante ou o seu mandatário, podem interrogar directamente as testemunhas.

As testemunhas residentes na área de jurisdição do tribunal tributário onde corre o processo, são notificadas por carta registada do dia, hora e local onde deverão comparecer. As que não forem residentes na área de jurisdição do Tribunal serão apresentadas na audiência, por quem as indicou, a não ser que por motivos justificados se tenha requerido a sua notificação.

Alegações e posteriores trâmites

Após a fase de instrução e produção de prova, são as partes notificadas para alegações, por escrito, no prazo máximo de 30 dias, após o que juntas as alegações ou decorrido o respectivo prazo, vão os autos ao Ministério Público para parecer. (artº. 121 do CPPT)

O Ministério Público poderá pronunciar-se sobre as questões de legalidade suscitadas no processo, ou outras nos termos das suas competências legais, como sejam promover a regularização da petição, sanação de irregularidades processuais, deduzir excepções, arguir nulidades e requerer a realização de diligências, como lhe é permitido pelo artº. 6º. Nº1 do Estatuto do Ministério Público.

Se for suscitada alguma questão que obste ao conhecimento do pedido, (excepções dilatórias ou peremptórias) terão de ser notificadas as partes, impugnante e Representante da Fazenda Pública, para se pronunciarem.

Junta a resposta das partes, ou nada dizendo, no prazo que lhes tenha sido estipulado, serão os autos conclusos ao Juiz para proferir sentença.

São admitidos no processo de impugnação os incidentes da Assistência, e Habilitação de Herdeiros, do artº. 127º. Do CPPT, que são processados e julgados nos termos do Código de Processo Civil.

Da sentença proferida em processo de impugnação, como em todos os meios processuais do contencioso tributário, pode haver recurso, nos termos do artº. 280º. e segs. do CPPT, os quais são processados e julgados como o recurso de agravo em processo civil.

XXXXXXXX

Conclusão Final

Como já referi, limitei o meu trabalho à impugnação judicial, porque a abordar outros processos do contencioso tributário o tornaria muito extenso, mas não posso deixar de referir alguns aspectos que se prendem com outras formas processuais, porque a verdade, é que um mesmo facto tributário, pode dar origem a que corram em simultâneo vários processo judiciais fiscais, com todos os inconvenientes e custos que isso implica, quer para os cofres do Estado, quer para o contribuinte.

Vejamos o caso de uma liquidação adicional de IRS, por se ter detectado em fiscalização cruzada, o recebimento por parte de determinado contribuinte, de determinados rendimentos, não mencionados na sua declaração anual de rendimentos.

O contribuinte incorre em infracção, pela qual lhe será levantado um processo de contra-ordenação para pagamento de uma, coima, da qual pode o contribuinte recorrer, para o Tribunal Tributário, caso não se conforme com a decisão da administração fiscal.

Ao mesmo tempo, caso também não de conforme com a liquidação do imposto, que lhe foi efectuada, pode reclamar para a administração fiscal, ou impugnar judicialmente para o Tribunal, mas que não suspende o processo de execução fiscal, que entretanto foi instaurado com base na certidão extraída dessa liquidação, e à qual o contribuinte se pode opor, através do processo de oposição fiscal.

A execução fiscal, e porque não foi prestada garantia pelo contribuinte, prossegue com penhora, a qual pode ser embargada, caso se discuta a posse dos bens objecto da mesma, e lá temos mais um processo para o Tribunal resolver, contando ainda, que de um despacho proferido na execução com o qual o executado não se conforme, pode reclamar nos termos do artº. 276º. do CPPT. E aqui temos, a correr, em simultâneo, seis processos judiciais, sem contar com uma eventual anulação de venda caso os embargos sejam indeferidos, bem como as interpostas impugnação e oposição fiscais, nem com o processo de verificação e graduação de créditos, que eventualmente possa ter lugar.

É verdade que em princípio, isto só esporadicamente deveria acontecer, em casos pontuais, e de manifesta desconformidade entre o acto administrativo efectuado e o acto legalmente prescrito, mas a verdade, é que por vezes, estas garantias são o meio de que os contribuintes menos cumpridores lançam mão, para retardarem o pagamento

dos seus impostos, ou até se desonerarem deles, pelo decurso do tempo, ou colocando-se em posição de insolvência.

É verdade que aos contribuintes devem ser assegurados meios de defesa contra actos ilegais da administração, e que as garantias enunciadas visam essa defesa, mas se contabilizar-mos os custos suportados pelo Estado e a sua influência na economia geral do País, para assegurar a tramitação de todos estes processos, nomeadamente no valor das horas de trabalho dos funcionários e juízes, custos de correio e custos administrativos, por um lado, honorários de advogados envolvidos, e custos do próprio contribuinte, por outro, chegamos à conclusão que por vezes a defesa desses interesses sai demasiado cara.

A justiça não tem preço, é verdade, mas numa área, em que, sobretudo, estão em causa interesses económicos, determinadas restrições, em função do valor desses mesmos interesses económicos, talvez assegurassem uma maior justiça, que a defesa intransigente de todo e qualquer valor económico, já que todos acabamos por perder com os gastos do Estado, suportados pelos impostos, que todos pagamos, para defesa de alguns.

As secções de contencioso dos serviços locais de finanças, são normalmente, aquelas que maior número de funcionários envolve, e nem por isso as pendências são mantidas em níveis equilibrados, antes pelo contrário, cada vez se acumulam mais processos à espera de decisão, face ao elevado número de processos que todos os dias entram nesses serviços. E também os Tribunais Tributários acumulam cada vez mais pendências.

Não é por desleixo dos funcionários envolvidos, nem a solução passa por envolver mais funcionários, talvez seja necessário repensar estas garantias, sem prejuízo de se assegurar um direito de defesa efectivo, mas limitado a um certo valor económico, como seja o caso de determinados litígios abaixo desse valor serem resolvidos definitivamente dentro da escala hierárquica da Administração, sem possibilidade de recurso, e reservando-se ao poder judicial a resolução de valores mais elevados, que mereçam efectivamente tutela judicial.

Tem de aceitar-se que o Estado, (e dentro do Estado a Administração), é uma pessoa de bem, conformando a sua actuação dentro dos limites da lei, e acaso se detecte algum desvio, deve ter meios de se auto fiscalizar, para que seja reposta a conformidade com a lei.

Não se pode conceber, (como se tem entendido) que a Administração está sempre contra o contribuinte. Ela está, ou deve estar sim, a favor do bem público e isso pode implicar algum sacrifício económico, para benefício de todos.

É necessário que as pessoas interiorizem que se todos pagarmos, pagaremos menos, e que o que é eticamente correcto não é a fuga, mas a colaboração.

A verdade é que os tribunais e a Administração fiscal estão atulhados de processos, e não se pode assacar só responsabilidade à má actuação da Administração fiscal, nem à intencional evasão dos contribuintes, devendo também imputar-se essa responsabilidade à deficiente, ininteligível, e exagerada elaboração de leis em matéria fiscal, o que equivale a dizer que todos temos responsabilidades na actual situação, e todos devemos colaborar na sua resolução.

Na era da globalização, da sociedade da informação e de uma grande especialização tecnológica, a fraude, nas suas variadas vertentes, tornou-se ainda mais tentadora, porque mais facilmente dissimulável. A eficácia no combate a este tipo de criminalidade exige o agravamento das sanções a ela associadas e, sobretudo, conhecimentos especializados que permitam a realização regular de auditorias, inspecções e investigações, para as quais deverão as autoridades estar investidas de poderes específicos, que possam coactivamente ser esgrimidos face a investigados sujeitos a especiais deveres de cooperação.

Deixemos a resolução dos pequenos conflitos tributários à administração, para que os Tribunais se possam ocupar dos verdadeiros e grandes conflitos tributários que a actual sociedade cada vez mais nos coloca.

Termino aqui a minha exposição sobre contencioso tributário, ciente de que os itens abordados o foram apenas nos seus contornos mais ligeiros, e que muito falta ainda abordar para uma verdadeira panorâmica do contencioso tributário, mas é este o meu contributo possível.

XXXXXXXX

Siglas utilizadas:

AC – Acórdão

Art. - Artigo

AT – Administração Tributária

CC – Código Civil

CPC – Código de Processo Civil

CPPT – Código do Procedimento e Processo Tributário

CPA – Código do Procedimento Administrativo

CPTA – Código de Processo nos Tribunais Administrativos

CRP – Constituição da República Portuguesa

CT – Contencioso Tributário

CTF – Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas

CIVA – Código do Imposto do IVA

ETAF – Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais

IRS – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

IRC – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

IS – Imposto de Selo

IMT – Imposto Municipal sobre Transmissões

LGT – Lei Geral Tributária

SP – Sujeito Passivo

STA – Supremo Tribunal Administrativo

ÍNDICE

	Página
<u>Introdução</u>	1
<u>A Natureza do Contencioso Fiscal</u>	2
<u>As Garantias dos Contribuintes</u>	4
<u>Direito Fiscal e Direito Tributário</u>	5
<u>O Princípio da Tutela Jurisdicional Efectiva em matéria Fiscal</u>	
<u>1 – Direito de Acesso aos Tribunais</u>	7
<u>2 – Jurisdição Administrativa e Fiscal</u>	10
<u>Âmbito do Contencioso Fiscal: os vários processos fiscais</u>	13
<u>Princípios informadores do processo judicial tributário</u>	15
<u>O Princípio da Celeridade Processual</u>	15
<u>O Princípio da igualdade</u>	15
<u>O Princípio do Inquisitório</u>	16
<u>O princípio da Colaboração</u>	16
<u>A Impugnação Judicial</u>	17
<u>Fundamentos da Impugnação</u>	19
<u>Requisitos da Petição Inicial</u>	21
<u>Nulidades Processuais</u>	23
<u>Prazos de Apresentação da Impugnação</u>	25
<u>Cumulação de Pedidos, Coligação de Autores e apensação de impugnações</u>	27
<u>Recebimento da Impugnação pelo Juiz</u>	29
<u>Fase da Instrução e Produção de Prova</u>	31
<u>O Ónus da Prova</u>	32
<u>Prova por Confissão e Prova Pericial</u>	34
<u>A Prova Por Testemunhas</u>	34
<u>Alegações e posteriores trâmites</u>	35
<u>Conclusão Final</u>	36
<u>Siglas utilizadas</u>	39

Bibliografia consultada

Casalta Nabais – *O Dever Fundamental de Pagar Impostos, Coimbra, 1997*

Cadernos de Jurisprudência do Ministério da Justiça

Gomes, Nuno de Sá – *Estudos sobre a Segurança Jurídica na Tributação e as Garantias dos Contribuintes*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº. 169, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa 1993

Manuel de Andrade, *Noções Elementares de Processo Civil, 1979*

Marcelo Caetano – Manual de Direito Administrativo, 1980-2ª. edição

Nuno Sá Gomes – Manual de Direito Fiscal (Volume II), Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal nº. 174, Centro de Estudos Fiscais, DGCI Lisboa 1996

J. L. Saldanha Sanches – *O Ónus da prova no Processo Fiscal*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº. 340 /342 Centro de Estudos Fiscais

J. L. Saldanha Sanches - *A Qualificação da Obrigação Tributária – Deveres de Cooperação*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal nº. 173, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa 1995

José Manuel Cardoso da Costa – Curso de Direito Fiscal, 2ª. Edição Coimbra 1972

Acórdão do STA de 10 de Março de 2004 – (*Cumulação de Pedidos na Impugnação da Liquidação de IVA e IRS*), anotação de Isabel Marques da Silva, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal nº. 414 Julho, Dezembro de 2001 Centro de Estudos Fiscais Direcção Geral dos Impostos

Código do Procedimento e Processo Tributário, anotado por Jorge Lopes de Sousa, Juiz Conselheiro da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

Conceitos e Princípios Jurídicos de João Melo Franco e Herlander Antunes Martins.

Endereços na Internet

www.dgsi.pt - acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo

www.dgci.min-financas.pt



CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

DO PROCESSO



nos TRIBUNAIS TRIBUTÁRIOS

**Pós-Graduação em Direito Fiscal
Universidade de Direito do Porto**

**Trabalho elaborado por:
- Dina Fernandes**