

Helena I. Pinho Lopes

**O PROCESSO DE
IMPUGNAÇÃO TRIBUTÁRIA**

III CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO FISCAL
FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DO PORTO

Ano lectivo 2006/07

Agosto de 2007

Acrónimos

C.R.P. – Constituição da República Portuguesa;

C.C. – Código Civil;

C.P.P.T. – Código de Processo e Procedimento Tributário;

C.P.C. – Código de Processo Civil;

C.P.A. – Código de Processo Administrativo;

C.I.R.S. – Código de Imposto das Pessoas Singulares;

C.I.R.C. – Código de Imposto das Pessoas Colectivas;

C.C.J. – Código das Custas Judiciais;

I.M.I. – Imposto municipal sobre Imóveis;

I.M.T. – Imposto Municipal sobre transmissões Onerosas de Imóveis;

STA – Supremo Tribunal Administrativo;

AD-DR – Acórdãos doutriniais publicados no Diário da República.

Introdução

O processo ou contencioso tributário consiste no meio processual, pelo qual, os cidadãos perante os tribunais tributários, podem defender os seus direitos e interesses legalmente protegidos.

O contencioso tributário apresenta-se quase sempre como um processo de recurso ou de segundo grau, uma vez que o contribuinte apenas recorre a este meio, quando se esgotaram todos os outros meios de garantia e defesa dos seus direitos, junto da própria administração tributária que, alegadamente, praticou o acto tributário lesivo.

Tal componente garantística do processo tributário apresenta-se tanto como um contencioso pleno, como um contencioso de legalidade.

No primeiro caso, o contribuinte pode, em geral, defender a sua posição em todas as situações em que veja a sua esfera jurídica ser afectada, seja pela prática de actos lesivos (acção), seja pela omissão de actos que a administração tributária deveria praticar.

No segundo, o contencioso tributário apresenta-se como um processo no qual se pode discutir a legalidade dos actos tributários, ficando excluídas as questões relacionadas com a apreciação do mérito e da oportunidade da actuação da administração tributária.

O meio processual mais visível através do qual esta faceta garantística do contencioso tributário se manifesta é o processo de impugnação judicial, ao qual iremos dedicar em toda a nossa exposição. É o meio jurisdicional mais adequado para, junto dos tribunais tributários, o contribuinte requerer a apreciação da legalidade de um acto de liquidação ou de um acto que comporta a apreciação da legalidade de um acto de liquidação, como por exemplo, o acto de indeferimento de uma reclamação graciosa ou de um recurso hierárquico, com vista à sua anulação.

1 Os princípios gerais da tutela efectiva no processo tributário

É generalizadamente garantido o **Princípio de acesso à justiça tributária** para a tutela plena, efectiva e em tempo útil de todos os direitos ou interesses dos contribuintes, quer para o reconhecimento dos seus direitos legítimos, quer para a impugnação de quaisquer actos lesivos – artigo 268.º n.º 4 e 5 da C.R.P, artigo 9.º n.º 1 e 101.º da L.G.T. e 96.º, 97.º e 99.º e seguintes e 145.º do C.P.P.T.

Princípio da Cooperação ou Colaboração – as partes, no processo, estão obrigadas a um dever de colaboração recíproca. Este princípio aplica-se não só às partes, como também a todas as autoridades e repartições públicas, uma vez que estão obrigadas a prestar as informações ou a remeter cópias que o juiz entenda necessários, sob pena de condenação como litigante de má fé. (Artigo 99.º e 104 da L.G.T. e 8.º do C.P.T.A.).

Princípio da Celeridade – Pressupõe que sempre que haja um processo, sobre o mesmo haja, também, uma decisão proferida num prazo razoável que aprecie uma pretensão e a possibilidade da sua execução. Este princípio encontra-se previsto no artigo 97.º n.º 1 da L.G.T., 96.º do C.P.P.T. e 7.º do C.P.T.A.

Princípio da Igualdade – De acordo com este princípio, as partes dispõem de um estatuto de igualdade, seja no exercício de faculdades, bem como, no uso de meios de defesa (Artigo 55.º e 98.º da L.G.T. e artigo 6.º do C.P.T.A.).

Princípio do Inquisitório, da Oficiosidade ou da Verdade Material, segundo o qual, compete ao juiz nos seus poderes de direcção e julgamento, investigar e ordenar todas as diligências, para além das requeridas pelas partes e que considere úteis ao apuramento da verdade material (Artigo 13.º do C.P.P.T. e 99.º da L.G.T.).

Princípio do Contraditório – Visa atingir a igualdade processual entre as partes, as quais devem ser chamadas a pronunciar-se sobre qualquer acto processual realizado por qualquer entidade.

2 Os meios impugnatórios – uma visão superficial.

Constituem meios de defesa de carácter repressivo disponíveis aos contribuintes para, defenderem e fazerem valer os seus direitos ou interesses legalmente protegidos, caso se sintam lesados.

2.1 Administrativos

2.1.1 A Revisão (dos actos tributários) – Artigo 78.º da L.G.T.

É um procedimento que pode ser efectuado oficiosamente pela entidade que os praticou, ou a requerimento do contribuinte, com fundamento em qualquer ilegalidade.

A administração tributária, para efectuar tal revisão, dispõe de 4 anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não estiver pago, com erro imputável aos serviços.

Mas se a revisão do acto se dever a duplicação de colecta, seja qual for o fundamento, pode efectuar-se no prazo de 4 anos, mesmo pelo contribuinte. Se a revisão for indeferida, o contribuinte pode impugnar judicialmente, alegando que o acto de liquidação tem que ser revisto. Não obstante o referido no artigo 57.º da L.G.T. (Princípio da Decisão), se a administração tributária nada disser, ao fim de 6 meses há indeferimento tácito. Deste indeferimento cabe, igualmente, impugnação judicial.

Significa que esta norma permite ao contribuinte deduzir impugnação judicial sobre um acto tributário, mesmo depois de já passado aquele prazo, já que este poderá sempre requerer a sua revisão oficiosa, nos termos do artigo 78.º n.º 6 e 7 da L.G.T. e, mesmo que seja indeferido, ele poderá sempre interpor impugnação judicial!

2.1.2 O Recurso Hierárquico – Artigos 66.º e 67.º da L.G.T.

Qualquer decisão do procedimento tributário é susceptível de recurso hierárquico para o mais elevado superior hierárquico do autor do acto recorrido, no prazo de 30 dias a contar da notificação do acto, o qual corre continuamente, sem qualquer suspensão ou interrupção, nos termos do artigo 279.º do C.C.

Todavia, considerando-se como o mais alto superior hierárquico do autor do acto, o Ministro das Finanças, aplicar-se-ia o artigo 47.º n.º 3 do C.P.P.T., o qual refere

que o pedido de reapreciação da decisão deve ser dirigido ao dirigente máximo do serviço e segundo o qual não pode a mesma pretensão do contribuinte ser apreciada sucessivamente por mais de dois órgãos integrando a mesma administração tributária.

Recebida a petição de recurso hierárquico, o autor do acto poderá revogá-lo total ou parcialmente no prazo de 15 dias ou substituí-lo (artigo 66.º n.º4). Neste caso, o contribuinte poderá interpor novo recurso hierárquico.

Se não revogar, o seu autor deverá, no prazo de 15 dias, mandá-lo subir acompanhado do processo a que respeite o acto ou um extracto do mesmo (artigo 66.º n.º3).

Por via de regra, o recurso hierárquico tem natureza facultativa e efeito devolutivo, não obstante a sua decisão ser passível de recurso contencioso, a não ser que esteja já pendente impugnação judicial da liquidação (artigos 76.º n.º1, 67.º n.º1 e 102.º n.º 2). Deve ser decidido no prazo máximo de 60 dias, sob pena de indeferimento tácito.

2.1.3 A Reclamação Graciosa – Artigo 68.º da L.G.T.

É um procedimento administrativo que, por iniciativa do contribuinte, visa a anulação total ou parcial dos actos tributários. Destina-se à resolução do litígio entre o contribuinte, através da reanálise de um acto, evitando-se o recurso aos tribunais.

Deve ser deduzida no prazo de 120 dias a contar dos factos previstos no artigo 102.º n.º 1 do C.P.P.T, com os mesmos fundamentos da impugnação judicial, previstos no artigo 99.º do C.P.P.T. Tem efeitos devolutivos, salvo se o contribuinte requerer a atribuição de efeitos suspensivos na petição e prestar garantia nos termos dos artigos 103.º n.º 4 e 199.º do C.P.P.T. no prazo de 10 dias a contar da notificação para o efeito.

É dirigida ao órgão periférico regional da administração tributária e instruída pelo órgão periférico local da área do domicílio ou sede do contribuinte (artigo 73.º n.º 2). A decisão competirá ao dirigente do órgão periférico regional da administração tributária da área de domicílio ou sede do contribuinte ou, caso não exista aquele órgão, pelo dirigente máximo do serviço (artigo 75.º n.º 1).

É um procedimento sem custas. No entanto, se esta for infundada, poderá ser aplicada uma taxa de agravamento até 5% do valor colectável (artigo 77.º). Sendo o agravamento um acto lesivo dos direitos dos contribuintes, estes podem impugná-lo judicialmente, nos termos do artigo 77.º n.º 3.

No caso de indeferimento (total ou parcial) da reclamação, apesar desta não ter efeitos suspensivos, interrompe o prazo para a impugnação judicial, uma vez que esta

deve ser apresentada no prazo de 15 dias a contar do indeferimento expresso da reclamação, nos termos do n.º 2 do artigo 102.º ou, no prazo de 90 dias a contar do indeferimento tácito, ocorridos 6 meses. Poderá, ainda, ser interposto, no prazo de 30 dias a contar dessa notificação, recurso hierárquico dirigido ao Ministro das Finanças, nos termos do artigo 47.º n.º 3, devido ao princípio do duplo grau de decisão já referido.

2.2 Judiciais

2.2.1 A Impugnação Judicial

Sobre este assunto, o qual constitui o tema principal deste trabalho, referimo-nos de forma mais extensiva e pormenorizada no ponto seguinte.

3 O Processo de Impugnação Judicial Tributária

3.1. Natureza e Objecto

A impugnação judicial é o meio processual adequado à obtenção da anulação de um acto praticado pela administração tributária ou para a declaração da sua nulidade ou inexistência.

O contribuinte deverá recorrer à impugnação quando esse acto praticado pela Administração for um acto de liquidação ou um acto administrativo que comporte um acto desse tipo. Relativamente a outros actos, só deverá utilizar a impugnação judicial quando a lei a ela fizer expressa referência.

É, essencialmente, um processo de anulação do acto tributário da liquidação, quando esta, segundo o ponto de vista do contribuinte, se encontra total ou parcialmente viciado de ilegalidade que afecta a validade ou a existência do acto.

Consiste num «ataque» a uma prévia definição jurídica da situação realizada pela Administração Tributária.

É mesmo isto que prescreve o artigo 66.º do C.P.P.T. acerca da definitividade dos actos tributários, segundo o qual *“os actos tributários praticados por autoridade fiscal competente em razão da matéria são definitivos quanto à fixação dos direitos dos*

contribuintes, sem prejuízo da sua eventual revisão ou impugnação nos termos da lei” (sublinhado nosso).

Sob o ponto de vista processual não deverá ser considerada uma acção de condenação, nem de simples apreciação. O enquadramento correcto é o de uma acção constitutiva, prevista no artigo 4.º do C.P.C., porque autoriza uma alteração na Ordem Jurídica existente.

3.2. Fundamentos

O C.P.P.T., no seu artigo 99.º, enumera uma lista meramente numerativa e não taxativa dos fundamentos da impugnação, pelo que, qualquer ilegalidade abstracta ou concreta, mesmo que não prevista na referida norma, é impugnável.

- a) Errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários;

Trata-se aqui de apreciar questões de **natureza técnica**, nomeadamente, a errada qualificação de uma avaliação ou peritagem. Neste caso, ao contribuinte interessado não resta senão realizar as diligências necessárias para a prova de tal erro, através de segunda avaliação ou peritagem. Tal também acontece quando existe uma errónea qualificação de um rendimento, nomeadamente, quando a administração tributária «confunde» um rendimento com ajudas de custo, ou custos contabilísticos com custos de produção.

Também podem enquadrar-se neste ponto certos vícios geradores de anulabilidades, os quais podem ser **erros sobre os pressupostos de direito**, quando de um acto tenha sido efectuada uma errónea interpretação ou aplicação da lei ou em que o conteúdo do acto de liquidação vai contra o comando legal, como por exemplo, quando é violada a lei que determina a aplicação ou a concessão de um benefício fiscal ou isenção legal e a Administração Fiscal determinou a tributação e a correspondente liquidação do imposto. Neste caso, como não havia lugar a tributação, a referida Administração produziu um acto tributário ilegal.

Finalmente, inserem-se ainda neste quadro, os **erros sobre os pressupostos de facto**, quando existe uma divergência entre a realidade e a matéria de facto utilizada como pressuposto da prática do acto, o que acontece, por exemplo, quando não existe facto tributário e a Administração tributa, ou quando a Administração Fiscal diz que o

Contribuinte teve rendimentos no valor de 100.000,00 € e o contribuinte diz que foi de 75.000,00€.

b) Incompetência:

Surge quando um acto tributário é praticado por autoridade que, segundo a lei ou acto administrativo, não é competente.

c) Ausência ou vício da fundamentação legalmente exigidas:

È princípio fundamental consagrado pelo artigo 268.º n.º 3 da C.R.P que todos os actos emanados pela Administração tributária que sejam lesivos para o contribuinte, têm que ser fundamentados e devidamente notificados. Sobre estas exigências também se referem os artigos 77.º da L.G.T. e o 125.º do C.P.A.

A fundamentação é, pelo exposto, uma formalidade que tem obrigatoriamente que ser cumprida por força da lei, sob pena de vício de forma que invalida o acto tributário, isto é, sob pena de anulação.

d) Preterição de outras formalidades legais.

Esta norma pretende abranger todos os restantes vícios de forma, como a não observância dos requisitos procedimentais e formais que devem observar-se para a prática do acto.¹

No dizer de Marcello Caetano,² presume-se formalidade essencial toda aquela que é exigida por lei, salvo disposição em contrário.

Para exemplificar este ponto, por vezes, para a administração tributária tomar uma decisão, a lei obriga a realização de diligências probatórias, ou a convocação de certas e determinadas pessoas que devam comparecer nessa diligência, ou a realização de uma proposta prévia. Caso não o faça, a administração poderá incorrer em violação de formalidades legais. Para além dos fundamentos constantes do artigo 99.º do C.P.P.T., também podem ser objecto de impugnação os actos previstos no artigo 97.º n.º 1 alíneas a) a g) do C.P.P.T. e artigo 95.º n.º 1 alíneas a) a f) da L.G.T.

¹ Jorge Lopes de Sousa, *In «Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado 2006»*, Colecção Direito, 5.ª edição, Volume I, pág. 714

² *In «Manual de Direito Administrativo»*, 10.ª Edição, Volume I, pág. 471.

3.3 Prazo

a) Prazo geral

O prazo geral para a apresentação de impugnação judicial é de 90 dias, contados a partir de certos e determinados factos, previstos no artigo **102.º n.º 1 do C.P.P.T.**

Na **alínea a)** prevê-se que o referido prazo comece a correr a partir do *termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte*.

O prazo geral de pagamento voluntário é de 30 dias, conforme consta dos artigos 84.º e 85.º do C.P.P.T., salvo os casos em que a lei disponha de forma diversa, como é o caso da liquidação de I.R.S., I.R.C e I.V.A.

Logo, o prazo de 90 dias que o contribuinte dispõe para impugnar só começa a correr decorridos que sejam os 30 dias para o pagamento voluntário das prestações tributárias. Significa que, na prática, o contribuinte dispõe de 120 dias para impugnar judicialmente o acto.

Um outro elemento essencial deste ponto é que as prestações tributárias sejam legalmente notificadas ao contribuinte, uma vez que os actos em matéria tributária que afectem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhes sejam validamente notificados (artigo 36.º n.º 1 do C.P.P.T.).

Para uma notificação ser validamente efectuada é necessário que contenha sempre a decisão, os seus fundamentos e meios de defesa e prazo para reagir contra o acto notificado, bem como a indicação da entidade que o praticou e se o fez no uso de delegação ou subdelegação de competências (artigo 36.º n.º 2 do C.P.P.T.).

O artigo n.º 77.º n.º 6, já anteriormente citado, refere igualmente que a notificação é condição essencial de eficácia da decisão da administração fiscal.

Caso não se verifiquem aqueles requisitos, o contribuinte poderá (e deverá), requerer a notificação dos requisitos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, no prazo de 30 dias ou dentro do prazo para reclamação, recurso ou impugnação ou outro meio judicial que desta decisão caiba, se inferior.

Se o contribuinte usar desta faculdade, só a partir do momento da notificação dos elementos omitidos (notificação válida) ou da entrega da certidão requerida, é que começa a contar o prazo de 90 dias para a apresentação da impugnação judicial (artigo 37.º n.º 1 e 2 do C.P.P.T.).

Uma situação concreta é, por exemplo, quando o contribuinte é notificado da liquidação, mas falta a fundamentação. Se o chefe de Finanças não a emitir, o contribuinte pode requerer ao tribunal para intimar o chefe de finanças a emitir a certidão. É um processo urgente e isento de custas.

Na **alínea b)** o prazo para a apresentação da impugnação começa a contar a partir da *notificação dos restantes actos tributários, mesmo quando não dêem origem a qualquer liquidação*. Sobre este ponto reproduzimos tudo acima o referido acerca das regras da notificação previstas nos artigos 35.º, 36.º e 37.º do C.P.P.T. e artigo 77.º n.º 6 da L.G.T. Os actos tributários, que o sendo, não dão origem a liquidação são, por exemplo, os que fixam o rendimento tributável, como é o caso do documento comprovativo da inscrição das alterações ou do cancelamento no registo de sujeitos passivos de IRC que é o documento tipificado, consoante os casos, processado após a confirmação dos dados pelo declarante, autenticado com a assinatura do funcionário receptor e com aposição da vinheta do técnico oficial de contas que assume a responsabilidade fiscal do sujeito passivo a que respeitam as declarações (artigo 11.º n.º 3 do C.I.R.C.).

Na **alínea c)** o prazo começa a contar a partir da *citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal*. Neste caso há uma execução fiscal dirigida contra uma sociedade. Se esta não tiver bens ou património suficientes para liquidar a totalidade da dívida tributária, dos juros e dos demais encargos legais, a execução reverte contra as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis, ou seja, aos gerente (s) ou administrador (es), nos termos do artigo 22.º da L.G.T.

Mas para tal, estes responsáveis solidários e subsidiários também têm que ser validamente notificados e citados, respectivamente (artigo 9.º n.º 2 e 3 do C.P.P.T.), devendo, para o efeito, tanto a notificação como a citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação, para estes poderem reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes foi atribuída, nos mesmos termos da devedora principal (artigo 22.º n.º 4 da L.G.T.).

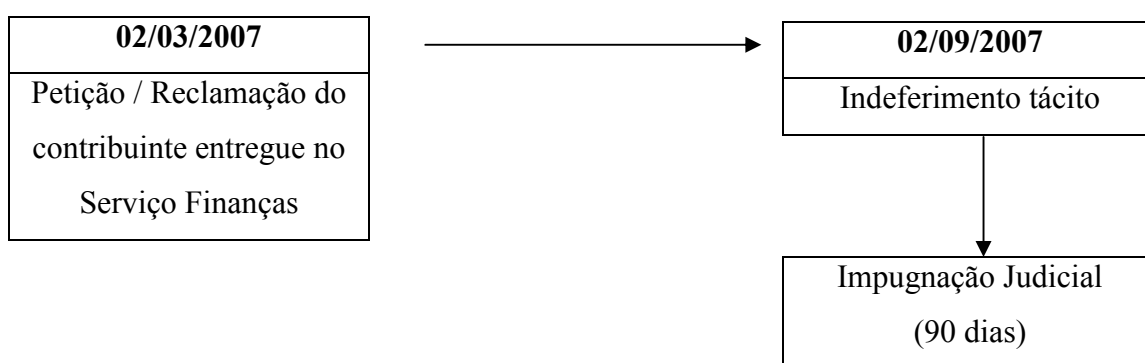
Na **alínea d)** o prazo de impugnação começa a correr a partir da *formação da presunção de indeferimento tácito*.

Ora, o indeferimento tácito forma-se ao fim de 6 meses a partir da data em que o contribuinte dá entrada da petição ou requerimento num serviço de finanças e se dentro desse mesmo prazo não for proferida qualquer decisão (cf. artigo 106.º do C.P.P.T.).

Logo, volvidos 6 meses sem qualquer decisão por parte da Administração Tributária, entende-se que a petição, requerimento ou reclamação interposta pelo contribuinte foi indeferida.

Também se entende que o prazo de indeferimento tácito é de 6 meses, uma vez que é este o prazo em que o procedimento tributário deve estar concluído (artigo 57.º n.º 1 da L.G.T.).

Passados esses 6 meses, o contribuinte tem o prazo de 90 dias para impugnar judicialmente.



De acordo com a **alínea e)** o prazo começa a contar a partir da notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma. Neste caso, a lei refere quais os casos que podem ser objecto de impugnação autónoma.

Assim, nesta alínea enquadram-se a impugnação dos actos de autoliquidação (artigo 131.º do C.P.P.T.), dos actos de retenção na fonte (artigo 132.º do C.P.P.T.), do pagamento por conta (artigo 133.º do C.P.P.T.), dos actos de fixação do valor patrimonial dos imóveis (artigo 134.º do C.P.P.T.), actos de avaliação directa da matéria tributável (artigo 86.º n.º 1 da L.G.T.).

Neste caso, cabe ainda a impugnação unitária dos de actos que forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou disposição expressa, prevista no artigo 54.º do C.P.P.T. e 66.º da L.G.T.

Na **alínea f)**, o prazo de impugnação começa a correr a partir do momento do *conhecimento dos actos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores*. Logo, permite impugnar tudo o que não estiver previsto nas alíneas anteriores.

Deste modo, pode-se concluir que todos os actos emanados ou proferidos pela administração tributária são impugnáveis.

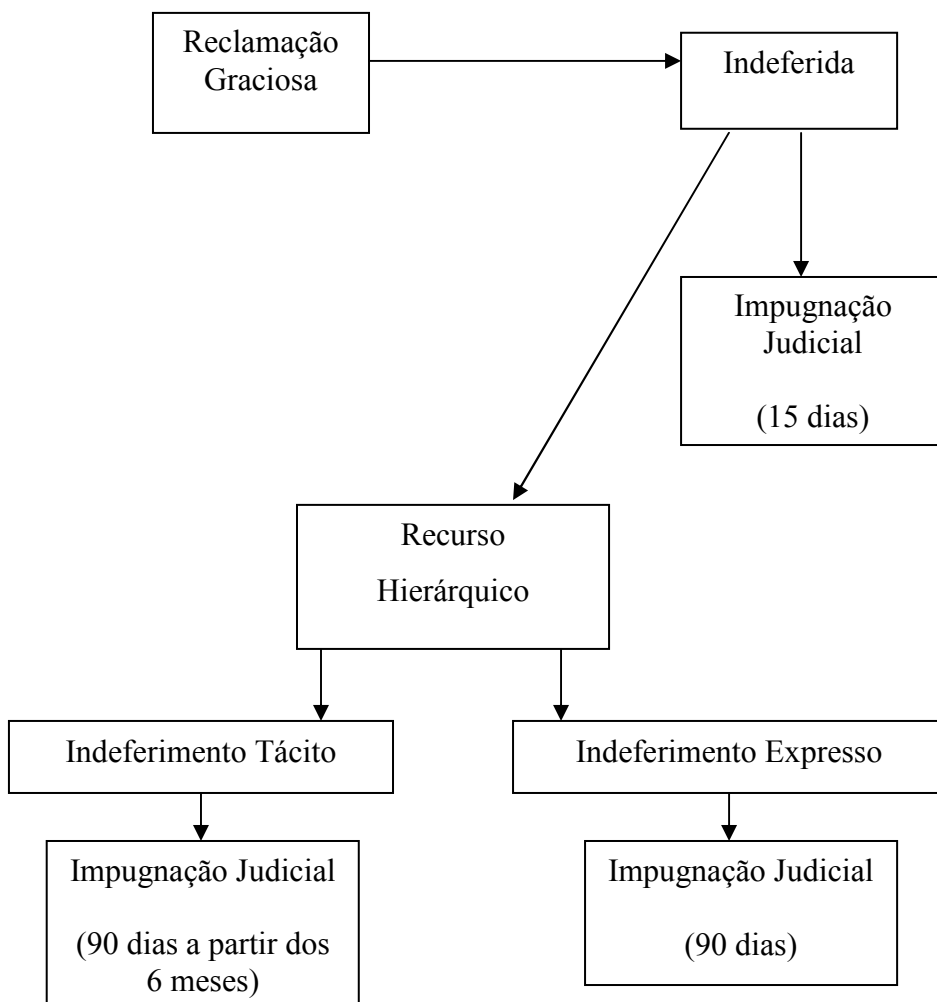
Os prazos da impugnação judicial contam-se nos termos do artigo 279.º do Código Civil (artigo 20 n.º 1.º do C.P.P.T.), quer a petição seja entregue no tribunal, seja no serviço de finanças. Logo, é um prazo substantivo ou contínuo, correndo, deste modo, aos sábados, domingos e feriados, só suspendendo nas férias judiciais. No entanto, se o prazo terminar num daqueles dias, transfere-se para o primeiro dia útil seguinte.

b) Prazos especiais

Ora, se pelo exposto, situações há em que o prazo de 90 dias até pode ser alongado, outros há em que até é encurtado.

Caso concreto é o **artigo 102.º n.º2 do C.P.P.T.** onde se prevê que o prazo de impugnação será de **15 dias** após a notificação da decisão, se tiver havido indeferimento expresso de reclamação graciosa. Ou seja, se a seguir ao acto de liquidação, o contribuinte tiver deduzido reclamação graciosa e a Administração a indeferir, o contribuinte só terá 15 dias para impugnar.

Mas, como já referido anteriormente, se o indeferimento da reclamação graciosa tiver sido tácito, isto é, a Administração não se pronunciar, o prazo de impugnação é de 90 dias contados a partir do fim dos seis meses, nos termos do artigo 102.º n.º 1, alínea d).



No entanto, pode, por outro lado, interpor recurso hierárquico, no prazo de 30 dias, nos termos dos artigos 76.º n.º1 e 66.º n.º 1 do C.P.P.T.

Há quem entenda que este prazo de impugnação em caso de indeferimento expresso de reclamação graciosa inferior ao prazo geral é inconstitucional, por violação dos princípios da necessidade, da proporcionalidade e da proibição do excesso no condicionamento de direitos fundamentais, consagrados no artigo 18.º n.º 2 da C.R.P.

De facto, não se compreende por que motivo os contribuintes que interpõem reclamação graciosa de uma decisão da Administração fiscal, a qual é indeferida, hão-de ter um prazo de impugnação judicial muitíssimo inferior (cerca de 5 vezes menor) à impugnação geral. E nem a ideia de que o contribuinte, quando é notificado do indeferimento da reclamação, já sabe quais os argumentos a invocar na impugnação judicial vale, uma vez que o objecto da impugnação pode nada ter a ver com os da reclamação. Isto, salvo melhor opinião.

Se o objecto da impugnação judicial for a nulidade, esta pode ser invocada e/ou deduzida a todo o tempo, tal como prescrevem os **artigos 102.º n.º 3 do C.P.P.T.**, o **58.º n.º 1 do C.P.T.A.** e o **134.º n.º2 do C.P.A.**

Consideram-se nulos os actos em que se verifique a falta de algum elemento essencial para a sua validade ou aqueles cuja sanção esteja expressamente prevista na lei como tal. A lei prevê expressamente e a título não taxativo como situações de nulidade, os actos indicados no artigo 133 n.º 2.º do C.P.A. Por outro lado, consideram-se actos nulos não elencados no artigo anterior, por exemplo, os actos viciados de usurpação de poderes, os actos que violem o conteúdo de um direito fundamental constitucionalmente consagrado, um acto praticado sob coação (física ou moral) previsto nos artigos 246.º e 255.º do C.C., os actos que careçam de forma legal, ... Logo, os actos nulos não produzem quaisquer efeitos jurídicos.

O mesmo regime se invoca para a declaração da inexistência como causa de invalidade do acto impugnado. Considera-se que o acto é inexistente quando lhe falta um elemento essencial, mas quando nem sequer há a materialidade de um acto, havendo apenas a aparência de um acto, pois a nulidade supõe a existência de um acto.³

³ Jorge Lopes de Sousa, *In «Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado 2006»*, Colecção Direito, 5.ª edição, Volume I, pág. 880.

Finalmente, outras situações de prazos especiais de impugnação são as disposições previstas em legislação fiscal avulsa e os casos de impugnação em caso de autoliquidação (artigo 131.º n.º 2 do C.P.P.T.), de retenção na fonte (artigo 132.º n.º 5 do C.P.P.T.), pagamento por conta (artigo 133.º n.º 3 do C.P.P.T.) e actos de recusa de correcção de inscrições matriciais (artigo 134.º n.º 3.º do C.P.P.T.), cujo prazo de impugnação é de **30 dias**.

No caso de actos de apreensão de bens (artigo 143.º n.º 1 do C.P.P.T.), e de providências cautelares adoptados pela Administração tributária (artigo 144.º n.º 1 do C.P.P.T.), o prazo para interpor impugnação judicial é de **15 dias**.

3.4 Definição da tramitação processual

3.4.1 Iniciativa

a) A Petição Inicial

A impugnação judicial começa com uma Petição articulada apresentada, ou no tribunal tributário competente ou no serviço periférico local onde foi praticado ou devia ter sido praticado o acto impugnado, dirigida ao Juiz do tribunal tributário competente (artigo 103.º n.º 1 C.P.P.T.) da área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da transmissão.

Tanto num caso como no outro, o contribuinte pode optar entre o seu envio por via electrónica ou em suporte de papel. Se utilizar a via electrónica, nos termos do artigo 150.º n.º 1 alíneas d) e e), o contribuinte pode beneficiar de um desconto de 10% nas taxas de justiça inicial e na subsequente, desde que envie todos os articulados, alegações, contra-alegações e requerimentos através deste ou de outro meio de transmissão electrónica, conforme prescreve o artigo 15.º do C.C.J.

Perante o supra exposto, em nossa opinião, parece ser de aplicar por remissão o artigo 152.º n.º 7 do C.P.C., pela aplicação do regime de digitalização e informatização dos processos tributários operado pelo artigo 4.º do D.L. 325/2003, de 29 de Dezembro, e Portaria n.º 1417/2003, de 30 de Dezembro, sendo inexigível o cumprimento da apresentação da Petição em triplicado, assim como a do n.º 5 do mesmo artigo, uma vez que a cópia para arquivo destina-se a reformar o processo em caso de descaminho. Neste caso, em que tudo é processado de forma informática, existem cópias

informáticas cuja possibilidade de reforma e de reconstrução é absolutamente assegurada.

Relativamente aos documentos juntos com a petição será de manter o cumprimento prescrito pelo n.º 8 do artigo 152.º do C.P.C. devendo a parte que os apresenta, juntar as cópias necessárias.

Caso a petição seja apresentada no serviço periférico local (melhor designado por serviço de finanças), este enviará a petição em formato de papel que contenha o número fiscal de contribuinte do impugnante, ao tribunal tributário competente, no prazo de cinco dias após a junção de comprovativo de autoliquidação taxa de justiça inicial devida pelo impugnante ou de comprovativo de deferimento de concessão de benefício de apoio judiciário na modalidade de dispensa de taxa de justiça e demais encargos com o processo.

Caso o contribuinte não proceda à autoliquidação da taxa de justiça inicial, o Tribunal notifica-o para, no prazo de dez dias proceder a tal pagamento, sob pena da Petição não ser distribuída.

A Petição ou outros requerimentos poderão, também, ser apresentados nos serviços das representações diplomáticas ou consulares sedeadas no país em que os contribuintes residam ou se encontrem. Posteriormente, essas mesmas representações diplomáticas ou consulares remeterão os requerimentos aos órgãos a quem sejam dirigidos, com a indicação da data em que se verificou o recebimento (artigo 78.º do C.P.A.)

b) Forma externa da Petição e indicações que deve conter

Quanto a esta matéria rege o artigo 108.º do C.P.P.T., ao estabelecer os requisitos a observar na elaboração da petição.

Assim, o n.º 1 do artigo 108.º é bem explícito quando estipula que:

«A impugnação será formulada em petição articulada, dirigida ao juiz do tribunal competente, em que se identifiquem o acto impugnado e a entidade que o praticou e se exponham os factos e as razões de direito que fundamentam o pedido».

O requerente na petição deve, de forma articulada (cada artigo deve conter um único facto):

- Identificar o acto impugnado (liquidação ou não exercício de um acto, ...) dizendo de forma expressa que o acto que impugna é X e não Z;

- A entidade que o praticou, indicando sempre se o acto foi praticado no uso de poderes delegados, quando for caso disso e;

- Expor os factos e as razões de direito que fundamentem o pedido, devendo o contribuinte estabelecer uma relação perfeita entre aqueles e estas, isto é, a par da factologia, a enunciação da lei violada⁴. Deverá indicar quais os vícios ou as ilegalidades que aponta ao acto tributário impugnado.

Deste modo, o pedido na impugnação é que seja julgada procedente por provada a impugnação e anulado o acto tributário concreto.

Nesta petição, o contribuinte impugnante poderá ainda alegar factos que traduzam o «erro imputável à administração», isto é, um pagamento indevido de prestação tributária a qual originou a impugnação, e pedir a condenação daquela na restituição de montantes ilegalmente pagos e no pagamento dos juros indemnizatórios correspondentes (cf. artigo 43.º da L.G.T.), uma vez que a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão – artigo 100.º e 102.º n.º2, ambos do C.P.P.T.

«Na petição indicar-se-á o valor do processo ou a forma como se pretende a sua determinação a efectuar pelos serviços competentes da administração tributária». – Artigo 108.º n.º 2 do C.P.P.T.

O valor do processo de impugnação é o valor contestado pelo contribuinte. Se o impugnante requerer a condenação da administração num montante de juros indemnizatórios, este deverá acrescer ao valor da acção de impugnação para efeitos de custas. Tal indicação é essencial para determinar a utilidade económica do pedido, no mesmos termos do código de processo civil, as custas, assim como a exigência ou não de constituição de advogado e a recorribilidade das decisões.

A falta de indicação do valor será causa de recusa da petição de impugnação pelo tribunal ou pelo órgão periférico.

⁴ Martins Leitão, Hélder, “*O Processo de Impugnação Tributária*”, 2.ª Ed., Almeida e Leitão, Lda., Porto, 2006, pág. 31.

Por sua vez, a 1.^a parte do n.º 3 do artigo 108.º do C.P.P.T. prescreve que a petição é elaborada em triplicado, sendo uma cópia destinada ao arquivo e outra ao representante da fazenda pública.

Sobre esta matéria já nos referimos no ponto anterior, sem no entanto, deixarmos de referir que, em nossa modesta opinião e no seguimento do já referido, a petição só deverá ser entregue em triplicado se o contribuinte optar pela sua entrega em formato papel.

De acordo com o previsto na parte final do mesmo n.º 3, o contribuinte impugnante deverá, igualmente nesta altura, juntamente com a Petição, fazer a sua prova, juntando os documentos de que dispuser, arrolando testemunhas num máximo de 10, não podendo exceder 3 por cada facto (artigo 118.º n.º1), requerendo perícias e o seu objecto, requerendo pareceres técnicos especializados e as demais provas que considere essenciais e de que não dependam de ocorrências supervenientes, nos termos do artigo 116.º e 117.º do C.P.P.T.

A parte que requerer e apresentar prova será responsável pelas suas despesas. A esse título, o impugnante deverá proceder ao depósito prévio da quantia indicada pelo juiz, sob pena de tal falta implicar a não realização da diligência por si requerida (artigo 109.º do C.P.P.T.).

Se o contribuinte estiver dispensado do seu pagamento por beneficiar de apoio judiciário, ou a prova for requerida pelo representante da fazenda pública (que se encontra isento), ou pelo tribunal, as despesas serão adiantadas pelo cofre do tribunal e entrarão a final, em regra de custas.⁵

Sobre este assunto da prova debruçar-nos-emos mais adiante de forma mais detalhada.

No entanto, será esta a melhor altura para referir que relativamente à perícia, esta ainda poderá ser requerida nos 20 dias posteriores à notificação da junção ao processo das informações oficiais prestadas pelo chefe de finanças, nos termos dos artigos 116.º n.º 3 e 115.º n.ºs 2 e 3 do C.P.P.T. (cf. artigos 76.º e 59.º da L.G.T).

Os requerimentos, depois de apresentados (seja qual for o modo por que se efectue), serão objecto de registo segundo a ordem da sua apresentação, no qual se menciona o respectivo número de ordem, a data, o objecto de requerimento, o número de documentos juntos e o nome do requerente (artigo 80.º C.P.A.)

⁵ Artigos 44.º n.º 3 e 33.º n.º 2 do C.C.J.

c) Representação por Advogado

Caso o valor da impugnação ultrapasse o décuplo da mesma da alçada dos tribunais tributários de 1.^a Instância, isto é, se exceder cerca de 9.352,50€⁶, tal impugnação deverá ser subscrita por Advogado, nos termos do artigo 6.º do C.P.P.T.

Nos recursos também é obrigatória a constituição de Advogado.

Nas impugnações de valor inferior àquela alçada, podem as próprias partes pleitear por si ou ser representadas por advogados estagiários ou por solicitadores, nos termos do artigo 32.º C.P.C. No entanto, se o interessado não constituir advogado e for obrigatória tal constituição, o tribunal notificá-lo-á para o constituir dentro de determinado prazo, sob pena de, não o fazendo, a administração tributária ser absolvida da instância (artigo 33.º C.P.C).

Nos restantes casos, em que não há intervenção de mandatário judicial, na impugnação deverá constar a assinatura do interessado impugnante acompanhado do número, data e entidade emitente do respectivo documento de identificação pessoal. Será admitida a assinatura a rogo, caso o interessado não saiba ou possa assinar, sendo o rogado identificado pelo seu bilhete de identidade ou outro documento de identificação equivalente, conforme artigo 6.º n.º 2 e 3 do C.P.P.T.

e) Efeito suspensivo da impugnação – a prestação de garantia

Na petição de impugnação judicial, deduzida antes do termo do prazo de pagamento voluntário, o contribuinte pode solicitar a atribuição de efeitos suspensivos daquela, através da prestação de garantia, nos termos do artigo 199.º do C.P.P.T.

Se tal requerimento do contribuinte for deferido, este terá o prazo de 10 dias, após a notificação pelo tribunal, para o efeito (artigo 103.º n.º 4 do C.P.P.T).

A garantia deverá ser idónea, susceptível de assegurar os créditos alegados pela administração, os quais poderão consistir em garantia bancária, caução, seguro-caução. A requerimento do contribuinte e mediante concordância da administração tributária, tais garantias poderão ser prestadas em penhor ou hipoteca voluntária.

As normas tributárias (artigo 199.º n.º 1 do C.P.P.T. e 52.º n.º 2 da LGT) estabelecem que a garantia a prestar pelo contribuinte deverá ser idónea, adequada ou susceptível de assegurar os créditos da administração. No entanto, o n.º 5 do artigo 199.º

⁶ A alçada dos tribunais tributários de 1.^a instância é de 935,25€ correspondente a um quarto da alçada dos tribunais judiciais de 1.^a instância (que é de 3.740,98€).

do C.P.P.T. estabelece que “a garantia será prestada pelo valor da dívida exequenda, juros de mora até ao termo do prazo de pagamento limite de cinco anos e custas a contar até à data do pedido, acrescida de 25% da soma daqueles valores”. Ora, com o devido respeito, parece-nos que o conteúdo desta norma é excessivamente oneroso para o contribuinte, obrigando-o à realização de uma prestação que de idóneo e adequado a assegurar o crédito nada tem. Aliás, tal norma deveria até ser considerada inconstitucional por violação do princípio da proporcionalidade entre a administração tributária e o contribuinte.

Com a prestação de garantia e a consequente atribuição de efeitos suspensivos, ao contribuinte é garantida a impossibilidade de instauração de processo de execução fiscal por parte da administração fiscal. E mesmo que esta, ilegitimamente, instaure acção executiva, o contribuinte pode sempre deduzir oposição, nos termos do artigo 204.º n.º1 alínea i) do C.P.P.T., requerendo a sua extinção.

3.4.2 O despacho liminar

Assim que a Petição de impugnação Judicial entra no Tribunal, ocorre a respectiva autuação e, apesar de parecer não haver possibilidade de indeferimento liminar da petição pelo juiz, o certo é que a citação da fazenda pública para contestar prevista no artigo 110.º C.P.P.T. é ordenada pelo juiz e não é efectuada pela secretaria. Pelo exposto há despacho liminar.

Por outro lado, o despacho liminar destina-se a averiguar se a petição é ou não inepta ou se contém alguma deficiência ou irregularidade sanável. Neste caso, o juiz deverá providenciar para que sejam sanadas (artigo 110.º n.º 2 do C.P.P.T.).

No caso de existirem deficiências ou irregularidades insanáveis, deverá o juiz declarar o indeferimento liminar, tendo por base, designadamente, os fundamentos que obstem ao prosseguimento dos autos de impugnação previsto no artigo 89.º do C.P.T.A e ao preceituado no artigo 234.º-A do C.P.C., por remissão com o artigo 2.º alíneas c) e d) do C.P.P.T, por o C.P.P.T. não estipular todos os casos de indeferimento liminar da petição.

O projecto de revisão do processo e procedimento tributário prevê que esta fase processual extinguir-se-á, passando o tribunal a ordenar automaticamente a citação da administração tributária para contestar.

3.5 Contestação e organização do processo administrativo

Não havendo lugar a indeferimento liminar, a fazenda pública é citada para contestar e juntar prova adicional que considere necessária, no prazo de 90 dias, improrrogável. Há quem considere este prazo de 90 dias para a administração tributária contestar e produzir prova adicional extremamente excessivo, uma vez que o representante da fazenda pública mais não é que um funcionário da administração tributária destacado para o tribunal tributário e, como tal, faz parte integrante do sistema. E, como refere Hélder Martins Leitão, in “*O Processo de Impugnação Tributária*”, tem acesso directo, rápido e privilegiado – em relação ao contribuinte – a todo o processo, a todos os componentes, onde quer que estejam.

No prazo de 3 dias, o representante da fazenda pública deve solicitar ao órgão periférico local da liquidação ou da situação dos bens, o processo administrativo, o qual deverá ser organizado nos termos do artigo 111.º do C.P.P.T. e que em nada interfere no prazo de contestação, mas que deverá ser remetida ao tribunal juntamente com aquela (artigo 110.º n.º 3 e 4 do C.P.P.T.). Obterá elementos para enriquecimento do contestatório junto do respectivo processo administrativo que se encontra no órgão periférico local da situação dos bens ou da liquidação⁷.

Aquele órgão periférico local deverá organizar e instruir o referido processo administrativo com a informação da inspecção tributária sobre a matéria de facto considerada pertinente, com a informação prestada pelos serviços da administração tributária sobre os elementos oficiais que digam respeito à colecta impugnada e sobre a restante matéria do pedido, assim como, outros elementos de que disponha e repute convenientes para o julgamento, incluindo, quando já tenha sido resolvido, procedimento de reclamação graciosa relativamente ao mesmo acto e remetê-lo ao representante da fazenda pública no prazo de 30 dias (artigo 111.º n.º 1 e 2 do C.P.P.T.).

Nesta altura, se a questão a resolver for de manifesta simplicidade ou suceder que o chefe de finanças entenda que o contribuinte impugnante tenha razão total ou parcial, pode revogar ou promover a extinção, total ou parcial do procedimento e, em consequência, do acto de liquidação, mas apenas se o valor do processo não exceder o quántuplo da alçada do tribunal tributário de 1.ª instância, isto é, 4.676,25 € (artigo 112.º

⁷ Martins Leitão, Hélder, “*O Processo de Impugnação Tributária*”, 2.ª Ed., Almeida e Leitão, Lda., Porto, 2006, pág. 37.

n.º1 do C.P.P.T.). Se o valor do processo for superior àquele, a competência para a revogação já caberá ao órgão periférico regional (n.º 2, do mesmo artigo).

Na organização e instrução do processo administrativo a enviar pelo chefe de finanças do órgão periférico local para o representante da fazenda pública, aquele deverá ainda verificar se o contribuinte impugnante deduziu, anterior ou posteriormente, reclamação graciosa sobre o mesmo acto. Em caso afirmativo, esta impugnação suspende a sua tramitação no estado em que se encontrar e é apensa ao processo de impugnação. O processo é enviado para o tribunal e este analisará a reclamação graciosa e a impugnação conjuntamente. O mesmo se verifica em relação ao recurso hierárquico interposto de decisão da reclamação graciosa (artigo 111.º n.ºs 3, 4 e 5 do C.P.P.T.).

No entanto, ao contrário do que acontece no processo civil comum, se a fazenda pública não apresentar contestação, tal falta não importa a confissão dos factos articulados pelo contribuinte na sua impugnação (artigo 110.º n.º 6), uma vez que o representante da fazenda pública não tem esse ónus. Mas o juiz, ao formular o seu juízo de valor sobre a prova produzida, poderá apreciar ou valorar livremente essa falta de contestação (n.º 7), não obstante este poder ordenar, ao órgão periférico local, a remessa do processo administrativo (n.º 5).

Se contestar, a administração tributária pode contrariar a posição do impugnante ou invocar excepções que obstem ao conhecimento do pedido (artigo 113.º n.º 2 do C.P.P.T) ou alegando causas impeditivas, modificativas ou extintivas da pretensão do contribuinte impugnante, nos mesmos termos do processo civil comum, por remissão com o artigo 2.º do C.P.P.T.⁸

Tal como o impugnante, a administração pode apresentar a sua contestação em formato papel ou remetê-la por meios electrónicos, beneficiando, igualmente de desconto de 10% sobre a taxa de justiça devida a final, se, para além da contestação optar expressamente pelo envio de todos os articulados por este meio (artigo 15.º n.º 1 e 2 do C.C.J). Como já referido, é na contestação que o representante da fazenda pública poderá oferecer provas adicionais que entenda necessárias, tal como testemunhas no máximo de 10, sendo 3 para cada facto (artigo 118.º n.º 1 do C.P.P.T.), requerer a realização de perícia, nos termos do artigo 116.º n.º 2 do C.P.P.T., juntar documentos.

⁸ Nos termos do artigo 487.º do C.P.C., na contestação cabe tanto a defesa por impugnação como por excepção. O réu defende-se por **impugnação** quando contradiz os factos articulados na petição inicial ou quando afirma que esses factos não podem, produzir o efeito jurídico pretendido pelo autor. Defende-se por **excepção** quando alega factos que obstem à apreciação do mérito da causa ou que, servindo de causa impeditiva, modificativa ou extintiva do direito invocado pelo autor, determinam a improcedência total ou parcial do pedido.

3.5.1 A Instrução

3.5.1.1 Conhecimento inicial do pedido

Findos os articulados, e após vista ao Ministério Público – o qual pode suscitar questões prévias – há instrução do processo pelo Juiz, o qual conhece logo do pedido se a questão suscitada na impugnação for de direito. Se for sobre matéria de facto, também conhece do mérito da causa, se tiver os elementos necessários (artigo 113.º n.º 1 do C.P.P.T.). Tal não impede o representante da fazenda pública de suscitar, igualmente, questões prévias ou excepções, às quais o impugnante pode contradizer ou responder (n.º 2 do mesmo artigo).

Esta fase processual, no âmbito da prevista reforma do processo e procedimento tributário, denominar-se-á de despacho saneador. Pelo exposto, só se o juiz não conhecer logo do pedido, ou porque a matéria de facto não é suficiente ou é controvertida, é que há lugar a produção de prova já requerida pelo impugnante na petição e pela fazenda pública na sua contestação (Artigo 114.º do C.P.P.T.).

Mesmo que existam diligências que não foram requeridas pelas partes, o juiz deverá requerer as que entenda necessárias e úteis para o apuramento da verdade material relativamente aos factos que lhe seja lícito conhecer (artigo 13.º do C.P.P.T. e 99.º n.º 1 da L.G.T.), não devendo conhecer de factos que não estão alegados. Trata-se do corolário do princípio da oficiosidade, isto é, na faculdade atribuída ao juiz de dirigir o processo, da investigação ou inquisitório, pela atribuição dos poderes de ordenar as diligências necessárias à descoberta da verdade.

3.5.1.2 Os meios de prova admitidos

As provas têm como função a demonstração da realidade dos factos.⁹

Segundo Anselmo de Castro, in “Lições de Processo Civil”, IV volume, página 7, «a prova é necessária porque o juiz nada sabe acerca da veracidade ou falsidade das afirmações feitas pelas parte nos articulados. As provas são, precisamente, os meios de que o juiz se serve para apurar a verdade.»

Na impugnação judicial são admitidos todos os meios gerais de prova elencados no código civil (prova por confissão¹⁰, prova documental¹¹, prova pericial¹², prova por

⁹ Artigo 341.º do Código Civil.

¹⁰ Artigos 352.º a 361.º do Código Civil.

¹¹ Artigos 362.º a 387.º do Código Civil.

inspecção¹³, prova testemunhal¹⁴, prova por presunção e prova por apresentação), não obstante os meios de prova mais frequentes no processo de impugnação judicial serem as informações oficiais, a prova pericial, a testemunhal e a prova documental.

Deste modo, não valem no processo de impugnação judicial, limitações de prova, a não ser que resultem de proibições ou limitações gerais de prova estabelecidas por lei ou pelos próprios particulares no âmbito das suas relações contratuais.

a) Informações oficiais (artigo 115.º do C.P.P.T.)

É atribuída força probatória às informações oficiais prestadas pela inspecção tributária (chefe de finanças), quando forem devidamente fundamentadas, de acordo com critérios objectivos – artigos 115.º n.º 1 do C.P.P.T. e 76.º n.º 1 da L.G.T.

Tal como refere Jorge Lopes de Sousa, *in* «Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado 2006», Coleção Direito, 5.ª edição, Volume I, pág. 825, *a sua fundamentação deve consistir na indicação das razões por que se afirmam os factos nela referidos, designadamente a razão de ciência da administração tributária em relação a eles. Na falta de fundamentação, as informações oficiais valerão como elementos probatórios sujeitos à livre apreciação da entidade que deve proferir a decisão no procedimento.* Aqueles são os critérios objectivos exigidos pelo n.º e do artigo 115.º do C.P.P.T., os quais se devem ter uma base científica e lógica sem qualquer espaço para dúvidas.

As informações oficiais versam sobre a matéria de facto, juízos de existência considerada pertinente e as prestadas pelos serviços da administração tributária sobre os elementos oficiais que digam respeito à colecta impugnada e restante matéria do pedido (artigo 111.º n.º2 alíneas a) e b) do C.P.P.T.), os quais serão acompanhados da especificação da razão da sua existência.

A junção ao processo das informações oficiais confere ao impugnante, depois de devidamente notificado (artigo 115.º n.º 3), a possibilidade de, no prazo geral de 10 dias, se poder pronunciar sobre o seu conteúdo, seja através de **resposta**, nomeadamente, pondo em causa a força probatória das informações oficiais na qual bastará demonstrar ou fazer gerar fundadas dúvidas sobre tais factos e matérias, de modo a obter uma decisão favorável, não sendo necessário provar o contrário, seja

¹² Artigos 388.º e 389.º do Código Civil.

¹³ Artigos 390.º e 391.º do Código Civil.

¹⁴ Artigos 392.º a 396.º do Código Civil.

através da arguição de **falsidade** de um documento nos termos dos artigos 115.º n.º 4 do C.P.P.T. e 544.º e seguintes do C.P.C. ou, como já referido, requerendo **perícia**, nos termos do artigo 116.º n.º 3 do C.P.P.T., no prazo de 20 dias.

b) Prova pericial / Pareceres técnicos (Artigo 116.º do C.P.P.T.)

A prova pericial tem por fim a percepção ou apreciação de factos por meios de peritos, quando sejam necessários conhecimentos especiais que os julgadores não possuem, ou quando os factos, relativos a pessoas, não devam ser objecto de inspecção judicial.¹⁵

Na impugnação judicial, a perícia e os pareceres técnicos especializados têm uma especial relevância, porque normalmente consiste na apreciação da existência ou não de erros na fixação da matéria tributável, matéria com questões técnicas difíceis sobre as quais o juiz normalmente sente uma grande dificuldade em julgar.

Como já referido nos pontos 3.4.1.b) e 3.4.2.1., a realização de perícia pode ser requerida pelo impugnante na sua petição e, pela fazenda pública, na sua contestação (artigos 108.º n.º 3 e 110.º n.º 1, ambos do C.P.P.T.), não obstante também poder ser ordenada oficiosamente pelo juiz. No entanto, e como também já referido, poderá ser ainda requerida no prazo de 20 dias após a notificação das informações oficiais prestadas pelo chefe de finanças nos termos do artigo 111.º do C.P.P.T., conforme prescrito pelo artigos 116.º n.º 3 e 115.º n.ºs 2 e 3 do C.P.P.T. (cf. artigos 76.º e 59.º da L.G.T).

Também neste caso as despesas para a realização da prova pericial requerida pelo impugnante e como garantia do seu pagamento, serão por este suportadas, mediante preparo a fixar pelo juiz, as quais entrarão a final, em regra de custas (n.º 5 e 6 do artigo 116.º do C.P.P.T.).

Se a perícia revestir especial complexidade, o juiz oficiosamente ou as partes por requerimento podem solicitar a realização de perícia colegial nos termos do artigo 569.º do C.P.C., devendo, para o efeito, indicar um perito e o respectivo objecto, enunciando as questões de facto (quesitos) que pretende ver esclarecidas (artigo 577.º do C.P.C).

Também aqui, a força probatória da posição assumida pelos peritos é livremente apreciada pelo tribunal.¹⁶

¹⁵ Artigo 388.º do Código Civil.

¹⁶ Artigo 389.º do Código Civil.

c) Prova testemunhal (Artigo 118.º e 119.º do C.P.P.T.)

Como já referido anteriormente, as testemunhas a inquirir serão indicadas pelo impugnante na sua petição e, pela fazenda pública, na sua contestação (Artigos 108.º n.º 3 e 110.º n.º 1, ambos do C.P.P.T.). Cada uma das partes apenas pode oferecer até um máximo de 10 testemunhas por cada acto tributário, sendo que sobre cada um dos factos que se propõe provar, não pode produzir mais de 3 testemunhas (artigo 118.º n.º 1 do C.P.P.T.). No entanto e como já referido, nada impede que o juiz proceda a inquirição de mais testemunhas ao abrigo dos princípios da oficialidade e da investigação ou inquisitório, previstos nos artigos 3.º do C.P.P.T. e 99.º n.º 1 da L.G.T.

Os depoimentos das testemunhas são prestados em audiência contraditória e sempre gravados, uma vez que, actualmente todos os tribunais dispõem de meios de gravação. Se, por qualquer motivo, houver problemas que impeçam a referida gravação, o juiz deverá reduzir a escrito os depoimentos, os quais deverão constar em acta (artigo 118.º n.º 2 do C.P.P.T.).

A marcação da diligência para audição de testemunhas é agendada nos mesmos termos do processo comum, isto é, nos termos do artigo 155.º do C.P.C. Mas, relativamente à falta de testemunha, do representante da fazenda pública ou de advogado, o C.P.P.T. estabelece de forma diferente em relação ao C.P.C.

Com efeito, ocorrendo qualquer uma destas situações, a diligência de inquirição não é adiada. Relativamente às testemunhas, serão ouvidas as que estiverem presentes e, as faltosas, poderão ser inquiridas posteriormente se o juiz entender que o seu depoimento será útil para a descoberta material, nos termos dos já citados 3.º do C.P.P.T. e 99.º n.º 1 da L.G.T. Em relação à falta de mandatários, a diligência será ou não adiada se a mesma tiver sido agendada de acordo com o estipulado no artigo 155.º do C.P.C., sendo que, se este preceito foi cumprido e se os mandatários acordaram na data indicada pelo juiz, a falta de um deles não será motivo de adiamento.

Só serão notificadas as testemunhas que residam na área de jurisdição do tribunal tributário. Logo, *a contrario sensu*, as testemunhas que não residirem na área de jurisdição do tribunal tributário e se não for requerida a sua inquirição por teleconferência, a parte que a ofereceu terá que a apresentar no dia e hora agendado para a diligência (artigo 119.º n.º 1 do C.P.P.T.). Se houver testemunhas que residam fora da área de jurisdição do tribunal tributário em que deve ser feita a sua inquirição, a parte que as apresenta pode requerer ao tribunal que o seu depoimento seja prestado por teleconferência gravada a partir do tribunal tributário da área da sua residência e não do

tribunal de comarca, como em nossa opinião é de lamentar, devido ao baixo número de tribunais tributários (cerca de um por cada distrito do país) e a grande distância que se verifica, quer entre eles, quer da zona de residência das testemunhas, as quais muitas das vezes distam cerca de 100 quilómetros!

Este requerimento deverá ser feito logo na própria petição ou contestação – consoante seja o impugnante ou a fazenda pública a requerer – na mesma altura em que oferecem a sua prova. A inquirição de testemunhas através do sistema de teleconferência é, normalmente, efectuada durante a diligência de inquirição das testemunhas residentes na área do tribunal tributário onde corre termos o processo de impugnação. Só quando existe motivo ponderoso que o justifique, relacionado com a própria inquirição, esta será adiada para outra data (artigo 119.º n.º 5 do C.P.P.T.)

A força probatória dos depoimentos das testemunhas é livremente apreciada pelo tribunal.

3.5.2 Discussão e Julgamento

Encerrada a produção de prova, segue-se a discussão da causa.

Esta fase inicia-se com as alegações escritas, em prazo fixado pelo juiz, o qual nunca poderá ser superior a 30 dias e que marca o fim de produção de prova.

A partir de agora, as partes estão precludidas de produzir qualquer outra prova. Apenas ao juiz é concedida a possibilidade de ordenar a realização de qualquer diligência probatória que entenda necessária ao apuramento da verdade...

É também nesta altura, que é devida a taxa de justiça subsequente. Deste modo, o impugnante deveria de dispor de 10 dias, a partir da notificação para deduzir alegações, para proceder à autoliquidação da taxa de justiça subsequente. Isto porque, esta notificação corresponde à notificação para a audiência final a que se refere o artigo 26.º n.º 1 alínea a) do C.C.J.

No entanto, não havendo no processo de impugnação judicial tributário nenhum acto processual com a denominação “audiência final”, o tribunal deverá notificar o impugnante para o pagamento da taxa de justiça subsequente.

O representante da fazenda pública encontra-se dispensado do pagamento da taxa de justiça nesta altura, uma vez que aquela apenas é considerada na conta a elaborar a final, se esta for condenada (artigo 29.º e 30.º C.C.J.).

3.5.3 Alegações e Vista ao Ministério Público

Depois de produzida a prova e se o juiz não conhecer imediatamente do pedido, nos termos do artigo 113.º do C.P.P.T., as partes são notificadas para deduzirem alegações escritas, num prazo nunca superior a 30 dias (artigo 120.º do C.P.P.T.), nem inferior a 10 (artigo 23.º n.º 1 do mesmo código).

As alegações constituem o exame crítico de todas as provas produzidas, nas quais as partes fixam quais os factos provados e não provados e expõem as razões de direito que entendem aplicáveis. É o momento ideal para o contribuinte impugnante contrariar a posição assumida pelo representante da fazenda pública ao pronunciar-se sobre a petição de impugnação¹⁷.

Não existe um formalismo específico para a realização das alegações, mas será conveniente que estas contenham conclusões, nas quais se sintetize o seu conteúdo, tal como nos recursos jurisdicionais (artigo 282.º n.º 5 do C.P.P.T. e artigo 690.º n.º 1 e 2 do C.P.C.). Se não tiver havido produção de prova, também não haverá lugar a alegações. Neste caso, o juiz conhecerá imediatamente do pedido, nos termos do artigo 113.º do C.P.P.T.

Ora, o processo de impugnação tributário tem carácter indisponível, pelo que, quer o contribuinte impugnante, quer o representante da fazenda pública se abstenham de produzir alegações, tal falta não implica qualquer consequência negativa ou sanção para qualquer uma das partes, nomeadamente a confissão tácita.

No entanto, o juiz nunca poderá proferir sentença sem que decorra o prazo por ele concedido para as partes produzirem as suas alegações (nem que estas não as apresentem), sob pena de nulidade, nos termos do artigo 205.º do C.P.P.T.

Depois de produzidas as alegações ou de decorrido o prazo para a sua realização, o juiz dará vista do processo ao Ministério Público para este se poder, querendo, pronunciar sobre eventuais questões de legalidade que tenham sido suscitadas no processo, ou suscitar quaisquer outras questões que tiver por conveniente e lhe for permitido, nomeadamente vícios e a sua competente regularização e sanção (artigo 121.º n.º 1 do C.P.P.T.).

¹⁷ Jorge Lopes de Sousa, *In* «Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado 2006», Coleção Direito, 5.ª edição, Volume I, pág. 857.

Pode, igualmente, o Ministério Público entender que ainda não é a altura para se pronunciar sobre questões de legalidade por o processo ainda não se encontrar completamente instruído e, por essa razão, ser necessário realizar novas diligências. Caso o tribunal decida pelo deferimento da realização de novas diligências instrutórias, realizadas que estejam, será concedida nova vista ao Ministério Público para este se poder pronunciar sobre questões de legalidade que entenda pertinentes.¹⁸

A posição defendida pelo STA, na jurisprudência citada, no sentido de que concedida uma vez vista ao Ministério Público está definitivamente cumprida a formalidade legal de lhe proporcionar a oportunidade de se pronunciar, levada às últimas consequências, justificaria também que nunca mais fosse dada vista ao Ministério Público, mesmo que fosse deferida a sua promoção de novas diligências, o que parece não ser minimamente razoável.¹⁹ Ou seja, é o Ministério Público que, antes de ser proferida sentença, é sempre ouvido, no prazo de 10 dias (prazo geral). Trata-se de um dever processual para o Ministério Público intervir e tomar posição sobre questões de legalidade.

Caso o Ministério Público suscite alguma questão que obste ao conhecimento do pedido, o contribuinte e o representante da fazenda pública serão notificados para se pronunciarem, no prazo de 10 dias, (apenas) sobre essas questões (artigo 121.º n.º 2 do C.P.P.T.), não podendo ser utilizada para outros fins. Tal audiência tem em vista proporcionar a possibilidade das partes de se pronunciarem sobre as questões suscitadas pelo Ministério Público, sendo aqui visíveis os princípios da oportunidade, da igualdade de faculdades e meios de defesa e do contraditório.

No entanto, é nosso entender que, caso o Ministério Público suscite questões cujo conteúdo e âmbito, as partes já se tenham pronunciado anteriormente, não será necessária, por uma questão de economia processual, a sua audiência.

Tal como determina o artigo 122.º n.º1 do C.P.P.T, depois de ouvidos o impugnante e o representante da fazenda pública (se a tal houver lugar), será proferida sentença.

¹⁸ O STA, nos acórdãos de 18-06-2003, recurso n.º 807/03 de 25-06-2003, recurso n.º 806/2003 de 09-02-2005, recurso n.º 799/03, em situações em que foram deferidas promoções do Ministério Público no sentido de serem realizadas diligências, entendeu que tinha de lhe ser aberta nova vista para emitir pronúncia.

¹⁹ Jorge Lopes de Sousa, *In* «Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado 2006», Coleção Direito, 5.ª edição, Volume I, pág. 864.

3.5.4 Sentença

A sentença é o culminar de todo o processo de impugnação judicial, a qual será proferida nos 20 dias subsequentes após a conclusão dos autos ao juiz (artigo 122.º n.º 1 e 21.º alínea b), ambos do C.P.P.T.).

A sentença deve, no seu **relatório**, identificar os interessados e os factos objecto do litígio, conter uma sintetização da pretensão do impugnante e respectivos fundamentos, assim como, a posição do representante da fazenda pública e do Ministério Público, fixando ainda, as questões que ao tribunal cumprirá apreciar.

Na **fundamentação** da sentença, o juiz discriminará a matéria de facto provada e não provada, sendo as suas decisões fundamentadas (artigo 123.º do C.P.P.T.), sob pena de nulidade.

Finalmente, na **decisão**, o juiz integra ou subsume a interpretação e aplicação das normas jurídicas aos factos.

Na elaboração da sentença, o juiz deve tomar em consideração os factos constitutivos, modificativos e extintivos ocorridos após a entrada da impugnação em juízo, para que, no final, a decisão corresponda à situação existente no momento do encerramento da discussão.²⁰

Contudo, não tem de ficar sujeito às alegações das partes no tocante à indagação, interpretação e aplicação das regras do direito; não obstante só poder servir-se dos factos carreados pelas partes.²¹ O tribunal é livre na qualificação jurídica dos factos, desde que não altere a causa de pedir. O juiz encontra-se limitado pelo pedido da impugnação, estando impedido de, como refere Hélder Martins Leitão²², *alterar as afirmações que identificam a razão e justificam as conclusões*, mesmo na supressão de deficiências ou inexactidões das partes quanto à qualificação jurídica dos factos e à interpretação das normas.

Por outro lado, a sentença não pode condenar em *quantum superior* ou *ultra petitem*, ou seja, o juiz está impedido de condenar em quantidade superior ou em objecto diverso do formulado pelo impugnante.²³

O impugnante, se decair no todo ou em parte, será condenado em custas e poderá também o ser, em sanção pecuniária ou multa, como litigante de má fé²⁴ (artigo 122.º n.º

²⁰ Artigo 663.º n.º 1 C.P.C.

²¹ Artigo 664.º C.P.C.

²² In “O Processo de Impugnação Tributária”, 2.ª Ed., Almeida e Leitão, Lda., Porto, 2006, pág. 69.

²³ Artigo 661.º n.º 1 C.P.C.

2 do C.P.P.T.). Ora, o decaimento total ocorre quando as pretensões formuladas na petição pelo impugnante são julgadas improcedentes. Por sua vez, há decaimento parcial quando são julgadas procedentes apenas algumas (e não todas) as pretensões formuladas pelo impugnante.

Relativamente à condenação como litigante de má fé, o artigo 104.º da L.G.T. estabelece um regime distinto de condenação para a administração tributária e para o sujeito passivo ou contribuinte impugnante. Com efeito, o sujeito passivo pode ser condenado em multa por litigância de má fé, os termos gerais do 456.º do C.P.C. (n.º 2 do artigo 104.º da L.G.T.), enquanto a administração tributária pode ser condenada numa sanção pecuniária a quantificar de acordo com as regras sobre a litigância de má fé no caso de actuar contra o teor de informações vinculísticas anteriormente prestadas aos interessados ou o seu procedimento no processo divergir do habitualmente adoptado em situações idênticas (n.º 1). Esta é, em nossa opinião, uma norma violadora do princípio da igualdade, previsto nos artigos 55.º e 98.º da L.G.T., segundo os quais *“as partes dispõem no processo tributário de iguais faculdades e meios de defesa”*, e no artigo 6.º do C.P.T.A, segundo o qual, *“o tribunal assegura um estatuto de igualdade efectiva das partes no processo, tanto no que se refere ao exercício de faculdades e ao uso de meios de defesa como no plano da aplicação de cominações ou de sanções processuais, designadamente por litigância de má fé.”*

a) Conhecimento (oficioso) de vícios na sentença (artigo 124.º do C.P.P.T.)

Na sentença, o juiz apreciará, prioritariamente, os vícios que conduzam à declaração de **inexistência ou nulidade** do acto impugnado, dando prioridade ao conhecimento de vícios cuja procedência determine mais estável e eficaz tutela dos interesses dos ofendidos com o acto tributário; só depois, os vícios arguidos que conduzam à sua **anulação**, seguindo a ordem de conhecimento indicada pelo impugnante sempre que este tenha estabelecido entre os vícios apontados uma relação de subsidiariedade e não sejam arguidos outros vícios pelo Ministério Público ou, nos demais casos a fixada no regime da nulidade.

²⁴ Considera-se litigante de má fé que, com dolo ou negligência grave: **a)** tiver deduzido pretensão ou oposição cuja falta de fundamento não devia ignorar; **b)** tiver alterado a verdade dos factos ou omitido factos relevantes para a decisão da causa; **c)** tiver praticado omissão grave do dever de cooperação; **d)** tiver feito do processo ou dos meios processuais um uso manifestamente reprovável, com o fim de conseguir um objectivo ilegal, impedir a descoberta da verdade, entorpecer a acção da justiça ou protelar, sem fundamento sério, o trânsito em julgado da decisão (456.º do C.P.C.).

O tribunal deve logo apreciar os vícios que conduzam à imediata eliminação do acto impugnado, isto é, vícios que “matem” definitivamente e de imediato a questão e impeça a renovação do acto pela administração tributária. Se assim for, o tribunal já não conhecerá os restantes vícios ou questões suscitadas pelo impugnante.

Proferida sentença, a mesma será notificada às partes. Contudo, muitas vezes esta encontra-se ferida de nulidade (s) e, como tal, os seus efeitos não se verificarão.

b) Causas de nulidade da sentença (artigo 125.º do C.P.P.T.)

As causas de nulidade da sentença na impugnação judicial tributária encontram-se previstas no artigo 125.º do C.P.P.T. e são muito semelhantes à do processo civil, previstas no artigo 668.º do C.P.C.

Também na sentença de impugnação judicial, **a falta de assinatura do juiz** constitui causa de nulidade da sentença. Esta nulidade é a única que pode ser suprida pelo juiz, oficiosamente ou a requerimento dos interessados, enquanto for possível obter a assinatura faltosa; nesta hipótese, o juiz declarará no processo a data em que apôs a sua assinatura (artigo 125.º n.º 2 do C.P.P.T.).

Outra causa de nulidade da sentença é **a não especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão**, uma vez que o juiz tem de indicar os fundamentos, fácticos e jurídicos que justifiquem a decisão tomada, assim como o exame crítico das provas. Esta causa de nulidade não se aplica aos casos de deficiência ou insuficiência da especificação (os quais deverão ser objecto de revogação ou alteração), mas apenas à ausência completa.

“A falta de fixação específica e de julgamento na sentença, dos factos necessários à justa decisão da causa constitui nulidade de julgamento, a conhecer oficiosamente – artigo 712.º do C.P.C. Não concretiza tal fixação dar-se mera e remissivamente «como assente e provada a matéria fáctica alegada pelos recorrentes com base no teor dos documentos juntos e acordo das partes.»” – Ac. STJ de 3-6-92, recurso n.º 14284, AP-DR de 22-2-95, página 187.

A constatação da existência de **oposição dos fundamentos com a decisão** constitui uma das outras causas de declaração de nulidade da sentença. Tal acontecerá se o juiz fundamentar a parte expositiva da decisão, mas conclui de forma desfasada, vertendo

conclusão ao arrepio da direcção apontada.²⁵ Neste caso, a decisão nada tem a ver com a fundamentação; são completamente contraditórias.

Finalmente, a última causa de nulidade da sentença prevista neste normativo é a **falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar ou pronúncia sobre questões que não deva conhecer**. Ocorre quando existe uma violação do dever de pronúncia do tribunal sobre questões que devia apreciar, que as partes tenham submetido à sua apreciação.

Neste sentido vide Ac. STA de 27-4-94, recurso n.º 18269, AP-DR de 31-7-97, página 94, segundo o qual, é nula a sentença – artigo 144.º do CPT – quando deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar, nos termos do artigo 660.º n.º 2 do C.P.C. e 142.º e 143.º daquele primeiro diploma e, bem assim, nos casos de falta absoluta de motivação, quer de facto, quer de direito.

Também ocorre nulidade quando o tribunal actua em sentido oposto, pronunciando-se sobre questões que não devia conhecer. Neste caso, o juiz não pode pronunciar-se senão sobre questões suscitadas pelas partes, a não ser que disposição legal permita ou imponha o seu conhecimento officioso.

c) Notificação da sentença

A sentença será notificada às partes (impugnante ou respectivo mandatário, se o tiver constituído, e representante da fazenda pública) e ao Ministério Público, no prazo de 10 dias (artigo 126.º do C.P.P.T.).

A notificação é efectuada por carta registada, nos termos dos artigos 38.º a 42 do C.P.P.T. e, subsidiariamente, de acordo com os artigos 253.º e seguintes do C.P.C., com a entrega de cópia legível da decisão. A sentença é notificada ao impugnante na pessoa do seu mandatário judicial, se o tiver constituído (artigo 40.º do C.P.P.T.).

Depois de recebida a notificação com a sentença, pode qualquer das partes, no prazo de 10 dias requerer ainda, a rectificação, a aclaração ou esclarecimentos e/ou a reforma da decisão, isto é, se a sentença, por exemplo, omitir o nome das partes, for omissa quanto a custas, contiver erros de escrita, quaisquer omissões ou lapsos manifestos, pode requerer que seja corrigida, assim como, o esclarecimento de alguma obscuridade

²⁵ Martins Leitão, Hélder, “*O Processo de Impugnação Tributária*”, 2.ª Ed., Almeida e Leitão, Lda., Porto, 2006, pág. 72.

ou ambiguidade que aquela contenha. A rectificação, a aclaração ou a reforma da decisão também podem ter lugar por iniciativa do juiz.

Para além destas possibilidades, às partes também é facultado o direito de recurso, interposto no prazo de 10 dias a contar desde a notificação da sentença (artigo 280.º do C.P.P.T.).

No entanto, se alguma das partes tiver requerido a rectificação, a aclaração ou a reforma da sentença, o prazo para interposição de recurso só começa a correr a partir do momento da notificação da decisão sobre aqueles requerimentos.

Se nenhuma partes tiver interposto recurso ou reclamação, a sentença transita em julgado, passando a ter força obrigatória. De seguida, é elaborada conta pelo tribunal que tenha julgado em 1.ª instância (artigo 292.º do C.P.P.T. e artigo 50.º do C.C.J.)

4 A Impugnação Judicial em casos especiais

Acabamos de expor a denominada tramitação comum do processo de impugnação tributária.

Há, no entanto, algumas impugnações que se afastam da linha programática estabelecida para o processo comum, tendo um regime contencioso próprio, sendo as mais usuais a impugnação em caso de autoliquidação, de retenção na fonte, de pagamento por conta e de avaliação dos valores patrimoniais.

Factor comum na impugnação judicial destas quatro situações é que em todas elas há uma impugnação administrativa necessária, ou seja, como referiu Casalta Nabais,²⁶ uma “administrativização” destes actos particulares.

Assim, é pressuposto de impugnação judicial destas quatro situações, a prévia reclamação, por parte dos próprios contribuintes, para o órgão periférico regional nos dois primeiros casos, para o órgão periférico local da administração tributária, no terceiro caso, e no último, para a entidade competente (Artigos 131.º n.º 1, 132.º n.º 3 e 133.º n.º 2, todos do C.P.P.T.).

Tal reclamação prévia visa, por um lado, a anulação total ou parcial dos actos tributários e, por outro, funciona como medida ou expectativa destinada a resolver e a corrigir os erros praticados.

²⁶ In “*Direito Fiscal*”, 4.ª Ed., Almedina, Coimbra, 2006, pág. 392.

O recurso à via judicial através da impugnação só será utilizada se for total ou parcialmente indeferida a reclamação prévia e o contribuinte pretenda e entenda defender a sua tese de erro, arrogando-se no direito à respectiva correcção.

4.1 Autoliquidação (Artigo 131.º do C.P.P.T.)

Na autoliquidação, a liquidação da colecta é efectuada pelo próprio contribuinte com base na matéria tributável constante das respectivas declarações (cf. Artigos 82.º alínea a) e 83.º n.º 1 alínea a) do C.I.R.C. e artigos 26.º e 40.º do C.I.V.A.).

O contribuinte pode reclamar previamente no prazo de 2 anos contados do pagamento ou da entrega da declaração-liquidação. Como já referido anteriormente, havendo indeferimento expresso ou total da reclamação graciosa do contribuinte, este poderá impugnar judicialmente a liquidação efectuada (e não tal decisão de indeferimento) no prazo de 30 dias, podendo requerer, ainda, a condenação da administração ao pagamento de juros indemnizatórios, caso se determine que houve erro imputável aos serviços. “Deduzida reclamação graciosa contra a retenção na fonte, que veio a ser indeferida, antes devendo atender a pretensão do reclamante, há lugar a juros indemnizatórios, pois que tal indeferimento lavrou em erro de direito imputável aos serviços”²⁷. O processo será remetido imediatamente ao tribunal tributário competente.

No entanto, e sem prescindir, a reclamação graciosa (prévia) pode ser dispensada se o fundamento da impugnação for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido feita de acordo com as orientações genéricas emitidas pela administração tributária. Neste caso, a impugnação terá que ser proposta no prazo geral de 90 dias a contar dos factos referidos no n.º 1 do artigo 102.º do C.P.P.T.

4.2 Substituição tributária / Retenção na Fonte (Artigo 132.º do C.P.P.T.)

Existe substituição tributária sempre que a respectiva prestação, por imposição legal, é exigida a pessoa diversa do contribuinte, através de mecanismo da retenção na fonte do imposto devido²⁸. As entregas de tributos efectuadas por dedução nos rendimentos

²⁷ Neste sentido, Acórdão do STA de 9-10-2002, recurso n.º 26807, AP-DR de 12-3-2004, pág. 2259.

²⁸ Artigo 20.º da L.G.T.

pagos ou postos à disposição do seu titular pelo substituto tributário constituem retenção na fonte²⁹.

Ocorre sobretudo no Imposto sobre Rendimentos de pessoas singulares, relativo aos rendimentos de trabalho dependente, às pensões, aos rendimentos de capitais, nas contribuições para a segurança social...

Nesta situação, tanto pode impugnar o substituto, como o substituído. O substituto, em caso de excesso de entrega de imposto em relação ao efectivamente retido, que não possa ser descontado nas entregas seguintes do ano do pagamento devido, pode impugnar esse excesso, devendo reclamar previamente para o órgão periférico regional da administração tributária, no prazo de dois anos a contar da referida entrega. Para nosso espanto, ao substituído é vedada a impugnação da retenção na fonte nos casos de pagamento por conta do imposto devido a final, o que não é aceitável, uma vez que tais actos são lesivos dos direitos dos contribuintes, violando, deste modo, os artigos 268.º n.º 4 da C.R.P. e 9.º da L.G.T.

Por seu lado o substituído também poderá impugnar, no prazo de dois anos, a retenção na fonte a mais que lhe tenha sido efectuada, se se tratar de retenção definitiva e não tiver natureza de pagamento por conta do imposto devido a final, desde que reclame previamente para o órgão periférico regional da administração tributária.

Em caso de indeferimento, total ou parcial, poderá, tanto o substituto como o substituído impugnar judicialmente, no prazo de 30 dias, a entrega ou a retenção de imposto em excesso, nos mesmo termos do acto de liquidação, anteriormente referenciado.

Também neste caso, e tal como na autoliquidação, a reclamação graciosa (prévia) pode ser dispensada se o fundamento da impugnação for exclusivamente matéria de direito e os actos de substituição tributária tiverem sido feitos de acordo com as orientações genéricas emitidas pela administração tributária.

4.3 Pagamento por Conta (Artigo 133.º do C.P.P.T.)

São os pagamentos ou entregas pecuniárias antecipadas que sejam efectuadas pelos sujeitos passivos no período de formação do facto tributário³⁰, como acontece no IRS

²⁹ Artigo 34.º da L.G.T.

³⁰ Artigo 33.º da L.G.T.

devido pelos rendimentos empresariais e profissionais e no IRC. Também aqui, só podem ser impugnados, no prazo de 30 dias, os pagamentos efectuados com fundamento em erro nos pressupostos da sua existência ou do seu quantitativo, depois de indeferida total ou parcialmente, a prévia reclamação graciosa dirigida para o órgão periférico local da administração tributária.

4.4 Avaliação dos valores patrimoniais (Artigo 134.º do C.P.P.T.)

Este artigo reporta-se à impugnação dos actos de fixação de valores patrimoniais, tais como o I.M.T, o I.M.I. e incorrecções de inscrições matriciais.

Os actos de fixação dos valores patrimoniais podem ser impugnados com fundamento em qualquer ilegalidade, como a preterição de formalidades legais, o erro de facto ou de direito na determinação da sua fixação (artigo 134.º n.ºs 1 e 2 do C.P.P.T.).

Ora, podem ser objecto de impugnação judicial, as incorrecções nas inscrições matriciais dos valores patrimoniais, desde que o contribuinte tenha solicitado previamente a sua correcção junto da entidade competente e esta a tiver recusado ou não se tenha pronunciado no prazo de 90 dias, uma vez que houve indeferimento tácito, nos termos do artigo 106.º do C.P.P.T.

A impugnação terá que ser proposta no prazo de 30 dias contados a partir da notificação de recusa na correcção dos valores matriciais ou do termo do prazo para a apreciação do pedido, isto é, decorridos que sejam 90 dias sem qualquer pronúncia e consubstanciado o indeferimento tácito.

Conclusão

Estes são os principais traços sobre as noções e elementos essenciais da tramitação do processo de impugnação tributária, previsto no Código de Processo e Procedimento Tributário em vigor no nosso ordenamento jurídico.

Foram abordadas as temáticas dos princípios gerais da tutela efectiva em direito fiscal, nomeadamente, o princípio de acesso à justiça tributária, o princípio da cooperação ou colaboração, da celeridade, da igualdade, do inquisitório, da oficiosidade ou da verdade material e do contraditório.

Como introdução à temática central deste trabalho e para uma melhor percepção do tema por parte dos leitores, não poderíamos deixar de abordar, ainda que de uma forma muito superficial, os meios impugnatórios administrativos existentes à disposição dos contribuintes, chamando a atenção apenas para as questões que consideramos mais importantes.

Centrando-se este trabalho na impugnação judicial, como o meio impugnatório judicial por excelência, focámos a sua natureza e objecto, os seus fundamentos e prazos de interposição. Ocupámo-nos, de forma sensível, da sua tramitação processual, começando pela iniciativa, passando pelo ainda denominado despacho liminar e pela contestação da fazenda pública e conseqüente organização do processo administrativo. Não podíamos deixar de abordar a fase da instrução na qual se insere o conhecimento inicial do pedido e, caso este não ocorra, a produção dos meios de prova. Já numa fase final, tratamos da discussão e julgamento do processo, abarcando as alegações finais escritas das partes e a necessária vista ao Ministério Público, culminando tudo na sentença. Finalmente, em conclusão, consagramos algum espaço para os casos especiais da impugnação da autoliquidação, da substituição tributária ou retenção na fonte, dos pagamentos por conta e da avaliação dos valores patrimoniais, previstos nos artigos 131.º a 134.º, todos do C.P.P.T.

Para além de ter tido em especial consideração o conteúdo das aulas esplendidamente proferidas pelo Sr. Dr. Juiz Conselheiro Almeida Lopes, no âmbito do módulo de contencioso tributário, servimo-nos ainda, de excelentes e notórios contributos doutriniais e jurisprudenciais.

Principais referências bibliográficas

- Freitas Pereira, Manuel Henrique, “*Fiscalidade*”, 2.^a Ed., Almedina, Coimbra, 2007;
- Casalta Nabais, José, “*Direito Fiscal*”, 4.^a Ed., Almedina, Coimbra, 2006;
- Martins Leitão, Hélder, “*O Processo de Impugnação Tributária*”, 2.^a Ed., Almeida e Leitão, Lda., Porto, 2006;
- Lopes de Sousa, Jorge, “*Código de Procedimento e Processo Tributário, anotado e comentado*”, I volume, 5.^a Ed., Coleção Direito, Áreas Editora, Lisboa, 2006;
- Freitas da Rocha, Joaquim, “*Lições de Procedimento e Processo Tributário*”, Coimbra Editora, 2004;
- Saldanha Sanches, J. L., “*Manual de Direito Fiscal*”, 2.^a Ed., Coimbra Editora, 2002.

Índice

ACRÓNIMOS.....	2
INTRODUÇÃO	3
1 OS PRINCÍPIOS GERAIS DA TUTELA EFECTIVA EM DIREITO FISCAL.....	4
2 OS MEIOS IMPUGNATÓRIOS – UMA VISÃO SUPERFICIAL.....	5
2.1 ADMINISTRATIVOS	5
2.1.1 <i>A Revisão (dos actos tributários) – Artigo 78.º da L.G.T.</i>	5
2.1.2 <i>O Recurso Hierárquico – Artigos 66.º e 67.º da L.G.T.</i>	5
2.1.3 <i>A Reclamação Graciosa – Artigo 68.º da L.G.T.</i>	6
2.2 JUDICIAIS	7
2.2.1 <i>A Impugnação Judicial</i>	7
3 O PROCESSO DE IMPUGNAÇÃO JUDICIAL TRIBUTÁRIA.....	7
3.1. NATUREZA E OBJECTO	7
3.2. FUNDAMENTOS.....	8
3.3. PRAZO	10
3.4. DEFINIÇÃO DA TRAMITAÇÃO PROCESSUAL.....	15
3.4.1 <i>Iniciativa</i>	15
3.4.2 <i>O despacho liminar</i>	20
3.5. CONTESTAÇÃO E ORGANIZAÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO	21
3.5.1 <i>A Instrução</i>	23
3.5.2 <i>Discussão e Julgamento</i>	27
3.5.3 <i>Alegações e Vista ao Ministério Público</i>	28
3.5.4 <i>Sentença</i>	30
4 A IMPUGNAÇÃO JUDICIAL EM CASOS ESPECIAIS	34
4.1 AUTOLIQUIDAÇÃO (ARTIGO 131.º DO C.P.P.T.)	35
4.2 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA / RETENÇÃO NA FONTE (ARTIGO 132.º DO C.P.P.T.)	35
4.3 PAGAMENTO POR CONTA (ARTIGO 133.º DO C.P.P.T.).....	36
4.4 AVALIAÇÃO DOS VALORES PATRIMONIAIS (ARTIGO 134.º DO C.P.P.T.).....	37
CONCLUSÃO	38
PRINCIPAIS REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	39
ÍNDICE	40