



Universidade do Minho
Escola de Direito

Telma Martins da Silva

**Aproximação ao estudo da
convolação em processo tributário**

Dissertação de Mestrado
Mestrado em Direito Tributário e Fiscal

Trabalho efetuado sob a orientação do
Doutor Joaquim Freitas da Rocha

abril de 2014

DECLARAÇÃO

NOME: Telma Martins da Silva

ENDEREÇO ELETRÓNICO: tms_129@hotmail.com

TÍTULO DA DISSERTAÇÃO: Aproximação ao estudo da convolução em processo tributário

ORIENTADOR: Doutor Joaquim Freitas da Rocha

ANO DE CONCLUSÃO: 2014

DESIGNAÇÃO DO MESTRADO: Mestrado em Direito Tributário e Fiscal

É AUTORIZADA A REPRODUÇÃO INTEGRAL DESTA DISSERTAÇÃO APENAS PARA EFEITOS DE INVESTIGAÇÃO, MEDIANTE DECLARAÇÃO ESCRITA DO INTERESSADO, QUE A TAL SE COMPROMETE.

UNIVERSIDADE DO MINHO __.__.____

ASSINATURA _____

AGRADECIMENTOS

Pelo companheirismo e compreensão, ao Pedro.

Pelo incentivo, à família.

Pelos ensinamentos e orientação, ao Professor Joaquim Freitas da Rocha.

APROXIMAÇÃO AO ESTUDO DA CONVOLAÇÃO EM PROCESSO TRIBUTÁRIO

Do princípio da tutela jurisdicional efetiva decorre que para cada direito esteja previsto um tipo de ação adequado a fazê-lo valer. Em Direito Tributário, tal princípio encontra-se devidamente assegurado, sendo grande a diversidade de formas processuais. Contudo, nem sempre os interessados sabem, concretamente, qual o meio mais adequado ao direito que pretendem ver tutelado, incorrendo, não raras vezes, em situações de erro na forma do processo.

Ao Tribunal, em nome do aludido princípio, da economia de atos e da prevalência de decisões de mérito face a decisões de forma, cabe, mediante o devido enquadramento, sanar tais casos, transformando a forma processual intentada na forma processual adequada.

A isto se chama convolação.

Com o presente estudo, visa-se avançar um conceito e definir o quadro em que a convolação opera.

AN APPROACH TO THE STUDY OF RECTIFICATION IN TAX PROCEEDINGS

The principle of effective judicial protection states that for each right an appropriate type of action is provided to make it work. Despite of the great diversity of procedural forms, this principle is guaranteed in Tax Law. Parties, however, do not always know the most appropriate proceedings to the right they wish to assure, often incurring in error in the form of the process.

It is the tribunal's job, upon the proper framework and in consideration to the aforementioned principle, the economy of acts and the prevalence of decisions of substance concerning decisions of form, to fix such cases, turning the elected proceedings into the proper proceedings.

This is rectification.

With this study, we aim to advance a concept and set the framework in which rectification operates.

ÍNDICE

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	xiv
INTRODUÇÃO	15
CAPÍTULO I. ERRO NA FORMA DO PROCESSO E TUTELA JUDICIAL EFETIVA.....	17
1. TUTELA JUDICIAL EFETIVA.....	17
2. TUTELA JURISDICIONAL EFETIVA E PROCESSO TRIBUTÁRIO.....	19
3. ERRO NA FORMA DO PROCESSO E CONVOLAÇÃO	21
CAPÍTULO II. FORMAS PROCESSUAIS	25
1. NOTA INTRODUTÓRIA	25
2. FORMAS PROCESSUAIS	27
2.1. IMPUGNAÇÃO JUDICIAL (ARTIGO 97.º, N.º 1, ALS. A) A F) DO C.P.P.T.).....	28
2.1.1. CARATERES ESSENCIAIS.....	28
2.1.2. ANULABILIDADE, NULIDADE E INEXISTÊNCIA	29
2.1.3. TRAMITAÇÃO.....	30
2.2. OPOSIÇÃO À EXECUÇÃO FISCAL (ARTIGO 97.º, N.º 1, AL. O) DO C.P.P.T.).....	32
2.2.1. ALGUNS ASPETOS EM TORNO DA EXECUÇÃO FISCAL	32
2.2.2. OPOSIÇÃO À EXECUÇÃO FISCAL	35
2.2.3. TRAMITAÇÃO.....	36
2.3. AÇÃO ADMINISTRATIVA ESPECIAL (ARTIGO 97.º, N.º 1, AL. P) DO C.P.P.T.).....	38
2.3.1. BREVE EXPLICITAÇÃO.....	38
2.3.2. TRAMITAÇÃO.....	40
2.4. RECLAMAÇÃO DAS DECISÕES DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL (ARTIGO 97.º, N.º 1, AL. N) DO C.P.P.T.).....	40
2.4.1. NOTA REMISSIVA E EXPLICATIVA.....	41
2.4.2. TRAMITAÇÃO.....	42
CAPÍTULO III. UM MEIO CONTENCIOSO ADEQUADO A CADA ATO TRIBUTÁRIO	46
1. IMPUGNAÇÃO JUDICIAL	46
1.1. ATOS DE LIQUIDAÇÃO OU ATOS QUE COMPORTEM A APRECIACÃO DA LEGALIDADE DE UM ATO DE LIQUIDAÇÃO	46

1.2. ATOS DE AUTOLIQUIDAÇÃO	49
1.3. ATOS DE RETENÇÃO NA FONTE	49
1.4. ATOS DE PAGAMENTO POR CONTA	50
1.5. ATOS DE FIXAÇÃO DE VALORES PATRIMONIAIS	51
1.6. INSCRIÇÕES NA MATRIZ	52
1.7. ATOS DE FIXAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL	53
1.8. ATOS DE INDEFERIMENTO TOTAL OU PARCIAL DE RECLAMAÇÕES GRACIOSAS DE ATOS TRIBUTÁRIOS	55
1.9. ATOS DE AGRAVAMENTO À COLETA.....	55
1.10. DECISÃO DE RECURSO HIERÁRQUICO	56
2. AÇÃO ADMINISTRATIVA ESPECIAL	58
2.1. ATOS DE INSCRIÇÃO NA MATRIZ	58
2.2. RECURSO HIERÁRQUICO.....	63
2.3. REVISÃO DE ATOS TRIBUTÁRIOS	64
3. EXECUÇÃO FISCAL	64
3.1. INTRODUÇÃO	64
3.2. ATO DE REVERSÃO.....	67
3.3. CITAÇÃO.....	69
3.4. OUTROS ATOS	70
CAPÍTULO IV. BREVE REFERÊNCIA A OUTROS MEIOS PROCESSUAIS.....	72
1. IMPUGNAÇÃO DE PROVIDÊNCIAS CAUTELARES (ARTIGO 97.º, N.º 1, AL. G) DO C.P.P.T.)	72
2. AÇÃO PARA RECONHECIMENTO DE DIREITO OU INTERESSE LEGALMENTE PROTEGIDO (ARTIGO 97.º, N.º 1, AL. H) DO C.P.P.T.)	73
3. PROVIDÊNCIAS CAUTELARES (ARTIGO 97.º, N.º 1, AL. I) DO C.P.P.T.)	79
3.1. ARRESTO E ARROLAMENTO	86
4. INTIMAÇÃO PARA UM COMPORTAMENTO (ARTIGO 97.º, N.º 1, AL. M) DO C.P.P.T.).....	88
5. AINDA OUTROS MEIOS PROCESSUAIS (ARTIGO 97.º, N.º 1, AL. Q) DO C.P.P.T.)	91
CAPÍTULO V. DA CONVOLAÇÃO	94
1. APROXIMAÇÃO HISTÓRICA À JURISPRUDÊNCIA	94

2. ATUALIDADE	96
3. OBJETIVISMO E SUBJETIVISMO	101
4. POSIÇÃO ADOTADA	103
CONCLUSÃO	110
BIBLIOGRAFIA	113

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

- AAE – Ação administrativa especial
- al. – alínea
- art. – artigo
- C.C. – Código Civil
- C.E.D.H. – Convenção Europeia dos Direitos do Homem
- C.I.M.I. – Código do imposto municipal sobre imóveis
- C.I.R.C. – Código do Imposto sobre o rendimento de pessoas coletivas
- C.I.R.S. – Código do imposto sobre o rendimento de pessoas singulares
- C.P.A. – Código de Procedimento Administrativo
- C.P.C. – Código de Processo Civil
- C.P.P.T. – Código de Procedimento e Processo Tributário
- C.P.T.A. – Código de Processo nos Tribunais Administrativos
- C.R.P. – Constituição da República Portuguesa
- E.T.A.F. – Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais
- I.M.I. – Imposto municipal sobre imóveis
- I.M.T. – Imposto municipal sobre transmissões
- I.R.C. – Imposto sobre o rendimento de pessoas coletivas
- I.R.S. – Imposto sobre o rendimento de pessoas singulares
- I.V.A. – Código do imposto sobre o valor acrescentado
- I.V.A. – Imposto sobre o valor acrescentado
- IA – Imposto automóvel
- L.G.T. – Lei Geral Tributária
- MP – Ministério Público
- ob. cit. – obra citada
- p. – página
- pp. – páginas
- RAC – reclamação dos atos do chefe
- R.G.T.A.L. – Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais
- S.T.A. – Supremo Tribunal Administrativo
- subal. – subalínea
- T.J.U.E. – Tribunal de Justiça da União Europeia

TCAN – Tribunal Central Administrativo do Norte

TCAS – Tribunal Central Administrativo do Sul

U.E. – União Europeia

Vol. – volume

INTRODUÇÃO

Quando surgiu a ideia de desenvolver um tema como o da convolação, foram diversas as questões que causaram incômodo, sendo que a principal se prendia com o modo como devia ser abordada tal temática. Por um lado, este tema não tem sido alvo de qualquer abordagem doutrinária, sendo que nem os livros nem os artigos de revista se lhe referem. Restava, apenas, a jurisprudência, que tem vindo a ser abundante, talvez justificada pelo aumento da litigiosidade no domínio do Direito Tributário.

Por outro lado, a grande dificuldade era a estruturação de uma dissertação de mestrado centrada num tema em que, apesar de muito haver a dizer, não tem, ainda, o seu caminho devidamente trilhado e consolidado. Daí que se tenha optado por, introduzindo o tema, com uma breve referência ao que se entende ser a convolação e ao erro na forma do processo (que a origina), aprofundar-se o mesmo após o desenvolvimento das mais marcantes formas processuais tributárias.

Optou-se, assim, por refletir, com alguma profundidade, sobre a impugnação judicial, a oposição à execução, a ação administrativa especial e a reclamação dos atos do órgão de execução fiscal. Estes veículos processuais além de mais recorrentes, apresentam-se como caracterizadores da tutela judicial tributária, e são alvo, não raras vezes, de confusão, o que impõe que sirvam de mote a um estudo mais aturado que os demais.

Fez-se, juntamente, com a análise da sua natureza, tramitação, fundamentos e finalidades, uma chamada de atenção para as situações de erro na forma do processo e possibilidade de convolação, sempre que pertinente. A par disto, acrescentou-se um panorama quanto aos atos da Administração Tributária e ao modo como os mesmos podem ser sindicados judicialmente. Além disso, acórdãos de especial relevo mereceram referência, de molde a que as conclusões obtidas tenham uma base estável.

Numa outra parte, mais reduzida, foram abordados outros meios processuais, com o intuito de que, apesar de não serem tão frequentes as situações de erro na forma do processo, se previna que as mesmas venham a ocorrer no futuro.

Para terminar, retomou-se, então, o que havia sido avançado na parte introdutória, desenvolvendo-se o erro na forma do processo e a convolação, refletindo,

quanto a esta, sobre a evolução jurisprudencial, sobre os seus pressupostos, sobre a maior ou menor flexibilidade na sua aplicação e extraíram-se as devidas conclusões.

Não se pretende, com este trabalho superar, em absoluto, as dificuldades que se constataam nesta matéria, mas trazer ideias e abrir perspectivas. Conseguído isto, considera-se atingido o objetivo.

CAPÍTULO I. ERRO NA FORMA DO PROCESSO E TUTELA JUDICIAL EFETIVA

1. TUTELA JUDICIAL EFETIVA

É costume referir-se que, a par da previsão dos direitos fundamentais, surgiu, com a *Magna Charta Libertatum seu Concordiam inter rege Johannem at barones pro concessione libertatum ecclesiae et regni angliae* (Grande Carta das liberdades, ou Concórdia entre o rei João e os Barões para a outorga das liberdades da Igreja e do rei Inglês), mais conhecida, apenas, como *Magna Charta*, datada de 1215 – a qual visava obstar à existência de poder absoluto por parte dos monarcas –, o conceito de *due processo of law*. Esta ideia mais não era do que prever, para garantia dos direitos consagrados, uma forma de os tutelar, sendo que, por não estar devidamente definida, foi alvo de interpretações diversas.

No entanto, a ideia que resultou daquela referência inicial tem-se por verificada tanto quanto ao processo devido em sede de criação de normas restritivas, como quanto ao processo devido na aplicação das mesmas. Atualmente, caracterizando a justiça processual e procedimental, pode dizer-se que o *due processo of law* enforma o direito à tutela jurisdicional¹.

Tendo como ideia de base o princípio do Estado de Direito – que é um princípio constitutivo, de natureza material, procedimental e formal [...] que visa dar resposta ao problema do conteúdo, extensão e modo de proceder da atividade do Estado² - é inevitável considerar uma das suas consagrações essenciais, a qual passa pela garantia de acesso aos tribunais. Não se afastando a possibilidade de autodefesa, de resistência e

¹ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Almedina, 1997, pp. 448 - 451.

² JOAQUIM GOMES CANOTILHO, *ob.cit.*, p. 237.

de ação direta, que deverão ser vias a utilizar em situações limite³, os tribunais devem ser a solução recorrente para defender os direitos de cada um.

Tal garantia, no entanto, só assim considerada, sem mais, sempre será tida como inútil e mesmo atentatória dos direitos e interesses que se pretende tutelar. O que se deseja, necessariamente, nesta sede, é que a consagração de um modo de reagir perante a violação de qualquer direito não se limite à mera inscrição num diploma legislativo, mas que seja algo claro, acessível, eficaz.

Tendo como pano de fundo os artigos 20.º e 21.º da C.R.P., afirma-se que, primeiramente, para que seja garantido o acesso aos tribunais, tem que ser imposto, do lado do Estado, um dever correspondente. Impõe-se que o Estado detenha o monopólio da força legítima, que tenha o dever de manter a paz jurídica no território a que respeita e que vigore a proibição da autodefesa, como regra.

Além disso, as normas que visam assegurar a garantia de acesso à via jurisdicional terão que ser claras e eficazes. Ou seja, não se pode pensar que o direito está garantido apenas por se ter criado uma disposição legal que prevê a existência de um modo de reação. Se o titular do direito lesado – aqui tido como um homem médio – pretende reagir e, não obstante a existência de uma norma, não sabe como o fazer, não se pode ter por cumprida a garantia de acesso aos tribunais. «A imposição de clareza na concretização legal do direito de acesso aos tribunais não significa a necessidade da adopção da forma processual mais simples nem desvincula o particular do seu dever de informação quanto às possibilidades de acesso à via jurisdicional. Pressupõe, porém, que a determinação legal da via judiciária adequada não se traduza, na prática, num *jogo formal* sistematicamente reconduzível à existência de formalidades e pressupostos processuais cuja “desatenção” pelos particulares implica a “perda automática das causas”»⁴. Dito de outro modo, onde se afigure existir um alçapão jurídico, haverá, em princípio, uma inconstitucionalidade.

³ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, ob. cit., p. 466, “O direito de resistência é a *ultima ratio* do cidadão ofendido nos seus direitos, liberdades e garantias, por actos do poder público ou por acções de entidades privadas.”

⁴ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, ob.cit., p. 453.

2. TUTELA JURISDICIONAL EFETIVA E PROCESSO TRIBUTÁRIO

A par destes⁵, o artigo 268.º, n.ºs 4 e 5 da C.R.P. consagra exigências de carácter mais processual na relação entre os administrados e a Administração. A consubstanciar, no âmbito do Direito Tributário, a previsão processual da Lei fundamental, encontram-se as disposições normativas constantes dos artigos 97.º do C.P.P.T., 101.º e 103.º da L.G.T. e 49.º do E.T.A.F..

Da concatenação destes artigos, que nem sempre coincidem no seu âmbito material, afigura-se que não será por falta de meios processuais que os interessados não acedem à justiça tributária. Na verdade, não só se assegura o acesso a uma tutela judicial, como houve a preocupação do legislador ordinário de prever, pormenorizadamente, uma panóplia de meios de ação e reação, que permitem que se possa dizer que a tutela judicial que se garante é plena e efetiva.

Quando se refere meios de ação, quer-se significar a consagração de formas de proteção de direitos e interesses legalmente protegidos mesmo em situações em que inexistente um ato, uma conduta expressa a sindicar. Permite-se, por força da remissão para o processo administrativo, a possibilidade de condenar a Administração a agir em determinado sentido, a abster-se de praticar atos, a intimá-la na adoção de condutas que se mostrem necessárias e adequadas. A par destas pretensões, consagram-se formas de reação, de sindicância de atos, quer sejam quanto à anulação de liquidações, como de medidas provisórias tomadas unilateralmente pela Administração, como de atos praticados pelo órgão de execução fiscal.

Esta consagração é fruto de uma evolução que se foi fazendo notar, no sentido de que o contencioso deixa de se centrar no ato lesivo mas passa a centrar-se nas pretensões dos interessados. Deixa de se estar no campo de um contencioso de estrita anulação, mas concede-se que o interessado peça mais, incluindo a determinação à Administração do modo como esta deve agir e a fixação de um prazo para tal. E mais, de meios de execução coerciva quando o cumprimento voluntário não ocorra.

A “plenitude do contencioso tributário encontra-se assegurada com a previsão de acções para reconhecimento de um direito ou interesse em matéria tributária, com o direito de impugnar actos administrativos de diversa natureza, tais como, actos que comportem a apreciação da legalidade de um acto de liquidação, actos administrativos

⁵ Artigos 20.º e 21.º da C.R.P..

em matéria tributária que não comportem a apreciação de um acto de liquidação, actos que se consubstanciam em decisões proferidas em reclamações administrativas, actos praticados no processo de execução fiscal, a adopção de medidas cautelares e, por fim, intimação à prática de actos administrativos legalmente devidos. Como tal, a previsão de um conjunto de meios processuais deste tipo, com diferentes naturezas de consequências jurídicas reflectem, deste modo, a plenitude do contencioso tributário.”⁶

Nuno Cerdeira Ribeiro⁷ refere que a tutela jurisdicional efetiva é caracterizada por diferentes vetores, os quais vão além do tradicional direito de acesso aos tribunais para defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos. Os vetores essenciais referidos por aquele autor dizem respeito à celeridade, efetividade e previsibilidade.

No que concerne à celeridade, com facilidade se reconhece nos diversos diplomas legais uma preocupação com o fator tempo. Desde o artigo 20.º, n.º 4 da C.R.P., ao artigo 6.º, n.º 1 da C.E.D.H., ao artigo 47.º, § 1 da Carta dos Direitos Fundamentais da U.E., todos se referem ao prazo razoável, expressão que, embora fazendo clara alusão à necessidade de a justiça não tardar em demasia, não estipula um limite temporal preciso. Este limite será de definir caso a caso, mas a certeza que existe é que não deve a justiça tardar de tal modo que não venha a ter utilidade para a tutela que o interessado procura.

Neste âmbito, contudo, não se podem descurar as dificuldades materiais e humanas com que os tribunais se defrontam, face à crescente litigiosidade que se verifica. Com frequência, os prazos normais de decisão são postergados em nome de uma tutela urgente que, por imperativo legal e maior necessidade de decisão célere, merece lugar cimeiro na apreciação judicial.

Nuno Cerdeira Ribeiro destaca⁸, ainda, que a necessidade de tutela judicial em tempo razoável impõe-se, não só em nome do administrado, mas em nome de toda a coletividade. Note-se que a angariação de receita, para que a máquina estadual funcione, é do interesse de todos. Quanto mais rapidamente surja a decisão judicial e a mesma se estabilize, mais rapidamente poderão ser cumpridas as tarefas de um Estado que ainda

⁶ CARLA SOFIA DA ROCHA TAVARES, *Estudo sobre a Reclamação dos Actos Proferidos em Processo de Execução Fiscal*, acessível em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/27694/4/Carla%20Sofia%20da%20Rocha%20Tavares.pdf>, pp. 28 e 29.

⁷ NUNO CERDEIRA RIBEIRO, *O controlo jurisdicional dos atos da Administração Tributária, Reflexões acerca da articulação com o processo administrativo*, Almedina, 2014, pp. 24 e seguintes.

⁸ NUNO CERDEIRA RIBEIRO, ob. cit., p. 27.

se assume como paternalista. E num tempo em que tanto se fala de crise, *maxime* crise económica, mais premente será esta necessidade.

Relativamente à previsibilidade, a mesma pode referir-se por reporte ao princípio da segurança e certeza jurídicas, sendo que, neste domínio, implicará que os interessados saibam, conheçam e possam com facilidade apreender que tipo de meios têm ao seu dispor para salvaguardar as suas posições jurídicas e quais as praxes por que se regem.

Já na parte respeitante à efetividade, a tutela judicial há de, abstratamente, dar guarida a todas as pretensões jurídicas consagradas e permitir, na prática, que estas sejam apreciadas por um sistema que funcione. O artigo 96.º do C.P.P.T. refere-se a tutela plena e efetiva, postulando um direito à ação, à decisão e à execução da mesma⁹, implicando que prevaleçam as decisões de mérito, face às decisões de forma, que se tutelem, do modo mais amplo, os desígnios de quem almeja a justiça.

3. ERRO NA FORMA DO PROCESSO E CONVOLAÇÃO

Levando em linha de conta que do princípio da tutela jurisdicional efetiva decorre que a cada pretensão corresponda uma forma de impugnação contenciosa, releva refletir sobre a existência de meios específicos de reação judicial consoante o tipo de ato que está em causa. E se a cada direito corresponde a ação adequada a fazê-lo reconhecer em juízo, a prevenir ou reparar a violação dele e a realizá-lo coercivamente (artigo 2.º, n.º 2 do C.P.C.), não se poderá usar, inadvertidamente, o tipo de ação que se queira, mas terá que se usar o tipo de ação adequado à pretensão em causa. Por princípio, nesta sequência, haverá, apenas, um determinado meio processual que, em cada caso, pode ser utilizado para obter a tutela judicial, a não ser que, excecionalmente, “a lei determine o contrário”, como se refere no artigo aludido.¹⁰

A consagração de tal regra advém da ideia de que cada forma processual é delineada em função do objeto sobre que versa, estando prevista tramitação própria (prazos, meios de prova, de defesa, fundamentos), que permite assegurar um processo

⁹ JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, vol. I, 4ª edição, Coimbra Editora, 2007, p. 415.

¹⁰ JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e Processo Tributário*, volume II, 6ª edição, Áreas Editora, p. 88.

justo e equitativo para as partes em litígio. Não raras vezes, porém, o processo utilizado não é o adequado à tutela de determinado direito ou pretensão, podendo ocorrer o chamado erro na forma do processo.

Tal situação consiste na utilização, pelo autor, duma forma processual inadequada para fazer a sua pretensão, inadequação essa a determinar pelo pedido formulado (acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 19.01.1995¹¹). Alberto dos Reis ensinava que “a questão da propriedade ou impropriedade do meio do processo especial é uma questão, pura e simples, de ajustamento do pedido da ação à finalidade para a qual a lei criou o respetivo processo especial”¹².

Tal como decorre do artigo 196.º do C.P.C., o erro na forma do processo é uma nulidade, de conhecimento oficioso, que importa unicamente a anulação do que não puder ser aproveitado, devendo praticar-se os atos que forem estritamente necessários para que o processo se aproxime, quanto possível, da forma estabelecida na lei (artigo 193.º, n.º 1 do C.P.C.).

Caso não seja possível o aproveitamento dos atos praticados, será de determinar a absolvição da instância por nulidade de todo o processo, exceção dilatória consagrada no artigo 577.º, al. b) do C.P.C..

No regime do C.P.P.T. as nulidades encontram regulação nos artigos 98.º e 165.º. Do primeiro normativo resulta que as nulidades insanáveis são as atinentes à ineptidão da petição inicial, à falta de informações oficiais referentes a questões de conhecimento oficioso no processo e a falta de notificação do despacho que admitir o recurso aos interessados, se estes não alegarem. O segundo, aplicável no processo de execução fiscal, refere-se à falta de citação, quando possa prejudicar a defesa do interessado, e à falta de requisitos essenciais do título executivo, quando não puder ser suprida por prova documental.

Lê-se no artigo 98.º, n.º 4 do C.P.P.T. que, em caso de erro na forma do processo, este será convolado na forma de processo adequada nos termos da lei. Cotejado este dispositivo com o artigo 97.º, n.º 3 da L.G.T., que determina que se ordenará a correção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei, pode extrair-se a regra de que a convolação, quando se verifique um erro na forma do processo, é obrigatória.

Convolar, no sentido corrente, é mudar repentinamente de partido, de estado, de

¹¹ ABÍLIO NETO, *Código de Processo Civil anotado*, 21ª edição, Ediforum, fevereiro de 2009, p. 342.

¹² ALBERTO DOS REIS, *Código de Processo Civil anotado*, vol. II, p. 288.

cônjuge, de sentimentos ou de ideias¹³. Este é um dos exemplos típicos em que o significado atribuído, correntemente, a determinada expressão, não é o mesmo no mundo jurídico.

Seguindo de perto Karl Larenz¹⁴, este autor refere que, como critério de interpretação, tem força dominante o contexto significativo da lei. Com tal, pretende-se salientar que o significado de cada expressão ou palavra deve ser obtido no ambiente em que as mesmas são utilizadas, sendo que, quando se trata de uma norma jurídica, a obtenção do sentido, mais das vezes, passa pela consideração do bloco jurídico em que se insere.

Além disto, o contexto significativo da lei fornece elementos determinantes quando, face à letra da lei, vários sentidos são admissíveis. De acordo com o artigo 9.º, n.º 2 do C.C., a letra da lei é o ponto de partida e o limite à interpretação de normas jurídicas, sendo que não pode ser atribuído sentido a determinada regra jurídica que não tenha o mínimo de correspondência com o teor literal da mesma. Nestes casos, o significado privilegiado, de entre os que caibam na correspondência literal da norma, deve ser aquele que melhor se coadune com a globalidade do instituto considerado. O contexto em que a norma se insere há de, também aqui, ser determinante, afastando os significados que, ainda que tenham correspondência literal, não permitam a melhor concordância objetiva entre as disposições legais singulares¹⁵.

O autor que aqui se acompanha destaca, ainda, a relevância da sistemática externa na lei, alertando para o contributo precioso que advém de uma análise ao bloco de legalidade onde a expressão/palavra a definir se encontra. Como exemplo, coloque-se a referência à citação, que está inserida na parte relativa à execução fiscal, podendo, com certeza, extrair-se daqui que a citação não ocorrerá em sede de impugnação judicial.

Por fim, o contexto significativo da lei faz apelo a um critério teleológico. Na verdade, o sentido que se procura não pode ser indiferente à finalidade que o bloco legal visa obter, não pode descurar que o sentido mais imediato, de entre os vários possíveis, há de ser o que melhor permite a efetivação da finalidade com que a norma foi criada.

Enquadrado deste modo, com facilidade se percebe que o conceito de convalidação não poderá, no âmbito do Direito, corresponder ao sentido que, no dia-a-dia,

¹³ Dicionário da Língua Portuguesa, Porto Editora, 2011.

¹⁴ *Metodologia da ciência do Direito*, 3ª edição, Serviços de Educação, Fundação Calouste Gulbenkian, pp. 457 e seguintes.

¹⁵ KARL LARENZ, ob. cit, p. 458.

lhe é atribuído. Fundamental é, então, tentar obter o seu sentido dentro da realidade em que se insere.

Na lei, concretamente no C.P.P.T., no artigo 98.º, n.º 4, aparece a referência a convolação, mas na L.G.T. (artigo 97.º, n.º 3) já se fala em correção do processo. No primeiro dos artigos indicados, a referência surge no domínio das nulidades do processo judicial tributário e do erro na forma do processo. Na norma da L.G.T., a correção do processo para o meio adequado surge na sequência da consagração do princípio de que a cada direito corresponde o meio processual mais adequado para o fazer valer em juízo.

Da análise desta envolvência, pode referir-se, sem grandes dificuldades, que convolar significa corrigir adaptando.

Tendo como norte a ideia de que há várias formas processuais, que a cada uma corresponde uma determinada atuação administrativa ou um direito ou interesse legalmente protegido, importa refletir sobre a correspondência entre cada pretensão e a modalidade processual adequada. Antes, contudo, vejam-se as formas processuais mais relevantes neste ramo do Direito: a impugnação judicial, a oposição à execução fiscal, a ação administrativa especial e a reclamação dos atos do órgão de execução fiscal.

CAPÍTULO II. FORMAS PROCESSUAIS

1. NOTA INTRODUTÓRIA

O procedimento tributário, enquanto atividade administrativa que culmina com a emissão de ato administrativo (*in casu*, tributário), não pode ficar circunscrito à esfera da Administração, antes se impondo a intervenção, sempre que necessário se revele, de uma terceira entidade, a ele externa. Será, neste campo, que a intervenção judicial se justifica, pois que o contribuinte, participante em dado procedimento, tem que poder ver a decisão final, lesiva, apreciada pelo tribunal, de molde a, definitivamente, se conformar com ela (ou a afastá-la de vez).

De forma abrangente, Alberto Xavier define o ato tributário como o “acto típico de aplicação da lei de imposto, [como] um elemento de um sistema racional e harmónica de princípios, em que participa, e do qual recebe o fundamento lógico do seu regime jurídico”¹⁶.

Partindo da definição de ato administrativo¹⁷, pode definir-se o ato tributário como a externalização da vontade administrativa tributária, como o ato da Administração Tributária, produtor de efeitos externos e de carácter individual e concreto, de aplicação de norma substantiva ao caso concreto¹⁸.

Destarte, as características essenciais do ato tributário passam pelo seu conteúdo (individual e concreto), pelos seus efeitos (eficácia externa e lesiva, ou potencialmente lesiva, de direitos ou interesses legalmente protegidos), pelo regime legal aplicável (normas de direito público, mormente de direito tributário), pela sua proveniência (são o resultado da atividade administrativa, unilateralmente criados).

¹⁶ ALBERTO PINHEIRO XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Almedina, 1972, p. 606.

¹⁷ Artigo 120.º do C.P.A.: *Para os efeitos da presente lei, consideram-se actos administrativos as decisões dos órgãos da Administração que ao abrigo de normas de direito público visem produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta.*

¹⁸ JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra Editora, 2004, pp. 15 e 16.

Para que melhor se compreenda o seu âmbito, é frequente fazer-se o contraponto entre atos, regulamentos e contratos.

Tendo presentes as características apontadas, quanto ao ato, o regulamento define-se por ter um conteúdo geral e abstrato, vocacionado para ser aplicado a um grupo indeterminado e não a uma pessoa em concreto. De igual modo, o seu conteúdo deriva apenas da vontade unilateral da Administração, não havendo, em regra, margem negocial neste domínio.

Já quanto ao contrato, o ponto distintivo reside no carácter unilateral do ato e bilateral do contrato, porquanto envolve a vontade de ambas as partes (Administração e particular), não derivando de uma criação unilateral, mas consensual, visando, contudo, uma situação individual e concreta¹⁹.

A circunstância de o ato tributário provir da vontade unilateral da Administração Tributária não implica necessariamente que o destinatário de um ato seja totalmente alheio ao modo de conformação do mesmo. Na verdade, é imperativo constitucional que os visados pela atividade administrativa, tenham acesso aos procedimentos que lhes digam respeito, podendo ser ouvidos no seu decurso, pedir informações e passagem de certidões, acedendo, em regra, de forma livre, aos processos administrativos²⁰ - artigo 267.º, n.º 1 da C.R.P..

Porque se trata aqui do Direito Tributário, o artigo 60.º da L.G.T. é a consagração do princípio da participação neste domínio, conferindo aos contribuintes o direito de serem ouvidos nos termos ali previstos e que se resumem à possibilidade de intervirem antes de uma decisão final lesiva da sua esfera jurídica.

Com especial repercussão na reflexão que se vai fazer de seguida, a doutrina em torno do ato, sendo aqui indiferente o ser administrativo ou tributário, consagrou dois níveis de definitividade: a formal e a material. Por definitividade entende-se que a mesma ocorre quando o ato põe termo ao procedimento, dando a resolução final a certa questão. As suas duas modalidades, formal e material, definem-se, a primeira, por referência à ideia de lesividade (e que merece acolhimento no âmbito do processo administrativo atual – artigo 51.º, n.º 1 do C.P.T.A.: Ainda que inseridos num procedimento administrativo, são impugnáveis os atos administrativos com eficácia

¹⁹ Neste domínio, interessam os artigos 36.º, n.º 7 e 37.º da L.G.T. e ainda, na doutrina, JOSÉ CASALTA NABAIS, *Contratos Fiscais – Reflexões acerca da sua admissibilidade*, Studia Iuridica, n.º 5, Coimbra Editora, Coimbra, 1994.

²⁰ Artigo 1.º, n.º 2 do C.P.A.: *Entende-se por processo administrativo o conjunto de documentos em que se traduzem os actos e formalidades que integram o procedimento administrativo.*

externa, especialmente aqueles cujo conteúdo seja susceptível de lesar direitos ou interesses legalmente protegidos), a segunda, por referência à impugnabilidade dos atos em causa. A primeira define o ato como definitivo desde que seja lesivo, ou potencialmente lesivo, para a esfera jurídica do particular, abrindo-se, em tais circunstâncias, a via impugnatória, quer graciosa, quer judicial. A segunda põe o assento tónico na recorribilidade do ato, sendo que aqui, e até porque auxilia a compreensão do que se trata, o artigo 54.º do C.P.P.T. reveste maior acuidade.

O princípio da impugnação unitária, constante do dispositivo referenciado, postula que, em regra, só são sindicáveis os atos finais do procedimento. Claro está que a regra não podia viver sem exceções – o que, a não acontecer, permitiria, sem dificuldade, a sustentação da inconstitucionalidade da mesma, por violação do princípio da tutela jurisdicional efetiva – as quais se prendem com as situações de imediata lesividade do ato em causa e com as situações em que esteja expressamente prevista a sua impugnação direta. Como é fácil de constatar, a abertura com que as exceções são consagradas dá azo a que, por via hermenêutica, se alcancem diversas situações de impugnação faseada e distribuída ao longo do procedimento, mas, acima de tudo, abre as portas à imprecisão e à indeterminação das mesmas. É que, não estando inequivocamente previstos todos os casos em que a impugnação se pode fazer antes do ato final do procedimento, as opiniões divergirão e, desde que devidamente sustentadas no texto legal, todas serão admissíveis. Os reflexos do que se acaba de afirmar mostrar-se-ão, a seu tempo, aquando da análise dos diferentes atos tributários e da forma correta de os sindicarem judicialmente.

Com o expandido, vai-se já levantando o véu no sentido de que a atuação da Administração Tributária, pode desenvolver-se em diferentes modalidades, as quais desembocam na prática de atos tributários de conteúdo diverso e cuja sindicância judicial terá que revestir, igualmente, modalidades diversas.

2. FORMAS PROCESSUAIS

O processo principal, por ser o que maior tutela confere no âmbito do Direito Tributário, é o processo de impugnação judicial. Não significa que este seja o processo mais utilizado, principalmente porque, muitas vezes, o contribuinte, ao invés de o

utilizar no momento certo, deixa passar a oportunidade e reage depois, apenas aquando da execução fiscal (quando se trata de impugnação judicial de atos de liquidação).

As mais frequentes situações de erro na forma do processo, no domínio do Direito Tributário, ocorrem entre estas duas formas processuais. Mas não só. Há, também, situações de erro na forma do processo entre oposição à execução e reclamação dos atos do órgão de execução fiscal e impugnação judicial e ação administrativa especial. Comece-se por analisar cada uma destas formas processuais, passando depois para a estruturação dos atos da Administração Tributária e da correspondente forma de reação, para que se evite o uso do processo indevido, suscitando-se a convolação.

2.1. IMPUGNAÇÃO JUDICIAL (ARTIGO 97.º, N.º 1, ALS. A) A F) DO C.P.P.T.)

2.1.1. CARATERES ESSENCIAIS

Quanto à sua natureza, é pacífico que o processo de impugnação judicial constitui uma ação declarativa de simples apreciação e não um mero recurso no âmbito do procedimento de liquidação de tributos²¹.

O processo de impugnação judicial visa, primordialmente, conhecer da legalidade de atos de liquidação. No entanto, como resulta do artigo referido, cabem aqui, também, atos de fixação da matéria tributável, quando não haja lugar a liquidação, atos de indeferimento de reclamação graciosa, atos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de atos de liquidação, atos que decidam agravamento à coleta, atos de fixação de valores patrimoniais²².

O pedido a formular, neste domínio, será atinente à legalidade dos atos indicados e terá como finalidade a anulação, declaração de nulidade ou inexistência dos mesmos. A ilegalidade define-se, de forma lapidar, como a desconformidade com a ordem jurídica²³ (aqui se incluindo a Constituição, a lei ordinária, os regulamentos, entre outros), contudo, importa aprofundar tal aspeto.

²¹ JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, ob.cit., p. 220.

²² JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e Processo Tributário*, volume II, 6ª edição, Áreas Editora, p. 108.

²³ JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, ob.cit., p. 224.

Como fundamento da impugnação judicial, prevê o artigo 99.º do C.P.P.T., que pode ser qualquer ilegalidade, nomeadamente, errónea qualificação ou quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários, incompetência, ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida e preterição de outras formalidades legais.

2.1.2. ANULABILIDADE, NULIDADE E INEXISTÊNCIA

A ilegalidade pode ser sancionada com a anulabilidade, com a nulidade e, até mesmo, com a inexistência. O campo de aplicação de cada uma das sanções deve ser apreendido no Direito Administrativo, pois que é nele que o Direito Tributário bebe em caso de lacuna.

Compulsado, então, o C.P.A., mormente os artigos 133.º e seguintes, constata-se que a nulidade ocorre sempre que falte ao ato algum dos seus elementos essenciais ou quando a lei o determine. Para que melhor se identifiquem tais situações, o n.º 2 do artigo 133.º, avança alguns exemplos: os atos viciados de usurpação de poder, os atos estranhos às atribuições dos ministérios ou das pessoas coletivas referidas no artigo 2.º do C.P.A. em que o seu autor se integre, os atos cujo objeto seja impossível, ininteligível ou constitua um crime, os atos que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental, os atos praticados sob coação, os atos que careçam em absoluto de forma legal, as deliberações de órgãos colegiais que forem tomadas tumultuosamente ou com inobservância do quórum ou da maioria legalmente exigidos, os atos que ofendam os casos julgados, os atos consequentes de atos administrativos, anteriormente anulados ou revogados, desde que não haja contrainteresados com interesse legítimo na manutenção do ato consequente.

A anulabilidade será a regra geral neste domínio, sendo que não estando prevista a nulidade, a sanção será aquela (artigo 135.º do C.P.A.).

No que diz respeito à inexistência jurídica, a mesma verificar-se-á sempre que não haja a prática de um ato, mas apenas a aparência do mesmo.

A divergência entre estes regimes revela-se não só ao nível dos seus efeitos, mas também, no que concerne ao prazo para a sua invocação. Assim, e começando pelos

efeitos²⁴, a nulidade, como sanção mais grave, implica que o ato inquinado não produza quaisquer efeitos desde o seu início (artigo 134.º, n.º 1 do C.P.A.), não permite sanção, nem pelo decurso do tempo, nem por ratificação, reforma ou conversão (artigo 137.º do C.P.A.)²⁵, consagra a possibilidade de desobediência por parte de particulares e funcionários públicos²⁶ e mesmo direito de resistência passiva (artigo 21.º da C.R.P.) e pode ser conhecida por qualquer tribunal ou por qualquer órgão administrativo (artigo 134.º, n.º 2 do C.P.A.), sendo que a sentença que conheça tal situação é meramente declarativa, declarando apenas a nulidade do ato.

A anulabilidade configura-se como uma invalidade menos grave, sendo que o ato anulável produz efeitos até à sua anulação (artigo 127.º, n.º 2 *a contrario*, do C.P.A.), é sanável quer pelo decurso do tempo, quer por ratificação, reforma ou conversão (artigos 136.º, n.º 1 e 141.º, n.º 1 do C.P.A.), é obrigatório, não consagrando possibilidade de desobediência nem resistência, a sua impugnação só pode ocorrer dentro de determinado prazo e só pode ser efetuada junto dos tribunais administrativos (por contraponto a tribunais da jurisdição comum, pois que, quando se trata de atos tributários, a sua impugnação deve ser feita junto do tribunal tributário) e a sentença por estes proferida é constitutiva, porquanto será ela que determinará a sua anulação e não apenas a reconhecerá.

Ao nível da inexistência jurídica, o regime será o equivalente ao da nulidade, por maioria de razão, ou seja, não havendo regime especial para este tipo de invalidade, será de aplicar o do regime mais gravoso.

2.1.3. TRAMITAÇÃO

O prazo para dedução de impugnação judicial, de natureza substantiva (e não judicial, sendo que a sua contagem obedece ao artigo 279.º do C.C., correndo de forma contínua – artigo 20.º, n.º1 do C.P.P.T.), é, tal como resulta do artigo 102.º do C.P.P.T., de três meses a partir dos factos elencados no seu n.º 1²⁷, mas, caso a invocação se

²⁴ Acompanha-se, aqui, de perto, FREITAS DO AMARAL, *Curso de Direito Administrativo*, vol. II, Almedina, 2006, pp. 404 e seguintes.

²⁵ Sem prejuízo da possibilidade de produção de efeitos putativos (artigo 134.º, n.º 3 do C.P.A.).

²⁶ Freitas do Amaral, ob.cit., pp. 405

²⁷ a) *Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte;*

b) *Notificação dos restantes actos tributários, mesmo quando não dêem origem a qualquer liquidação;*

c) *Citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal;*

prenda com alguma circunstância cominada com nulidade (e, como se disse, já, com a inexistência), a impugnação pode ser deduzida sem dependência de prazo (n.º 3).

Há a destacar o caso especial de a impugnação judicial ser subsequente à reclamação graciosa, em que o prazo é reduzido para quinze dias, o que talvez se justifique atenta a similitude que há entre as duas formas de reação e que não merece um prazo mais dilatado²⁸.

O n.º 4, do artigo 102.º em análise, deixa a porta aberta para a existência de prazos especiais, os quais ocorrem nas impugnações judiciais deduzidas das decisões de reclamação graciosa de atos de autoliquidação (artigo 131.º, n.º 2), atos de retenção na fonte (artigo 132.º, n.º 5) e atos de pagamento por conta (artigo 133.º, n.º 3) – situações estas em que, só após a reclamação graciosa, é que se abre a via judicial – e atos de recusa (ou não pronúncia) de correção de inscrições matriciais (artigo 134.º, n.º 3 do C.P.P.T.), em que o prazo para esta reação judicial é de trinta dias.

Do R.G.T.A.L., mormente do seu artigo 16.º, resulta que, no caso de liquidação de taxas de autarquias locais, a reclamação graciosa prévia é obrigatória, deve ser deduzida no prazo de trinta dias após a notificação, presume-se o seu indeferimento se em sessenta dias não for decidida, podendo, neste caso (e bem assim no caso de indeferimento expresso), ser impugnada judicialmente, no prazo de sessenta dias (artigo 16.º, n.º 4).

A petição de impugnação judicial pode ser apresentada quer no serviço periférico local onde haja sido ou deva legalmente considerar-se praticado o ato a impugnar ou no tribunal tributário competente, que é o da área do serviço onde se praticou o ato ou, quando o ato não provenha da administração tributária, o da área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da transmissão (artigos 103.º, n.º 1 e 12.º, n.ºs 1 e 2 do C.P.P.T.). Sendo apresentada no serviço periférico local, este tem cinco dias para remeter a petição inicial ao Tribunal competente (artigo 103.º, n.º 3 do C.P.P.T.).

d) Formação da presunção de indeferimento tácito;

e) Notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código;

f) Conhecimento dos actos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores.

²⁸ Contudo, JORGE LOPES DE SOUSA, ob.cit., volume II, pp. 152 e 153, salienta que, lamentavelmente, constata-se aqui uma incongruência legal, uma vez que, na sequência de reclamação graciosa, o prazo para impugnação judicial é de quinze dias, mas caso se pretenda interpor recurso hierárquico, o prazo, para este, é de um mês e, da sua decisão, pode ser intentada impugnação judicial no prazo geral do n.º 1, do artigo 102.º (por força da alínea e)). Não obstante tal situação, atento o princípio constitucional da tutela jurisdicional efetiva, não são admissíveis interpretações, ainda que assentes em critérios sistemáticos e de lógica, que conduzam a restrição dos prazos de reação, sob pena, até, de frustração de expectativas legítimas dos interessados.

A petição inicial deve cumprir o disposto no artigo 108.º do C.P.P.T., sendo que, estando cumpridas as formalidades será notificado para contestar o Representante da Fazenda Pública, no prazo de noventa dias (artigo 110.º do C.P.P.T.).

No prazo de trinta dias após o pedido de remessa do processo administrativo pelo Representante da Fazenda Pública, o ato impugnado pode ser revogado, nos termos do artigo 112.º do C.P.P.T.. Caso não o seja, o processo prossegue, avaliando-se a necessidade de prova e produzindo-se a que necessária for (artigos 114.º, 115.º, 116.º, 118.º e 119.º do C.P.P.T.), seguindo-se uma fase de alegações, vista ao Ministério Público e prolação de sentença (artigos 120.º e 121.º do C.P.P.T.).

2.2. OPOSIÇÃO À EXECUÇÃO (ARTIGO 97.º, N.º 1, AL. O) DO C.P.P.T.)

2.2.1. ALGUNS ASPETOS EM TORNO DA EXECUÇÃO FISCAL

A oposição à execução ocorre dentro de um outro processo: a execução fiscal.

A execução fiscal, tal como decorre do artigo 103.º da L.G.T., é, desde logo, um processo. E processo significa que não é procedimento. Neste domínio, Joaquim Freitas da Rocha ensina que vários são os aspetos que levam a distinguir processo de procedimento, mas o mais relevante, será a circunstância de o primeiro ser a “forma típica de exteriorização da vontade do poder jurisdicional” e o segundo ser a “forma típica de exteriorização da vontade do poder administrativo e legislativo”²⁹.

Tomando como ponto de partida esta definição liminar, a verdade é que muito se tem discutido em torno desta natureza do processo de execução fiscal e das implicações práticas de tal aspeto.

Voltando um pouco atrás, a qualificação como processo ou procedimento não se prende apenas com a denominação, mas com o facto de estarem em causa categorias jurídicas diferentes quer ao nível funcional como ao nível estrutural. Ainda que a lei defina a execução fiscal como processo, dificuldades surgem, desde logo, porque, aferida a essência da execução fiscal constata-se que a maior e mais relevante parte dos atos a praticar cabe a um órgão administrativo e não jurisdicional. Na verdade, os atos

²⁹ Ob. cit., p. 70.

jurisdicionais, em sede de execução, apenas ocorrem em momentos muito específicos, em regra associados a ocorrências acidentais, que extravasam a normalidade da tramitação.

Atente-se que a figura central será o órgão de execução fiscal, o qual, nos termos do artigo 149.º C.P.P.T., é o serviço de finanças, e a este caberá a elaboração e extração do título executivo, a citação do executado, a penhora, a reversão contra devedores subsidiários, a autorização de pagamento em prestações, da prestação ou isenção de garantia, entre outros. E esta circunstância não colide com a natureza de processo que decorre da lei, nem impede que o órgão de execução fiscal continue a praticar os atos principais na execução.

Casalta Nabais ensina que: “Estamos perante um processo que é judicial só em certos casos e, mesmo nesse casos, apenas em parte, já que um tal processo só é judicial se e na medida em que tenha de ser praticado algum dos mencionados actos de natureza judicial. Não é de surpreender que muitos processos de execução fiscal se iniciem e concluam nos órgãos de execução fiscal, sem qualquer intervenção dos tribunais tributários”³⁰.

O que se afigura que a natureza de processo impõe é que o pano de fundo da atuação em sede de execução fiscal seja sempre o processo (judicial). É que, na eventualidade de surgirem espaços sem regulamentação, em que seja necessário encontrar uma solução por via de aplicação de regras gerais ou princípios, a primeira fonte a que recorrer tem que ser o processo – tal como regulado em códigos de processo (e não procedimento).

E nada impede que assim seja, sendo que o Tribunal Constitucional analisou já, por diversas vezes, a natureza da execução fiscal e concluiu que nenhum obstáculo há à mesma, desde que não se atribua ao órgão de execução fiscal a possibilidade de praticar atos jurisdicionais³¹.

A distinção entre atos jurisdicionais e administrativos é feita, com especial clareza, no acórdão do S.T.A. de 08.08.2012, proferido no processo 0803/12³²: “Do

³⁰ *Direito Fiscal*, 5ª Edição, Almedina, 2010, referido por LUÍSA MARIA RODRIGUES, *Processo executivo – Da execução Fiscal Desjurisdicionalização*, acessível em: <http://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/63900/2/Tese%20de%20Mestrado%20Relatrio%20em%20Direito%20Fiscal.pdf>, p. 10.

³¹ Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 331/92, de 21.10.2003, n.º 80/2003, de 12.12.2003 e 160/07, de 06.03.2007.

³² Acessível em:

http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0925293c10efb21d80257a5500531a0e?OpenDocument#_Section

ponto de vista orgânico, são jurisdicionais quando praticados pelo juiz e são administrativos quando praticados por um órgão administrativo, seja o órgão de execução ou outro. Portanto, é irrelevante a distinção que por vezes se faz entre órgão que age como credor exequente e órgão que age como agente de execução.

Do ponto de vista funcional, são actos cujos efeitos se produzem *no e para* o processo de execução fiscal e que por isso se caracterizam por uma natureza *formal ou instrumental*, ao serviço da pretensão de fundo dirigida à cobrança de créditos tributários.

Ora, se execução fiscal deve ser qualificada como um processo, então o conjunto de actos por ele formado são *actos processuais* e não *actos procedimentais*. São actos processuais porque fazem parte do complexo de actos que formam a sequência processual e/ou porque têm relevância no desenvolvimento da relação processual. Não são actos procedimentais, porque não estão enquadrados num procedimento tributário que funcione como instrumento de concretização da relação jurídica tributária material que se estabeleceu entre o contribuinte e a administração tributária. A única conexão material que existe entre o procedimento tributário e o processo de execução fiscal concretiza-se na necessária antecedência daquele relativamente a este, na medida em foi nele que se formou o acto tributário subjacente ao título executivo. Do ponto de vista material, na definição do artigo 276º do CPPT, são actos que no processo afectam os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro. São “actos materiais” porque afectam verdadeiras posições jurídicas materiais que o executado dispõe no processo. A circunstância de caracterizarem em pretensões de carácter *instrumental*, não impede o reconhecimento de que tais posições subjectivas são, em si mesmo, posições substantivas que, se forem respeitadas pelo órgão de execução fiscal, proporcionam ao executado utilidades efectivas, ainda que instrumentais.”.

Poderá, todavia, colocar-se a hipótese de o processo de execução fiscal ter uma natureza mista, a meio caminho entre o processo e o procedimento. Nesta sede, Lima Guerreiro anotando o artigo 103.º da L.G.T., sustenta que “o processo de execução fiscal não tem, segundo o que a norma do número 1 expressamente declara, natureza meramente administrativa ou mesmo mista, mas é *unitária e integralmente um processo judicial*. Essa natureza integralmente judicial do processo não prejudica, no entanto, a participação dos órgãos da administração tributária nos actos sem natureza materialmente jurisdicional, ou seja, na prática dos chamados actos materialmente

administrativos da execução fiscal. Não é, pois, cindível o processo de execução em uma fase formalmente administrativa e outra administrativa judicial. Ele é unitariamente um processo de natureza judicial”³³.

2.2.2. OPOSIÇÃO À EXECUÇÃO FISCAL

Com o devido enquadramento do processo de execução fiscal, mais fácil será entrar no âmbito da oposição à execução. A finalidade desta forma processual é, então, permitir a defesa do executado, a qual poderá conduzir à extinção da execução.

A oposição à execução fiscal encontra-se limitada pelos fundamentos constantes do artigo 204.º do C.P.P.T., o qual contém um elenco fechado e taxativo. A invocação de fundamentos não constantes naquele artigo, em oposição à execução, poderá indiciar a existência de erro na forma de processo.

Destarte, do artigo 204.º, n.º 1 do C.P.P.T. retiram-se os seguintes fundamentos:

a) Inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respetiva liquidação;

b) Ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor ou, sendo o que nele figura, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, ou por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida;

c) Falsidade do título executivo, quando possa influir nos termos da execução;

d) Prescrição da dívida exequenda;

e) Falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade;

f) Pagamento ou anulação da dívida exequenda;

g) Duplicação de coleta;

h) Ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação;

i) Quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da

³³ *Lei Geral Tributária – Anotada*, Editora Rei dos Livros, 2000, pp. 421 e 422.

dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título.

2.2.3. TRAMITAÇÃO

Extraído o título executivo, inicia-se o processo de execução fiscal, cabendo proceder à citação do executado.

Com o desenvolvimento dos meios informáticos, processos de execução há em que a citação é gerada automaticamente com a sua instauração. Neste caso, contudo, Rui Duarte Morais³⁴ levanta a questão da pertinência desta citação automática, por ser prévia à penhora e, ocorrendo, poder permitir ao contribuinte faltoso que diligencie no sentido de dissipar o seu património, inviabilizando a cobrança do crédito tributário.

Sendo o fito legal garantir o conhecimento do processo pelo executado, de modo a que não se frustre a normal tramitação do processo por não se lograr efetivar a citação, importa sempre acrescentar que não fora a citação e o executado poderia ver direitos de importância extrema afetados. É que, na verdade, é com a citação que o executado pode reagir, de acordo com o artigo 189.º, n.ºs 1, 2 e 3 do C.P.P.T., deduzindo oposição à execução, requerendo o pagamento em prestações ou a dação em pagamento.

A citação reveste uma importância tal, que lhe é atribuído um efeito pouco frequente: a interrupção do prazo de prescrição das dívidas tributárias (artigo 49.º, n.º 1 da L.G.T.).

Além disso, a sua falta, nos termos do artigo 165.º, n.º 1, al. a) do C.P.P.T., consubstancia nulidade insanável no processo³⁵, a qual deverá ser arguida por requerimento dirigido ao órgão de execução fiscal e caso seja indeferido, abrirá a via contenciosa – reclamação nos termos do artigo 276.º do C.P.P.T.³⁶.

Impõe-se que a citação, atenta a sua finalidade, indique claramente os meios e os prazos de que o executado dispõe para tutela e defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, nomeadamente o prazo para reagir dos modos já referidos supra.

A oposição deve ser intentada em trinta dias a contar da citação ou, caso esta não

³⁴ *A Execução Fiscal*, 2ª Edição, Almedina, 2006, referido por Luísa Maria Rodrigues, ob.cit., p. 18.

³⁵ JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, ob. cit., p. 252

³⁶ A este e outros exemplos de possibilidade de utilização da reclamação dos atos do órgão de execução fiscal aludir-se-á infra (ponto 3.3.).

tenha ocorrido, da primeira penhora ou, da data em que tiver ocorrido o facto superveniente ou do seu conhecimento pelo executado (artigo 203.º, n.º 1 do C.P.P.T.).

Porque se trata de um processo, tal prazo contar-se-á nos termos do artigo 138.º do C.P.C., suspendendo-se em férias judiciais e caso termine em sábado, domingo, feriado ou dia em que tenha sido concedida tolerância de ponto, transfere-se o fim do prazo para o primeiro dia útil seguinte.

Situação que gera muita confusão prende-se com os fundamentos desta forma processual. O objetivo que se pretende atingir quando se intenta uma oposição à execução é a extinção da execução, mas diferentemente do que se possa pensar, não vale aduzir todo e qualquer argumento neste momento.

Voltando um pouco atrás, para que se despolete um processo de execução fiscal, não basta se trate de dívidas elencadas no artigo 148.º do C.P.P.T. mas que haja um título executivo. “[N]a execução torna-se necessária a existência, *ab initio*, de um comprovativo de que a dívida subjacente existe, e que existe em termos legais, pois em principio não se discutirão os aspectos atinentes à legalidade da dívida exequenda durante o processo”³⁷.

Quanto ao título executivo, apenas para fazer breve enquadramento, quando se fala nele na execução fiscal está a falar-se de certidão de dívida. Do artigo 162.º, n.º 1 do C.P.P.T. retiram-se as várias espécies de títulos executivos: certidão extraída do título de cobrança relativa a tributos e outras receitas do Estado, certidão de decisão exequível proferida em processo de aplicação das coimas, certidão do ato administrativo que determina a dívida a ser paga e qualquer outro título a que, por lei especial, seja atribuída força executiva³⁸.

Retomando o que se disse supra, a extração do título executivo determina que a dívida em causa seja certa, líquida e exigível, o que ocorrerá se, decorrido o prazo de pagamento voluntário, o tributo não esteja pago.

Ao nível da tramitação, a oposição à execução fiscal deve ser entregue no serviço de finanças mas dirigida ao Tribunal Administrativo e Fiscal (artigo 207.º, n.ºs 1 e 2 do C.P.P.T.), com junção e indicação de todas as provas que o oponente pretenda produzir (artigo 206.º do C.P.P.T.).

³⁷ JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, ob. cit., p. 239

³⁸ Os requisitos dos títulos executivos encontram-se no artigo 163.º, n.º 1 do C.P.P.T., e a sua falta acarreta a nulidade do processo (artigo 165.º, n.º 1, al. b) do C.P.P.T.). Esta nulidade pode ser conhecida oficiosamente, ou arguida mediante um meio autónomo, a que se fará referência em momento posterior (ponto 3).

No prazo de vinte dias, o órgão de execução fiscal pode remeter a oposição ao Tribunal, juntando a informação que considere relevante ou pronunciar-se sobre o mérito da oposição e revogar o ato que lhe tenha dado fundamento (artigo 208.º do C.P.P.T.). Por seu lado, o juiz, assim que a oposição lhe é apresentada, pode rejeitá-la liminarmente, caso a mesma tenha sido deduzida fora de prazo, não seja invocado qualquer fundamento do artigo 204.º do C.P.P.T. ou seja manifesta a sua improcedência (artigo 209.º do C.P.P.T.).

Nada havendo que justifique a rejeição liminar da petição inicial, é notificado o Representante da Fazenda Pública para contestar em dez dias, podendo pedir prorrogação por trinta dias (artigo 210.º do C.P.P.T.), findos os quais seguirá o processo de oposição os termos do processo de impugnação judicial (artigo 211.º do C.P.P.T.)³⁹.

2.3. AÇÃO ADMINISTRATIVA ESPECIAL (ARTIGO 97.º, N.º 1, AL. P) DO C.P.P.T.)

2.3.1. BREVE EXPLICITAÇÃO

No âmbito do Direito Tributário apesar de, maioritariamente, serem praticados atos de liquidação, há, tal como decorre do normativo indicado, outro tipo de atos que podem, igualmente, ser impugnados. Tais atos devem ser sindicados por via do recurso contencioso de anulação, o qual encontra regulação no C.P.T.A. e que, por força do seu artigo 191.º, revestirá a forma de ação administrativa especial (artigo 97.º, n.º 2 do C.P.P.T.).

O campo de aplicação da ação administrativa especial depende, assim, do conteúdo do ato impugnado: apenas na medida em que ele não consubstancie um ato de liquidação será aplicável esta forma de processo. E tal regra vigora sempre que não se estabeleça especialmente um determinado meio processual.

As ações administrativas especiais podem dizer respeito quer a atos administrativos, quer a normas administrativas. No entanto, nesta parte, o recurso contencioso de anulação refere-se apenas a atos administrativos – cfr. artigo 97.º, n.º 1, al. p) do C.P.P.T.. Assim, dentro das pretensões conexas com atos administrativos, a

³⁹ Produção de prova ou dispensa da mesma, alegações, vista ao Ministério Público e sentença.

ação administrativa especial pode ser de impugnação de ato ou de condenação à prática do ato devido.

Em termos genéricos, diz-se que, muito embora num processo impugnatório o objetivo primordial seja expurgar o ato do ordenamento jurídico, a verdade é que o caso julgado material formado pela sentença de anulação ou de declaração de nulidade de atos administrativos não se limita ao reconhecimento da invalidade do ato anulado ou declarado nulo, mas também se estende à definição, em maior ou menor medida, dos termos em que (não) se deve processar o exercício futuro do poder manifestado através desses atos, com a conseqüente proibição da reincidência, por parte da Administração, nas ilegalidades cometidas com a prática do ato anulado ou declarado nulo.

O que daqui se extrai é que o objeto dos processos de anulação ou declaração de nulidade de atos administrativos é complexo, pois que a pretensão do autor tem uma dúplice vertente: primeiramente, visa a anulação ou declaração de nulidade do ato sindicado, depois, impõe, também, o reconhecimento, por parte do tribunal, de que a atuação da Administração não era devida, o que pode ocorrer por motivos diversos (falta de elementos formais ou materiais que consubstanciam vícios de procedimento, de forma ou no exercício de poderes discricionários).

Destarte, o objetivo de anulação do ato é complementado com a estatuição judicial de que a Administração não pode reincidir naquela conduta, determinando-se, havendo elementos para tal, qual a concreta conduta futura a adotar. Contudo, tal só funciona se se reconhecer que a pretensão impugnatória “se reporta ao ato impugnado na globalidade das causas de invalidade que contra ele possam ser deduzidas, sem que a identificação em juízo de qualquer delas envolva, por isso, uma ampliação do objecto do processo.”⁴⁰. Todas as possíveis causas de invalidade de que padeça o ato impugnado integram, pois, a mesma causa de pedir, que consiste, genericamente, na invalidade do ato, pelo que a identificação, pelo tribunal, de qualquer delas, ainda que não tenha sido invocada pelo autor, como prevê o artigo 95.º, n.º 2, do C.P.T.A., não o afasta do objeto do processo – com o conseqüente alargamento dos poderes inquisitórios que o artigo 90.º, n.º 1 confere ao juiz, uma vez que a procura da verdade material pelo juiz só tem como fronteira os limites do processo.

⁴⁰ MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, *Manual de Processo Administrativo*, Almedina, 2010, p. 86.

2.3.2. TRAMITAÇÃO

Em termos de tramitação, a mesma encontra-se regulada no C.P.T.A., mormente nos artigos 46.º e seguintes. Assim, esta forma de processo depende da existência de um ato impugnável, o qual, pressupondo a definição de ato administrativo decorrente do artigo 120.º do C.P.A., será aquele que vise produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta, ou seja, que esteja dotado de eficácia externa, devendo, ainda, verificar-se a suscetibilidade de afetar direitos ou interesses legalmente protegidos.

Existindo tal ato, a ação deve ser intentada no prazo geral de três meses (artigo 58.º do C.P.T.A.), prazo esse que é judicial, obedecendo a sua contagem às regras do artigo 138.º do C.P.C.. A citação é oficiosa, sendo que simultaneamente com ela, é notificado o Magistrado do Ministério Público (artigo 85.º do C.P.T.A.), a quem cabe o controlo da legalidade (artigo 219.º, n.º 1 da C.R.P.), sendo o processo concluso ao juiz apenas após a junção da contestação ou o decurso do prazo para apresentação da mesma (artigo 81.º do C.P.T.A.), para que este elabore despacho saneador (artigo 87.º do C.P.T.A.). Neste momento, pode o juiz determinar a realização das diligências instrutórias que entenda adequadas e necessárias para a decisão do processo, sendo que, julgando a desnecessidade de produção de prova, determina a notificação das partes para que as mesmas, querendo, apresentem alegações escritas, caso não tenham da sua apresentação aquando dos articulados iniciais (artigo 91.º, n.º 4).

Após esta fase, o processo é concluso para decisão, sendo que nos processos de valor superior à alçada do tribunal de 1ª instância, em regra, a decisão deve ser proferida por um coletivo de três juízes (artigo 40.º, n.º 3 do E.T.A.F.), o que pode ser dispensado, pelo relator, caso este entenda que a questão a decidir é simples ou manifestamente infundada (artigo 27.º, n.º 1, al. i) do C.P.T.A.)⁴¹.

2.4. RECLAMAÇÃO DAS DECISÕES DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL (ARTIGO 97.º, N.º 1, AL. N) DO C.P.P.T.)

⁴¹ Vide acórdão do STA de 05.06.2012, proferido no processo 3/2012, acessível em:

http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/7992a96f7f544e5a80257a2300312d87?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1

A consagração da presente forma processual surge para acautelar a impugnação de atos efetuados em sede de execução fiscal, vindo expressamente previsto que não se refere apenas ao órgão de execução fiscal mas, também, a toda a Administração Tributária, desde que no domínio de um processo executivo.

Antes ainda de se entrar na análise desta forma processual, e porque a referência ao processo de execução fiscal é incontornável, impõe-se fazer uma remissão para a parte relativa ao mesmo, supra⁴².

Entrando, agora, na reclamação de atos do órgão de execução fiscal, também, muitas vezes, referida como reclamação dos atos do chefe (ou RAC), porquanto, na verdade, quem pratica os atos em sede de execução fiscal é o chefe do serviço de finanças, tem-se discutido se a mesma é uma verdadeira reclamação ou um recurso.

Atendendo ao rigor dos conceitos, a reclamação ocorrerá quando se queira ver reapreciada determinada decisão pela própria entidade que a proferiu (artigo 158.º, n.º 2, al. a) do C.P.A.), mas também quando se pretende reagir, no âmbito judicial, a atos da secretaria (pense-se na recusa de petição inicial por não cumprimento de alguma formalidade – artigos 558.º e 559.º do C.P.C.); já o recurso será o meio de reação quando se pretende a reapreciação de dado ato por entidade diversa, normalmente numa posição hierárquica mais elevada do que o autor do ato (veja-se o recurso hierárquico, dentro da Administração – cfr. artigo 166.º do C.P.A. – e os recursos jurisdicionais, dentro dos tribunais – por exemplo, artigo 279.º e seguintes do C.P.P.T.).

Daí que a especialidade da natureza da execução fiscal acabe por se repercutir, também, no modo como os interessados podem reagir a determinados atos lesivos. O artigo 276.º do C.P.P.T. refere que os executados ou terceiros, bastando que sejam afetados direitos ou interesses legítimos de qualquer deles, podem reclamar para o tribunal tributário de 1ª instância (e o artigo 103.º, n.º 2 da L.G.T. refere-se-lhe de igual modo). Contudo, nos artigos 97.º, n.º 1, al. n) do C.P.P.T. e 101.º da L.G.T., e bem assim nos artigos 49.º, n.º1, al. a), subal. iii) e 49.º-A, n.ºs 2, al. a), subal. iii) e 3, al. a), subal. iii) do E.T.A.F., a referência a reclamação não surge. Nos primeiros artigos, fala-se mesmo em recurso, sendo que, no E.T.A.F., apenas se alude a impugnação de atos praticados pela administração tributária em sede de execução fiscal.

⁴² Neste capítulo, ponto 2.2.1..

O que se retira destes normativos é a consagração da possibilidade de reação perante atuações lesivas em processo de execução fiscal, tenha ela a denominação de reclamação ou recurso. Fazendo apelo à natureza de processo da execução fiscal, e porque se encontra previsto que a entidade à qual se pede intervenção é o tribunal tributário, a ideia a retirar é que, sendo processo, a sua titularidade é do juiz, e ainda que seja um órgão da administração tributária (órgão de execução fiscal) a desenvolver os principais momentos, a verdade é que o juiz como que paira sobre todas as atuações, intervindo aquando da eventual ocorrência de ilegalidades. Pense-se na circunstância de o órgão de execução fiscal agir como secretaria, praticando diversos atos fundamentais, por mote próprio e sem controlo direto pelo juiz, mas de cujos atos cabe reclamação para este. Ou seja, a reclamação é-o, como ensina Jorge Lopes de Sousa⁴³, em termos equivalentes à reclamação prevista no artigo 157.º, n.º 5 do C.P.C.⁴⁴.

Tal conclusão não perturba, de modo algum, a natureza da reclamação como uma verdadeira ação de impugnação, pois que sempre terá de ser considerada como tal, face ao modo como é tratada no E.T.A.F..

Joaquim Freitas da Rocha⁴⁵, após concluir que a execução fiscal é um processo *sui generis*, refere-se à reclamação prevista no artigo 276.º do C.P.P.T. do seguinte modo: “Ora, talvez em face destas dificuldades de conceptualização, o legislador adoptou uma terminologia que pode ser, no mínimo, equívoca, mas que, em geral, se pode aceitar. Fala o CPPT aqui em “reclamação”. Insistimos, contudo: uma reclamação que não sendo uma coisa nem outra, tem um misto de recurso contencioso – pois trata-se do controlo de um acto de um órgão administrativo por parte do tribunal – e de recurso jurisdicional – na medida em que o acto a ser controlado pelo tribunal é um acto praticado num processo”.

2.4.2. TRAMITAÇÃO

Avançando. Quanto à legitimidade para intentar esta forma de processo, esclareça-se que poderá intentar tal ação não só o executado mas também qualquer

⁴³ Ob. cit., volume IV, p. 268.

⁴⁴ Dos atos dos funcionários da secretaria judicial é sempre admissível reclamação para o juiz de que aquela depende funcionalmente.

⁴⁵ Ob. cit., p. 272

terceiro que veja um seu direito ou interesse legalmente protegido afetado. E nesta referência a terceiro estará incluído o Ministério Público, desde que aja em defesa de um direito ou interesse legalmente protegido das entidades que lhe caiba representar (incertos, ausentes e incapazes) e já não apenas para defesa da legalidade.

A reclamação será intentada no prazo de dez dias, caso a decisão em causa provenha do órgão de execução fiscal (artigo 277.º, n.º 1 do C.P.P.T.), ou trinta dias, se provier de órgão diverso (artigo 277.º, n.º 3 do C.P.P.T.), após a notificação da decisão lesiva e deve conter os fundamentos e as conclusões⁴⁶. Este prazo, atenta a natureza de processo da execução fiscal, impõe que a sua contagem se faça nos termos do artigo 138.º C.P.C., ou seja, suspende-se nas férias judiciais e se o seu termo ocorrer em dia não útil transfere-se para o primeiro dia útil seguinte⁴⁷.

Na notificação da decisão inclui-se não só a notificação formal do ato a apreciar, mas também a citação para a execução ou qualquer outro ato oficial em que se dê conhecimento ao interessado de um ato que ele considere lesivo.

A reclamação, dirigida ao Tribunal, é apresentada junto do órgão de execução fiscal, que poderá revogar a decisão sindicada (artigo 277.º, n.º 2 do C.P.P.T.) e, caso o não faça, deverá remetê-la ao tribunal. Importa, aqui, apreciar, em que momento é que ocorre a remessa ao tribunal, uma vez que no artigo 278.º, n.ºs 1 e 3 do C.P.P.T. se prevê a subida em dois momentos distintos: depois da penhora e venda ou imediatamente.

Em regra, o conhecimento das reclamações ocorre em momento diferido – quando, depois de realizada a penhora e a venda, o processo for remetido a final ao Tribunal – artigo 287.º, n.º 1 do C.P.P.T. – o que se justificava, até 2012, pela circunstância de a reclamação dever processar-se no próprio processo de execução fiscal (artigos 97.º, n.º 1, al n) do C.P.P.T. e 101.º, n.º 1, al. d) da L.G.T.) e a subida imediata da reclamação afetar a desejada celeridade do processo de execução fiscal⁴⁸. Contudo, em 2012, a redação dos referidos normativos passou a incluir a previsão de que quando houvesse subida imediata, a reclamação passar a processar-se por apenso, o que denota

46 Aliás, a falta de conclusões será sancionada com o não recebimento da petição, pois que ainda que o artigo 277.º, n.º 1, do C.P.P.T. não determine expressamente uma cominação para tal situação, sendo aquelas obrigatórias, a sua inclusão é condição da sua admissibilidade. Isto é, sem conclusões, a reclamação não poderá ser admitida em juízo, à semelhança do que ocorre perante a falta de conclusões nas alegações de recurso, que determina o indeferimento do respetivo requerimento (cfr. artigo 641.º, n.º 2, al. b), do Código de Processo Civil).

47 E isto sem prejuízo do caráter urgente que esta reclamação reveste, nos termos do artigo 278.º, n.º 1 do C.P.P.T., e que adiante se explanará.

48 JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., volume II, p. 300.

a preocupação do legislador de contornar a dificuldade que advinha da paragem do processo de execução sempre que houvesse reclamação com invocação de prejuízo irreparável. Deste modo, consegue conciliar-se o interesse público de obtenção do crédito tributário de forma célere (pois que o processo de execução fiscal não sobe ao Tribunal sempre que haja reclamação) com o interesse dos visados por determinado ato lesivo que, invocando prejuízo irreparável, poderão obter uma decisão em prazo reduzido.

Para que haja subida imediata, a reclamação tem de fundar-se na existência de prejuízo irreparável, entendendo-se que tal se verifica nas situações de inadmissibilidade da penhora dos bens concretamente apreendidos, indevida extensão da penhora, imediata penhora de bens que só respondem subsidiariamente, penhora de bens que não podiam ter sido penhorados por não responderem pela dívida, nos termos do direito substantivo, erro na verificação e graduação de créditos e garantia indevida ou superior à devida⁴⁹.

Contudo, não serão apenas estas as situações de subida imediata, admitindo-se outras por via da interpretação do normativo aludido. Assim, também deverão subir imediatamente as reclamações em que haja o risco de, só se conhecendo a final, a reclamação perder todo o efeito útil: reclamação da decisão que recuse suspender o processo de execução fiscal, reclamação do ato de fixação do valor base para a venda, reclamação do ato que não considera um crédito como litigioso e ordena a notificação do respetivo devedor para depositar o crédito, reclamação do ato que indefere o pedido de dispensa ou isenção de prestação de garantia, reclamação do despacho que indefere o pedido de redução da garantia prestada para efeitos de suspensão da execução, reclamação do despacho que não autoriza o pagamento em prestações ou dação em pagamento⁵⁰.

Aliás, como tem sido jurisprudencialmente entendido, deve ter subida imediata, sob pena de inconstitucionalidade, a reclamação de qualquer decisão do órgão de execução fiscal que possa causar prejuízos irreparáveis ao reclamante, assim como aquelas em que a subida diferida lhes retire efeito útil⁵¹.

Para efeitos de saber se se está perante uma das situações previstas de subida

⁴⁹ Artigo 278.º, n.º 3 do C.P.P.T..

⁵⁰ Para melhor esclarecimento quanto às situações apontadas, Jorge Lopes de Sousa, ob.cit., vol. IV, p. 308.

⁵¹ A título de exemplo, acórdão do STA de 20.12.2011, proferido no processo n.º 01048/11, disponível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/7189b1af353dbbfe802579820033626d?OpenDocument>

imediate, é requisito essencial que o reclamante alegue de forma especificada e demonstre, por reporte a factualidade concreta, a eventualidade de verificação de tal prejuízo, irreparável, para si ou para os interesses que defende, os quais, ao abrigo de um juízo de prognose póstuma, lhe advirão, da prática e execução da decisão reclamada.

Jorge Lopes de Sousa adverte, neste domínio, que “o facto de se ter prevista a subida imediata da reclamação como exceção à regra da subida diferida aponta no sentido de poderem apenas considerar-se como relevantes para esse efeito prejuízos que não sejam os que estão associados normalmente a qualquer processo executivo, como os transtornos e incómodos. Na verdade, embora prejuízos destes tipos possam qualificar-se como irreparáveis, a admitir-se que prejuízos omnipresentes na generalidade das execuções possam relevar para efeitos de subida imediata da reclamação, chegar-se-á à conclusão de que este regime de subida seria a regra, o que estaria em contradição com o n.º1 deste artigo 278.º, que adoptou a regra da subida diferida. Por isso a interpretação correta do regime de subida previsto neste artigo será a de que só haverá subida imediata quando, sem ela, ocorrerem prejuízos irreparáveis que não sejam os inerentes a qualquer execução. [...] direito à tutela judicial efectiva não pode incluir protecção contra os inconvenientes próprios de qualquer processo judicial executivo, pois eles são inerentes ao próprio funcionamento do regime judiciário global relativo à tutela de direitos.”⁵²

⁵² Ver, no mesmo sentido, acórdão do STA, de 23.05.2007, proferido no processo 0374/07, acessível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/31e704bd566622c9802572f200497a2b?OpenDocument>

CAPÍTULO III. UM MEIO CONTENCIOSO ADEQUADO A CADA ATO TRIBUTÁRIO

1. IMPUGNAÇÃO JUDICIAL

1.1. ATOS DE LIQUIDAÇÃO OU ATOS QUE COMPORTEM A APRECIÇÃO DA LEGALIDADE DE UM ATO DE LIQUIDAÇÃO

Passando, agora, para a análise dos atos que podem ser sindicados através da impugnação judicial, deve começar-se pelos atos de liquidação ou atos que comportem a apreciação da legalidade de um ato de liquidação.

O ato de liquidação, ato mais característico em sede tributária, é frequentemente definido como o ato de quantificação de determinado tributo (imposto, taxa, contribuição especial – artigo 3.º, n.º 2 da L.G.T.) na esfera de determinado sujeito passivo. Não fora a sua característica de impor o cumprimento de determinada prestação tributária, ou seja, de tornar certa, líquida e exigível determinada obrigação tributária (que significa, diretamente, o pagamento de uma quantia relativa a um tributo) e nada o afastaria da definição de ato administrativo a que supra se aludiu.

Joaquim Freitas da Rocha⁵³ distingue entre ato de liquidação em sentido amplo e ato de liquidação em sentido estrito. O primeiro dirá respeito ao conjunto de atos, juridicamente enquadrados cuja finalidade é a determinação e quantificação da obrigação tributária, o qual incluirá quer atuações administrativas nesse sentido como atuações dos próprios contribuintes ou terceiros (pense-se nas declarações efetuadas por estes ao nível do I.R.S. ou I.R.C., por exemplo); já o segundo circunscreve-se à definição, em concreto, tornando líquida e exigível, uma obrigação, não sendo, na prática, nada mais do que a aplicação de uma taxa à matéria coletável.

Alberto Xavier ensina que “a obrigação de imposto nasce com a completa realização do facto descrito na previsão normativa: o facto tributável; mas resulta ainda que, nos casos em que a lei determina uma necessária actividade da Administração

⁵³ Ob. cit. pp. 163 e 164.

fiscal no sentido da aplicação da lei de imposto ao caso concreto, os poderes e deveres que se integram na relação jurídica tributária só adquirem plena operância após a prática do referido acto de aplicação do direito. E por isso cumpre reconhecer que a plena intensidade dos efeitos do facto tributável depende da prática ulterior de um novo facto – autónomo do primeiro – e que é o acto tributário.”⁵⁴.

Noutra sede, o mesmo autor refere que a doutrina dominante distingue entre ato de lançamento e ato de liquidação. O primeiro não é mais do que a determinação de um sujeito passivo e a matéria coletável do mesmo, o segundo passará pela aplicação de uma taxa de imposto à matéria coletável previamente obtida⁵⁵. Contudo, ponderadas diversas posições, acaba por concluir que o ato tributário é algo unitário que encerra, em si, a mesma natureza unitária da norma jurídica, apesar de esta ser composta por dois elementos: previsão e estatuição. Destarte, o ato tributário terá que corresponder à determinação do sujeito passivo e da matéria coletável deste, mas também, e no mesmo momento, corresponder à aplicação da taxa à matéria em causa.

Releva que o ato de liquidação não é um ato instantâneo, mas fruto de um procedimento, mais ou menos elaborado, que culmina com a sua emissão.

Mediante a existência de um facto, tipificado na lei (não se perca de vista o princípio da legalidade tributária – cfr. artigo 103.º, n.º 2 da C.R.P.), gerador de tributação, será desencadeado um procedimento que terá o seu fim (pelo menos, naquele grau) com a emissão de um ato de liquidação.

A impugnação judicial é o meio adequado para sindicar atos em que se defina determinada obrigação de pagamento de imposto. Assim, quando o contribuinte não concorde com a liquidação que lhe foi notificada, seja ela relativa a que espécie de tributo seja, a forma impugnatória, em sede judicial, por excelência, é a impugnação judicial.

Neste domínio, há, ainda, atos que, não sendo de liquidação, versam sobre um ato de liquidação. E, se a impugnação judicial é o meio processual adequado para obter a anulação de um ato praticado pela Administração Tributária – ou a declaração da sua nulidade ou inexistência – também o será nestes casos. Quando o ato em causa é um ato administrativo que comporta a apreciação da legalidade da liquidação.

⁵⁴ Referido por CARLA SOFIA DA ROCHA TAVARES, *Estudo sobre a Reclamação dos Actos Proferidos em Processo de Execução Fiscal*, acessível em:

<https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/27694/4/Carla%20Sofia%20da%20Rocha%20Tavares.pdf>, p. 103.

⁵⁵ ALBERTO PINHEIRO XAVIER, ob. cit., p. 33.

Assim, podem ser objeto de impugnação judicial, entre outros, os atos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de atos de liquidação, tal como decorre do disposto nos artigos 97.º, n.º 1, al. d) do C.P.P.T. e 95.º n.º 1, al. d) da L.G.T..

Exemplo característico da fronteira entre o ato que comporta a legalidade de um ato de liquidação e o ato que não o faz, encontra-se ao nível da impugnação do ato final do procedimento de revisão de atos tributários, previsto no artigo 78.º da L.G.T.. “O artigo 95.º da Lei Geral Tributária (LGT) reconhece “*o direito de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo (...) segundo as formas de processo prescritas na lei*”. O C.P.P.T., por seu turno, como já se viu, esclarece que são impugnáveis “*os actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação*”, e recorríveis os “*os actos administrativos em matéria tributária, que não comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação*”.

[...]

Se o acto administrativo em matéria tributária comporta a apreciação do de liquidação, a legalidade deste último, não obstante não ser ele o objecto imediato do recurso, é nele indirectamente apreciada pelo tribunal, justificando-se, por este motivo, a adopção do processo judicial de impugnação.

Já se o acto administrativo não comporta a apreciação do de liquidação, não há razão para seguir a forma do processo de impugnação judicial, melhor cabendo a do recurso contencioso [ação administrativa especial].

Assim, e em regra, o acto que indefere o pedido de revisão de um acto tributário de liquidação deve atacar-se através da impugnação judicial, pois esse acto aprecia a legalidade da liquidação, não a reconhecendo, e esta questão vai ser submetida ao tribunal, no processo de impugnação.

Mas se o mesmo acto não aprecia a legalidade da liquidação, recusando fazê-lo, então, o tribunal só vai ver se a autoridade administrativa, ao decidir desse modo, o fez, ou não, conforme a lei. E como esta tarefa do tribunal deixa intocada a liquidação, a forma processual é o recurso contencioso [ação administrativa especial]. Só se o juiz concluir que houve ilegalidade é que a mesma autoridade vai, então, e em princípio, ter de apreciar a legalidade da liquidação. Desta vez, se indeferir o pedido de revisão, não reconhecendo ilegalidade no acto de liquidação, e o requerente se não conformar, então o tribunal chamado a apreciar o acto de indeferimento, porque vai pronunciar-se sobre a

legalidade da liquidação, deve seguir o processo de impugnação judicial.”⁵⁶⁵⁷
[intercalados próprios].

1.2. ATOS DE AUTOLIQUIDAÇÃO

Por outro lado, há também situações de autoliquidação (artigo 131.º do C.P.P.T.), as quais ocorrem quando, pelas declarações do próprio contribuinte, se quantifica o montante de imposto a pagar. Por contraposição à heteroliquidação, a autoliquidação é a chamada “tributação de massas”⁵⁸, que se desenvolve a dois passos: primeiro, o contribuinte declara a sua riqueza (enquanto quantias auferidas em determinado período de tempo) e, posteriormente, a Administração Tributária, aplicando uma taxa a tal riqueza, determina o *quantum* de imposto a pagar.

A autoliquidação, nos termos definidos, verifica-se em sede de I.R.S. (artigos 97.º e 104.º do C.I.R.S.), I.R.C. (artigo 104.º do C.I.R.C.), I.V.A. (artigo 2.º, n.º 2, als. i), j), l) do C.I.V.A.) e I.M.I. (artigo 120.º do C.I.M.I.).

Tais atos, porque a lei assim o determina, mas também porque, na verdade, consubstanciam atos de liquidação, ainda que com intervenção do próprio visado, são sindicáveis por via da impugnação judicial.

1.3. ATOS DE RETENÇÃO NA FONTE

Os atos de retenção na fonte⁵⁹ (artigo 132.º do C.P.P.T.) derivam do fenómeno da substituição tributária, que se define pela exigência do imposto a pessoa diversa de quem seria o obrigado tributário por natureza. Nos termos do artigo 20.º da L.G.T., a

⁵⁶ Acórdão do STA de 20.05.2003, proferido no processo n.º 305/03.

⁵⁷ Em igual sentido, acórdão do STA de 07.08.2009, proferido no processo 0306/09: “O meio processual adequado para reagir contenciosamente contra o acto silente atribuído a director-geral que não decidiu o pedido de revisão oficiosa de um acto de liquidação de um tributo é a impugnação judicial.”, acessível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/88b01606fa8f31b3802575f300355bb1?OpenDocument>.

⁵⁸ JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, ob. cit., pp. 164 e 165.

⁵⁹ Artigos 98.º a 102.º do C.I.R.S., 94.º a 96.º do C.I.R.C. e Decreto-lei 42/91, de 22 de janeiro.

substituição tributária verifica-se quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte e efetiva-se, em princípio, através do mecanismo da retenção na fonte do imposto devido⁶⁰.

O meio impugnatório dos atos de retenção na fonte (porque, ainda que de forma indireta, consubstanciem atos de liquidação em sentido estrito) é a impugnação judicial.

Importa salientar, contudo, que este meio pode ser utilizado tanto pelo substituto (quem faz a retenção na fonte) como pelo substituído, ainda que perante pressupostos diferentes. O substituto só poderá usar tal meio quando proceder à entrega de valor superior ao imposto retido (artigo 132.º, n.º1 do C.P.P.T.). Por outro lado, o substituído poderá impugnar judicialmente o ato de retenção, sendo de distinguir a retenção com natureza de pagamento por conta da retenção sem tal natureza. Em princípio, quando tenha a natureza de pagamento por conta, a retenção na fonte não é ainda o ato final, definitivo, não devendo ser impugnado em tal momento. Contrariamente, quando o ato de retenção é definitivo, a via impugnatória deve abrir-se de imediato⁶¹.

Não obstante, Jorge Lopes de Sousa alerta para a eventualidade do ato de retenção na fonte a título de pagamento por conta, logo não definitivo, dever poder ser impugnado pelo substituído, desde que se demonstre que, por estar a ser realizado com excesso, está a causar danos na esfera do substituído. Atenta a admissibilidade de sindicância de qualquer ato (ainda que preparatório ou instrumental) lesivo, também este pode ser colocado em crise⁶².

1.4. ATOS DE PAGAMENTO POR CONTA

Ao nível dos atos de pagamento por conta, a sua impugnação encontra-se prevista no artigo 133.º do C.P.P.T., revestindo a forma de impugnação judicial. Estes atos consubstanciam entregas de imposto antecipadas que vão sendo efetuadas pelos sujeitos passivos ao longo do tempo de formação do facto tributário.

Diferentemente do que se aludiu supra, estes atos de pagamento por conta são

⁶⁰ Todavia, a retenção na fonte é apenas uma modalidade da substituição tributária, a qual ocorre, igualmente, nas situações em que alguém recebe do contribuinte o montante de imposto e assume que o entrega ao Estado em seu nome. Veja-se, quanto ao Imposto do Selo, que é quem celebra um ato formal, por exemplo uma escritura (advogado, solicitador ou notário) que, após receber o montante do declarante, fica incumbido, legalmente, de o entregar no cofre público

⁶¹ Sobre estes atos que não têm a natureza de pagamento por conta ver Jorge Lopes de Sousa, ob. cit., vol. II, pp. 421.

⁶² Ob. cit., vol. II, pp. 421 e 422.

efetuados pelo próprio contribuinte, não havendo lugar à figura da substituição tributária⁶³, podendo o próprio sindicar quer o pagamento por conta cujo quantitativo seja por si fixado quer o pagamento por conta cujo quantitativo seja fixado pela Administração Tributária.

1.5. ATOS DE FIXAÇÃO DE VALORES PATRIMONIAIS

Os atos de fixação de valores patrimoniais (artigo 134.º do C.P.P.T.) são os que determinam a base tributável para efeitos de I.M.I. e I.M.T., ou seja, são os que determinam o valor de imóveis a este nível, o qual servirá, num momento posterior, de base à liquidação.

Estes atos, inseridos num procedimento de avaliação, mormente de avaliação direta, são diretamente sindicáveis, não se exigindo a definitividade horizontal⁶⁴, tal como decorre do artigo 86.º, n.º 1 da L.G.T., que exceciona o princípio da impugnação unitária consagrado no Direito Tributário (cfr. artigos 66.º da L.G.T. e 54.º do C.P.P.T.).

Ora, tais atos não são, diferentemente dos que se vinham analisando, atos de liquidação, contudo, por definição legal, a sua impugnação é feita por via da impugnação judicial. Assim, na sequência de procedimento de avaliação do valor de determinado imóvel, o contribuinte em causa, discordando do valor fixado, poderá impugná-lo judicialmente.

Isto sem prejuízo de poder vir a impugnar a liquidação efetuada com base naquele valor, mas já não com o fundamento de que o valor não foi devidamente determinado. É que se se permite a sindicância deste ato, é porque se lhe atribui autonomia e lesividade própria, devendo este ficar estabilizado em momento anterior ao da efetivação da liquidação. Quer, com isto, dizer-se que, aquando da liquidação, o valor patrimonial atribuído não pode ser colocado em crise sob pena de se conferir, ou uma segunda apreciação sobre algo já apreciado, ou permitir a reabertura de um prazo impugnatório para alguém que não usou tal faculdade atempadamente (mormente a faculdade prevista no artigo 134.º do C.P.P.T.).

Aliás, neste sentido Jorge Lopes de Sousa ensina que “Tratando-se de actos

⁶³ Artigos 104.º, n.º 1, al. a), 105.º e 106.º do C.I.R.C. e 102.º do C.I.R.S..

⁶⁴ Por definitividade horizontal entende-se o cumprimento de todos os trâmites de dado procedimento, obtida quando se chega à resolução final de um procedimento.

destacáveis e inexistindo qualquer restrição relativa às ilegalidades que podem ser objecto de impugnação contenciosa, os vícios de que enferme o referido acto de avaliação apenas poderão ser arguidos em impugnação do acto de avaliação e não do acto de liquidação que seja praticado com base naquele, já que a atribuição da natureza de acto destacável tem por fim, precisamente autonomizar os vícios deste acto para efeitos de impugnação contenciosa.

Sendo assim, não haverá possibilidade de apreciação da correcção do mesmo acto em impugnação do acto de liquidação, tendo aí de ter-se como pressuposto o valor fixado na avaliação.”⁶⁵.

1.6. INSCRIÇÕES NA MATRIZ

As incorreções na matriz podem ser suscitadas a todo o tempo (artigo 134.º, n.º 5 do C.P.P.T.). Ao nível dos fundamentos que permitem a sindicância das incorreções na matriz, porque o C.P.P.T. nada diz, impõe-se o recurso ao C.I.M.I., concretamente ao artigo 130.º, n.º 3 que postula que:

Os sujeitos passivos referidos no n.º 1 podem, a todo o tempo, reclamar de qualquer incorrecção nas inscrições matriciais, nomeadamente com base nos seguintes fundamentos:

- a) Valor patrimonial tributário considerado desactualizado;
- b) Indevida inclusão do prédio na matriz;
- c) Erro na designação das pessoas e residências ou na descrição dos prédios;
- d) Erro de transcrição dos elementos cadastrais ou das inscrições constantes de quaisquer elementos oficiais;
- e) Duplicação ou omissão dos prédios ou das respectivas parcelas;
- f) Não averbamento de isenção já concedida ou reconhecida;
- g) Alteração na composição dos prédios em resultado de divisão, anexação de outros confinantes, rectificação de extremas ou arredondamento de propriedades;
- h) Não discriminação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos por andares ou divisões de utilização autónoma;
- i) Passagem do prédio ao regime de propriedade horizontal;

⁶⁵ Ob. cit., vol. II, p. 433.

j) Erro na representação topográfica, confrontações e características agrárias dos prédios rústicos;

l) Erro nos mapas parcelares cometidos na divisão dos prédios referidos na alínea anterior;

m) Erro na actualização dos valores patrimoniais tributários;

n) Erro na determinação das áreas de prédios rústicos ou urbanos, desde que as diferenças entre as áreas apuradas pelo perito avaliador e a contestada sejam superiores a 10% e 5%, respectivamente.

Daqui resulta que, coadunado tal dispositivo com o artigo 134.º do C.P.P.T., as incorreções formais ao nível das matrizes podem ser sindicadas por via da impugnação judicial. Não sendo relativas a atos de liquidação, estando previsto, no artigo 134.º, n.º 5, que a impugnação judicial é o meio adequado, não parecem restar dúvidas que assim deve ser.

Contudo, nem sempre assim será, pois que se entende que a via dos artigos 134.º, n.º 3 do C.P.P.T. e 130.º, n.º 3 do C.I.M.I. serve para incorreções matriciais *tout court*, como estando em causa meros lapsos de escrita, erros materiais. Se estiver em causa o teor substantivo das inscrições matriciais, a impugnação judicial não terá jamais aplicação⁶⁶.

1.7. ATOS DE FIXAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL

A fixação da matéria tributável pode ser feita por duas vias: direta ou indireta. Tal como decorre do artigo 81.º da L.G.T., em regra, a matéria tributável deve ser calculada ou avaliada diretamente⁶⁷, segundo os critérios de cada tributo, só havendo avaliação indireta nos casos e condições previstos na lei.

Daqui decorre a preferência legislativa pela forma de avaliação mais imediata e precisa da capacidade contributiva do sujeito passivo, tendo sido relegada para segundo plano, a forma de cálculo que derive de critérios aproximados e presunções, o que vem a ser corroborado, expressamente, pelo artigo 85.º da L.G.T.. Aliás, tendo como pano de

⁶⁶ Ver, neste capítulo, ponto 2.1.

⁶⁷ Não obstante a distinção entre avaliação e cálculo efetuada por DIOGO LEITE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária*, anotada e comentada, 4ª edição, Encontro da Escrita, 2012, pp. 733 e 734, por não ser relevante neste estudo tal distinção, os termos são usados de forma indistinta.

fundo as finalidades de cada uma das modalidades, constata-se que, tal como resulta do artigo 83.º da L.G.T., a avaliação direta visa a determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação, enquanto a avaliação indireta visa a determinação do valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha.

O campo de aplicação da avaliação indireta encontra-se delimitado no artigo 87.º da L.G.T. havendo a distinguir, como ensina Joaquim Freitas da Rocha⁶⁸, uma situação não patológica (no regime simplificado de tributação) e situações patológicas (ou seja, as que demandam uma verdade material aproximada por falta de colaboração do contribuinte com a Administração Tributária veiculada na omissão ou adulteração de declarações, documentos ou outros).

Em termos impugnatórios, o artigo fundamental, nesta sede, é o artigo 86.º da L.G.T. que disciplina, logo no seu n.º 1, que, quanto aos atos de avaliação direta, não obstante o princípio da impugnação unitária, a que já se aludiu supra, os mesmos podem ser impugnados diretamente, sem esperar por um ato subsequente, em regra, um ato de liquidação.

Trazendo, para aqui, o que já se deixou dito quanto à impugnação de atos autonomizáveis, concretamente os atos de fixação de valores patrimoniais (neste caso, por serem o ato final do procedimento ou (sub)procedimento de avaliação), admitindo-se tal possibilidade, ter-se-á que afastar a eventual invocação de vícios quanto a este ato na impugnação do ato de liquidação daqui decorrente. Partilham deste entendimento Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa⁶⁹, salientando, ainda, que caso haja notificação simultânea do ato de avaliação e da liquidação subsequente, possa ser impugnada apenas o resultado da primeira, sendo que, anulando-se esta, a liquidação, cai de igual modo. Contudo, nesta parte, não pode já acolher-se esta posição pois que, não estando previsto efeito suspensivo para a impugnação do ato de avaliação, não vindo este a ser anulado, o prazo para impugnação da liquidação fica necessariamente precludido. Daí que não se veja inconveniente em admitir que, por economia de meios, a prática de atos inúteis e de modo a obviar a perda de garantias, se possa fazer uma só impugnação judicial na qual se syndique quer o ato de avaliação, quer o ato de liquidação. Isto, apenas e só, nas situações em que o prazo para impugnar estes dois atos coincida, pois que se o prazo de impugnação da avaliação terminar antes

⁶⁸ Ob. cit., p. 148.

⁶⁹ *Lei Geral Tributária*, ob.cit., pp. 743 e 744.

do fim do prazo de impugnação do ato de liquidação, ou o contribuinte opta por impugnar cada ato em seu momento ou impugna os dois no prazo da primeira, sob pena de, após, se ter por consolidado o ato de avaliação⁷⁰.

Por outro lado, a avaliação indireta apenas será, por si só, impugnável, quando não dê origem a qualquer liquidação, sendo que, fora este último caso, pode ser apreciada judicialmente, unicamente, aquando da impugnação da liquidação subsequente (artigo 86.º, n.º 3 da L.G.T.).

Importante e indubitável, independentemente do momento, é que o meio impugnatório privilegiado é a impugnação judicial devido à previsão legal que o impõe.

1.8. ATOS DE INDEFERIMENTO TOTAL OU PARCIAL DE RECLAMAÇÕES GRACIOSAS DE ATOS TRIBUTÁRIOS

Apesar de não se fazer referência, nesta sede, aos procedimentos administrativos no âmbito tributário, importará referir, ainda que de forma resumida, que os atos tributários são sindicados, no seio da Administração, por via da reclamação graciosa. Na verdade, com mais rigor, foi estabelecido entre a reclamação graciosa e a impugnação judicial um paralelismo ao nível dos fundamentos e necessariamente entre o objeto (artigo 70.º, n.º 1 do C.P.P.T.).

Assim, a decisão da reclamação graciosa é sindicável judicialmente por impugnação judicial, não só por tal estar assim definido na lei (artigo 102.º, n.ºs 1, al. d) e 2 e 131.º, n.ºs 1 e 2, 132.º, n.ºs 3 e 5 e 133.º, n.ºs 2 e 3 do C.P.P.T.) como decorre da própria natureza dos atos sobre que versa.

1.9. ATOS DE AGRAVAMENTO À COLETA

O agravamento à coleta encontra-se expressamente regulado no artigo 77.º do C.P.P.T., aplicando-se quando seja intentada reclamação graciosa completamente

⁷⁰ Nos termos do artigo 102.º, n.º 1, al. a) do C.P.P.T. o prazo para impugnação de atos de liquidação é de três meses após o termo do prazo para pagamento voluntário; já quanto ao ato de avaliação será de aplicar a al. b) que determina que os três meses se contam da notificação do ato.

destituída de fundamento⁷¹. Concretizando, quando a reclamação graciosa seja condição prévia da abertura da via judicial, o agravamento à coleta só poderá ser aplicado se, preenchido o n.º 1 do artigo 77.º, a impugnação judicial for julgada improcedente (n.º 2 do artigo referido). Nas demais situações, ou seja, quando a apresentação de reclamação graciosa seja facultativa, verificando-se que a mesma é manifestamente infundada, a aplicação de agravamento à coleta não depende da decisão que venha a ser proferida na impugnação judicial subsequente.

O montante do agravamento tem o limite máximo de 5% do valor da coleta que é objeto de reclamação graciosa, sendo que só poderá haver lugar a ele quando haja efetivamente uma liquidação, pois que, sem liquidação, não há referência por onde fixar o agravamento.

O ato de aplicação de um agravamento à coleta, nos termos expendidos, pode ser sindicado, tal como decorre do artigo 77.º, n.º 3 do C.P.P.T., por via de impugnação judicial autónoma, que será intentada no prazo de três meses a contar da sua notificação (artigo 102.º, n.º 1, al. e) do C.P.P.T.).

1.10. DECISÃO DE RECURSO HIERÁRQUICO

O recurso hierárquico é uma forma de reação administrativa quanto aos atos da administração, sendo, concretamente, o meio adequado para sindicat qualquer atuação, quando não haja outro meio previsto legalmente ou quando se encontre expressamente determinado que o recurso hierárquico é o procedimento adequado.

As situações em que se prevê expressamente a aplicação do recurso hierárquico são as constantes dos artigos 76.º, n.º 2 do C.P.P.T. (indeferimento de reclamação graciosa), 65.º, n.º 4 do C.P.P.T. (não reconhecimento de benefícios fiscais) e 67.º, n.º 3 (atos de classificação pautal, origem ou valor aduaneiro das mercadorias).

Ante uma decisão de indeferimento do recurso hierárquico ou silêncio da Administração Tributária, a forma de intervenção judicial estará dependente do tipo de ato que se colocou em crise com o recurso hierárquico. Tendo sido sindicado um ato de liquidação e tendo o recurso hierárquico apreciado a legalidade do mesmo, a reação judicial far-se-á pela impugnação judicial, o que é coerente com o princípio de que os

⁷¹ Sendo que, também, há lugar ao mesmo nas situações do artigo 91º, n.º 9 da L.G.T..

atos de liquidação são conhecidos por esta forma processual.

No entanto, se a decisão não apreciou a legalidade de um ato de liquidação o processo impugnatório adequado é o recurso contencioso (ou seja, a ação administrativa especial, nos termos do artigo 191.º do C.P.T.A.).

Em termos de prazo, a impugnação judicial que advenha de indeferimento expresso de recurso hierárquico deve ser intentada no prazo de três meses após a notificação da decisão (artigo 102.º, n.º 1, al. e) do C.P.P.T.) mas, tendo decorrido o prazo estabelecido para decisão do recurso hierárquico, sem que a mesma venha a ser proferida⁷², o prazo para impugnação judicial é de três meses a contar do termo do prazo para decisão (artigo 102.º, n.º 1, al. d) do C.P.P.T.).

Por se revestir de particular interesse, veja-se o acórdão do STA de 12.04.2012, proferido no processo 012/12⁷³, em que se decidiu que tendo o contribuinte intentado ação administrativa especial quando pretendia ver apreciada a liquidação, devia a ação ser convalidada na forma processual adequada. A situação, aqui em causa, merece destaque porque a instauração da ação administrativa especial ocorreu na sequência do indeferimento do recurso hierárquico (interposto da decisão que indeferiu a reclamação graciosa), tendo, na notificação daquela decisão, sido indicado que o contribuinte podia reagir por via da ação administrativa especial, a intentar no prazo de três meses.

Sucedem que tanto o tribunal de 1ª instância como o S.T.A. entenderam que, apesar de ação devida não ser aquela mas a impugnação judicial, devia ser equacionada a convalidação, não obstante a apresentação da petição inicial não ter sido efetuada no prazo previsto para a impugnação judicial. Na verdade, o contribuinte intentou a ação administrativa especial dentro do prazo que constava da notificação da decisão do recurso hierárquico, mas tal prazo não correspondia ao prazo de noventa dias relativo à impugnação judicial (na redação do artigo 102.º do C.P.P.T. à data).

Contudo, ambos os Tribunais entenderam que a convalidação devia operar em virtude da aplicação do princípio da boa fé, sendo que o contribuinte não poderia ser prejudicado pela errada atuação administrativa. Relembre-se que quem indicou o modo de reação errado e, conseqüentemente, o prazo indevido, foi a Administração Tributária. Situação a que o contribuinte era completamente alheio: “[...] IV - Já a errónea indicação do prazo para reagir judicialmente deve ser valorada quando a petição foi

⁷² Artigo 66.º, n.º 5 do C.P.P.T.: sessenta dias.

⁷³ Acessível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0ed940bb75ac a748802579f000450e8a?OpenDocument>

oferecida dentro do prazo assinalado na notificação, face ao princípio geral de direito da boa fé, sob pena de total frustração da confiança que os administrados devem depositar nas informações emanadas da própria Administração, por se tratar de expectativas e confiança que merecem ser tuteladas.”.

Em caso semelhante, em que havia sido prestada errada informação ao interessado quanto ao meio de reação relativamente ao indeferimento de reclamação administrativa, o S.T.A. também entendeu que a convolação deveria ocorrer. Neste caso, o interessado moveu impugnação judicial quanto a um ato que não comportava a apreciação da legalidade de um ato de liquidação, sendo que, como já ficou dito supra, a forma processual devida era a ação administrativa especial⁷⁴.

2. AÇÃO ADMINISTRATIVA ESPECIAL

A ação administrativa especial serve, assim, para sindicatizar atos que não sejam de liquidação ou que não comportem a apreciação da legalidade de um ato de liquidação.

2.1. ATOS DE INSCRIÇÃO NA MATRIZ

Retomando o caso supra analisado⁷⁵, em parte, quanto às incorreções nas inscrições matriciais (artigo 134.º do C.P.P.T.), importa, agora, aprofundar o assunto, trazendo à colação, por pertinente e adequado, o acórdão do STA de 12.05.2012, proferido no processo 0830/12, sumariado da seguinte forma:

“I- Da interpretação conjugada dos arts. 134.º, n.º 3, do CPPT e 130.º, n.º 3, do CIMI, resulta um alargamento quanto aos fundamentos do pedido de correcção nas inscrições matriciais que podem ter por base quaisquer erros materiais que afectam a veracidade de características previamente definidas e demais dados respeitantes aos imóveis a inscrever nas respectivas matrizes.

II - Não estamos perante uma situação de mero erro material com repercussão na

⁷⁴ Acessível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/fcaae57c2c6ec008802577a50033a37c?OpenDocument>

⁷⁵ Neste capítulo, ponto 1.6. relativo às inscrições na matriz.

veracidade das inscrições matrículas, como é exigido pela análise conjugada dos preceitos atrás mencionados, se o que está em causa é um vício substancial, quanto à qualificação jurídica de duas parcelas, em resultado da eventual errónea interpretação e aplicação dos arts. 3.º a 6.º do CIMI.

III - Estando em causa a impugnação judicial do despacho do órgão da administração fiscal, que indeferiu a inscrição de duas parcelas de terreno na matriz predial rústica, por considerar tratar-se de prédios urbanos, a situação não se enquadra em nenhuma daquelas para as quais o art. 97.º, n.º 1, do CPPT prevê a impugnação judicial, e, porque não está em causa a apreciação da legalidade do acto de liquidação, o meio processual adequado é a Acção Administrativa Especial, regulada nos arts. 46.º ss. do CPTA.

IV - É de convolar a Impugnação Judicial em Acção Administrativa Especial, desde que a petição tenha sido tempestivamente apresentada para efeitos da nova forma processual e o pedido formulado e a causa de pedir sejam compagináveis com aquele meio processual, não impedindo a convalidação do facto de o Tribunal não ser o territorialmente competente, atenta a regra do disposto no art. 16.º do CPTA.”⁷⁶.

Analise-se, então, a questão subjacente.

Em causa estava um processo de impugnação judicial movido contra o ato que indeferiu o pedido de inscrição na matriz como prédios rústicos de parcelas de terreno desanexadas de prédios rústicos. O impugnante pretendia que tais parcelas mantivessem a sua natureza de rústicas, mas foi entendido pelo Chefe do Serviço de Finanças que as mesmas deviam ser consideradas como terrenos para construção.

A quezília, além do objetivo principal que era a correção da natureza dos prédios na matriz, prendia-se, assim, com o saber se a divergência de entendimento quanto à natureza de dado prédio deve ser sindicada por impugnação judicial (tal como consta dos artigos 134.º, n.º 3 do C.P.P.T. e 130.º, n.º 3 do C.I.M.I.) ou por outro meio.

A posição perfilhada pelo aresto em análise, e com a qual se concorda, como se disse já supra, é a de que a via dos artigos 134.º, n.º 3 do C.P.P.T. e 130.º, n.º 3 do C.I.M.I. serve para incorreções matrículas relativas a meros lapsos de escrita, erros materiais, mas já não serve para *corrigir* o teor substantivo das inscrições matrículas.

Bem analisados, os artigos referidos não consagram meio impugnatório quanto a questões de fundo, que impliquem uma apreciação jurídica de determinada realidade,

⁷⁶ Acessível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/ac5152dee643a97b80257ad3004f1586?OpenDocument>.

mas apenas dizem respeito à correção de um número mal escrito, um lapso na identificação do prédio como rústico, quando inequivocamente é urbano, quando consta como proprietário pessoa diversa da que efetivamente deve constar da matriz, quando a morada está escrita com erro ortográfico, entre outros.

Daí que não estando tal previsto, a impugnação judicial não pode ser utilizada nas situações que extravasem aquele âmbito, devendo, a fim de determinar o meio processual adequado, classificar-se o ato em causa.

Assim, dentro dos atos tributários, este ato, praticado pela Administração, ao abrigo de normas de direito público, com efeitos numa esfera individual e concreta é, sem dúvida, um ato administrativo. Por não desembocar na determinação de um montante a pagar pelo sujeito passivo, não é um ato de liquidação, antes definindo um aspeto muito concreto do contribuinte: a classificação como prédio urbano ou rústico ou a mera inscrição de uma dada realidade como prédio, por exemplo.

E, por ser deste modo, a impugnação judicial não é aqui aplicável, nem por força da lei (pois que, como se disse, não está prevista para este tipo de situações) nem por natureza (pois que o ato em causa não comporta um ato de liquidação). Dada a natureza de ato administrativo, em matéria tributária, que não comporta a liquidação de um qualquer tributo, o meio processual adequado é a ação administrativa especial (como referido no artigo 97.º, n.º 1, al. p) e n.º 2 do C.P.P.T.).

De igual modo ao que se referiu supra⁷⁷, a consagração da possibilidade de reação antes do ato final, porquanto o ato em causa é destacável, lesivo por si só, devendo, por isso, ser atacado de imediato, acarreta a impossibilidade de, a final, ser sindicado o mesmo aspeto.

Não se concorda, portanto, com o decidido no acórdão do STA de 08.01.2014, proferido no processo 01685/13⁷⁸, cujo sumário dispõe: “[...] II – As eventuais ilegalidades praticadas nos actos prévios ao de fixação do valor patrimonial tributário do prédio, como o de inscrição oficiosa na matriz de determinada realidade física como prédio, podem ser objecto de impugnação autónoma – através de acção administrativa especial – ou invocadas em impugnação de acto tributário ou em matéria tributária posterior, como o de segunda avaliação.”.

⁷⁷ Ver na impugnação judicial, neste capítulo, ponto 1.5..

⁷⁸ Acessível em:

http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6f7b9c4a50fcb3cb80257c66003bf3d7?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1

Neste aresto ficou assente que a impugnação prévia, por via de ação administrativa especial (estando de acordo com o que se vem sustentando nesta análise), é meramente facultativa, não precludindo a apreciação do fundamento de, *in casu*, inscrição oficiosa na matriz, aquando da impugnação do ato de liquidação, caso não tenha sido suscitada antes.

Ora, a posição que se adota é a oposta. Estando prevista uma forma de reação específica, considerando-se a atuação em causa autonomizável e destacável, não se pode conceber que se deixe ao critério do interessado a reação num ou noutro momento, por uma ou outra forma processual. É que, além de, com isto, se permitir que o contribuinte relapso, que deixou passar o momento de reagir, possa, mais tarde, *reabrir* a análise do seu problema, que, naquela data, havia já de estar solucionado e estabilizado, permite-se que o contribuinte escolha, caso tenha presente a dupla possibilidade de reação, o meio processual que mais lhe convém. Saliente-se que a tramitação do processo de impugnação judicial é diferente da da ação administrativa especial, mas assumindo que o legislador quis as soluções mais adequadas⁷⁹, se mandou aplicar a ação administrativa especial à impugnação de atos administrativos em matéria tributária que não comportem a apreciação da legalidade de um ato de liquidação, revestindo o ato em análise tal natureza, não parece haver grande margem para que se aceite a utilização indiscriminada de impugnação judicial e ação administrativa especial.

Não se ignora a posição adotada por Jorge Lopes de Sousa⁸⁰, no sentido de que, desde que não haja consagração expressa de impugnabilidade autónoma, terá que prevalecer a impugnabilidade unitária, conferindo-se à primeira a natureza de meio facultativo. Contudo, se se circunscrever a análise ao procedimento concreto, com facilidade se conclui que, previamente ao ato de inscrição na matriz de um prédio, há um procedimento (ou subprocedimento dentro do procedimento de liquidação) que termina, precisamente, com a inscrição na matriz. Como regula o artigo 54.º do C.P.P.T., “salvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou disposição expressa em sentido diferente, não são susceptíveis de impugnação contenciosa os actos interlocutórios do procedimento”, a regra é a de que só os atos finais do procedimento podem ser impugnados. Ora, o ato de inscrição na matriz, como ato final daquele (sub)procedimento, põe termo àquele procedimento em concreto. Neste seguimento, não se afasta o artigo 54.º do C.P.P.T., mas antes se lhe dá maior

⁷⁹ Artigo 9.º C.C..

⁸⁰ Ob. cit., vol. I, p. 470.

aplicabilidade.

Apesar de não se perfilhar o entendimento decorrente quer do acórdão supra referido (STA de 08.01.2014, proferido no processo 01685/13), quer do acórdão do mesmo tribunal de 27.11.2013, proferido no processo 01725/13⁸¹, concorda-se com a caracterização que é feita do ato em causa, com destaque para este último: “Na verdade, aquele acto suspendendo não pode deixar de provocar uma alteração significativa na esfera jurídica da recorrente, pois que lhe confere a qualidade de sujeito passivo de IMI e nessa qualidade passa a estar sujeita a várias obrigações tributárias, desde as declarativas e acessórias, até à obrigação de imposto, nos termos do disposto nos arts. 18.º, n.º 3 e 31.º da LGT. Acrescendo que, a partir do momento em que a realidade física (aerogerador) aqui em causa está inscrita como prédio na matriz para efeitos fiscais, até os negócios relativos à sua transmissão se encontrem sujeitos a IMT/Imposto Selo.

A questionada inscrição da dita realidade física constituída pelo aerogerador, na matriz como prédio urbano, determina, portanto, lesividade efectiva e actual e não simplesmente hipotética, sendo que, como salienta o MP, dificilmente se compreenderia, também, que o legislador permitisse a sindicância directa e imediata (por via graciosa/contenciosa) de meras irregularidades materiais das matrizes e não de erros de qualificação das realidades inscritas, oficiosamente, nas mesmas matrizes, com imediata repercussão na esfera jurídica dos contribuintes.

E nem se diga (como a entidade recorrida, nas Conclusões IV e V das contra-alegações) que seguindo o entendimento da recorrente se estará a permitir a abertura de várias vias processuais, sob a mesma causa de pedir, implicando a possibilidade de existirem várias decisões contraditórias, sob o mesmo procedimento, violando entre outros, os princípios da certeza e segurança jurídica: na verdade, os pressupostos para a qualificação de determinada realidade como prédio e para a consequente inscrição deste na matriz ainda se diferenciam dos pressupostos atinentes aos (vários) factos tributários que dessa inscrição podem resultar, e daí que, apesar de não ter ainda ocorrido a liquidação do imposto, se projectem desde logo os apontados efeitos externos e lesivos, determinantes da impugnabilidade do acto.”.

A divergência reside apenas na consagração da impugnação autónoma como

⁸¹ Acessível em:

http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0ec3ed227286a98d80257c3700441418?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1

obrigatória ou facultativa, sendo que, como já se expôs, se entende ser obrigatória.

2.2. RECURSO HIERÁRQUICO⁸²

Outra situação em que a ação administrativa especial é chamada a intervir ocorre quanto às decisões de recurso hierárquico. O recurso hierárquico, como se referiu anteriormente, é o meio residual de impugnação administrativa, surgindo nas situações em que não há outro meio previsto legalmente ou quando se encontre expressamente determinado que o recurso hierárquico é o procedimento adequado.

Caso a decisão do recurso hierárquico passe pelo conhecimento estrito dos termos formais da reclamação graciosa, ou seja, se, no fundo, não apreciou a legalidade de um ato de liquidação, o processo impugnatório adequado é o recurso contencioso (melhor dizendo, a ação administrativa especial, nos termos do artigo 191.º do C.P.T.A.).

Quanto à impugnação por esta via, os prazos e regras aplicáveis serão os constantes do C.P.T.A., mormente dos artigos 58.º e seguintes.

Quanto a atos de indeferimento total ou parcial ou de revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento, na sequência de recurso hierárquico destas decisões, a forma de reação prevista é a ação administrativa especial.

Neste domínio de isenções e outros benefícios fiscais pode trazer-se à colação, a título de exemplo, o acórdão do STA, de 22.01.2014, proferido no processo 01868/13, em que sumaria do seguinte modo: “A AAE é meio próprio para obter a suspensão da execução fiscal por dívida de IMI quando através dela se questiona a legalidade do acto de indeferimento da requerida isenção de IMI e derivam desse mesmo indeferimento as liquidações da dívida em cobrança na execução fiscal pois que é a exigibilidade desta dívida que, em última análise, está causa naquele meio impugnatório.”⁸³

⁸² Ver neste capítulo, ponto 1.10..

⁸³ Acessível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/adabc50c3e76098980257c7f00514d1e?OpenDocument>

2.3. REVISÃO DE ATOS TRIBUTÁRIOS

Repetindo, aqui, o que se disse já supra⁸⁴, se em sede de um pedido de revisão de atos tributários, não é apreciada a legalidade da liquidação, a forma processual adequada a sindicat tal ato é a ação administrativa especial.

Neste domínio, outro caso de aplicação da ação administrativa especial verifica-se em casos similares ao que esteve em apreço no acórdão do S.T.A. de 20.10.2004, proferida no processo 0554/04, em que se decidiu que “O despacho de Director de Alfândega que indefere, por extemporaneidade, pedido de revisão de acto de liquidação de IA é susceptível de recurso contencioso, que não de impugnação judicial.”⁸⁵.

3. EXECUÇÃO FISCAL

3.1. INTRODUÇÃO

Na sua generalidade, os atos praticados no âmbito da execução fiscal podem ser, em regra, sindicados por via da reclamação prevista no artigo 276.º do C.P.P.T..

No entanto, porque se trata de um processo em que várias são as atuações possíveis da Administração Tributária, impõe-se uma análise detalhada dos atos mais recorrentes neste domínio.

Antes, ainda, de entrar na análise destes atos deve salientar-se que a regra, em sede de execução fiscal, quanto à impugnabilidade de atos, diverge do que ficou dito no ponto 1., do capítulo II. Na verdade, a regra consagrada no artigo 54.º do C.P.P.T., atinente ao princípio da impugnação unitária, não é, desde logo, aqui aplicável, porque a execução fiscal tem natureza processual e aquele princípio destina-se ao procedimento, mas, também, porque, no domínio desta forma processual, qualquer atuação pode ser

⁸⁴ Ver neste capítulo, ponto 1.1.

⁸⁵ Acessível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/fd678c8598c52a3180256f390049cae3?OpenDocument>

Igualmente decidiu o acórdão do STA de 28.04.2010, proferido no processo 01020/09 em que se julgou que a ação administrativa será de usar, em detrimento da impugnação judicial, quando o ato a sindicat seja a decisão administrativa que indeferiu o recurso hierárquico da decisão da reclamação graciosa que não admitiu, por extemporaneidade, o pedido de revisão da matéria coletável (acessível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/2321672f7713a20b8025771a0045c082?OpenDocument>).

sindicada por si só⁸⁶.

Tal abertura à sindicância imediata de qualquer ato lesivo na execução fiscal decorre do artigo 276.º do C.P.P.T., sendo que, não obstante a redação do mesmo indiciar que toda e qualquer conduta na execução fiscal pode ser atacada por via da reclamação ali prevista, forçoso é concluir que, atenta a diversidade de meios de reação, será necessário, também aqui, estabelecer correspondência entre os diversos atos e as diversos motores processuais.

Como visados estão não só os executados mas, também, terceiros, que podem ver a sua esfera jurídica afetada, muitas vezes, sem terem relação imediata com o crédito tributário que se pretende cobrar, mas apenas incidental ou, até, acidental. Estas situações serão as relativas à reversão (artigo 23.º da L.G.T.), concretamente quanto aos administradores, diretores e gerentes e outras pessoas que exerçam funções de gestão em pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparados (artigo 24.º da L.G.T.), ao titular do estabelecimento individual de responsabilidade limitada (artigo 25.º da L.G.T.), ao liquidatário de qualquer sociedade quando não satisfaça o crédito tributário antes dos demais (artigo 26.º da L.G.T.), ao gestor de bens ou direitos de não residentes (artigo 27.º da L.G.T.), ao substituto tributário, quando não entregue as importâncias retidas (artigo 28.º da L.G.T.), ao adquirente de um bem sobre o qual incide dívida com direito de seqüela (artigo 157.º), ao possuidor, fruidor ou proprietário de bem móvel ou imóvel quanto aos impostos sobre a propriedade mobiliária ou imobiliária relativos a período anterior a essa posse, fruição ou propriedade (artigo 158.º do C.P.P.T.).

Nesta sequência, e porque os atos da execução fiscal podem, eventualmente, afetar os direitos ou interesses legítimos de terceiro em relação ao que se discute, o artigo 276.º do C.P.P.T. consagra a possibilidade de também estes reagirem.

Tendo como fito a cobrança do crédito tributário, a Administração Tributária – não cabendo neste campo só o órgão de execução fiscal – pode levar a cabo diversas atuações que urge definir. Neste domínio, Carla Tavares⁸⁷ distingue ato administrativo decisório, ato processual e meras atuações administrativas. Começando pelos últimos, a estes faltará “a pretensão de encontrar a satisfação imediata de um interesse público concreto”, sendo auxiliares do ato administrativo, não tendo a virtualidade de produzir

⁸⁶ Posição perfilhada, que aqui se acolhe, pelo Juiz Desembargador NUNO BASTOS na conferência organizada pelo Centro de Estudos Judiciários, em 28.02.2014, subordinada ao tema “As garantias do processo tributário”, acessível em: <http://www.justicav.com/index.php?p=4310>.

⁸⁷ CARLA SOFIA DA ROCHA TAVARES, ob. cit., pp. 108 e seguintes.

efeitos externos, não causando, em regra, lesão em direitos ou interesses protegidos.

De outra banda, ato administrativo e ato processual. Estes distinguem-se pela entidade competente para a sua prática – sendo que o primeiro corresponde a atos da Administração Tributária e o segundo a atos praticados pelo juiz –, pela sua finalidade – sendo que o ato administrativo prossegue interesses legalmente estabelecidos em função da cobrança do crédito tributário, e o ato processual visa pôr fim a um litígio (artigos 6.º, 7.º e 411.º do C.P.C.).

Tendo presente esta breve distinção entre os atos que podem ser praticados, destaca-se a circunstância, já referida supra, aquando da análise do regime do processo de execução fiscal, de que não é pelo facto de a Administração Tributária ser responsável pelo andamento do processo, encetando todas as diligências (desde que legalmente previstas) para cobrar o crédito tributário, que lhe cabe, a ela, a última palavra em qualquer questão. Tal lugar encontra-se reservado para o Tribunal, *maxime* o juiz, tendo efetiva aplicação o princípio da reserva da função jurisdicional (artigo 202.º da C.R.P.), não se admitindo a prática de atos jurisdicionais pela Administração, nem atos administrativos pelo juiz. Nem, atente-se, se atribui natureza jurisdicional a atos da Administração em função do seu conteúdo ou vice-versa, pois que o que determina o tipo de ato em causa é a entidade que o desenvolve e a que título o faz. O ato do juiz obedece a critérios de juridicidade, já o ato da Administração depende, não raras vezes, de critérios de oportunidade, da sua própria vontade de, dentro dos limites legais, agir de uma ou outra forma.

A título de exemplo, pode referir-se que, até à alteração do C.P.P.T. decorrente da Lei 55-A/2010, de 31 de dezembro, a reclamação e verificação de créditos cabia ser efetuada pelo juiz, tal como decorria do n.º 2 do artigo 245.º. Contudo, desde aquela data, estes processos passaram para a competência da Administração Tributária, salvaguardando-se, contudo e como não podia deixar de ser, a possibilidade de fazer intervir o Tribunal quando a decisão administrativa proferida não seja conforme ao ordenamento jurídico⁸⁸. Tal situação demonstra que não obstante a decisão a proferir seja, em termos formais, muito semelhante, a natureza da entidade que a toma (juiz ou Administração Tributária) e a que título a toma (o juiz como decisão final que soluciona o litígio, a Administração como uma atuação que visa, ainda que de forma mediata, a obtenção do crédito tributário) conferem natureza diversa ao ato em causa.

⁸⁸ Tal intervenção será efetuada por via da reclamação prevista no artigo 276.º do C.P.P.T..

3.2. ATO DE REVERSÃO

Impõe-se, neste domínio, uma análise dos atos mais recorrentes praticados pela Administração na execução fiscal e que, dado o seu conteúdo e finalidade, podem ser sindicados de formas diversas.

Iniciando pelo ato de reversão, o mesmo ocorre nas situações em que, por a dívida tributária de um determinado sujeito (devedor originário) não ser satisfeita por ele, nomeadamente por insuficiência patrimonial, é chamado um terceiro a responder com o seu património. Serão os casos, como já se referiu, previstos nos artigos 23.º a 28.º da L.G.T. e 157.º e 158.º do C.P.P.T.. a prática deste ato não está isenta de regras, as quais visam salvaguardar que a derrogação ao princípio consagrado no artigo 601.º do C.C. – de que o património do devedor é a garantia geral do crédito – não se verifique de forma abusiva e arbitrária.

Destarte, o revertido, para adquirir esta qualidade, há de ser ouvido previamente à tomada de decisão, e confrontado com o preenchimento dos requisitos de que depende a reversão. Porque a reversão contra os gerentes, administradores e outras pessoas que exerçam funções de gerência (artigo 24.º da L.G.T.) é a situação mais frequente, refiram-se, a título de exemplo, os requisitos de que a mesma depende. Desde logo, o potencial revertido tem que ter sido gerente, ainda que apenas de facto da devedora originária, circunstância que cabe à Administração Tributária demonstrar, pois que é ela que tem preencher os requisitos da reversão⁸⁹. Além disso, porque o eventual revertido goza do benefício de excussão prévia, o património do devedor originário tem que ser já insuficiente para o pagamento da dívida tributária (artigo 23.º, n.º 2 da L.G.T.). Por outro lado, quanto a dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa coletiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação (isto é, a Administração Tributária tem que demonstrar que a culpa na insuficiência patrimonial do devedor originário é do eventual revertido) ou, quanto a dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período

⁸⁹ Acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo, de 28.02.2007, proferido no processo n.º 01132/06, exemplificativamente.

do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento (ou seja, há aqui uma presunção de culpa que cabe ao potencial revertido contrariar).

Preenchidos estes pressupostos, pelo menos formalmente, opera a reversão, passando o revertido a executado. Nesta sequência, o revertido, com a aquisição de tal estatuto passa a poder defender-se nos mesmos termos que o executado originário, nomeadamente podendo deduzir oposição à execução e apresentar reclamação nos termos do artigo 276.º do C.P.P.T..

Levando em linha de conta que o ato de reversão é um ato que se desenvolve no seio da Administração, importa saber qual o meio para o atacar. Apesar de não ser unânime na doutrina⁹⁰, na jurisprudência tem vindo a ser entendido de forma reiterada e uniforme que o meio processual adequado para atacar a reversão é a oposição à execução fiscal (nos termos do artigo 203.º e seguintes do C.P.P.T.). Quer seja porque os requisitos não se encontram preenchidos, de facto, e não apenas formalmente, podendo ser sindicada a reversão por via da invocação da ilegitimidade constante da alínea b) do n.º 1 artigo 204.º do C.P.P.T., quer porque formalmente faltam fundamentos ao ato praticado, em que o mesmo pode ser sindicado pela invocação da alínea i) do n.º 1 artigo 204.º do C.P.P.T.⁹¹.

Por relevante, atente-se no acórdão do STA de 26.06.2013, proferido no processo 0670/13⁹², cujo sumário é o seguinte:

“I - O meio processual adequado para o revertido impugnar contenciosamente o despacho que ordena a reversão, com fundamento em erro de facto e de direito dos pressupostos da reversão e demais ilegalidades imputadas ao despacho de reversão, é a oposição à execução, e não o processo de impugnação judicial, dado que se trata de fundamentos que se reconduzem a fundamentos de oposição à execução (art. 204.º do CPPT).

II - Sendo intempestiva a utilização do meio processual para o qual se pretende convolar não deve ser ordenada a convolação, sob pena da prática de actos inúteis.”.

⁹⁰ JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, ob. cit., p. 250.

⁹¹ Sobre a questão, JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., vol. IV, anotação 5 ao artigo 276.º, pp. 274 e seguintes. Neste sentido também, entre outros, o acórdão da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de 11 de Abril de 2007, proferido no processo com o n.º 0172/07.

⁹² Acessível em:

http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/282494ff1206d18b80257b9e0055bafe?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1

Neste aresto, perante uma impugnação judicial em que vinha sindicado o despacho de reversão, decidiu-se que a convocação para oposição à execução não podia operar porquanto, à luz desta forma processual, não era a mesma tempestiva.

Podem destacar-se, em idêntica posição, os acórdãos do mesmo tribunal proferidos em 05.02.2014 (processo 01803/13)⁹³, em 19.02.2014 (processo 01140/13)⁹⁴, em 06.03.2014 (processo 0639/13)⁹⁵, nomeadamente.

3.3. CITAÇÃO

Outro ato que, não raras vezes, tem vícios e carece de ser impugnado é o ato de citação. Seja a citação como devedor originário, seja como devedor subsidiário, a mesma deve conter certos elementos que, faltando, configuram nulidade da mesma.

A citação é, nos termos do artigo 35.º, n.º 2 do C.P.P.T., o ato destinado a dar conhecimento ao executado de que foi proposta contra ele determinada execução ou a chamar a esta, pela primeira vez, pessoa interessada.

Note-se que é aqui aplicável a regra geral em sede de citações no âmbito de processo, distinguindo-se o caso da falta de citação da sua nulidade.

A falta de citação verifica-se nos termos do artigo 188.º do C.P.C. (por força da remissão do artigo 2.º, al. e) do C.P.P.T.) e considera-se uma nulidade insanável na execução fiscal (artigo 165.º, n.º 1, al a) do C.P.P.T.); já a nulidade da citação decorre da inobservância das formalidades legais (artigo 191.º, n.º 1, do C.P.C.). Não obstante a situação que se verifique, entende-se que o meio adequado de reação perante vícios da citação é a sua arguição junto do órgão de execução fiscal, no prazo de oposição (artigo 191.º, n.º 2, 1ª parte do C.P.C.), sendo que, do seu indeferimento, sempre poderá o interessado reclamar para o tribunal nos termos do artigo 276.º do C.P.P.T..

⁹³ Acessível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/dfd44cc00100a3f480257c7b005c72ed?OpenDocument>

⁹⁴ Acessível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/266ce0ba26edb5f880257c8b00523fac?OpenDocument>

⁹⁵ Acessível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b010391f62a48de680257c9a003fbed3?OpenDocument>

Há, ainda, toda uma panóplia de atos que vão sendo praticados ao longo da execução fiscal cujo meio impugnatório por excelência é o previsto no artigo 276.º do C.P.P.T.. Caberão neste domínio, os atos que indeferem a prestação de garantia ou a sua isenção (artigos 169.º e 170.º do C.P.P.T.), o pagamento em prestações (artigo 196.º do C.P.P.T.), a dação em pagamento (artigo 201.º do C.P.P.T.), os atos de penhora⁹⁶ (artigo 217.º do C.P.P.T.), indeferimento do incidente de anulação da venda (artigo 257.º, n.º 7 do C.P.P.T.).

Exemplificativo da diversidade que aqui se pode encontrar resalta do acórdão do S.T.A. de 04.12.2013, proferido no processo 018/13, que sumaria do seguinte modo: “I - Não constitui fundamento de oposição à execução fiscal a pretensa ilegalidade da liquidação adicional de IMT resultante de actualização do Valor Patrimonial Tributário do prédio.

II - O meio processual adequado para sindicar a legalidade da compensação da dívida exequenda por iniciativa da Administração tributária é a reclamação judicial prevista nos artigos 276.º e seguintes do CPPT.

III - A convalidação da petição de oposição em reclamação judicial não deve ser determinada quando se traduza na prática de um acto inútil, o que sucede, designadamente, quando se apure que esta seria intempestiva.”⁹⁷.

Por outro lado, e a título de exemplo, na sequência de penhora de bens imóveis, procedendo-se à citação do cônjuge do executado, aquele recorre a uma forma processual que, apesar de não merecer constar no elenco do artigo 97.º do C.P.P.T., tem uma importância incontornável: os embargos de terceiro.

Concretamente, tal meio vem consagrado como um incidente da instância (artigo 166.º do C.P.P.T.) e, como decorre do artigo 237.º, n.º 1, do C.P.P.T., os embargos de terceiro em processo tributário são o meio processual adequado de fazer valer a posse ou qualquer outro direito de que seja titular um terceiro e que seja incompatível com o âmbito ou a realização de diligência, judicialmente ordenada, de apreensão ou entrega de bens.

Problemas e confusões surgem na utilização desta forma processual, uma vez

⁹⁶ Acórdão do STA de 20.10.2004, proferido no processo 979/04.

⁹⁷ Acessível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f74721f98b3abc1b80257c3d0042d54a?OpenDocument>

que por a lei não conter uma definição do que é terceiro, a mesma tem que ser retirada por exclusão: será terceiro quem não possa intervir na execução como parte. Nesta senda e ainda que o cônjuge do executado possa ter a característica de terceiro, nem sempre intervém como tal, dependendo do diferente estatuto que a lei lhe confere. Pode referir-se, a título meramente exemplificativo, o acórdão do S.T.A. de 19.02.2014, proferido no processo 0478/13, em que se decidiu que, na sequência de penhora de bens imóveis, a citação do cônjuge confere-lhe o estatuto de co-executado, devendo este, querendo sindicar uma qualquer atuação da Administração neste domínio, reagir por via da oposição à execução fiscal e não já por via dos embargos de terceiro⁹⁸.

⁹⁸ Acessível em:

http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b80cb825ddeb54fa_80257c940037cfc9?OpenDocument

CAPÍTULO IV. BREVE REFERÊNCIA A OUTROS MEIOS PROCESSUAIS

1. IMPUGNAÇÃO DE PROVIDÊNCIAS CAUTELARES (ARTIGO 97.º, N.º 1, AL. G) DO C.P.P.T.)

As providências cautelares a que o artigo indicado se refere são aquelas que a Administração Tributária pode adotar, sem dependência de intervenção judicial, nos termos dos artigos 51.º, n.º 1 da L.G.T., e que se destinam a garantir o crédito tributário em caso de fundado receio de frustração da cobrança ou de destruição ou extravio de documentos ou outros elementos necessários ao apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários. Correspondem, em suma, a providências de apreensão de bens, direitos ou documentos, ou a retenção, até à satisfação do crédito que pretendem salvaguardar, de prestações tributárias a que o contribuinte tenha direito (artigo 51.º, n.º 3 da L.G.T.).

Como ensinam Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa⁹⁹, a adoção de providências cautelares tem “de respeitar os princípios da necessidade e da proporcionalidade”, sendo, como decorre do artigo 51.º, n.º 2 da L.G.T., as mesmas não de ser proporcionais ao dano que pretendem evitar e não causar danos de difícil ou impossível reparação.

Analisado o conteúdo destas providências verifica-se que há entre elas e as providências de arrolamento e arresto (constantes dos artigos 136.º e 140.º do C.P.P.T. e analisadas infra) pontos de interseção, podendo questionar-se sobre quais as situações em que a Administração se pode fazer valer da liberdade conferida pelo artigo 51.º da L.G.T. (logo, adotando medida cautelar sem dependência de decisão judicial) e em que carece de autorização judicial.

⁹⁹ Ob. cit., p. 420.

Neste domínio, Jorge Lopes de Sousa¹⁰⁰ defende que a ausência de intervenção judicial só deve ocorrer em casos de manifesta urgência, em que não se mostre viável, face ao perigo iminente no caso concreto, a espera pela tramitação judicial.

Muito embora não haja intervenção judicial prévia, não é permitido, contudo, que os visados não possam reagir. Tal demanda provém do já, por diversas vezes, mencionado, princípio de tutela jurisdicional efetiva constante do artigo 268.º, n.º 4 da C.R.P..

O artigo 144.º do C.P.P.T. refere-se, sem grandes especificações, à aludida possibilidade, não sendo claro em que termos é que a mesma deve ocorrer. Assim, Jorge Lopes de Sousa sustenta que, apesar de haver sinais contraditórios que indiciam, quer a ideia de que não se trata de um meio impugnatório instrumental e provisório, dependente de uma ação principal (mas no sentido de ser uma verdadeira ação principal), quer que é um tipo especial de impugnação judicial, se deve entender que é aqui aplicável o regime das providências cautelares tal como constante do C.P.T.A.¹⁰¹.

A impugnação das providências cautelares referidas, ou seja, as que não carecem de despacho judicial, é dirigida ao tribunal tributário de 1ª instância da área do serviço da Administração Tributária que tiver adotado a providência cautelar, tramita de forma urgente e, não obstante o artigo se referir a impugnação, indiciando que é uma espécie de impugnação judicial (artigo 99.º e seguintes do C.P.P.T.), por ser um meio processual principal (artigo 97.º, n.º 1, al. g) do C.P.P.T.) deve seguir as regras aplicáveis às demais providências cautelares em sede de direito tributário.

2. AÇÃO PARA RECONHECIMENTO DE DIREITO OU INTERESSE LEGALMENTE PROTEGIDO (ARTIGO 97.º, N.º 1, AL. H) DO C.P.P.T.)

Sob a epígrafe “Reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”, dispõe o artigo 145.º do C.P.P.T. que as ações para obter o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido em matéria tributária podem ser propostas por quem invoque a titularidade do direito ou interesse a reconhecer, no prazo

¹⁰⁰ Ob. cit., vol. II, p. 482

¹⁰¹ Ob. cit., vol. II, p. 485.

de quatro anos após a constituição do direito ou o conhecimento da lesão do interessado. Tais ações apenas podem ser propostas sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido e seguem os termos do processo de impugnação.

Como se retira do n.º 3 do normativo referido, esta forma de ação intervém quando se revele a forma processual adequada a tutelar um direito ou interesse legalmente protegido, ou seja, dito de outro modo, quando não haja, de entre a panóplia de forma processuais existentes, uma que se revele mais adequada à defesa do direito ou interesse em causa. Daqui resulta que este processo deva ser usado apenas a título residual, subsidiário, com um campo de aplicação preciso e delimitado às situações em que não haja outra via mais adequada¹⁰²¹⁰³.

Com a ação para reconhecimento de direito ou interesse legítimo, o interessado deve formular pedido no sentido de ser definido tal direito ou interesse em virtude de a Administração Tributária não o ter feito¹⁰⁴. Tal pressupõe, sempre, que tenha havido um ato administrativo em que não foi reconhecido o direito ou interesse em causa¹⁰⁵.

No que concerne ao pressuposto da legitimidade, poderá intentar tal ação, quem for efetivo titular de direitos e interesses legítimos presentes e não eventuais ou futuros.

Seguindo a sistematização de Ana Rita Monteiro Ferreira Ribeiro¹⁰⁶, esta forma processual é, quanto à natureza, uma ação (enquadrada no direito de ação, por contraposição ao direito de oposição e ao direito de recurso), tem como objetivo o reconhecimento, a identificação de um direito ou interesse na presença da autoridade judiciária (por contraposição a ações declarativas e executivas), tem como objeto o direito ou interesse legalmente protegido em matéria tributária e como campo de aplicação a complementaridade face às demais formas processuais.

No que concerne ao campo de aplicação desta forma processual, por ter especial relevo, deve refletir-se, um pouco mais aprofundadamente. A doutrina e a

¹⁰² ANA RITA MONTEIRO FERREIRA RIBEIRO, *Acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*, acessível em:

<http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/19874/1/Ana%20Rita%20Monteiro%20Ferreira%20Ribeiro.pdf>, p. 10.

¹⁰³ Também acórdão do STA de 02.11.2005, proferido no processo 0632/05, sumaria que: “A *acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo constitui um meio complementar dos restantes meios previstos no contencioso tributário, apenas podendo ser proposta quando for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse respectivos, face à globalidade dos primeiros - reclamação ordinária, impugnação judicial, revisão do acto tributário e recurso contencioso.*”

¹⁰⁴ Acórdão do S.T.A. de 24.09.2003, proferido no processo n.º 0751/03, disponível em www.dgsi.pt.

¹⁰⁵ Acórdão do S.T.A. de 04.04.1989, proferido no processo n.º 25908, disponível em www.dgsi.pt.

¹⁰⁶ ANA RITA MONTEIRO FERREIRA RIBEIRO, *ob. cit.*, pp. 90 e seguintes.

jurisprudência têm-se-lhe referido, muitas vezes, erradamente, através de denominações diversas: residual, complementar, secundário, subsidiário. Além da confusão de sentidos que, por vezes, decorre do uso de expressões menos próprias, o grande problema nesta temática prende-se com o uso de um mesmo nome para definir situações diversas e até opostas. Tal revela-se particularmente no uso do termo “residual” que pode ser lido como exigindo o uso de algum meio processual prévio (numa alusão à definitividade horizontal do ato a apreciar), mas também como impondo a verificação da existência de outra via de reação, como ainda excluindo a ação para reconhecimento de direito quando haja outro meio contencioso, mesmo que menos eficaz.

São três as principais doutrinas existentes neste campo, referindo-se às mesmas, seguindo Vieira de Andrade, Jorge Lopes de Sousa¹⁰⁷, do seguinte modo:

“ - Teoria do alcance mínimo, segundo a qual a acção será um meio puramente residual, utilizável apenas quando não exista, em abstracto, outro meio processual à disposição do particular para obter uma tutela eficaz da sua posição jurídica;

- Teoria do alcance médio, segundo a qual a acção será um meio complementar do recurso contencioso de actos administrativos, podendo ser utilizada quando não exista um acto administrativo (independentemente de o particular provocar a sua prática) e quando o recurso contencioso, sendo possível, não assegurar uma tutela efectiva dos direitos do particular;

- Teoria do alcance máximo, segundo a qual a acção poderá ser utilizada sempre que o recurso contencioso ou outros meios processuais não fornecerem uma protecção máxima.”.

Muito embora o S.T.A. tenha pendido entre a teoria do alcance máximo e a teoria do alcance médio, Jorge Lopes de Sousa defende que esta última deve prevalecer. Por um lado, quanto à teoria do alcance mínimo, sustenta que esta se revela incompatível com o princípio da tutela jurisdicional efetiva, constitucionalmente consagrada. Quanto à teoria do alcance máximo, a mesma também não deverá ser adotada, porquanto não se afigura haver uma correspondência constitucional com a ideia de uma prevalência da ação para reconhecimento de um direito em detrimento de outras formas processuais.

Numa posição mais equilibrada, conclui-se, assim, que a teoria do alcance médio, sustentando-se na ideia de complementaridade, permite dar acolhimento aos

¹⁰⁷ JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., volume II, pp. 491 e seguintes.

preceitos constitucionais, conferindo a efetiva e devida tutela jurisdicional, pois que permite a opção por esta forma processual, mesmo quando em abstrato seja aplicável outra qualquer, desde que a ação para reconhecimento de um direito seja a mais adequada a tutelar o direito em causa.

Ao nível da tramitação propriamente dita, esta forma de ação, que deve ser intentada por quem alegue ser titular de um direito ou interesse a reconhecer, no prazo de quatro anos após a constituição do direito ou o conhecimento da lesão (artigo 145.º, n.º 2 do C.P.P.T.), segue a prevista para a impugnação judicial: petição inicial, contestação, eventual fase de instrução, alegações, vista ao Ministério Público e decisão (artigo 145.º, n.º 4 do C.P.P.T.).

Porque o que se pretende aqui é destringer em que situações é que a presente ação pode ser utilizada e em que não pode, atente-se nos seguintes exemplos¹⁰⁸.

Assim, nos termos do artigo 43.º da L.G.T., o contribuinte tem direito a juros indemnizatórios quando, por motivo imputável à Administração Tributária, não for cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos impostos. Quando se verificar, fora do prazo legal, restituição oficiosa de imposto pago indevidamente, o contribuinte que não for ressarcido com o pagamento de juros indemnizatórios, deverá socorrer-se desta ação para repor a legalidade na sua esfera jurídica.

O pagamento de juros indemnizatórios poderá, igualmente, ser reivindicado, por esta forma de processo, quando se verifique a anulação da liquidação em reclamação graciosa, por não ser possível intentar recurso hierárquico ou impugnação judicial, uma vez que a decisão da reclamação graciosa lhe foi favorável¹⁰⁹.

Contrariamente a tal decisão, no acórdão do S.T.A. de 07.10.2007, proferido no processo n.º 0369/2007, tinha sido decidido que a ação para reconhecimento de direito era inadequada a pedir juros indemnizatórios, na sequência de deferimento de reclamação graciosa, porquanto não foi intentado recurso hierárquico nem impugnação judicial com tal finalidade.

Caberá discordar desta decisão, pois que, sendo a reclamação graciosa favorável, não se afigura estarem preenchidos os pressupostos processuais para que se ponha em crise tal decisão, por via do recurso hierárquico ou impugnação judicial. E, aliás, tal foi o que veio a ser decidido pelo Acórdão do S.T.A. de 16.10.2013, proferido no processo

¹⁰⁸ Alguns retirados da obra, já citada, que aqui serve de base, ANA RITA MONTEIRO FERREIRA RIBEIRO.

¹⁰⁹ Acórdão do S.T.A. de 17.10.2012, proferido no processo 0295/12, disponível em <http://www.gde.mj.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/4c67323a46210e3e80257aad0050844b?OpenDocument&ExpandSection=1>

n.º 0295/12, que veio sumariar do seguinte modo, em sede de recurso por oposição dos aludidos acórdãos: “III - Verifica-se, porém, a invocada oposição relativamente à questão de saber se no caso de ter sido deferida reclamação graciosa e anulada a totalidade da liquidação do imposto nesse procedimento administrativo - onde não fora pedida a condenação da administração ao pagamento de juros indemnizatórios - o interessado está impedido de utilizar a acção prevista no art. 145.º do CPPT para obter o reconhecimento do direito a esses juros em virtude de ter ainda ao seu alcance a via da impugnação administrativa e/ou judicial da decisão proferida nessa reclamação.

IV - Tendo sido diferida, na íntegra, a reclamação graciosa onde fora pedida a anulação total da liquidação de imposto, o reclamante não dispunha de legitimidade procedimental para recorrer hierarquicamente da decisão proferida nessa reclamação, nem de legitimidade processual para a impugnar contenciosamente.”¹¹⁰.

Esta forma de acção é, também, adequada, quando o contribuinte considerar que as sucessivas acções de fiscalização a que é sujeito estão a pôr em causa a sua normal atividade comercial e violam o princípio da proporcionalidade na atividade administrativa consagrado pelo artigo 266.º da C.R.P..¹¹¹

Nos casos em que o contribuinte solicitou e obteve da Administração Tributária uma informação vinculativa desfavorável sobre a sua concreta situação contributiva, sendo a mesma de natureza meramente opinativa e, por isso, insuscetível de recurso contencioso, a forma adequada para sindicá-la judicialmente a mesma, passa pela presente acção.

Seguindo de perto o Acórdão do S.T.A. de 02.06.2010, proferido no processo 0118/10, a acção para reconhecimento de direito não servirá, em princípio, para sindicá-la liquidação de uma taxa propriamente dita, mas será a forma processual adequada para tal quando cumulada com a definição para o futuro da exigência do aludido tributo. Atente-se no sumário do mesmo: “O processo de impugnação judicial não pode ter por objecto a definição futura das relações jurídicas semelhantes que se venham a estabelecer entre a administração tributária e os contribuintes e, por isso, se o contribuinte se encontra numa situação de facto em que se geram sucessivas relações semelhantes com a administração tributária, o meio adequado não só para definir o seu

¹¹⁰ Disponível em:

http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/013cc9c4bd9aba_c380257c0e004ce862?OpenDocument

¹¹¹ J. L. SALDANHA SANCHES, *O Novo Processo Tributário*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 361, Janeiro-Março 1991, Boletim da Direcção Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, p. 174.

conteúdo quanto ao passado (actos já praticados) mas também quanto ao futuro é a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo, pois só esta tem potencialidade para esta definição futura.” [sublinhado próprio]¹¹².

Situação semelhante será a relativa a atos de retenção na fonte quando se pretenda obter uma decisão que vincule a Administração Tributária para o futuro e, bem assim, a determinação da existência de uma isenção em imposto periódico (por exemplo, I.M.I.) para o futuro, pedido que pode ser cumulado com a impugnação da liquidação já efetuada¹¹³.

Será igualmente adequada esta ação nos casos em que, como sucedeu na situação decidida pelo Acórdão do S.T.A. de 21.10.2009, no processo n.º 0291/09, haja uma compensação de imposto com um reembolso de outro imposto, compensação não contida em qualquer ato administrativo mas que se pretende ver anulada. Porque inexistente ato administrativo atacável, nenhuma outra forma processual servirá os intentos dos visados melhor que a ação para reconhecimento de um direito em matéria tributária¹¹⁴.

De outra banda, a ação para reconhecimento de direito ou interesse legítimo em matéria tributária já não poderá ser utilizada quando o contribuinte pretende receber juros de mora da Administração Tributária, pois que a forma processual devida é a impugnação judicial. Não usando, preclui o direito de peticionar tais juros, afastando-se, deste modo, a via do artigo 145.º do C.P.P.T.¹¹⁵.

Não é também a forma de processo adequada para sindicar liquidações de emolumentos notariais, violadores de direito comunitário, por ser, no caso relatado no Acórdão do S.T.A. de 12.03.2003, proferido no processo 01517/02¹¹⁶, o pedido de revisão do ato de liquidação a forma processual devida¹¹⁷.

Deve, ainda, salientar-se que dada a natureza residual desta forma de ação, nesta situação, a mesma não se aplica no campo específico da anulação de uma qualquer receita tributária, pois que o meio processual adequado é a impugnação judicial (artigo

¹¹² Disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/0/f93325011463f6878025773c004d1e6c?OpenDocument>

¹¹³ JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., vol. II, p. 495

¹¹⁴ Disponível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/cebb59c84c753c098025765c00447361?OpenDocument>

¹¹⁵ Acórdão do S.T.A. de 30.09.1998, proferido no processo n.º 022542, disponível em www.dgsi.pt.

¹¹⁶ Disponível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/db69830ffa9ec86480256cf00058dfac?OpenDocument>

¹¹⁷ Vide também Acórdão de 12.03.2003, proferido no processo n.º 0163/03, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1710aa1026da29f680256cee003ef0f7?OpenDocument>

99.º e seguintes do C.P.P.T.).

Em confronto entre esta ação e a intimação para um comportamento, Nuno Bastos sustenta deve prevalecer o meio mais célere, concretamente a intimação para um comportamento. Facto é que o direito em causa há de estar, de certa forma, estabilizado, consolidado, evidente, pois que na intimação não há fase instrutória. Verificando-se que o direito a tutelar não é evidente e é necessário abrir uma fase de produção de prova, não caberá, segundo Nuno Bastos, qualquer correção à forma do processo por via da convoação em ação para reconhecimento de direito, mas a improcedência da mesma¹¹⁸.

Claro que, se o interessado estiver ainda dentro do prazo de quatro anos previsto no artigo 145.º, n.º 2 do C.P.P.T., após o indeferimento da intimação, poderá recorrer ainda àquele meio processual.

3. PROVIDÊNCIAS CAUTELARES (ARTIGO 97.º, N.º 1, AL. I) DO C.P.P.T.)

Do artigo 147.º do C.P.P.T. resulta a admissibilidade genérica de adoção de providências cautelares a favor do contribuinte, a qual decorre quer de previsão constitucional – constante do artigo 268.º, n.º 4 da C.R.P. – quer do Direito da União Europeia.

A tutela cautelar visa impedir a produção de efeitos lesivos na esfera jurídica de quem tem um determinado direito, ou seja, existe para proteger aqueles que, sendo detentores de uma situação juridicamente tutelada, a possam ver perigar por motivos vários. Características essenciais e gerais da tutela cautelar são a adequação – de modo a evitar o *periculum in mora* –, a utilidade – a fim de prevenir a inutilidade da sentença a proferir no processo principal, por infrutuosidade ou retardamento –, a acessoriedade/instrumentalidade – na medida em que depende da existência de uma ação principal, a propor ou já proposta –, a provisoriedade da decisão¹¹⁹ – uma vez que esta não se destina a resolver definitivamente o litígio –, e a sumariedade – porque

¹¹⁸ Posição perfilhada, que aqui se acolhe, pelo Juiz Desembargador NUNO BASTOS na conferência organizada pelo Centro de Estudos Judiciários, em 28.02.2014, subordinada ao tema “As garantias do processo tributário”, acessível em <http://www.justicatv.com/index.php?p=4310>.

¹¹⁹ ISABEL CELESTE M. FONSECA, *Direito Processual Administrativo – Roteiro Prático*, 2ª edição, Almeida & Leitão, Lda, 2010, p. 153: “Escolhida pela dogmática francesa e alemã como característica distintiva deste tipo de tutela judicial: *référé* francês e a *einstweilige Rechtsschutz* alemã (decisão como *minus* e *aliud* perante a decisão a proferir na causa principal).”.

implica uma *summaria cognitio* da situação através de um processo simplificado e célere.

Inversamente ao que acontece em sede do processo administrativo (a que sempre terá que se recorrer quando haja uma lacuna de regulação – artigo 2.º, al. c) do C.P.P.T.), no domínio do Direito Tributário, as providências cautelares hão de ser deferidas desde que se mostre o risco de produção de uma lesão irreparável. Isto é, não se exige, aqui, a formulação de um qualquer juízo quanto à viabilidade ou não da pretensão, quanto à probabilidade ou não de procedência do pedido em sede da ação principal, mas apenas que haja um perigo de o direito ser afetado de forma irremediável.

Tal perigo há de ser aferido em função do próprio sujeito titular da situação jurídica em causa.

Tendo, tal situação, regulação própria, não se poderá recorrer, subsidiariamente, aos critérios de decretamento de providências cautelares previsto no contencioso administrativo, mais concretamente, no artigo 120.º do C.P.T.A.¹²⁰. Neste sentido, *vide* acórdão do STA de 01.09.2004, processo n.º 799/04, e acórdão do TCAN de 14.06.2007, processo n.º 00342/07.4BEVIS¹²¹.

No entanto, só será deste modo – decretamento de providências cautelares apenas com o critério do *periculum in mora* na formulação exposta – quando não esteja em causa situação regulada no Direito da União Europeia, pois que, nestes casos, levando em linha de conta o Despacho do Presidente do T.J.U.E., proferido no processo C-110/97R, em 21.03.1997, o decretamento dependerá já da aparência do bom direito, do requisito do *fumus boni iuris*.

Contudo, e uma vez que, em regra, em sede do Direito Tributário, o interesse ou direito em perigo é de natureza patrimonial, revela-se difícil a tarefa de identificar situações que mereçam esta tutela. É que, quando está em causa, interesse quantificável, o prejuízo, em princípio, nunca será irreparável, podendo haver sempre compensação monetária.

Exemplificativa da impossibilidade de compensação pecuniária é a derrogação do sigilo bancário. Avente-se a hipótese de a Administração Tributária pretender aceder à informação bancária de determinado contribuinte e que logra tal intento. Por mais que, *a posteriori*, possa ser arbitrada indemnização, a verdade é que, após o acesso à informação bancária, a Administração Tributária terá obtido o que procurava e o

¹²⁰ JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., volume II, p. 595.

¹²¹ Ambos disponíveis em <http://www.dgsi.pt>

contribuinte viu as informações que pretendia salvaguardar (legitimamente ou não) conhecidas. E não haverá, neste momento, quantia que ressarça o dano causado.

Além deste caso, Jorge Lopes de Sousa¹²² enuncia as seguintes hipóteses como passíveis de merecer tutela cautelar: a paralisação da atividade comercial de uma empresa, desde que se comprove que tenha como consequência a perda de clientela; o dispêndio de quantias cujo pagamento seja suscetível de afetar, significativamente, a estrutura económico-financeira de uma empresa, fazendo perigar a sua subsistência como empresa; a privação dos únicos meios de subsistência de alguém; a diminuição apreciável do nível e da qualidade de vida do requerente ou a satisfação das suas necessidades primárias.

Tal entendimento quanto às situações que merecem, no âmbito do Direito Tributário, proteção por via de providências cautelares, não afasta, contudo, a aplicação generalizada das providências cautelares existentes no âmbito do Direito Administrativo. Na verdade, o artigo 147.º, n.º 6 do C.P.P.T. contém uma previsão *manifestamente exígua*¹²³, pois, como se disse já, apenas admite circunstâncias de lesão irreparável, que, como se viu, são muito balizadas.

Destarte, a solução passará pela admissão da coexistência de dois regimes em sede cautelar – o do 147.º, n.º 6 do C.P.P.T., quando a sua aplicação garanta a tutela jurisdicional efetiva e cujo regime apenas depende do preenchimento do requisito atinente ao perigo de produção de danos irreparáveis, e o do C.P.T.A., em todos os casos em que o regime tributário é insuficiente, sendo que, aqui, se exigirá o cumprimento dos pressupostos específicos deste código.¹²⁴

Antes de explorar, um pouco mais, a solução avançada, importa deixar aqui explanado o regime das providências cautelares reguladas no C.P.T.A..

Neste seguimento, o decretamento de providências cautelares a favor do contribuinte, segundo o regime do C.P.T.A., dependerá da verificação dos requisitos gerais de aparência do bom direito ou *fumus boni iuris*, da perigosidade de constituição de uma situação de facto consumado ou da produção de prejuízos de difícil reparação

¹²² JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., volume II, p. 595

¹²³ JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., volume II, p. 592

¹²⁴ A título de exemplo, acórdão TCAS de 01.06.2011, proferido no processo n.º 04810/11, acessível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/5140fc946fda24c7802578a8004fe1ad?OpenDocument>, no sentido de que o artigo 147.º, n.º 6 do C.P.P.T. se afigura incompleto, repleto de lacunas e, por isso, necessitado de, sem perda de identidade e especificidade, ser complementado pelo recurso, devidamente adaptado, a cenários legislativos similares e próximos, como os do contencioso administrativo e do direito processual civil.

(*periculum in mora*) e da ponderação de todos os interesses em jogo, previstos no artigo 120.º do C.P.T.A.¹²⁵.

O regime do aludido artigo prevê a possibilidade de a providência ser decretada, sem necessidade de apreciação de quaisquer outros requisitos, nos casos previstos na alínea a), do n.º 1, em que é evidente a procedência da pretensão formulada ou a formular no processo principal. Na verdade, não se trata, aqui, da verificação de *fumus boni iuris* em termos de probabilidade de procedência, mas da existência de *fumus boni iuris* numa intensidade máxima, em moldes tais em que seja manifesta e evidente a procedência do pedido formulado no processo principal.

Caso não seja evidente a procedência da ação principal, caberá, nos termos do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 120.º do C.P.T.A., verificar a existência de um requisito de perigosidade – *periculum in mora* – e um requisito da existência de *fumus boni iuris*.

O primeiro assenta na existência de fundado receio na verificação de uma situação de facto consumado ou da produção de prejuízos de difícil reparação para os interesses que se visa acautelar no processo principal, sendo que, para a concretização destes conceitos não vale já o critério da insuscetibilidade de avaliação pecuniária dos prejuízos invocados, mas antes o da impossibilidade de reintegração da esfera jurídica violada ou da maior ou menor dificuldade em concretizar essa reintegração, no caso do prejuízo de difícil reparação. Este requisito encontra-se preenchido sempre que exista fundado receio de que, quando o processo principal chegue ao fim e sobre ele venha a ser proferida uma decisão, essa decisão já não venha a tempo de dar resposta adequada às situações jurídicas envolvidas em litígios, seja porque a evolução das circunstâncias durante a pendência do processo tornou a decisão totalmente inútil, seja porque, essa evolução conduziu à produção de danos dificilmente reparáveis¹²⁶.

Assim, o juiz deve fazer um juízo de prognose, colocando-se na situação futura de uma hipotética sentença de provimento para concluir se há ou não, razões para rejeitar que tal sentença venha a ser inútil, por, entretanto, se ter consumado uma situação de facto incompatível com ela, ou por se terem produzido prejuízos de difícil reparação para quem ela deveria beneficiar, que obstem à reintegração na sua esfera jurídica¹²⁷.

¹²⁵ Acórdãos do TCAN de 15.01.2009, processo n.º 01384/08.8BEBRG

¹²⁶ MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, 3.ª edição revista, 2010, anotação ao artigo 112.º, p. 746.

¹²⁷ JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE, *A Justiça Administrativa (Lições)*, 10.ª Edição, Almedina, p. 350

Já o requisito do *fumus boni iuris* consiste na aparência do bom direito e divergirá consoante a providência cautelar a adotar seja antecipatória (exigindo-se, nesta, um juízo de probabilidade quanto à procedência da ação principal) ou conservatória (sendo que aqui será na sua formulação negativa de *fumus non malus iuris*, isto é, na demonstração de que não é manifesta a falta de fundamento da pretensão a formular no processo principal ou a existência de circunstâncias que aí obstem ao conhecimento do mérito respetivo)¹²⁸.

A estes critérios – de verificação cumulativa – acresce a ponderação dos interesses públicos e privados em presença, conforme dispõe o artigo 120.º, n.º 2 do C.P.T.A.. Trata-se de um requisito negativo que se consubstancia na emergência, na ponderação dos vários interesses em presença, de interesses contrapostos aos do requerente, que sejam mais dignos de tutela do que aqueles que a providência pretende salvaguardar. Na verdade, ainda que se verifiquem os pressupostos das alíneas b) e c) do n.º1 do artigo 120.º, a providência será recusada quando “*devidamente ponderados os interesses públicos e privados, em presença, os danos que resultariam da sua concessão se mostrem superiores àqueles que podem resultar da sua recusa, sem que possam ser evitados ou atenuados pela adopção de outras providências*”.

Voltando à solução supra proposta e que aqui se recupera – relembre-se que a mesma passa por admitir a existência simultânea de dois regimes: o do artigo 147.º, n.º 6 do C.P.P.T. e o do C.P.T.A. – não se exclui que, atentas as características já identificadas, quanto à tutela cautelar, não haja, sempre, subjacente à decisão de decretamento ou não de determinada providência, uma ponderação quanto à viabilidade da ação principal (*fumus boni iuris*) e quanto aos interesses em litígio. No entanto, não se entende que seja exigido o cumprimento estrito e formal dos pressupostos constantes do C.P.T.A. em todos os processos cautelares materialmente tributários, sob pena de se esvaziar, por completo, a disposição do artigo 147.º, n.º 6 do C.P.P.T..

E, de outra banda, aquando da aplicação de uma dada providência prevista no C.P.T.A., não se defende a exigência de um *periculum in mora* específico e restritivo,

¹²⁸ ISABEL CELESTE M. FONSECA, ob. cit., p.227: “Seguimos o *método calamandreiano*: Assim, e segundo esta metodologia, enquanto que a conservatória serve para anular ou minimizar o risco de ser posteriormente impossível proceder à execução de sentença favorável – por entretanto se ter alterado o *status quo ante* («o estado em que estava a coisa») –, a antecipatória serve para anular ou minimizar os prejuízos que decorre por si só do retardamento da sentença e do facto de não ser possível proporcionar, no imediato, a satisfação da pretensão jurídica substantiva que está a cargo do *sujeito-jurisdicional*. Dizendo o mesmo por outras palavras, enquanto a providência conservatória produz um efeito hermético de modo a manter o *status quo* – «o estado em que se encontra a coisa», a antecipatória actua por via da ampliação provisória de uma situação jurídica existente, proporcionando a aceleração e a realização antecipada do direito material para a situação litigiosa controvertida.”

circunscrito às situações de lesão irreversível.

O que leva a que se discorde da posição vertida em alguns arestos, mormente no do TCAN de 25.11.2010, processo n.º 02827/09.9BEPRT-A¹²⁹ (que prevê que se aplique em todos os processos cautelares tributários os pressupostos de decretamento do artigo 120.º do C.P.T.A.) e no do TCAS de 15.01.2013, proferido no processo 05941/12¹³⁰ (em que se sustenta que a procedência de processo cautelar ao abrigo do C.P.T.A. depende da existência de perigo de produção de lesão irreparável).

Analisada a jurisprudência, com particular destaque para a proveniente do Supremo Tribunal Administrativo, pode destacar-se que, em regra, as providências cautelares em sede tributária se prendem com a suspensão de eficácia de determinados atos administrativos.

Neste campo, têm sido diversos os casos em que tal suspensão é pedida, sendo que, em alguns, é considerada a via que confere maior tutela por mais garantística e adequada, mas noutros, já não.

Assim, *vide* acórdão de 23.10.2013, proferido no processo 01361/13, que sustentou a admissibilidade da providência específica de suspensão de eficácia de atos, regulada no artigo 128.º do C.P.T.A.¹³¹, quando estejam em causa atos administrativos em matéria tributária cuja legalidade deve ser apreciada, por força do disposto no n.º 2 do artigo 97.º do C.P.P.T., em ação administrativa especial regulada pelas normas do C.P.T.A..

Nas situações em que estando em causa uma dívida não tributária, mas exigida por via de execução fiscal, e levando em linha de conta que a ação principal, a intentar, será uma ação administrativa especial, não está vedado ao interessado, igualmente, que intente uma providência de suspensão de ato. Sendo que, quanto a esta, não só a entidade credora deve obediência (só podendo prosseguir o processo mediante resolução fundamentada – artigo 128.º, n.º 2 do C.P.T.A.), como também o próprio órgão de execução fiscal – acórdão de 20.02.2013, proferido no processo 0113/13¹³².

Por outro lado, a providência cautelar de suspensão de ato administrativo não

¹²⁹ Acessível em:

http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/c1db942feed508dd_802577fb0038f7ca?OpenDocument

¹³⁰ Acessível em:

http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/fca5343b724133248_0257af50055695f?OpenDocument

¹³¹ Acessível em:

http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/5c11ae3bcfa22ac3_80257c12005798f1?OpenDocument

¹³² Acessível em:

http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/04c8b6aefb4dbc838_0257b28005817ae?OpenDocument

será utilizável em processo tributário, quando haja processo diretamente mais adequado à tutela que se visa obter. Nestes termos, *vide* acórdão do STA de 03.04.2013, proferido no processo 0392/13, que sumaria do seguinte modo: “Em sede de execução fiscal estando prevista a possibilidade de reclamação judicial de todos os actos lesivos e a subida imediata da reclamação a juízo quando tenha por fundamento prejuízo irreparável (cfr. arts. 276.º e 278.º, n.º 3, do CPPT), com o consequente efeito suspensivo da execução, não pode considerar-se que a tutela judicial efectiva exija a admissibilidade providência cautelar em ordem à suspensão da venda, quando a recorrente podia ter reclamado precisamente do acto que determinou a venda.”¹³³¹³⁴

Acórdão merecedor de destaque é o proferido em 10.08.2005, no processo 0850/05, em que se decidiu que não era adequada a providência cautelar de suspensão de eficácia do ato que determinou o pagamento de certa quantia, com vista a prevenir e evitar a eventual penhora de depósitos bancários. Para tal entendimento contribuiu a ausência de instrumentalidade e provisoriedade da providência a adotar face à ação principal (ação administrativa especial), pois que a penhora de depósitos bancários não inviabiliza a execução da decisão que declare nulo o ato suspendendo e, também, o não preenchimento do requisito do *periculum in mora*, visto que os prejuízos que advêm da penhora dos depósitos bancários não são prejuízos de difícil reparação para os interesses que o requerente visa obter com o processo principal¹³⁵.

Situação não frequente de providência cautelar antecipatória foi decidida pelo acórdão de 30.05.2007, proferido no processo n.º 049/07, em que se verificaram, como era devido, os requisitos do artigo 120.º do C.P.T.A..¹³⁶

Admitindo-se a possibilidade de aplicação, no domínio do Direito Tributário, dos institutos cautelares administrativos, também será de equacionar a possibilidade de recurso ao decretamento provisório de providência cautelar e à antecipação do conhecimento do mérito da causa.

O primeiro dos regimes encontra-se previsto no artigo 131.º do C.P.T.A., sendo

¹³³ Acessível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/5304a986219a53c880257b4b004d25c7?OpenDocument>

¹³⁴ No mesmo sentido, acórdão de 11.07.2012, proferido no processo n.º 0669/12, <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f3d696cb94d204d180257a44004905f2?OpenDocument>

¹³⁵ Acessível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d7bcaef982ce83258025707e005015a9?OpenDocument>

¹³⁶ Acessível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/fd888b26d7a8b1c1802572f2004934b0?OpenDocument>

que, quanto a este, segundo os ensinamentos de Jorge Lopes de Sousa¹³⁷ “As situações que normalmente se geram no contencioso tributário, em que estão em causa apenas interesses patrimoniais, sem colocar em causa o núcleo essencial do direito de propriedade, não justificam, em princípio, a aplicação deste regime. Por outro lado, no âmbito das relações tributárias, a actividade da administração tem natureza agressiva dos direitos dos contribuintes (e não prestadores ou constitutiva como, na maior parte dos casos, sucede no âmbito das relações jurídicas administrativas) pelo que, em regra a protecção cautelar dos contribuintes pode ser eficazmente assegurada pelo n.º 1 do artigo 128.º do C.P.T.A. a suspensão provisória da eficácia do acto logo que a autoridade requerida receba o duplicado do requerimento de suspensão”.

Já quanto à possibilidade de antecipação do conhecimento do mérito da ação principal em sede cautelar, releva o acórdão do S.T.A. de 16.01.2008, proferido no processo 0717/07, em que se decidiu que: “Quando o Tribunal concluir pela verificação da prescrição da obrigação tributária em causa no processo de providência cautelar de suspensão dos «actos de execução de accionamento da garantia bancária», justifica-se «antecipar o juízo sobre a causa principal», nos termos do n.º 1 do artigo 121.º do Código de Processo dos Tribunais Administrativos.”¹³⁸

3.1. ARRESTO E ARROLAMENTO

Tratando-se, nesta parte, de providências cautelares, muito embora se possa entender que as mesmas só existem em função e no interesse do contribuinte/sujeito passivo, a verdade é que a própria Fazenda Pública dispõe de tutela cautelar para assegurar a melhor defesa do interesse público.

Neste sentido, encontram-se especialmente previstas providências relativas a garantir o crédito tributário, por via da contração do direito de disposição de bens, mormente através do arresto e arrolamento – como melhor resulta dos artigos 136.º a 142.º do C.P.P.T..

Por outro lado, determina o artigo 51.º da L.G.T. que a Administração Tributária pode tomar providências cautelares para garantia dos créditos tributários em caso de

¹³⁷ Jorge Lopes de Sousa, ob. cit., volume II, pp. 606

¹³⁸ Acessível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/295c8386a6c34aae802573d900426d07?OpenDocument>

fundado receio de frustração da sua cobrança ou de destruição ou extravio de documentos ou outros elementos necessários ao apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários, sendo que as mesmas devem ser proporcionais ao dano a evitar e não causar dano de impossível ou difícil reparação. As providências, aqui referidas, serão determinadas sem procedência de intervenção judicial e podem consubstanciar-se na apreensão de bens, direitos ou documentos ou na retenção de prestações tributárias a que o contribuinte tenha direito.¹³⁹

Distinguindo ambas, o arresto é uma providência cautelar que consiste numa apreensão judicial de bens (artigo 391.º, n.º 2 do C.P.C.) destinada a garantir a cobrança dos créditos tributários e do acrescido (juros e custas). Após a realização do arresto, os atos de disposição dos bens arrestados serão ineficazes em relação ao requerente do arresto (artigo 622.º, n.º 1 do C.C.), não olvidando as regras do registo (como dispõe o artigo 819.º do C.C. por remissão do referido artigo 622.º).

Na medida em que o arresto se destina a garantir a cobrança dos créditos tributários, pode o mesmo ser requerido quer quanto a bens do devedor de tributos quer quanto a bens do responsável solidário ou subsidiário.

O artigo 136.º do C.P.P.T. rege a situação em que o arresto é requerido previamente à instauração do processo de execução fiscal, vigorando, também, o artigo 214.º, n.º 1 que regula o requerimento do arresto na pendência do processo de execução fiscal.

Nos termos do artigo 136.º, os requisitos para o decretamento do arresto referem-se à existência de fundado receio da diminuição de garantia de cobrança de créditos tributários e à circunstância de o tributo estar liquidado ou em fase de liquidação.

Por outro lado, os requisitos do decretamento do arresto na pendência do processo de execução fiscal encontram-se regulados no artigo 214.º, n.º 1 do C.P.P.T., e prendem-se com a existência de justo receio de insolvência ou de ocultação ou alienação de bens, quer por parte do executado, quer por parte do responsável subsidiário, solidário ou sucessor.

Em tudo quanto não se encontre especialmente regulado no C.P.P.T., será aplicável, ao arresto, o regime constante do C.P.C..

Passando, agora, ao arrolamento.

¹³⁹ Artigo 51.º, n.º 3 da L.G.T..

Esta espécie de providência cautelar encontra-se prevista no artigo 140.º do C.P.P.T. e consiste na descrição, avaliação e depósito de bens (móveis ou imóveis – artigo 403.º, n.º 1 do C.P.C.) ou descrição e depósito de documentos com conexão com obrigações tributárias (artigo 406.º, n.ºs 1 e 4 do C.P.C.).

As obrigações tributárias aqui em causa serão as relativas não só a pagamento de tributos mas também as acessórias a tal, nomeadamente a manutenção de contabilidade e escrita, sendo que estas fornecem a base de cálculo da matéria coletável e são, portanto, de sobremaneira importantes. Daí que, para que haja recurso a esta forma de tutela, não seja necessário que a obrigação tributária esteja definida por ato de liquidação.

Uma nota, apenas, quanto ao parco recurso que tem vindo a ser feito a esta figura. Pesquisada a jurisprudência dos tribunais superiores constata-se que não há decisões que envolvam este processo, situação que não ocorre quanto ao arresto, que, com alguma frequência, tem vindo a ser utilizado pela Administração Tributária para salvaguarda do crédito tributário.

4. INTIMAÇÃO PARA UM COMPORTAMENTO (ARTIGO 97.º, N.º 1, AL. M) DO C.P.P.T.)

A possibilidade de intentar um meio específico para obter a prática de um ato (administrativo ou de execução) decorre não só do artigo transcrito, como também do artigo 101.º, al. h) da L.G.T.¹⁴⁰. Vem expressamente regulado no artigo 147.º do C.P.P.T. que, em caso de omissão, por parte da Administração Tributária, do dever de qualquer prestação jurídica suscetível de lesar direito ou interesse legítimo em matéria tributária, poderá o interessado requerer a sua intimação para o cumprimento desse dever junto do tribunal tributário competente, sendo que tal meio só é aplicável quando, vistos os restantes meios contenciosos previstos no C.P.P.T., ele for o meio mais adequado para assegurar a tutela plena, eficaz e efetiva dos direitos ou interesses em causa.

¹⁴⁰ Artigo 101.º, al. h) da L.G.T.: “São meios processuais tributários: [...] h) A intimação para um comportamento, em caso de omissões da administração Tributária lesivas de quaisquer direitos ou interesses legítimos;”.

Esta forma de processo, decorrente do postulado no artigo 268.º, n.º 3 da C.R.P., consagra uma via específica para provocar na Administração Tributária a prática de determinado ato, cuja omissão se revelava lesiva dos interesses e direitos legalmente protegidos do particular. Como decorre do n.º 1, a intimação da Administração poderá referir-se a qualquer prestação jurídica, o que implica que estejam aqui englobados não só atos administrativos, como atos de execução de atos de administrativos, mas tal processo apenas será aplicável quando não haja nenhum outro mais adequado a conferir tutela ao interessado.

Não obstante o processo de intimação estar previsto com tramitação célere e simplificada, não está estipulada a sua natureza como processo urgente, não podendo tramitar como tal¹⁴¹.

Com particular destaque importa que, estando em causa situação de ato administrativo inimpugnável, não poderá ser utilizada esta via, por existir outra que mais diretamente prevê esta situação: a execução de julgado (artigo 157.º, n.º 3 do C.P.T.A.).¹⁴²

A intimação para um comportamento exige o preenchimento de dois requisitos cumulativos, definidos pela jurisprudência como a existência de omissão de um dever jurídico por parte da administração tributária suscetível de lesar direito ou interesse legítimo em matéria tributária e que essa intimação seja o meio mais adequado para assegurar a tutela plena desse direito ou interesse, pressupondo aquela omissão a prévia definição da existência desse dever¹⁴³. Será, assim, o processo adequado quando o direito ou interesse do particular se encontra já definido, não servindo esta forma processual para situações em que não é ainda líquida a situação à qual se pretende a condenação da Administração. Neste sentido, *vide* acórdãos do STA de 15.05.2013, proferido no processo 01496/12¹⁴⁴, do mesmo dia, processo 0229/13¹⁴⁵, de 08.05.2013, processo 0666/12¹⁴⁶, entre outros.

¹⁴¹ Neste sentido, ver acórdão do STA de 22.03.2006, proferido no processo 109/06, acessível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6f663536a0e5a86a8025713f004f40ee?OpenDocument>. Também JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., vol. II, p. 591.

¹⁴² JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., vol. II, p. 583.

¹⁴³ Acórdão do STA de 30.03.2011, proferido no processo 0894/10, acessível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/fce22a4c759f5e748025786a0036b86c?OpenDocument>

¹⁴⁴ Acessível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/eab1216036e24fd580257b8700542152?OpenDocument>

¹⁴⁵ Acessível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/62ced2c70c2906e380257b800038a262?OpenDocument>

¹⁴⁶ Acessível em:

E confirma-se tal posição compulsando a tramitação desta forma processual. Na verdade, a mesma decorre entre a petição dirigida ao tribunal em que se identifique a omissão, o direito ou interesse violado, a resposta da Administração Tributária em quinze dias e a sentença. Esta, se for de proceder a pretensão do autor, imporá à Administração Tributária que reintegre o direito, repare a lesão ou adote a conduta necessária em prazo razoável, a fixar entre 30 e 120 dias (artigo 147.º, n.ºs 3, 4 e 5 do C.P.P.T.).

Casos exemplificativos que delimitam o âmbito de aplicação deste motor processual encontram-se na jurisprudência, ainda que sem abundância.

Assim, a intimação não é adequada, como decorre do acórdão do S.T.A. de 30.04.2002, proferido no processo 0658/02, quando se pretenda reagir à decisão de uma reclamação graciosa, mesmo que esta decisão se tenha formado tacitamente¹⁴⁷.

Também não será adequada quando o direito em causa não seja evidente. Veja-se, como exemplo, o acórdão do S.T.A. de 02.10.2013, proferido no acórdão 01114/13, em que se discutia a intimação da Administração Tributária a conferir novo direito de audiência. Tal acórdão sumariou do seguinte modo:

“I - São requisitos cumulativos do meio processual de intimação para um comportamento, previsto no art. 147.º do CPPT, (i) a omissão de um dever jurídico por parte da administração tributária susceptível de lesar direito ou interesse legítimo em matéria tributária (n.º 1) e (ii) que essa intimação seja o meio mais adequado para assegurar a tutela plena desse direito ou interesse, pressupondo aquela omissão a prévia definição da existência desse dever (n.º 2).

II - O erro na forma do processo afere-se pelo pedido: se o pedido formulado foi o de que fosse intimada a AT, não pode considerar-se verificado o erro na forma do processo.

III - Questão diversa da propriedade do meio processual é a de saber se o mesmo é «o meio mais adequado para assegurar a tutela plena, eficaz e efectiva dos direitos ou interesses em causa», condição estabelecida pelo n.º 2 do art. 147.º do CPPT em ordem à admissibilidade da intimação para um comportamento.

IV - Não sendo inequívoco que tenha havido ilegalidade que justifique nova notificação para o exercício do direito de audiência (ou seja, faltando a “evidência do

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f946aefca23f356080257b7f004bce86?OpenDocument>

¹⁴⁷ Acessível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1f17ec550fdb47f280256bb200305cb4?OpenDocument>

direito”), terá de entender-se que a intimação para um comportamento não é o meio processual adequado para satisfazer da pretensão do requerente, o que obstará à sua utilização, por força do disposto no n.º 2 do art. 147.º do CPPT.”¹⁴⁸.

Por outro lado, a intimação é já o processo mais adequado quando se pretenda que a Administração Tributária prossiga com determinado procedimento, mormente quando esteja em causa o cálculo de juros indevidamente pagos e a restituir:

“I - O meio processual de intimação para um comportamento, previsto no artigo 147.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, consagra declaradamente o direito à determinação da prática de actos administrativos legalmente devidos. II - Formulado perante a Administração Fiscal o requerimento de «recálculo dos juros nos termos previstos no artigo 4.º do referido DL 124/96, e o reembolso aos requerentes do valor indevidamente pago», em face do despacho de que «foi decidido que o pedido de restituição dos juros de mora em causa, deverá ser apreciado (...)», pode o interessado requerer em juízo a intimação da Administração para a conclusão do respectivo procedimento administrativo em prazo a fixar pelo Tribunal. III - Numa situação tal, não é a impugnação do indeferimento presumido, nem a acção para reconhecimento de um direito, mas a intimação para um comportamento que constitui o meio mais adequado «para assegurar a tutela plena, eficaz e efectiva dos direitos ou interesses em causa», nos termos do n.º 2 do artigo 147.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.”¹⁴⁹

5. AINDA OUTROS MEIOS PROCESSUAIS (ARTIGO 97.º, N.º 1, AL. Q) DO C.P.P.T.)

Do artigo 146.º do C.P.P.T. resulta que são admitidos no processo judicial tributário os meios processuais acessórios de intimação para a consulta de documentos e passagem de certidões, de produção antecipada de prova e de execução dos julgados, os quais serão regulados pelo disposto nas normas sobre o processo nos tribunais administrativos.

¹⁴⁸ Acessível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/548c95c6401bdf4a80257c05002fa666?OpenDocument>

¹⁴⁹ Acessível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/a62981c061860595802572f200456035?OpenDocument>

Desde logo, é aplicável em processo tributário, a intimação para prestação de informações, consulta de processos ou passagem de certidões, a qual se encontra regulada no C.P.T.A. (artigos 104.º a 108.º). Quanto a esta forma processual importa deixar expandido que a mesma resulta da imposição constitucional de acesso à informação administrativa (artigo 268.º, n.º 1 da C.R.P.) e que tem uma tramitação urgente e célere, sendo que após aceite a petição inicial pelo Juiz, é citada a entidade requerida para responder, sendo que a decisão é proferida logo de seguida.

A produção antecipada de prova vem regulada no artigo 134.º do C.P.T.A. e visa prevenir o risco de impossibilidade ou de muita dificuldade de produção de determinado meio de prova. Pode referir-se não só a prova testemunhal, mas a qualquer outra que se justifique no caso concreto, e tem uma tramitação simplificada e urgente.

A execução de julgados encontra-se primariamente vocacionada para permitir o cumprimento coercivo das decisões jurisdicionais, às quais a entidade obrigada não dê cumprimento por via espontânea.

Por força da remissão do artigo 146.º, n.º 1 do C.P.P.T. para o regime da execução de julgados regulada no C.P.T.A., tem de entender-se que cabem aqui, também, as situações em que não se pretende executar uma sentença mas um ato administrativo inimpugnável. Tal processo, configurado nos termos do artigo 157.º, n.º 3 do C.P.T.A., será aplicável antes mesmo do processo de intimação para um comportamento, atento o carácter subsidiário que a este último é atribuído.

No entanto, verifica-se que quer uma forma processual – execução de julgados – quer outra – intimação para um comportamento – pressupõem que o direito que se pretende fazer valer esteja já devidamente determinado, mormente por via de ato administrativo.

Ou seja, o que se pretende com estas ações é a execução de uma situação jurídica certa e já prévia e concretamente definida e reconhecida pelo ordenamento jurídico, cabendo ao Tribunal apenas determinar o modo do cumprimento e zelar para que este ocorra no momento mais próximo.

Deve entender-se, ainda, que, neste campo dos meios processuais acessórios, devem ser incluídas outras formas de processo.

Assim, atenta a remissão genérica do artigo 2.º, al. c) do C.P.P.T., para as normas do C.P.T.A., conclui-se que não só a intimação para passagem de prestação de informações, consulta de processos ou passagem de certidões é aqui aplicável, mas também a intimação para proteção de direitos, liberdades e garantias (artigo 109.º do

C.P.T.A.).

A acrescer às intimações, também a ação administrativa especial de impugnação de normas será possível (artigos 72.º a 77.º do C.P.T.A.).

De referir neste âmbito, a derrogação do sigilo bancário, que se encontra regulado no artigo 146.º-A do C.P.P.T.. Deste dispositivo colhe-se que há duas modalidades dentro desta forma processual: o recurso do contribuinte, quando pretenda reagir da decisão da Administração Tributária de aceder à sua informação bancária, e o pedido da Administração Tributária para tal, quando não possa aceder diretamente.

Em decorrência do disposto no artigo 73.º, n.º 1 do R.G.I.T., que permite a apreensão de bens que tenham constituído objeto de infração aduaneira ou não aduaneira, impõe-se a possibilidade de os visados poderem reagir, sindicando tal ato por via judicial.

Assim, o artigo 143.º do C.P.P.T. contém uma figura de carácter urgente, dirigida a todo e qualquer ato de apreensão, a ser intentada no prazo de quinze dias a contar da data do levantamento do auto ou notificação do ato de apreensão, pelo proprietário ou detentor do(s) bem(s) apreendido(s), no tribunal tributário de 1ª instância da área em que a apreensão tiver sido efetuada e tramita em idênticos termos (salvo as exceções constantes do artigo aludido) à impugnação das providências cautelares, tal como abordado supra¹⁵⁰.

¹⁵⁰ Neste capítulo, ponto 1.

CAPÍTULO V. DA CONVOLAÇÃO

1. APROXIMAÇÃO HISTÓRICA À JURISPRUDÊNCIA

Face às previsões dos artigos 98.º, n.º 4 do C.P.P.T. e 97.º, n.º 3 da L.G.T., Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa¹⁵¹ assumem que há, aqui, a imposição de uma verdadeira injunção ao juiz, no sentido de que só estará o mesmo desonerado de proceder à correção do processo, quando isso se mostre, de todo, inviável. Situação bem diversa da anterior à existência das aludidas normas, em que a possibilidade de convalidação advinha de criação jurisprudencial e não tinha acolhimento legal no Direito Tributário.

Até à entrada em vigor da L.G.T. (em 01.01.1999), as decisões do S.T.A. referentes ao erro na forma do processo e à possibilidade de convalidação foram reduzidas, mas, ainda assim, sempre no sentido de que a convalidação, por força da aplicação do C.P.C., devia ser admitida.

Ao nível dos pressupostos de que a mesma dependia, pode salientar-se, desde logo, a exigência, mais ou menos unânime, de o pedido formulado ser compatível com a forma de processo que se entendia ser adequada¹⁵². Assim, nomeadamente, o acórdão de 14.02.1996, proferido no processo n.º 19 594, determinou que a convalidação não era possível se o pedido não fosse compatível com a nova forma processual, sendo que o tribunal não se podia substituir às partes na formulação das providências jurídicas possibilitadas pelas causas de pedir.

Contudo, numa posição claramente menos formalista e rigorosa, um acórdão anterior, proferido em 31.01.1996, no processo n.º 19 712, decidiu que “Todavia, não impondo a lei os termos ou expressões a utilizar na formulação do pedido, haverá também que afastar a exigência de fórmulas sacramentais, rígidas ou insubstituíveis em tal matéria.

De exigir é apenas que o autor, depois de descrever a sua pretensão, expondo os

¹⁵¹ Ob. cit., p. 846.

¹⁵² Os acórdãos referidos de seguida estão disponíveis em www.dre.pt.

respectivos fundamentos e objecto, exprima a vontade de que o tribunal actue em ordem a proferir uma sentença de conteúdo favorável à pretensão manifestada.

Ou seja, o autor terá de encerrar a sua petição inicial com o pedido de determinada providência, a qual traduzirá o efeito jurídico que se pretende obter através do tribunal.

Ponto é, portanto, que o pedido formulado indique esse efeito jurídico. E daí que “nem toda a incorrecção, nem toda a imperfeição do requerimento inicial conduza à ineptidão”. Se “o autor exprimiu o seu pensamento em termos inadequados, servindo-se de linguagem tecnicamente defeituosa, mas deu a conhecer suficientemente qual o efeito jurídico que pretendia obter, a petição será uma peça desajeitada e infeliz, mas não pode qualificar-se de inepta” (Prof. Alberto dos Reis, in “Comentário ao Código de Processo Civil”, Vol. 2.º, págs. 364-365).”.

Outra posição, que se entende situar-se a meio caminho entre as duas já referidas, sustentou que “I – A “convolação” do processo de oposição para o de impugnação judicial só é possível se a parte quer efectivamente exercer o direito material que pode ser objecto deste.

II — O tribunal tem de respeitar o pedido de tutela jurídica que lhe for feito e a alegação *dos fundamentos em que ele se esteia, apenas podendo alterar a forma de processo, por força do respeito ao princípio da autonomia privada.*” (acórdão de 08.05.1996, processo n.º 19 889).”.

De outra banda, exigência que também se vinha fazendo, para que a convolação pudesse operar, era que a petição em causa não tivesse que ser indeferida liminarmente por falta de requisitos formais. Se se verificasse, a título de prognose póstuma, que a petição do processo a convolar carecia de aperfeiçoamento, a convolação não era permitida, pois que a economia de atos não permitia tal atuação. Neste sentido, vide acórdão de 17.04.1996, processo n.º 19466.

O princípio que justificava a não convolação nesta situação sustentava, também, a tese de que a convolação devia verificar-se sempre que a parte não tivesse recorrido à forma processual adequada. O acórdão de 05.06.1996, proferido no processo n.º 19 158, postulou que “8 - O princípio da economia processual, e a atribuição do poder emergente do princípio do inquisitório nos termos expostos, ao Meritíssimo Juíz, têm como consequência a filosofia da convolação processual como grande princípio do Direito Tributário.

9 - A garantia jurisdicional administrativa requer o alargamento dos poderes

tradicionalmente reconhecidos aos juízes do contencioso administrativo e tributário. A tutela jurisdicional terá de consistir numa protecção efectiva que só poderá alcançar-se reconhecendo o juiz administrativo e tributário, como juiz de amparo.”.

Deve evidenciar-se, nesta sequência, que a intenção subjacente ao processo instaurado também foi sendo considerada, como resulta do acórdão de 08.05.1996, recurso n.º 19 889, em que se decidiu que relevava a intenção clara da parte aquando da convolação. Se a parte, após a rejeição da petição inicial, apresenta uma nova e, notificada para indicar qual a sua pretensão, indica que pretende a mesma forma de processo constante da primeira petição, não pode o tribunal substituir-se-lhe e decidir que, não obstante, afinal a parte quer coisa diferente do que aquela que pediu.

2. ATUALIDADE

Atenta a formulação dos artigos 98.º, n.º 4 do C.P.P.T. e 97.º, n.º 3 da L.G.T., o erro na forma do processo consubstancia uma nulidade sanável, de conhecimento oficioso e que impõe, de modo obrigatório, a convolação na forma de processo adequado.

Não contendo nenhum destes dispositivos a regulação quanto ao modo como deve operar a convolação, o artigo 193.º do C.P.C., por força do artigo 2.º, al. e) do C.P.P.T. vem, subsidiariamente, resolver o problema.

O artigo 193.º do C.P.C. determina que o erro na forma do processo implica a anulação do que não possa ser aproveitado, a prática dos atos estritamente necessários à adequação do processo à nova forma processual mas que tal só ocorre se não houver prejuízo para as garantias do réu.

Levando em consideração que a justificação avançada para a existência da convolação é a economia de atos e, até, no sentido da proibição que vigora, no âmbito do processo, quanto à prática de atos inúteis (artigo 130.º do C.P.C.), o artigo 193.º do C.P.C. impõe que se aproveitem os atos que possam ser aproveitados e que os atos de adaptação se restrinjam ao estritamente necessário. Ou seja, na medida em que os novos atos a praticar sejam mais morosos ou onerosos (em termos de tramitação) do que a rejeição liminar da petição inicial e a apresentação de uma nova, a convolação não deve ocorrer. A não ser assim, todo o instituto jurídico ficava subvertido, não se conseguindo

justificar a sua existência de modo algum.

Jorge Lopes de Sousa¹⁵³ refere que a convolação deverá revestir-se de utilidade, sendo que, quando o autor intenta oposição à execução fiscal, na qual pretende discutir a legalidade concreta da liquidação, e ao mesmo tempo, apresenta impugnação judicial (com os mesmos fundamentos), não haverá qualquer utilidade em transformar a oposição à execução em impugnação por manifesta inutilidade. Tal poderia, até, levantar questões ao nível da litispendência (artigo 580.º do C.P.C.)¹⁵⁴.

Contudo, a situação não será a mesma quando simultaneamente com a oposição à execução fiscal, o oponente apresenta reclamação graciosa ou a mesma está já pendente. Apesar de não ter sido entendido sempre assim, o S.T.A., pelo acórdão do Pleno de 28.01.2009¹⁵⁵, pôs fim às dúvidas que até ali existiam: “I – Tendo o contribuinte usado um meio processual impróprio (oposição) quando o meio próprio era outro (impugnação), é de ordenar a convolação processual, mesmo que esteja pendente reclamação graciosa.

II – E a consequência é esta: o contribuinte perderá o direito de ver apreciada pela administração tributária essa reclamação, que será apreciada, isso sim, no âmbito da impugnação judicial.”.

Na verdade, até ali, tinha-se chegado a entender que a pendência de reclamação graciosa obstava à convolação de oposição em impugnação judicial¹⁵⁶, o que, atendendo ao artigo 111.º, n.º 3 do C.P.P.T., que determina que, havendo impugnação judicial na pendência de reclamação graciosa, esta é apensada àquela e não tramita mais, não parece revestir-se de qualquer sentido.

A ideia de economia de atos repercute-se, igualmente, no exame da tempestividade da petição inicial em análise à luz da nova forma processual. Se se verifica, nomeadamente, que a petição de oposição em que se indica a legalidade concreta da liquidação foi apresentada após o decurso de qualquer dos prazos do artigo 102.º do C.P.P.T., será um ato inútil proceder à sua convolação. É que, apreciada a petição em impugnação judicial, forçosamente a mesma terá que ser recusada (ou o

¹⁵³ Ob. cit, volume II, pp. 89 e seguintes.

¹⁵⁴ Para maiores desenvolvimentos das implicações a este nível, ver o autor citado, na obra e páginas indicadas.

¹⁵⁵ Acessível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/293d2fb90caf8d89802575530043b351?OpenDocument>

¹⁵⁶ Acórdão de 20.12.2006, proferido no processo 628/06, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/19920e8cf491cd858025725a0058b31a?OpenDocument>

processo terá que ser extinto) por extemporaneidade¹⁵⁷.

Nesta sede, contudo, Jorge Lopes de Sousa¹⁵⁸ adverte que tem que existir a certeza da inutilidade da convocação, pois que sendo a mesma uma obrigação do juiz, só pode ser afastada se for certo que é completamente inútil (em cumprimento da proibição de prática de atos inúteis).

Porque se tem referido à utilidade dos atos a praticar, importa que, quando hajam sido formulados diversos pedidos que correspondam a diferentes formas processuais, a convocação não pode ser determinada. É que o pressuposto da convocação é que toda a ação seja convocada e passe a tramitar segundo a nova forma processual e não apenas quanto a algum dos seus fundamentos¹⁵⁹¹⁶⁰.

A não ser assim, sempre teria que se escolher a forma de processo mais adequada (dando essa possibilidade ao autor ou cabendo tal opção ao juiz, o que não se mostra isento de críticas e dificuldades), sempre teria que se dar por não escrita a parte relativa aos fundamentos que não fossem de aproveitar (ou teria que se proceder à correção da petição inicial, estando a praticar-se atos fora dos normalmente previstos), e estaria já a favorecer-se, inadvertidamente, a parte que, por qualquer motivo, não foi diligente o suficiente para intentar a ação adequada (violando-se indubitavelmente o princípio da igualdade, que infra se referirá). Saliente-se que permitir a solução oposta, levaria a que se aceitasse que a parte dirigisse ao tribunal um pedido genérico, não balizado juridicamente, sendo que o juiz, depois, enquadraria a pretensão na forma de processo adequada. Tudo numa total subversão ao princípio do dispositivo que, ainda, norteia o contencioso em geral.

Obstaculizará, igualmente, a convocação, a incompatibilidade do pedido formulado com a ação adequada. O erro na forma de processo, como já aludido acima, afere-se pelo pedido ou pretensão que o autor pretende obter do tribunal. O pedido é o efeito jurídico que se pretende obter, ou seja, a finalidade, o resultado, a providência que

¹⁵⁷ Acórdão do STA de 04.12.2003, proferido no processo 018/13, acessível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f74721f98b3abc1b80257c3d0042d54a?OpenDocument>; também acórdão do STA de 06.03.2014, proferido no processo 0639/13, acessível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b010391f62a48de680257c9a003fbed3?OpenDocument>

¹⁵⁸ Ob. cit., volume II, p. 91.

¹⁵⁹ JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., vol. III, pp. 500 e 501.

¹⁶⁰ No mesmo sentido, acórdão do STA de 24.07.2013, proferido no processo 01220/13, cujo sumário determina: “O erro na forma do processo afere-se pela adequação do meio processual ao pedido que se pretende fazer valer, sendo que no caso de ser deduzido mais do que um pedido e a algum deles se mostrar adequada a forma processual escolhida, não há lugar a convocação.”, acessível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/8716d91e291dedeb80257be4003a8b90?OpenDocument>.

se quer alcançar (artigo 581.º, n.º 3 do C.P.C.).

Ao nível da compatibilidade que tem de existir entre o pedido formulado e o pedido devido na ação que deve surgir com a convolação, impõe-se refletir sobre a maior ou menor exigência com que o pedido deve ser lido.

Numa posição que se afigura ser já demasiado benevolente, o recente acórdão do STA de 25.09.2013, proferido no processo 01376/13, decidiu que: “II – Entre duas interpretações possíveis da petição inicial deve dar-se prevalência àquela que favoreça o conhecimento do mérito da pretensão da parte.”¹⁶¹. No caso, estava em causa reclamação nos termos do artigo 276.º do C.P.P.T., com duas interpretações possíveis: como entendeu o tribunal recorrido, que os fundamentos se prendiam com o ato de reversão e, portanto, a forma de processo adequada era a oposição à execução; e como entendeu o tribunal superior, de que o reclamante pretendia reagir contra todos os atos praticados na execução fiscal, sendo que o que estava a ser discutido, no fundo, era o efeito suspensivo na execução da declaração de insolvência da devedora originária, sendo assim, o processo adequado a reclamação, não havendo erro na forma do processo.

Ora, atendendo ao teor da petição inicial de tal processo, conforme se retira do relatório do acórdão em análise, a reclamação visava o ato que indeferiu o pedido de declaração de nulidade do despacho de reversão, bem como da citação e a sua declaração como parte ilegítima nos autos de execução. Fazendo uma leitura rigorosa do alegado, afigura-se que, com a interpretação dada no acórdão, se vai além do que a parte alguma vez tentou. Na verdade, dando uma mão muito tuteladora à parte, conferindo-lhe a proteção que ela queria mas que, por inabilidade, talvez, não conseguiu pedir da forma adequada, o acórdão opta por um sentido que não consta do articulado. Se se concordar com esta posição, então, em regra, nunca haverá erro na forma do processo, porquanto, no limite, é sempre possível interpretar o pedido pela parte no sentido que melhor a proteja. E, em sede de direito tributário, o limite será, em regra, o não pagamento de tributos, sendo que, abrindo-se a porta com esta amplitude, sempre se imporá a convolação em todo e qualquer processo.

Outro acórdão que, face ao estudo que se empreende, deve aqui ser, também,

¹⁶¹ Acessível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/4794b99e8cc0dfba80257bf9003dfac8?OpenDocument>

exposto é o do S.T.A. de 26.09.2012, proferido no processo 0678/12¹⁶² e cujo sumário reza do seguinte modo:

“I – Julgado verificado o erro na forma do processo utilizado haverá que, em face dos termos imperativos do disposto nos artigos 97.º, n.º 3 da LGT e 98.º, n.º 4 do CPPT e por razões de economia processual, ordenar a convolação da petição apresentada para a forma de processo adequada, quando tal convolação seja necessária para que o interessado possa obter o efeito útil pretendido e a menos que a convolação se traduza na prática de um acto inútil, e como tal proibido por lei.
II – Não se verifica obstáculo à “convolação” em impugnação judicial de uma oposição à execução fiscal interposta dentro do prazo e na qual se questiona a legalidade em concreto da dívida exequenda, ainda que o oponente tenha formulado pedido de “levantamento da execução”.”

Nesta decisão, fazendo apelo aos ensinamentos de Jorge Lopes de Sousa¹⁶³, seguiu-se a via da convolação apesar de o pedido formulado não corresponder exatamente ao que devia, face à forma de processo adequada. Na verdade, decidiu-se que “afastado o rigor formalista na interpretação das peças processuais, desadequado aos tempos presentes e expressamente rejeitado pelos modernos direitos processuais que procuram dar tradução ao princípio tutela jurisdicional efectiva dos direitos e interesses das partes, há-de concluir-se que a petição de oposição apresentada pode interpretar-se como contendo um *pedido implícito* no sentido da anulação da liquidação – pois que se questiona a legalidade em concreto da liquidação que está na origem da dívida exequenda - sendo de interpretar a referência ao “levantamento da execução” como decorrência expectável daquela anulação, ou como diz o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto no seu parecer, como *pedido consequencial do pedido implícito de anulação do acto tributário*.”

Estes acórdãos dão o mote para a reflexão principal que urge encetar neste estudo e que se prende com o âmbito e limites da convolação. A jurisprudência não tem sido unânime neste assunto, sendo que acórdãos há que postulam posição mais

¹⁶² Acessível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/03fe08548fccacfb80257a8c004a7afb?OpenDocument&ExpandSection=1>

¹⁶³ «(...) em situações deste tipo, deverá ter-se em conta a possibilidade de interpretação da petição, designadamente se nela é detectável um pedido implícito compatível com a forma de processo adequada. Na verdade, (...), para aproveitamento da petição não interessará que o pedido esteja devidamente formulado, sendo relevante o efeito jurídico que se tem em vista. Por isso, se, interpretando a petição, se conclui que o oponente pretende a eliminação jurídica de um acto que identifica, não haverá obstáculo à convolação.» (cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., volume II, , p. 92).

formalista, objetiva, e outros há que, munindo-se de argumentos, por vezes, algo frágeis, permitem a convolação de forma mais simplificada (numa posição claramente mais subjetivista).

3. OBJETIVISMO E SUBJETIVISMO

Tem sido discutido se o contencioso tributário tem pendor objetivista ou subjetivista, sendo que segundo Jorge Lopes de Sousa¹⁶⁴, o artigo 96.º do C.P.P.T. consagra uma opção pela doutrina subjetivista, contrariamente ao que era tradição no contencioso administrativo e tributário português. Tal é revelado na função principal atribuída ao contencioso tributário de garantia da tutela judicial dos direitos ou interesses legítimos, tendo, na opinião do referido magistrado, o processo judicial como objeto a relação jurídica tributária.

No entanto, tal posição não é uniforme, sendo que, a título de exemplo, Joaquim Freitas da Rocha sustenta que “sempre se poderá recordar a dupla dimensão (*doppelcharakter*) que deve ancorar qualquer visão dos Direitos Fundamentais: a dimensão subjectiva, reveladora da ideia de que qualquer norma de Direitos fundamentais incorpora uma ou mais posições activas juridicamente tuteladas (v.g., direitos subjectivos, interesses legalmente protegidos) e a dimensão objectiva, reveladora da ideia de que qualquer norma de Direitos fundamentais incorpora um ou vários valores a defender por uma determinada comunidade politicamente organizada.”¹⁶⁵.

Toda a discórdia que aqui se suscita perde, em parte, a sua importância quando analisada, em profundidade, a estrutura do processo de impugnação judicial. Sendo este o processo, por excelência, no âmbito do Direito Tributário, e desde logo, porque este prevalece sobre as ações para reconhecimento de direitos, com dificuldade se poderá sustentar o cariz subjetivista deste contencioso.

É certo que, face à previsão do pretérito Código de Processo Tributário (C.P.T.) quanto ao recurso contencioso, o processo de impugnação judicial não é jamais um processo de estrita anulação, podendo ser cumulado com o pedido principal de anulação (declaração de nulidade ou inexistência) do ato tributário, um pedido de indemnização, o

¹⁶⁴ JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., volume II, pp. 28 e 29.

¹⁶⁵ JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, ob. cit., pp. 20 e 21.

que permite vislumbrarem-se características subjetivistas.

A opção por uma ou outra tese repercutir-se-á na interpretação que se impõe fazer, inevitavelmente, na aplicação das leis tributária, mormente ao nível da convolação, que aqui se analisa.

Do preceito constitucional nesta matéria, artigo 268.º, n.º 4, retira-se a determinação no sentido de que o legislador ordinário conforme o direito tributário visando a tutela plena de todos os direitos e interesses dos contribuintes, conformação que deve salvaguardar a reação perante atos mas também perante omissões da Administração Tributária.

Crê-se que, com este fito, foram criadas as figuras do reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos, da impugnação de atos lesivos, da condenação da Administração à prática do ato devido e da proteção cautelar dos direitos e interesses legalmente protegidos. Na verdade, estas figuras, adotadas e adaptadas do contencioso administrativo, que se assume, indiscutivelmente, como modelo subjetivista, deixam antever que se quis, com a conceção do C.P.P.T., ultrapassar o controlo de estrita legalidade nos atos tributários, abrindo caminho à proteção de algo mais ligado ao sujeito destinatário do ato.

Refere Nuno Cerdeira Ribeiro¹⁶⁶ que, à semelhança do contencioso administrativo, o contencioso tributário tem hoje, também, um cunho marcadamente subjetivista. E tal deriva, desde logo, da mudança operada ao nível da figura central do processo tributário, que deixou de ser o ato para passar a ser a relação jurídica tributária.

Contudo, apesar de assim ser, na prática, o modo como o processo se encontra estruturado e regulado denota que as raízes objetivistas ainda prevalecem. O contencioso ainda se caracteriza pela figura incontornável da impugnação judicial que visa, primeira e principalmente, a anulação de um ato tributário. Claro que se admite já a cumulação de pedidos com o de anulação, mormente quanto ao pedido de juros indemnizatórios, mas o pendor subjetivista, aqui, está, ainda, esbatido e subjugado ao carácter objetivista tradicional.

Como conclui o autor referido imediatamente atrás, o processo tributário é subjetivista sem deixar de ser objetivista. Ou seja, seguindo o postulado na Constituição, será subjetivista, devendo centrar-se na tutela das posições jurídicas subjetivas dos contribuintes, sem nunca deixar de se compatibilizar, todavia, com o

¹⁶⁶ Ob. cit., pp. 41 e seguintes.

controlo da legalidade administrativa. “Assim sendo, sempre que para isso forem chamados os tribunais controlarão a legalidade da atuação administrativa, mas não estão hoje limitados a essa via na proteção dos direitos e interesses legítimos dos contribuintes, podendo optar por outra via que confira uma tutela mais plena, mais intensa, enfim, mais eficaz.”¹⁶⁷.

É exatamente esta posição que se adota, entendendo-se o processo tributário como situado a meio caminho entre a tutela de interesses e direitos do contribuinte e a tutela da legalidade. E, por se entender que está a meio caminho entre as duas vertentes, impõe-se que qualquer delas, em face de um caso concreto, influa na decisão a proferir em doses devidamente ponderadas, não devendo ser uma dominante e a outra olvidada.

4. POSIÇÃO ADOTADA

Partindo desta conclusão, pode retomar-se o que se vinha apreciando quanto à imposição de convolação e à interpretação, mais ou menos rigorosa, que urge fazer do pedido formulado pelo interessado, para este efeito.

Reconhece-se que a convolação é obrigatória para o juiz. Mas também se reconhece que tal obrigação está limitada pelo princípio da proibição da prática de atos inúteis, incluindo-se, aqui, a análise da tempestividade para a nova forma processual e dos demais pressupostos processuais, e pela compatibilização do pedido com o processo para o qual se pretende convolar.

Quanto a este último ponto, sabendo que o processo tributário compreende características quer subjetivistas quer objetivistas, a posição a adotar não poderá ser a de ultrapassar o teor literal do requerido de modo a ver o que de lá não resulta expressamente. Para além da consagração de uma tutela jurisdicional efetiva, plena e célere, não se pode olvidar que, num processo, seja ele qual for, há sempre duas partes em confronto. Partes essas que estão numa situação de paridade, em pé de igualdade perante o decisor, munidas das mesmas armas. Daí que se consagre o princípio do contraditório, que perpassa e domina todo o sistema judicial.

Atendendo à especificidade do direito tributário, deve salientar-se que a presunção da legalidade administrativa não foi suplantada pela presunção de que o

¹⁶⁷ NUNO CERDEIRA RIBEIRO, ob.cit., p. 42.

contribuinte está sempre numa posição desfavorecida. Abstratamente configurada a relação jurídica tributária, nela, quer o contribuinte, quer a administração tributária estão equilibrados, devendo assegurar-se a ambos uma tutela efetiva. Se, do lado do contribuinte, a tutela é de pretensão, quanto à Administração Tributária, a tutela é de defesa. E esta não pode ser descurada nunca.

Saliente-se que o próprio artigo 193.º, n.º 2 do C.P.C. decorre que o aproveitamento dos atos, aquando da constatação de um erro na forma do processo, não pode implicar diminuição das garantias do réu, situação que, segundo a análise jurisprudencial que vem sendo feita, nem sempre é assegurada.

Não se ignora que, em processo tributário, o patrocínio forense apenas é obrigatório nas ações superiores ao décuplo da alçada do tribunal tributário (12.500,00€)¹⁶⁸ e, talvez nestas situações, seja necessário colmatar o desconhecimento da parte e a sua própria inabilidade, conferindo-lhe, em termos processuais, uma espada mais comprida, por ter, inevitavelmente, um braço mais curto. Como é consabido, os representantes da Fazenda Pública são profissionais formados e especializados em direito tributário, e quanto mais não seja, à força do hábito, estão indiscutivelmente melhor preparados, neste domínio, face a um qualquer cidadão.

Talvez se possa, também, avançar este raciocínio para os advogados que, como é normal, se dedicam ao direito em geral e nem sempre têm a oportunidade de aprofundar um determinado ramo do Direito e dedicar-se apenas a ele. Note-se que o direito tributário é um ramo de direito específico que implica um renovar constante de conhecimentos (lembre-se que, anualmente, o Orçamento de Estado altera estas matérias e, não raras vezes, ao longo do ano, as alterações são sucessivas e profundas).

Acresce que é, também, forçoso reconhecer que o direito tributário, *maxime* o processo tributário, encontra-se consubstanciado em muitas e diferentes formas processuais (as quais, sem exaustividade, foram referidas supra) o que, apesar de ter o intuito de conferir uma tutela plena pode conduzir a erros aquando da opção pelo processo mais adequado. Basta ver que, para quem não lida diariamente com estas matérias, a dificuldade de qualificar o ato a impugnar e, em consequência, de determinar o meio processual adequado não é despicienda. E, admita-se, mesmo para quem é experiente no direito tributário, há situações fronteiras em que surgem dúvidas quanto ao modo correto de reação.

¹⁶⁸ Artigo 6º, n.º 1 do C.P.P.T..

Trazendo-se, para aqui, o exemplo dado supra quanto à forma de reagir quanto a atos de retenção na fonte quando se pretenda obter uma decisão que vincule a Administração Tributária para o futuro e, bem assim, a determinação da existência de uma isenção em imposto periódico (por exemplo, I.M.I.) para o futuro, quando haja um ato de liquidação que, também, se queira anular. Em situações como esta não será nítido, para o interessado, que a forma de reação adequada não seja a impugnação judicial (porque está em causa um ato de liquidação) mas a ação para reconhecimento de direito.¹⁶⁹

Contudo, todos estes argumentos no sentido de se verificar um abaixamento do nível de exigência nas situações em que, claramente, há uma parte em desvantagem, seja por que motivo seja, o auxiliar nessa desvantagem não se pode revelar um desonerar completo das incumbências do interessado na tutela judicial. Tendo sempre como pano de fundo o princípio da igualdade das partes (artigo 4.º do C.P.C.), princípio que deve ser lido numa asserção mais material que formal, não pode, de modo algum, este ser completamente olvidado. E o limite à inclinação de *favorecer* uma parte em caso de erro na forma do processo situa-se na não diminuição das garantias da contraparte.

É importante atentar que o juiz não se pode substituir à parte, suprindo-lhe todas as imprecisões, lendo nas entrelinhas qual a sua finalidade, tudo em nome da consagração da tutela judicial efetiva. Requisito para que a tutela seja concedida é que a parte venha dizer, concretamente, o que pretende e o que precisa. Não se pode olhar, certamente, este pedido de modo estritamente formal, devendo levar em linha de conta que o princípio constante do artigo 7.º do C.P.T.A. tem aqui efetiva aplicação. O *pro actione* postula que se privilegiem decisões de mérito face a decisões formais, devendo o juiz adotar a solução que lhe permita decidir o litígio mesmo que, para tal, tenha que fazer alguma ginástica interpretativa¹⁷⁰. Mas, mesmo recorrendo a este princípio, as

¹⁶⁹ Ver parte relativa à ação para reconhecimento do direito e interesses legalmente protegidos (Capítulo IV, ponto 2).

¹⁷⁰ “Sobre os princípios antiformalista, “pro actione” e “in dubio pro favoritate instanciae” e a sua aplicação no âmbito do contencioso administrativo, vejam-se, como meros exemplos, os acórdãos STA de 9.4.02, no recurso 48200, de 11.5.00, no recurso 45903 e de 10.7.97, no recurso 35738), que, no âmbito da ponderação dos pressupostos processuais, os princípios antiformalista, “pro actione” e “in dubio pro favoritate instanciae” impõem uma interpretação que se apresente como a mais favorável ao acesso ao direito e a uma tutela jurisdicional efectiva. Assim, suscitando-se quaisquer dúvidas interpretativas nesta área, deve optar-se por aquela que favoreça a acção e assim se apresente como a mais capaz de garantir a real tutela jurisdicional dos direitos invocados pelo autor (acórdão STA de 23.5.02 no recurso 312).”, acórdão do STA de 06.02.2003, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/52bba391a3e56f3c80256cd00038edd8?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1

partes hão de continuar, sempre, a ser iguais aos olhos da justiça.

E, por ser deste modo, não se partilha da solução postulada no acórdão do STA de 26.09.2012, proferido no processo 0678/12, em que se leu no pedido de “levantamento da execução” um pedido implícito atinente à anulação da liquidação. De facto, tal posição parece que vai bem além do princípio da igualdade das partes, dando configuração bem diferente à ação, tudo à luz de uma interpretação que não se afigura com correspondência literal ao nível do pedido formulado.

A posição que se postula, nesta sede, prende-se, então, com o salvaguardar de uma atuação mais paternalista e tuteladora das partes que, objetivamente, estejam em desvantagem. Mas isto sem nunca perder o essencial da imparcialidade do órgão judicial no sentido de que as partes, por princípio, são iguais e devem ter garantidos iguais meios de defesa, de armas para lutar pelo interesse que visam.

Com esta assunção de posição, uma posição não extremada nem no sentido de se admitir sempre a convolação (desde que preenchidos os pressupostos processuais exigidos) quando seja possível apreender, ainda que de modo (muito) implícito, a pretensão da parte, nem no sentido de só a permitir quando claramente se verifique um lapso na indicação do processo pretendido, podem extrair-se alguns aspetos de não somenos importância. Nomeadamente, não será de afastar a convolação nos casos em que seja possível ver a formulação de um pedido implícito, mas sempre com alguma correspondência literal que permita concluir, com certeza, que a parte não se soube expressar do modo mais adequado, mas que, até, a parte contrária logrou compreender qual a efetiva finalidade da ação judicial em causa.

A convolação encontra-se prevista em sede de processo tributário, como vem sendo referido, mas também em sede de procedimento (cfr. artigo 52.º do C.P.P.T.). Contudo, será de equacionar a convolação de processo em procedimento ou vice-versa?

Analise-se alguns acórdãos neste domínio.

No acórdão do TCAS de 10.02.2009, proferido no processo 02877/09, decidiu-se que não obstava à convolação (antes se impunha) a circunstância de ter sido intentada reclamação graciosa quando o pretendido era oposição à execução fiscal. O coletivo, admitindo que a questão não era simples, entendeu que, devendo prevalecer as decisões de mérito face às decisões de forma, que por não serem estanques os campos de aplicação do procedimento e processo tributários (nomeadamente por ambos estarem regulados num mesmo Código, por, por exemplo, se verificar a equiparação, para efeitos de suspensão da instância executiva, da reclamação graciosa à impugnação, ao

recurso judicial e à oposição – cfr. artigo 189.º, n.º 8, do C.P.P.T. -, por tanto a reclamação graciosa como a oposição à execução serem apresentadas no serviço de finanças) e por ser admitida a convocação tanto no processo como no procedimento tributário, não havia razão para não permitir a aludida convocação.¹⁷¹

Em recurso de oposição de acórdãos, o STA em 10.04.2013, proferiu no processo 01159/12, o acórdão, discordando da decisão referida do TCA Sul.¹⁷²

Referiu-se neste aresto que, da leitura conjugada dos normativos que prevêm a convocação resulta que, em sede de procedimento, cabe à Administração Tributária ordenar o prosseguimento sob a forma adequada de procedimento, cabendo, em sede de processo, tal competência ao Tribunal.

Acolhendo os ensinamentos quer do acórdão do STA, de 12.01.2011, proferido no processo n.º 0758/10, onde se afirmou que “... dos termos utilizados na lei "procedimento" e "processo" parece poder concluir-se não ser possível convocar um procedimento tributário em processo judicial, nem processo judicial em procedimento tributário.”, quer de Jorge Lopes de Sousa (Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6ª edição, 2011, II volume, Nota 10 g) ao art. 98.º, p. 94.) que salienta que, por as possibilidades de convocação estarem previstas no art. 52.º do CPPT, para o procedimento tributário, e no art. 98.º n.º 4, do mesmo CPPT, para os processos judiciais, “Não há, assim, qualquer suporte legal para em caso de utilização indevida de um meio procedimental, as peças processuais poderem ser aproveitadas como processo judicial, nem o inverso” embora “... em normas especiais e em situações que não são de erro na forma de procedimento” se prevejam “possibilidades de reclamações graciosas e recursos hierárquicos virem a ser apreciados no âmbito de processo de impugnação judicial, na sequência de apensação (art. 111.º, n.º 3, 4 e 5, do CPPT).”, conclui que a convocação de procedimento em processo é inadmissível.

Aliás, refuta com alguma linearidade os argumentos avançados relativos à ligação entre procedimento e processo e quanto à tutela jurisdicional efetiva, salientando, nesta parte, que “Com efeito, sempre o recorrente teve e tem ao seu dispor os meios processuais adequados à defesa do seu direito. E se não utilizou correctamente tais meios nem há, face ao meio utilizado, possibilidade de convocar este para um meio

¹⁷¹ Acessível em:

<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/01d2b07e810441908025755f00422d95?OpenDocument>

¹⁷² Acessível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/fcdca0cc4935c13480257b5c0034d2c1?OpenDocument>

adequado (como no caso acontece), não se vislumbra violação do direito à tutela jurisdicional efectiva, nem, conseqüentemente, do normativo constitucional invocado.”.

Por fim, salienta que tal posição não contende com a possibilidade, que tem vindo a ser admitida de convoção da oposição à execução fiscal em requerimento de arguição de nulidade junto do órgão de execução fiscal, porquanto esta admissibilidade está intrinsecamente ligada à natureza *sui generis* do processo de execução fiscal.

Partilhando da posição ora vertida, conclui-se pela inadmissibilidade de convoção de procedimento em processo, raciocínio que vale, com idênticos argumentos para a situação inversa.

Deve, apenas, conferir-se alguma atenção ao caso particular da execução fiscal, sendo que a posição dominante vai no sentido de permitir a convoção de oposição em requerimento dirigido ao órgão.

Neste sentido, o acórdão a que se vem aludindo (STA de 10.04.2013, proferido no processo 01159/12), os acórdãos 01373/12, de 26.06.2013¹⁷³, 056/13, de 18.06.2013¹⁷⁴, a título de exemplo, sustentam que “a admissibilidade legal desta última convoção radica, precisamente, na natureza judicial do processo de execução fiscal e não já em qualquer concepção monista do recurso contencioso, concepção afastada, aliás, com a CRP de 1976. (Na concepção monista ou objectiva do recurso contencioso, este era concebido como uma continuação do processo gracioso que culminava com a prolação de um acto administrativo, visando-se a sua revisão por uma espécie de órgão de 2ª instância que era o Tribunal Administrativo, inserido na estrutura da Administração Pública; ou seja, aceitava-se que o recurso contencioso se destinava a obter uma decisão de 2.º grau, uma vez que teria havido uma primeira definição do direito através do acto definitivo e executório impugnado, que funcionava em termos semelhantes ao de uma sentença judicial – cfr. sobre esta matéria, entre outros, o ac. da Secção do Contencioso Administrativo do STA, de 6/11/2002, processo n.º 0766/02.)”.

No concerne à tramitação em si mesma, do erro na forma do processo e da convoção, importa a necessidade de audição das partes quando, officiosamente, o juiz deteta tal situação.

Existindo, em sede de contencioso tributário, o despacho liminar (cfr. artigos

¹⁷³ Acessível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/38b48bc9716f4d6180257b9e00576424?OpenDocument>

¹⁷⁴ Acessível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/8f7c6b904d5aef8880257ba500534d76?OpenDocument>

110.º, n.º 1, 209.º, n.º 1 do C.P.P.T.), afigura-se que, quando a parte venha, por exemplo, deduzir impugnação judicial invocando que não estão preenchidos os pressupostos da reversão e formulando pedido no sentido de ser extinta a execução, o juiz pode, sem mais, verificar o erro na forma do processo e equacionar a convolação.

Situação diferente ocorrerá, quando em sede de contestação seja invocada a existência de erro na forma do processo. Nestes casos, antes de qualquer decisão, sempre a contestação deve ser notificada ao autor (impugnante/oponente) que poderá responder, querendo, ao abrigo do princípio do contraditório.

Quando não seja suscitado logo em despacho liminar, nem aquando da contestação, mas apenas mais tarde (nomeadamente, em sede do parecer do Ministério Público, nos termos do artigo 121.º do C.P.P.T., ou oficiosamente pelo juiz), crê-se que a melhor solução passa pela notificação de ambas as partes referindo a possível existência de erro na forma de processo para que elas se pronunciem. Nestes casos, tanto o autor como a Fazenda Pública podem pugnar pela não existência do erro aludido bem como pela possibilidade (ou não) de convolação. De todo o modo, a decisão caberá ao juiz, da qual, qualquer das partes poderá, posteriormente, interpor recurso.

Depois de julgado o erro na forma do processo, por decisão transitada em julgado, o processo é remetido à secção central do tribunal para que se autue na forma de processo respetiva.

CONCLUSÃO

Ante a multiplicidade de formas processuais existentes no domínio do Direito Tributário é frequente a confusão gerada, ocorrendo, com regularidade, situações de erro na forma do processo. Para obviar a tal situação, com o presente trabalho, expendeu-se, com detalhe, o regime dos principais meios processuais e fez-se corresponder a cada tipo de ato a forma processual adequada.

Tal tarefa justificou-se, também, em nome do princípio de que para cada direito há, apenas e só, um meio processual adequado a fazê-lo valer.

Assim, e porque o erro na forma do processo é uma realidade, impôs-se refletir sobre a solução que melhor permitirá tutelar os direitos das partes envolvidas. A convolação surge, então, como uma via de sanação, *a posteriori*, do erro na forma do processo.

Contudo, a convolação, apesar de decorrer da lei, não tem o seu regime devidamente estabilizado, nem na lei nem por via da jurisprudência. Com este estudo, encetou-se uma aproximação ao seu conceito e ao modo como a mesma pode operar, conseguindo traçar-se uma linha ainda ténue e carente de maiores desenvolvimentos, mas que permite já clarificar, um pouco, do que se fala quando a expressão convolação é suscitada.

Pôde, assim, constatar-se que é obrigação legal do juiz proceder à convolação, à correção da forma processual intentada, quando a mesma não sirva a finalidade que a parte pretende. Mas tal não é automático.

Na verdade, a convolação deriva, desde logo, da proibição de atos inúteis e, norteadas por este princípio, só ocorre mediante determinados pressupostos formais. Ao nível do pedido, o mesmo há de corresponder, apenas, a uma forma processual, há de ser adequado à forma de processo que se analisa; ao nível da tempestividade, a petição há de ser tempestiva à luz da nova forma processual; ao nível da procedência, a nova ação não pode ser manifestamente improcedente; ao nível do contraditório, não pode implicar diminuição das garantias da parte contrária.

Mas não se pense que a convolação, mediante estes requisitos formais, se verifica sem mais. Não, a convolação depende, ainda, de tarefa hermenêutica que cabe

ao julgador, caso a caso, empreender, e que apela à posição que se siga quanto ao pendor mais objetivista ou subjetivista do contencioso tributário.

Quanto à reflexão aqui desenvolvida, concluiu-se por uma posição que não descure a igualdade das partes, não indo além do que vem expressamente requerido, salvo se, e somente se, objetivamente, alguma delas esteja em clara desvantagem.

Extraíram-se, ainda, algumas conclusões ao nível da convolação de processo em procedimento e vice-versa, afastando-se, por regra, tal situação.

A terminar, fez-se apenas um breve apanhado da tramitação a seguir aquando da existência de uma situação de erro na forma de processo, sendo possível a convolação.

Como balanço global, resta apenas dizer que muito prazeroso este estudo se revelou, todavia, há ainda muito caminho a traçar. Atingiu-se uma etapa mas o percurso só estará concluído quando dúvidas não pairarem sobre este instituto, tarefa que se aguarda que venha a ser cumprida, a breve trecho, pela jurisprudência e, também, pelo legislador.

BIBLIOGRAFIA

- AMARAL, Freitas do, *Curso de Direito Administrativo*, vol. II, Almedina, 2006
- ANDRADE, Vieira, *A justiça Administrativa (lições)*, 9ª ed., Coimbra, Almedina, 2007
- CAMPOS, Diogo Leite, *Direito Tributário*, 2ª ed., Coimbra, Almedina, 2000
- CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes de, *Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada*, 4ª ed., Lisboa, Encontros da Escrita, 2012
- CANOTILHO, Joaquim Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª ed., Coimbra, Almedina, 2009
- CANOTILHO, J. J. Gomes e MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3ª edição, Coimbra Editora, 1993
- CANOTILHO, J. J. Gomes, *Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador*, 2ª ed., Coimbra, 2001 (1982)
- CATARINO, João Ricardo e GUIMARÃES, Vasco Branco, *Lições de Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2010
- COSTA, José Manuel Cardoso da, *Curso de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 1972
- COSTA, Salvador da, *Os incidentes da instância*, Coimbra, Almedina, 1999
- FAVEIRO, Vítor, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, I e II, Coimbra, Coimbra Editora, 1984
- FRANCO, A. L. Sousa e MARTINS, Guilherme de Oliveira, *Constituição Económica Portuguesa: Ensaio Interpretativo*, Coimbra, Almedina, 1993
- GAMA, J. Taborda da, “Acto Elisivo, Acto Lesivo – Notas sobre a Admissibilidade do Combate à Elisão Fiscal no ordenamento Jurídico Português”, in *RFDUL*, XL, n.º 1 e 2, 1999
- GODOI, M. Seabra de, *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*, São Paulo, 1999
- GOMES, Nuno Sá, “Estudos sobre a segurança jurídica a tributação e as garantias dos contribuintes”, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, 1993.
- , *Manual de Direito Fiscal*, volume I, Reis do Livros, 2003
- LARENZ, Karl, *Metodologia da ciência do Direito*, 3ª edição, Serviços de Educação,

Fundação Calouste Gulbenkian, 1997

LEITÃO, Hélder Martins, *É Possível Reclamar das Decisões do Órgão da execução Fiscal? Sim, Claro. E das Outras Autoridades da Administração Tributária? Também*, Lisboa, Almeida & Leitão, 2007

LEMOS, Maria Teresa, “Alguns aspectos do reforço das garantias dos contribuintes”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 357, 1999

LUMBRALES, Nuno B.M., “Sobre a promoção da execução fiscal pelos Serviços de Finança”, in *Fiscalidade*, nº 18, abril, 2004

MACHADO, J. Batista, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, Coimbra, 1989

MACHADO, Jónatas E. M., COSTA, Paulo Nogueira, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009

MACHETE, Rui Chancerelle, “Privilégios da execução prévia”, in José Pedro Fernandes (dir.), *Dicionário Jurídico da Administração Pública*, VI, Lisboa, 1994

MARQUES, Paulo, *Elogio do Imposto - A Relação do Estado com os contribuintes*, Coimbra, Coimbra Editora, 2011

MIRANDA, Jorge, *Manual de Direito Constitucional*, Coimbra, Almedina, 1988

MORAIS, Rui Duarte de, *A Execução Fiscal*, 2ª ed., Coimbra, Almedina, 2006

- , *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 2012

NABAIS, J. Casalta, “Estado Fiscal, Cidadania Fiscal e Alguns dos seus Problemas”, in *BCE*, 2002

- , *O Dever Fundamental de pagar Impostos*, Coimbra, Almedina, 1998

- , “Contratos Fiscais – Reflexões acerca da sua admissibilidade”, in *Studia Iuridica*, n.º 5, Boletim da Faculdade de Direito, Universidade de Coimbra, Coimbra, Coimbra Editora, 1994

- , *Direito Fiscal*, 4ª ed., Coimbra, Almedina, 2006

- , *Lições de Direito Fiscal*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2003

NETO, Serena Cabrita, *Introdução ao Processo Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 2004.

- NEVES, A. Castanheira, *Justiça e Direito*, vol. I, Coimbra, Digesta, 1995
- , *O Actual Problema Metodológico da Interpretação Jurídica*, vol. I, Coimbra, Almedina, 2003
- PAIVA, Carlos, *Da tributação à Revisão dos Actos Tributários*, 2ª Edição, Coimbra, Almedina, 2008
- PARDAL, Francisco Rodrigues, “Meios de defesa dos contribuintes contra as decisões administrativas em matéria tributária, quer por via administrativa ou judicial.”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 217/219, 1977
- PARDAL, Francisco Rodrigues, “Questões de Processo Fiscal, I, II e III.”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 18, n.º 48 e n.º 70, 1965, 1967 e 1968
- PEREIRA, Manuel Henriques Freitas, *Fiscalidade*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2007
- PINA MOURA, Joaquim e SÁ FERNANDES, Ricardo, *A Reforma Fiscal Inadiável*, Oeiras, Celta Editora, 2000
- PIRES, Manuel, *Manual de Direito Fiscal – Apontamentos*, Coimbra, Almedina, 2006
- PIRES, Manuel, PIRES, Rita Calçada, *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2012
- QUERALT M.; L. SERRANO; P. BLANCO, *Derecho Tributario*, Pamplona, 1997
- REIS, Alberto dos, *Código de Processo Civil anotado*, vol. II
- RIBEIRO, João Sérgio, *Teoria Geral do Imposto e a Norma Tributária (algumas Notas)*, AEDUM, Braga, 2010
- , *Tributação Presuntiva do Rendimento: Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos da Matéria Tributável*, Coimbra, Almedina, 2010
- RIBEIRO, Nuno Cerdeira, *O controlo jurisdicional dos atos da Administração Tributária, Reflexões acerca da articulação com o processo administrativo*, Almedina, 2014
- ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra Editora, Coimbra, Dezembro de 2004
- , *Apontamentos de Direito Fiscal (A relação jurídica tributária)*, AEDUM, Braga, 2012

RODRIGUES, Luísa Maria, *Processo executivo – Da execução Fiscal Desjurisdicionalização*, acessível em:

<http://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/63900/2/Tese%20de%20Mestrado%20%20Relatrio%20em%20Direito%20Fiscal.pdf>

SANCHES, Saldanha, “A Interpretação da Lei Fiscal e o Abuso de Direito – Anotação ao Ac. STA de 21.06.95, Proc. n.º 14275”, in *Fisco*, n.ºs 74-75, 1996

-, “Abuso de Direito em Matéria Fiscal: Natureza, Alcance e Limites”, *Ciência Técnica e Fiscal*, n.º 398, 2000

-, “Abusos de Direito e Abusos de Jurisprudência – Anotação ao Ac.STA de 03.05.00, Rec. N.º 24.585”, in *Fiscalidade*, n.º 4, 2000

-, “Normas Anti-abuso, Jurisprudência Comunitária e Direito Português: as Provisões no Balanço Fiscal”, in *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional*, Lisboa, 2003

-, *A quantificação da Obrigação Tributária – Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa*, s/e, Lisboa, 1995

-, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª ed., Coimbra, Almedina, 2002

-, “A segurança Jurídica no Estado Social de Direito – Conceitos Indeterminados, Analogia e Retroactividade no Direito Tributário”, in *Ciência Técnica e Fiscal*, n.º 310, 1985

-, *O Novo Processo Tributário*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 361, Janeiro-Março 1991, Boletim da Direcção Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa

SOUSA, Jorge Lopes, *Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por Actos Ilegais*, Lisboa, Áreas Editora, 2010

-, *Código do Procedimento e Processo Tributário, Anotado e Comentado*, Volume I a IV, 6ª edição, Lisboa, Áreas Editora, 2011

TAVARES, Carla Sofia da Rocha, *Estudo sobre a Reclamação dos Actos Proferidos em Processo de Execução Fiscal*, acessível em: <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/27694/4/Carla%20Sofia%20da%20Rocha%20Tavares.pdf>

TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2012

VALENTIM, Carlos, e CARDOSO, Paulo, *Roteiro de justiça Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora Wolters Kluwer, 2010

VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2012

XAVIER, Alberto, *O Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Coimbra, Almedina, 1972

- , *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, Manuais da Faculdade de Lisboa, 1981

- , *Direito Tributário Internacional*, 2.^a edição act, 2.^a Reimp., Coimbra, Almedina, 2011