

**A NECESSÁRIA INSTRUMENTALIZAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ADEQUAÇÃO DO MEIO
PROCESSUAL FACE AO DIREITO A UMA TUTELA JURISDICIONAL EFECTIVA**

Samuel Almeida

**ACÓRDÃO DO TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO
CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO**

PROCESSO: 122/03

DATA: 29/04/2003

IMPUGNAÇÃO JUDICIAL - RECLAMAÇÃO GRACIOSA - RECURSO HIERÁRQUICO - INDEFERIMENTO TÁCITO - IMPUGNAÇÃO CONTENCIOSA DO INDEFERIMENTO TÁCITO - MEIO PROCESSUAL PRÓPRIO: IMPUGNAÇÃO JUDICIAL - TEMPESTIVIDADE DA IMPUGNAÇÃO - ART. 102º, Nº 1, D), DO CPPT

SUMÁRIO: I - Ao contribuinte que, inconformado com as liquidações adicionais de IVA e respectivos juros compensatórios que lhe foram efectuadas, delas reclamou graciosamente para o director distrital de finanças e viu indeferida tal reclamação, abrem-se duas vias para reagir contra esta decisão:

- impugná-la judicialmente, o que deve fazer no prazo de quinze dias após ser notificado do indeferimento (arts. 97º, nº 1, alínea c) e 102º, nº 2, do CPPT) ou no prazo de noventa dias, caso o indeferimento seja tácito, isto é, quando a reclamação não seja decidida no prazo de seis meses (arts. 102º, nº 1, alínea d) e 106º, do CPPT e 57º, nº 5, da LGT); alternativa ou cumulativamente, pode o contribuinte;

- recorrer hierarquicamente dessa decisão para o Ministro das Finanças, no prazo de trinta dias a contar da notificação do indeferimento ou da data da formação do indeferimento tácito (arts. 66º, nºs 1 e 2 e 76º, nºs 1 e 2, do CPPT e 80º, da LGT).

II - No caso de o contribuinte ter interposto recurso hierárquico, que é facultativo, pode ainda impugnar contenciosamente a respectiva decisão, a menos que tenha já sido deduzida impugnação judicial que tenha por objecto, imediata ou mediatamente, as mesmas liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios (art. 76º, nº 2, do CPPT).

III - Note-se, por um lado, que hoje, face ao disposto no art. 97º, nº 1, alínea d), do CPPT, é inequívoco que é a impugnação judicial prevista no art. 99º e segs. daquele código, e não o recurso contencioso, o meio próprio para impugnar contenciosamente a decisão do recurso hierárquico interposto do despacho de indeferimento de reclamação graciososa que comporte a apreciação da legalidade do acto de liquidação; por outro lado, a referência que no art. 76º, nº 2, do CPPT, é feita a recurso contencioso deve-se a lapso do legislador, por se ter transcrito o art. 100º, nº 2, do CPT, sem se ter atentado que, no CPPT, o meio processual próprio para impugnar contenciosamente a decisão de indeferimento de uma reclamação graciososa é a impugnação judicial (cfr. I).

IV - A impugnação judicial dita em II deve ser deduzida no prazo de noventa dias a contar da decisão do recurso hierárquico, no caso de decisão expressa (art. 102º, nº 1, alínea e), do CPPT), e, caso o indeferimento seja tácito (o recurso hierárquico considera-se tacitamente indeferido, nos termos do disposto nos arts. 66º, nº 5, do CPPT e 57, nº 5, da LGT, se não for decidido no prazo de sessenta dias), a contar do momento em que o recurso se considera tacitamente indeferido (art. 102º, nº 1, alínea d), do CPPT).

V - Se o contribuinte, na sequência do indeferimento tácito do recurso hierárquico que interpôs para o Ministro das Finanças da decisão do director distrital de finanças que lhe indeferiu a reclamação graciosa que deduziu contra as referidas liquidações, veio, com referência expressa ao indeferimento tácito e mediante a invocação, também expressa, do disposto nos arts. 66º, nº 5, 7º, nº 1, alínea d) e 102º, nº 1, alínea d), do CPPT, apresentar impugnação judicial dentro do prazo de noventa dias prescrito nesta última disposição legal, deve considerar-se que a impugnação judicial foi deduzida tempestivamente.

VI - A sentença que decidiu em sentido contrário deve, pois, ser revogada e, na impossibilidade da sua substituição por este Tribunal Central Administrativo, por exigência de actividade instrutória que aqui não pode ser desenvolvida, devem os autos regressar à 1ª instância, a fim de aí se proceder à produção da prova tida por pertinente e, depois, ser proferida nova sentença.

Processo nº 122/03 Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o nº 172/2001 do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 3º Juízo, 1ª Secção Recorrente: "Industrias ... S.A." Recorrida: Fazenda Pública.

RELATOR,
(Francisco António Pedrosa de Areal Rothes)

1. RELATÓRIO

1.1 A sociedade denominada "INDUSTRIAS ..., S.A." (adiante Recorrente, Impugnante ou Contribuinte) veio recorrer para este Tribunal Central Administrativo da sentença proferida no processo supra identificado, que, julgando verificada a excepção peremptória da caducidade do direito de impugnação, decidiu «absolver a Fazenda Pública do pedido» (As partes entre aspas e com um tipo de letra diferente, aqui como adiante, constituem transcrições) formulado por aquela sociedade na petição inicial por ela endereçada ao Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa e no qual pediu a anulação das liquidações adicionais de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), do montante global de esc. 35.997.410\$00, e respectivos juros compensatórios, do montante global de esc. 6.290.265\$00, que lhe foram efectuadas relativamente aos anos de 1994, 1995 e 1996.

Essas liquidações foram efectuadas depois da Administração tributária (AT), na sequência de uma visita de fiscalização, ter considerado que a Contribuinte vinha debitando mensalmente à "empresa-mãe", sediada em Espanha, prestações de serviços indiferenciadas sem liquidar IVA nem indicar a disposição legal ao abrigo do qual eventualmente haveria lugar a isenção daquele imposto, sendo certo que apenas alguns desses serviços estariam isentos.

1.2 Na petição inicial, a Contribuinte, que no intróito disse que «tendo sido objecto de uma liquidação adicional de IVA no montante global de Esc. 35.997.410\$00 e com cujo teor e fundamentos não concorda, vem, nos termos dos arts. 97º nº 1 d) e 102º nº 1 al. d) do CPPT - Código do Procedimento e do Processo Tributário, deduzir, em devido tempo IMPUGNAÇÃO JUDICIAL» e que formulou o pedido de anulação das liquidações de IVA e de juros compensatórios, aduziu a argumentação que sintetizou, a final, nos seguintes termos:

«- A Ind... exerce em Portugal, através de mera sucursal, uma actividade comercial geral de venda de artigos de vestuário;

- tal sucursal suporta em Portugal diversos custos de funcionamento entre os quais encargos relativos a serviços de marketing, assistência técnica e outros gerais, e na medida em que não possui personalidade jurídica, procede ao débito dos mesmos à casa-mãe;

- tal débito é objecto de emissão da competente factura nos termos gerais e não se encontra sujeito a IVA;

- por aplicação das excepções constantes dos nºs. 8 e 9 do artigo 6º do Código do IVA português, por se considerar que se trata da prestação de serviços não localizadas em Portugal;

- não tinha assim a impugnante que proceder a qualquer liquidação de IVA nas mesmas, realidade que está conforme com a doutrina sancionada pelos serviços centrais do IVA que os serviços periféricos não respeitaram;
- fica demonstrado pela documentação junta, que os documentos emitidos contém a indicação do motivo pelo qual não foi liquidado IVA, pela aposição da menção expressa, em tais facturas "IVA - art. 6º n.ºs. 8 e 9";
- não é pois devido nem o IVA nem os juros liquidados no montante global de Esc. 35.997.410\$00».

1.3 Na sentença recorrida, o Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, na sequência da posição sustentada pelos Representantes da Fazenda Pública e do Ministério Público junto daquele Tribunal, julgou a impugnação intempestiva porque apresentada depois de decorrido o prazo de 15 dias contado a partir da notificação do indeferimento da reclamação graciosa que a Contribuinte deduziu contra as liquidações e, conseqüentemente, julgando verificada a excepção peremptória da caducidade do direito de impugnação, absolveu a Fazenda Pública do pedido.

1.4 Inconformada com essa sentença, a Impugnante dela veio recorrer para este Tribunal Central Administrativo, sendo que o recurso foi admitido a subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito devolutivo.

1.5 A Recorrente apresentou as alegações de recurso e respectivas conclusões, sendo estas do seguinte teor, que se transcreve *ipsis verbis*:

«A - Recurso contencioso previsto no art. 76º do CPPT - Natureza e regime aplicável - Prazo - Inaplicabilidade do art. 102º/2 do CPPT

1ª - Conforme expressamente invocado pela recorrente na sua petição inicial, a presente impugnação, constitui um recurso contencioso do acto de indeferimento tácito de um recurso hierárquico de um acto que tinha indeferido uma reclamação graciosa de liquidação adicional de IVA;

2ª - O recurso contencioso foi interposto nos termos do art. 76º/2 do CPPT, pelo que o prazo o prazo era o previsto no art. 102º/1/d) do CPPT, e não qualquer outro.

3ª - De acordo com o art. 76º do CPPT, do indeferimento total ou parcial da reclamação graciosa cabe recurso hierárquico no prazo previsto no artigo 66º, n.º 2 com os efeitos previstos no artigo 67º, n.º 1, e a decisão sobre o recurso hierárquico é passível de recurso contencioso, salvo se de tal decisão já tiver sido deduzida impugnação judicial com o mesmo objecto.

4ª - Nos termos do art. 97º/1 do CPPT o processo judicial tributário compreende, entre outros, a impugnação dos actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação (al. d)), que se regulam pelas disposições dos arts. 99º e segs., pois consubstanciam processos de impugnação judicial.

5ª - Das disposições dos arts. 76º e 97º do CPPT resulta que:

a) Do indeferimento total ou parcial de reclamação graciosa de actos de liquidação cabe recurso hierárquico e impugnação judicial (arts. 76º/1 e 97º/1/c) do CPPT);

b) Da decisão do recurso hierárquico cabe recurso contencioso/impugnação judicial que comporta a apreciação da legalidade do acto de liquidação, mas só no caso de não ter sido deduzida impugnação judicial da decisão da reclamação graciosa (arts. 76º/2 e 97º/1/d) do CPPT);

c) No caso de ter sido deduzida impugnação judicial da decisão da reclamação graciosa, caberá recurso contencioso do acto que decidir o recurso hierárquico, o qual não comporta a apreciação da legalidade do acto de liquidação (arts. 76º/2 e 97º/2 do CPPT).

d) O recurso contencioso previsto no art. 76º/2, comportando a apreciação da legalidade do acto de liquidação, é regulado pelas disposições dos arts. 99º e segs.

6ª - O processo de impugnação judicial, tendo como objecto a declaração de nulidade ou a anulação de determinados actos tributários - que são actos administrativos tal como definidos no art. 125º do CPA - consubstancia um verdadeiro recurso contencioso, sendo indiferente a utilização das expressões impugnação judicial ou recurso contencioso, que designam a mesma realidade.

7ª - É completamente indiferente que a impugnante ao interpor recurso contencioso do indeferimento tácito ao recurso hierárquico interposto em 30.03.2001, tenha designado a sua petição como impugnação judicial.

8ª - A impugnante, ao apresentar impugnação judicial/recurso contencioso do acto de indeferimento tácito do recurso hierárquico interposto em 30.03.2001, sob invocação expressa do disposto no art. 102º/1/d) do CPPT e no prazo aí previsto, fê-lo tempestivamente.

9ª - Na data em que apresentou o recurso contencioso, a impugnante não tinha deduzido qualquer impugnação judicial, pelo que o recurso é plenamente admissível.

10ª - A decisão recorrida ignorou por completo que a impugnação judicial foi deduzida na sequência do indeferimento tácito do recurso hierárquico interposto em 30.03.2001, sob invocação expressa de que:

- "Em devido tempo deduziu a Ind..., ora impugnante, reclamação graciosa contra acto de liquidação adicional de IVA";

- "Tal reclamação veio a ser objecto de indeferimento expresso, comunicado à impugnante através do ofício nº 3947, em 7 de Março de 2001";

- Inconformada, a Ind... deduziu em 30 de Março p.p Recurso hierárquico ... contra o acto de indeferimento expresso, nos termos previstos no art. 76º do CPPT, e no prazo nele determinado";

- "Sucede porém que decorreram mais de 60 dias desde a data da sua interposição, sem que a autoridade recorrida, S. Exa. o Ministro das Finanças, se houvesse pronunciado, como o estava legalmente obrigado, nos termos do nº 5 do art. 66º do mesmo CPPT, pelo que o mesmo se considera objecto de indeferimento tácito";

- "Nestes termos, e conforme expressamente previsto no art. 102º nº 1 al. d) do mesmo corpo legislativo (CPPT), decorre o prazo para lançar meio do presente meio de reacção pelo que o mesmo é tempestivo e a parte legítima".

11ª - No entender do douto tribunal "a quo", a recorrente teria deduzido a impugnação judicial prevista no art. 97º/1/c) do CPPT cerca de cinco meses depois de ter sido notificada da decisão da reclamação graciosa e após ter dela interposto recurso hierárquico, o que é um absurdo.

12ª - Em qualquer caso, em face dos termos em que a impugnante formulou a sua petição, não pode haver quaisquer dúvidas de que a presente impugnação - ou recurso contencioso, como se preferir - é tempestiva.

B - Nulidade dos actos impugnados - Inexistência de prazo de impugnação

13ª - Ainda que por mera hipótese de raciocínio se entendesse que a presente impugnação devia ter sido deduzida no prazo de 15 dias previsto no art. 102º/2 do CPPT, sempre haveria que considerar que os actos impugnados são nulos, pelo que nos termos do nº 3 do preceito citado, ela podia ter sido deduzida a todo o tempo.

14ª - Na sua petição inicial a impugnante, após descrever os factos relevantes para a decisão da causa e de expor as suas razões de direito, termina por concluir que "a liquidação de IVA e juros é ilegal carecendo de ser integralmente anulada por violação de lei assente em erro de direito e de facto".

15ª - É ao tribunal que compete qualificar juridicamente os factos alegados pelas partes, não estando sujeito às suas alegações em matéria de direito e tendo inteira liberdade na qualificação dos vícios assacados aos actos impugnados.

16ª - A causa de pedir nos recursos contenciosos de anulação de actos administrativos com fundamento em ilegalidade consiste no comportamento concreto da Administração violador das normas jurídicas, nos factos integradores do vício ou vícios imputados ao acto impugnado, e não na categoria ou tipo abstracto desse(s) vício(s).

17ª - O princípio da limitação do juiz pela causa de pedir, que só permite que o tribunal baseie a sua decisão em factos invocados pelas partes no processo como fundamentos concretos do efeito jurídico pretendido («factos

principais»), não implica que o tribunal fique vinculado à qualificação jurídica avançada pelo recorrente nem que fique, de qualquer forma, tolhido na averiguação do direito aplicável ao caso, pois a regra do artigo 664º do Código de Processo Civil, vale também no recurso contencioso de anulação.

18ª - Se no caso de determinados vícios invocados pelo impugnante e por ele qualificados como geradores de nulidade o tribunal tem inteira liberdade de alterar esta qualificação e considerar os vícios como apenas dando lugar à anulabilidade e, eventualmente, julgar extemporânea a impugnação ou o recurso, também terá a liberdade - e o dever - de, na hipótese inversa, qualificar determinado vício como determinando a nulidade do acto e assim verificar a tempestividade do recurso.

19ª - Não é admissível a rejeição de uma impugnação judicial, com fundamento na sua intempestividade, sem que o tribunal faça a apreciação concreta dos vícios - ou das causas de pedir - invocadas e proceda à sua qualificação jurídica.

20ª - Estando em causa a eventual intempestividade de uma impugnação judicial, a questão, jurídica, de saber se os vícios assacados ao acto determinam ou não a nulidade do acto é uma das questões a apreciar pelo tribunal nos termos e para os efeitos previstos nos arts. 660º/2 e 668º/1/d) do CPC e do art. 125º do CPPT.

21ª - No presente caso verifica-se que o douto tribunal a quo se limitou a referir que "o vício invocado é a violação de lei e o desvalor jurídico a anulabilidade, pelo que a impugnação está sujeita aos referidos prazos", limitando-se assim a constatar a qualificação jurídica dos factos avançada pela própria impugnante a fim de proferir o juízo de intempestividade, não tendo assim apreciado os factos concretos alegados nem tendo operado a sua qualificação jurídica por forma a determinar se a impugnação estava sujeita a prazo de caducidade.

22ª - A decisão recorrida é nula, pois deixou de se pronunciar sobre uma questão que devia apreciar (v. art. 125º do CPPT e art. 668º/1/d) do CPC).

23ª - A entender-se que o tribunal se pronunciou sobre a questão, o que não se aceita, tendo concluído, após análise dos fundamentos invocados pela impugnante e da sua qualificação jurídica, que o desvalor jurídico dos vícios alegados seria apenas a anulabilidade, então a sentença enferma de nulidade por falta de especificação dos fundamentos da decisão, uma vez que não são minimamente perceptíveis, em face do seu texto, os motivos de facto e de direito que a justificariam (v. art. 125º do CPPT e 668º/1/b) do CPC).

24ª - A decisão recorrida enferma de erro de julgamento na parte em que considerou que "o vício invocado é a violação de lei e o desvalor jurídico a anulabilidade", pois os actos impugnados são nulos e a impugnação podia ter sido deduzida sem dependência de prazo.

25ª - Dos fundamentos de facto e de direito expendidos nos arts. 6º a 35º da petição inicial resulta que, na opinião da impugnante, os pretensos "débitos" que deram origem às liquidações adicionais impugnadas não configuram quaisquer transmissões de bens, prestações de serviços ou outras operações tributáveis em sede de IVA.

26ª - A serem julgados procedentes os fundamentos invocados, o desvalor jurídico em causa seria a nulidade dos actos sindicados, em virtude da inexistência de qualquer facto tributário que permitisse as liquidações adicionais de IVA em causa.

27ª - Os actos impugnados, ao determinarem a liquidação de impostos sem que existisse qualquer facto subsumível a alguma das normas de incidência previstas no CIVA, ofenderam o conteúdo essencial do direito da impugnante a não pagar impostos cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei, previsto no art. 103º/3 da Constituição da República Portuguesa, bem como o conteúdo essencial do seu direito de propriedade consagrado no art. 62º do diploma fundamental, o qual não pode sofrer limitações, nomeadamente em matéria de impostos, senão nos casos e condições expressamente previstas na lei (v. art. 18º), pelo que são nulos - art. 133º/2/d).

28ª - São pressupostos tributários genéricos a soberania fiscal, a personalidade tributária activa, a personalidade tributária passiva, a matéria colectável e as leis de imposto, sendo pressupostos específicos aqueles factos previstos nas normas de incidência cuja verificação determina o nascimento de uma obrigação contributiva.

29ª - Não ocorrendo qualquer facto previsto numa norma de incidência, não existe facto tributário, faltando, em consequência, um elemento essencial do acto de liquidação, o que determina a sua nulidade (art. 133º/1 do CPA).

30ª - No caso “sub judice”, e como resulta da petição da impugnante, a liquidação impugnada fundamenta-se em factos que não estão previstos em qualquer norma de incidência como dando lugar à liquidação de IVA, pelo que falta um elemento essencial do acto de liquidação, que, assim, é nulo nos termos expostos.

31ª - A sentença recorrida, ao considerar que o desvalor jurídico das ilegalidades imputadas pela impugnante aos actos recorridos seria a mera anulabilidade, enferma de erro de julgamento.

NESTES TERMOS,

Deve ser concedido provimento ao presente recurso, declarando-se nula ou revogando-se a douta sentença recorrida, com as legais consequências, só assim podendo ser feita JUSTIÇA».

1.6 Não houve contra alegações.

1.7 Dada vista ao Ministério Público, o Procurador-Geral Adjunto neste Tribunal emitiu parecer no sentido de que o recurso não merece provimento.

Para tanto, expendeu os seguintes considerandos: «(...) tendo sido notificada do indeferimento da reclamação graciosa, a recorrente tinha o prazo de 15 dias para deduzir impugnação ou 30 para interpor recurso hierárquico.

Tendo a recorrente optado pela interposição de recurso hierárquico, só é possível recorrer contenciosamente da decisão desse recurso e já não deduzir impugnação, uma vez que o prazo para a dedução desta há muito que se esgotou».

1.8 Colhidos os vistos, cumpre apreciar e decidir.

1.9 As questões sob recurso, suscitadas e delimitadas pelas conclusões da Recorrente, são as de saber

- se a ora recorrente, na petição inicial que deu origem ao presente processo, deduziu recurso contencioso do acto tácito de indeferimento do recurso hierárquico, como sustenta em sede de recurso, ou impugnação judicial das liquidações referidas, como considerou a sentença recorrida, o que passa por indagar qual o objecto de impugnação contenciosa naquela peça processual; no caso de se considerar que foi interposta impugnação judicial dos actos de liquidação acima referidos, e porque a sentença considerou que estava já caducado o direito de impugnar quando a petição inicial foi apresentada,

- se à data em que foi apresentada a petição inicial estava ou não caducado o direito de impugnar, o que passa por averiguar se os vícios invocados pela Contribuinte têm como consequência a nulidade dos actos impugnados ou a anulabilidade dos mesmos; a este propósito, da caducidade do direito de impugnar, importa ainda averiguar se a sentença recorrida, como sustenta a Recorrente, enferma de nulidade por omissão de pronúncia por "se ter limitado" a referir que o vício invocado pela Impugnante determinava a anulabilidade dos actos, aceitando a qualificação jurídica dos factos avançada na petição inicial, sem ter apreciado os factos concretos alegados nem ter operado a sua qualificação jurídica, por forma a determinar se a ilegalidade dos actos tem como consequência a anulabilidade ou a nulidade ou, se assim não se considerar, se a sentença enferma de nulidade por falta de especificação dos fundamentos da decisão.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

2.1.1 A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos, que aqui transcrevemos *ipsis verbis*, e que, porque não controvertidos, devem ser tidos como assentes:

a) Foram efectuadas à impugnante as liquidações adicionais n.ºs 97000026 e 97197407 de 1994, 97197410 de 1995 e 97197418 de 1996, no montante global de 35.997.410\$00 e de juros compensatórios n.ºs 97197405 de 1994, 97197408, 97000025, 97197406, 97197409 de 1995, 97197411, 97197414, 97197415, 97197416, 97197412, 97197417, 97197413 de 1996, no total de 6.290.265\$00 (fls. 156 da reclamação graciosa apensa).

b) Em 22/4/98 a impugnante apresentou reclamação graciosa, nos termos do n.º 2 do art. 97 do CPT, a qual foi indeferida por despacho de 13/2/2001 (fls. 163 da reclamação graciosa apensa)

c) Em 7/3/2001 foi a impugnante notificada deste despacho e para deduzir impugnação judicial no prazo de 15 dias, nos termos do art. 99.º do CPPT ou interpor recurso hierárquico no prazo de 30 dias, nos termos do art. 66.º do CPPT (fls. 165 e 166 da reclamação graciosa apensa).

d) Em 30/3/2001 apresentou recurso hierárquico, nos termos do art. 66.º do CPPT (doc. de fls. 21 a 29).

e) Apresentou a impugnação em 29/8/2001 (fls. 2)».

2.1.2 Com interesse para a decisão, ao abrigo do disposto no art. 712.º do Código de Processo Civil (CPC) e com base nos elementos constantes dos autos, consideramos ainda provado que nunca antes da data dita em e) a Contribuinte deduziu impugnação judicial tendo por objecto, imediata ou mediata, as liquidações referidas em a).

2.2 DE DIREITO

2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

Inconformada com as liquidações adicionais de IVA e respectivos juros compensatórios que lhe foram efectuadas com referência aos anos de 1994, 1995 e 1996, a Contribuinte deduziu reclamação graciosa contra as mesmas.

Essa reclamação foi indeferida por despacho do Director Distrital de Finanças que lhe foi notificado em 7 de Março de 2001. Na mesma ocasião, foi também notificada para, querendo, deduzir impugnação judicial no prazo de 15 dias, nos termos do art. 99.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) ou interpor recurso hierárquico no prazo de 30 dias, nos termos do art. 66.º do mesmo código.

Em 30 de Março de 2001 a Contribuinte interpôs recurso hierárquico para o Ministro das Finanças do despacho que indeferiu a reclamação graciosa.

Não foi notificada de qualquer decisão desse recurso até 29 de Agosto de 2001, data em que fez dar entrada no Serviço de Finanças do 2.º Bairro Fiscal de Lisboa uma petição inicial, dirigida ao Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, na qual disse que «tendo sido objecto de uma liquidação adicional de IVA no montante global de Esc. 35.997.410\$00 e com cujo teor e fundamentos não concorda, vem, nos termos dos arts. 97.º n.º 1 d) e 102.º n.º 1 al. d) do CPPT - Código do Procedimento e do Processo Tributário, deduzir, em devido tempo IMPUGNAÇÃO JUDICIAL» e formulou o pedido de anulação das liquidações de IVA e de juro compensatórios.

O processo foi autuado como impugnação judicial e foi tramitado até à fase da sentença, na qual o Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, considerando que a impugnação foi deduzida para além do termo do prazo da caducidade do direito de impugnar, decidiu «absolver a Fazenda Pública do pedido».

Inconformada com essa sentença, a Contribuinte dela veio recorrer para este Tribunal Central Administrativo. Se bem interpretamos as suas alegações e respectivas conclusões, os motivos por que discorda da sentença são, em síntese, os seguintes:

A) pela sua petição inicial veio deduzir recurso contencioso de anulação do indeferimento tácito do recurso hierárquico que interpôs para o Ministro das Finanças do despacho do Director Distrital de Finanças que lhe indeferiu a reclamação graciosa que deduziu contra as liquidações de IVA e juros compensatórios, para o que estava manifestamente em tempo, sendo que tal recurso contencioso é uma verdadeira impugnação judicial,

«sendo indiferente a utilização das expressões impugnação judicial ou recurso contencioso, que designam a mesma realidade»; assim, «é completamente indiferente que a impugnante ao interpor recurso contencioso do indeferimento tácito do recurso hierárquico interposto em 30.03.2001, tenha designado a sua petição como impugnação judicial» e, porque «[n]a data em que apresentou o recurso contencioso, a impugnante não tinha deduzido qualquer impugnação judicial», «o recurso é plenamente admissível», sendo que a sentença fez errado julgamento quando «ignorou por completo que a impugnação judicial foi deduzida na sequência do indeferimento tácito do recurso hierárquico» e quando considerou que «a recorrente teria deduzido a impugnação judicial prevista no art. 97º/1/c) do CPPT cerca de cinco meses depois de ter sido notificada da decisão da reclamação graciosa e após ter dela interposto recurso hierárquico»;

B) mesmo que assim não se considere, ou seja, ainda que se entenda que a impugnação deveria ser ter sido deduzida no prazo de 15 dias previsto no art. 102º, nº 2, do CPPT, sempre esta haverá de considerar-se tempestiva, nos termos do nº 3 do mesmo artigo, pois os actos impugnados são nulos e, portanto, susceptíveis de impugnação a todo o tempo; aliás, a sentença recorrida ao "ter-se limitado" a referir que o vício invocado pela Impugnante determinava a anulabilidade dos actos, aceitando a qualificação jurídica dos factos avançada na petição inicial, sem ter apreciado os factos concretos alegados nem ter operado a sua qualificação jurídica, por forma a determinar se a ilegalidade dos actos tem como consequência a anulabilidade ou a nulidade, enferma de nulidade por omissão de pronúncia e, se se entender que não há omissão de pronúncia, então deve considerar-se que a sentença enferma de nulidade por falta de especificação dos fundamentos da decisão; que os actos impugnados são nulos resulta da factualidade alegada no sentido de demonstrar a inexistência de facto tributário e a violação do direito de não pagar impostos que não tenham sido criados nos termos constitucionalmente prescritos, bem como o conteúdo essencial do seu direito de propriedade, também consagrado na Constituição da República Portuguesa.

Daí que, como adiantámos no ponto 1.9, as questões a apreciar e decidir neste recurso seriam as de saber:

- se a sentença recorrida enferma de erro de julgamento por nela se ter considerado que a ora recorrente, na petição inicial que deu origem ao presente processo, deduziu impugnação judicial das referidas liquidações, quando o que foi deduzido foi recurso contencioso/impugnação judicial do indeferimento do recurso hierárquico da decisão da reclamação graciosa, para cujo exercício não há dúvida que a Contribuinte estava em tempo;

caso se entenda que foi deduzida impugnação judicial das liquidações

- se à data em que foi apresentada a petição inicial estava ou não caducado o direito de impugnar, o que passa por averiguar se os vícios invocados pela Contribuinte têm como consequência a nulidade dos actos impugnados ou a anulabilidade dos mesmos e se a sentença recorrida enferma de nulidade por omissão de pronúncia por "se ter limitado" a referir que o vício invocado pela Impugnante determinava a anulabilidade dos actos, aceitando a qualificação jurídica dos factos avançada na petição inicial, sem ter apreciado os factos concretos alegados nem ter operado a sua qualificação jurídica, por forma a determinar se a ilegalidade dos actos tem como consequência a anulabilidade ou a nulidade ou, assim, não sendo, se a sentença recorrida enferma de nulidade por falta de indicação dos fundamentos da decisão.

2.2.2 DO OBJECTO DA IMPUGNAÇÃO CONTENCIOSA DEDUZIDA ATRAVÉS DA PETIÇÃO INICIAL E SUA TEMPESTIVIDADE

O argumento principal do presente recurso é que com a petição inicial de fls. 2 a 29 a ora recorrente interpôs recurso contencioso ou impugnação judicial (para a Recorrente é indiferente o uso de um ou outro termo) do indeferimento tácito do recurso hierárquico que deduziu para o Ministro das Finanças do despacho do Director Distrital de Finanças que lhe indeferiu a reclamação graciosa.

Será assim?

Vejam os:

O contribuinte a quem seja efectuada a liquidação de um imposto pode reagir contra esse acto tributário essencialmente por duas vias: a reclamação graciosa e a impugnação judicial (arts. 68º e segs. e 99º e segs: do CPPT).

No caso de optar pela reclamação graciosa e sendo esta indeferida, o contribuinte pode:

- impugnar a decisão da reclamação graciosa (cfr. art. 97º, nº 1, alínea c), do CPPT) no prazo de quinze dias após ser notificado do indeferimento (art. 102º, nº 2, do CPPT) ou no prazo de 90 dias, caso o indeferimento seja tácito, ou seja, quando a reclamação não tenha sido decidida dentro do prazo de seis meses (arts. 102º, nº 1, alínea d) e 106º, do CPPT e 57º, nº 5, da LGT); pode também o contribuinte, alternativa ou cumulativamente,
- interpor recurso hierárquico para o Ministro das Finanças no prazo de 30 dias (Criticando a opção legislativa de fixar para a impugnação judicial de decisão expressa de indeferimento da reclamação graciosa um prazo inferior ao do recurso hierárquico da mesma decisão, vide JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado, 2.a edição, nota 7 ao art. 102º, págs. 478/479) a contar da notificação do despacho do director distrital de finanças ou da data da formação do indeferimento tácito (arts. 66º, nºs 1 e 2 e 76º, nºs 1 e 2, do CPPT e 80º, da LGT).

No caso de ter interposto recurso hierárquico, poderá ainda o Contribuinte:

- impugnar judicialmente a respectiva decisão (No sentido de que a impugnação contenciosa dos actos administrativos proferidos em recurso hierárquico interposto de indeferimento de reclamação graciosa, comportando a apreciação da legalidade de actos de liquidação, é feita através do processo de impugnação judicial, previsto nos arts. 99º e segs. do CPPT, como resulta do art. 97º, nº 1, alínea d), do mesmo código, vide JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., nota 7 ao art. 76º, págs. 381/382) (arts. 97º, nº 1, alínea d), do CPPT), expressa ou tácita (o recurso considera-se tacitamente indeferido se não for decidido no prazo de 60 dias - arts. 66º, nº 5, do CPPT e 57º, nº 5, da LGT) no prazo de 90 dias, a contar da notificação, no caso de decisão expressa (art. 102º, nº 1, alínea e), do CPPT), e a contar do momento em que o recurso se considera tacitamente indeferido (art. 102º, nº 1, alínea d), do CPPT), salvo se tiver sido deduzida impugnação judicial com o mesmo objecto, mediata ou imediatamente (arts. 76º, nº 2, do CPPT).

Ou seja, como diz, JORGE LOPES DE SOUSA, «(...) se na sequência de uma decisão expressa de indeferimento de uma reclamação graciosa, o interessado deixou expirar o prazo de 15 dias em que pode deduzir impugnação judicial, a consequência jurídica adequada seria a da perda definitiva do direito de aceder à via contenciosa para impugnar a decisão da administração tributária.

No entanto, se após ter expirado esse prazo de 15 dias, e antes do 30º dia posterior ao da notificação, o interessado interpuser recurso hierárquico da mesma decisão de indeferimento de reclamação graciosa, readquirirá o direito de acesso à via contenciosa, com a possibilidade de impugnar judicialmente a decisão de indeferimento, expresso ou tácito, do recurso hierárquico» (Ob. cit., nota 7 ao art. 102º, pág. 479).

Como bem salienta, JORGE LOPES DE SOUSA, hoje é o processo de impugnação judicial previsto nos arts. 99º e segs. do CPPT, e não o recurso contencioso (Este ficará reservado para a impugnação contenciosa dos actos administrativos relativos a questões tributárias a que não comportem a apreciação da legalidade de um acto de liquidação, como resulta do art. 97º, nºs 1, alínea p) e 2, do CPPT), o meio processual próprio para impugnar contenciosamente os actos administrativos proferidos em reclamação graciosa e em recurso hierárquico interposto de indeferimento daquela reclamação, comportando a apreciação da legalidade dos actos de liquidação, como resulta do art. 97º, nºs 1, alíneas d) e p), e 2, daquele código; e logo esclarece as dúvidas que possam subsistir a esse propósito face à redacção do art. 76º, nº 2, do CPPT:

«(...) a redacção do nº 2 deste art. 76º, que reproduz o nº 2 do art. 100º do C.P.T., mostra-se deficiente, pois não teve em atenção que agora, no C.P.P.T., é claro que o processo é o processo de impugnação judicial e não o

recurso contencioso o meio processual para impugnar contenciosamente uma decisão de indeferimento de uma reclamação graciosa.

As deficiências, porém, não acabam aqui, pois, face à letra desta norma poderia haver lugar, simultaneamente, a recurso contencioso e a impugnação judicial da mesma decisão de indeferimento de uma reclamação graciosa, o que contrariaria o princípio processual de que «a todo o direito corresponde o meio processual mais adequado de o fazer valer em juízo» (art. 97º, nº 2, da LGT). Aliás, se a preocupação legislativa fosse evitar que de uma mesma decisão de recurso hierárquico fossem interpostos, simultaneamente, um recurso contencioso e uma impugnação judicial, seria incoerente prever que apenas não fosse admissível o recurso contencioso quando já estivesse pendente uma impugnação judicial, não se prevendo também que a impugnação judicial não fosse admissível quando já estivesse pendente um recurso contencioso da mesma decisão. Na verdade, tanto haveria cumulação de utilização de meios de impugnação contenciosa no primeiro caso como no segundo e os inconvenientes processuais seriam absolutamente os mesmos em ambas as situações.

Por isso, parece de concluir que o que se pretenderia dizer não será bem o que resulta directamente do teor literal deste nº 2 do art. 76º.

Uma pista para detectar o que estaria subjacente à intenção legislativa encontra-se no nº 2 do art. 92º do C.P.T., na redacção dada pelo Decreto-Lei nº 47/95, de 10 de Março, em que se estabelece que «a decisão sobre o recurso contencioso (Trata-se, manifestamente, de lapso de escrita. Por certo queria dizer-se recurso hierárquico) de reclamação graciosa é susceptível de recurso contencioso nos termos da lei, salvo se já estiver pendente impugnação judicial com o mesmo objecto». Com efeito, embora esta norma não fosse incluída no C.P.P.T., constata-se pelo teor dos nºs 7, 8 e 9 do art. 111º deste Código, que houve a preocupação legislativa de evitar que estejam pendentes simultaneamente impugnações contenciosas e administrativas do mesmo acto tributário, pelo que, por paridade de razão, se deverá que não devem ser admitidas impugnações contenciosas simultâneas que tenham por objecto, directa ou indirectamente, o mesmo acto tributário, assim se detectando neste Código uma proibição idêntica à contida naquele nº 2 do art. 92º do C.P.T..

Assim, e em resumo, é de concluir que, no C.P.P.T., a impugnação judicial é sempre o meio processual adequado para impugnar contenciosamente uma decisão proferida num recurso hierárquico interposto de decisão de reclamação graciosa e tal impugnação judicial não é admissível se já estiver pendente uma impugnação judicial que tenha por objecto, imediato ou mediato, o mesmo acto tributário» (Ob. cit., nota 7 ao art. 76º, págs. 381/382)

Feitos estes considerandos em sede abstracta, regressemos ao caso “sub judice” a fim de indagarmos do objecto da impugnação e, depois, da tempestividade desta.

A Contribuinte apresentou uma petição inicial, dirigida ao Tribunal Tributário de 1ª instância de Lisboa, dizendo no intróito da mesma que «tendo sido objecto de uma liquidação adicional de IVA no montante global de Esc. 35.997.410\$00 e com cujo teor e fundamentos não concorda, vem, nos termos dos arts. 97º nº 1 d) e 102º nº 1 al. d) do CPPT - Código do Procedimento e do Processo Tributário, deduzir, em devido tempo **IMPUGNAÇÃO JUDICIAL**» e formulando o pedido de anulação das liquidações de IVA e de juros compensatórios.

Como causa de pedir, invocou a inexistência de facto tributário.

Logo nos cinco primeiros artigos da petição inicial a Impugnante deixou escrito, sob a epígrafe «I - DA LEGITIMIDADE E DA TEMPESTIVIDADE»:

1º - Em devido tempo deduziu a Ind..., ora impugnante, reclamação graciosa contra acto de liquidação adicional de IVA [...].

2º - Tal reclamação veio a ser objecto de indeferimento expresso, comunicado à impugnante através do officio nº 3947, em 7 de Março de 2001.

3º - Inconformada, a Ind... deduziu em 30 de Março p.p Recurso hierárquico [...] contra o acto de indeferimento expresso, nos termos previstos no artº 760 do CPPT, e no prazo nele determinado.

4º - Sucede porém que decorreram mais de 60 dias desde a data da sua interposição, sem que a autoridade recorrida, S. Exa. o Ministro das Finanças, se houvesse pronunciado, como o estava legalmente obrigado, nos termos do nº 5 do art. 66º do mesmo CPPT, pelo que o mesmo se considera objecto de indeferimento tácito.

5º - Nestes termos, e conforme expressamente previsto no art. 102º nº 1 al. d) do mesmo corpo legislativo (CPPT), decorre o prazo para lançar meio do presente meio de reacção pelo que o mesmo é tempestivo e a parte legítima».

Face aos termos da petição inicial, afigura-se-nos que, através daquela peça processual, a Contribuinte veio deduzir impugnação judicial na sequência do indeferimento tácito do recurso hierárquico que interpôs da decisão que lhe indeferiu a reclamação graciosa que deduziu contra as referidas liquidações.

Só assim se compreende a referência expressa aos arts. 97º, nº 1, alínea d) e 102º, nº 1, alínea d), que a Contribuinte fez logo no intróito e a sua preocupação em, logo nos cinco primeiros artigos da petição inicial, em expor as razões por que considera a impugnação tempestiva, com referência expressa ao indeferimento tácito do recurso hierárquico e ao art. 66º, nº 5, do CPPT, bem como à tempestividade da impugnação judicial e ao art. 102º, nº 1, alínea d), do mesmo código.

Ora, como ficou já dito, nos casos em que o acto a impugnar é um acto de liquidação ou um acto que comporta a apreciação da legalidade de um acto de liquidação (acto de indeferimento de reclamação graciosa ou de recurso hierárquico interposto da decisão que o aprecie) o meio adequado é o processo de impugnação.

Note-se que o que se pretende com essa impugnação é, afinal e como resulta do pedido expressamente formulado pela Impugnante (A Contribuinte pediu «a anulação integral do IVA e juros compensatórios liquidados), a anulação dos actos de liquidação, sendo que o acto de indeferimento do recurso hierárquico não assume, nesta sede, autonomia relativamente a estes.

Por outro lado, não tendo a ora recorrente deduzido impugnação judicial das liquidações nem do despacho do Director Distrital de Finanças que indeferiu a reclamação graciosa, também não se verifica o obstáculo previsto na parte final do art. 76º, nº 2, do CPPT, à presente impugnação judicial.

Por tudo isto, entendemos que a sentença recorrida fez errada interpretação do direito quando julgou caducado o direito de impugnar, motivo por que deve ser revogada, como se decidirá a final.

2.2.3 DO NÃO CONHECIMENTO EM SUBSTITUIÇÃO

Impor-se-ia agora, atento o disposto no art. 753º, nº 1, do CPC, conhecer do mérito da impugnação judicial.

No entanto, apesar de a Impugnante ter arrolado testemunhas na petição inicial, na 1ª instância não houve lugar à produção de outra prova para além da documental, por certo por se ter considerado que o processo fornecia já todos os elementos necessários para a decisão a proferir (cfr. art. 114º, nº 1, do CPPT).

Impondo-se agora, face ao decidido quanto à tempestividade da impugnação judicial, a produção da prova testemunhal (e, eventualmente, de qualquer outra tida por pertinente), e porque essa actividade instrutória não pode ser desenvolvida neste Tribunal Central Administrativo, impõe-se a baixa do processo à 1ª instância, a fim de aí se proceder à produção da prova e, depois, ser proferida nova sentença, na qual não se considere caducado o direito de impugnar.

2.2.4 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Ao contribuinte que, inconformado com as liquidações adicionais de IVA e respectivos juros compensatórios que lhe foram efectuadas, delas reclamou graciosamente para o director distrital de finanças e viu indeferida tal reclamação, abrem-se duas vias para reagir contra esta decisão:

- impugná-la judicialmente, o que deve fazer no prazo de quinze dias após ser notificado do indeferimento (arts. 97.º, n.º 1, alínea c) e 102.º, n.º 2, do CPPT) ou no prazo de noventa dias, caso o indeferimento seja tácito, isto é, quando a reclamação não seja decidida no prazo de seis meses (arts. 102.º, n.º 1, alínea d) e 106.º, do CPPT e 57.º, n.º 5, da LGT); alternativa ou cumulativamente, pode o contribuinte

- recorrer hierarquicamente dessa decisão para o Ministro das Finanças, no prazo de trinta dias a contar da notificação do indeferimento ou da data da formação do indeferimento tácito (arts. 66.º, n.ºs 1 e 2 e 76.º, n.ºs 1 e 2, do CPPT e 80.º, da LGT).

II - No caso de o contribuinte ter interposto recurso hierárquico, que é facultativo, pode ainda impugnar contenciosamente a respectiva decisão, a menos que tenha já sido deduzida impugnação judicial que tenha por objecto, imediata ou mediatamente, as mesmas liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios (art. 76.º, n.º 2, do CPPT).

III - Note-se, por um lado, que hoje, face ao disposto no art. 97.º, n.º 1, alínea d), do CPPT, é inequívoco que é a impugnação judicial prevista no art. 99.º e segs. daquele código e não o recurso contencioso, o meio próprio para impugnar contenciosamente a decisão do recurso hierárquico interposto do despacho de indeferimento de reclamação graciosa que comporte a apreciação da legalidade do acto de liquidação; por outro lado, a referência que no art. 76.º, n.º 2, do CPPT, é feita a recurso contencioso deve-se a lapso do legislador, por se ter transcrito o art. 100.º, n.º 2, do CPT, sem se ter atentado que, no CPPT, o meio processual próprio para impugnar contenciosamente a decisão de indeferimento de uma reclamação graciosa é a impugnação judicial (cfr. I).

IV - A impugnação judicial dita em II deve ser deduzida no prazo de noventa dias a contar da decisão do recurso hierárquico, no caso de decisão expressa (art. 102.º, n.º 1, alínea e), do CPPT), e, caso o indeferimento seja tácito (o recurso hierárquico considera-se tacitamente indeferido, nos termos do disposto nos arts. 66.º, n.º 5, do CPPT e 57, n.º 5, da LGT, se não for decidido no prazo de sessenta dias), a contar do momento em que o recurso se considera tacitamente indeferido (art. 102.º, n.º 1, alínea d), do CPPT).

V - Se o contribuinte, na sequência do indeferimento tácito do recurso hierárquico que interpôs para o Ministro das Finanças da decisão do director distrital de finanças que lhe indeferiu a reclamação graciosa que deduziu contra as referidas liquidações, veio, com referência expressa ao indeferimento tácito e mediante a invocação, também expressa, do disposto nos arts. 66.º, n.º 5, 97.º, n.º 1, alínea d) e 102.º, n.º 1, alínea d), do CPPT, apresentar impugnação judicial dentro do prazo de noventa dias prescrito nesta última disposição legal deve considerar-se que a impugnação judicial foi deduzida tempestivamente.

VI - A sentença que decidiu em sentido contrário deve, pois, ser revogada e, na impossibilidade da sua substituição por este Tribunal Central Administrativo, por exigência de actividade instrutória que aqui não pode ser desenvolvida, devem os autos regressar à 1.ª instância, a fim de aí se proceder à produção da prova tida por pertinente e, depois, ser proferida nova sentença.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Tribunal Central Administrativo acordam, em conferência, em dar provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida e ordenando a devolução do processo à 1ª instância a fim de aí se proceder à produção da prova e, depois, ser proferida nova sentença.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Abril de 2003

Ass) Francisco António Pedrosa de Areal Rothes
José Carlos Almeida Lucas Martins
Joaquim Pereira Gameiro



ANOTAÇÃO

1. Introdução

No presente Acórdão, o Tribunal Central Administrativo (doravante designado por “TCA¹”) pronunciou-se sobre qual o meio processual mais adequado para reagir do indeferimento tácito do recurso hierárquico interposto na sequência do indeferimento expresso de reclamação graciosa deduzida de diversas liquidações de IVA e juros compensatórios. Por razões que se prendem com a brevidade deste artigo, centraremos a nossa análise nas soluções preconizadas neste aresto à luz do princípio da tutela jurisdicional efectiva e da reforma do contencioso administrativo plasmada na Lei n.º 15/2002, de 22 de Fevereiro, que aprovou o novo Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

2. O Acórdão do TCA

Na sequência de diversas liquidações oficiosas de IVA, o sujeito passivo deduziu reclamação graciosa a qual veio a ser indeferida expressamente pela Administração Tributária. Não se conformando, deduziu recurso hierárquico, o qual não foi objecto de pronúncia no prazo legal de decisão. Perante o indeferimento tácito do recurso hierárquico, deduziu impugnação judicial, a qual veio a ser julgada intempestiva pela 1ª Instância, absolvendo do pedido a Fazenda Pública com fundamento no decurso do prazo legal de 15 dias para reagir contra o indeferimento expresso da reclamação graciosa.

O sujeito passivo recorreu para o TCA por considerar que o meio processual próprio para impugnar contenciosamente a decisão do recurso hierárquico interposto do despacho de indeferimento de reclamação graciosa que comporte a apreciação da legalidade do acto de liquidação seria a impugnação judicial e que esta havia sido tempestiva, porquanto apresentada no prazo de noventa dias contados do indeferimento tácito do recurso hierárquico.

Decidiu o TCA que o meio processual próprio para reagir contenciosamente é a impugnação judicial, a qual deverá ser deduzida no prazo de noventa dias a contar da decisão do recurso hierárquico, no caso de decisão expressa, e, nos casos de indeferimento tácito, a contar do momento em que o recurso se considera tacitamente indeferido.

Decidiu bem, em nossa opinião. Contudo, estamos longe de estar perante uma questão pacífica, conforme procuraremos abordar de seguida.

3. O artigo 76º do CPPT

O artigo 76, n.º 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário (“CPPT”), determina que “*A decisão sobre o recurso hierárquico é passível de recurso contencioso, salvo se de tal decisão já tiver sido deduzida impugnação judicial com o mesmo objecto.*”. Uma análise estribada em argumentos de natureza formal e literal

¹ Com a aprovação do novo Estatuto dos Tribunais Administrativos (“ETAF”), operada por via da Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, o Tribunal Central Administrativo foi desdobrado no Tribunal Administrativo Central Sul, com sede em Lisboa, e no Tribunal Central Administrativo Norte, com sede no Porto (cfr. artigo 31º do ETAF).

do preceito acima transcrito, não permitirá retirar outra conclusão que não seja que o meio processual para reagir do indeferimento de um recurso hierárquico, deduzido por sua vez do indeferimento de reclamação graciosa, será o recurso contencioso de anulação regulado nos artigos 24º e ss. da LPTA, e não a impugnação judicial prevista nos artigos 97º e ss. do CPPT.

Contudo, uma parte da doutrina tem vindo, acertadamente, a questionar tal solução, por a mesma consubstanciar um anacronismo no contencioso tributário, uma vez que, com a entrada em vigor do CPPT, a impugnação judicial foi erigida como o meio processual por excelência sempre que esteja em causa a sindicância, a quem tenha nisso um interesse atendível, judicial da legalidade de um acto tributário de liquidação.²³

Para tanto, contribui o artigo 97º do CPPT, o qual no seu n.º 2 estabelece que ” *O recurso contencioso dos actos administrativos em matéria tributária, que não comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação, da autoria da administração tributária, compreendendo o Governo Central, os Governos Regionais e os seus membros, mesmo quando praticados por delegação, é regulado pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos*”.

Estaríamos, pois, perante um lapso do legislador ordinário, o qual, ao transpor o anterior artigo 92º do Código de Processo Tributário, não terá tido em conta o artigo 97º do CPPT, nem o disposto na alínea j) do artigo 101º da Lei Geral Tributária (“LGT”), impondo um esforço adicional de interpretação para efeitos da correcta escolha do meio processual no contexto do actual desenho do contencioso tributário.

Com efeito, importa notar que o legislador instituiu um regime dual, delimitado em função da natureza do acto praticado pela Administração Tributária, ou seja, para os actos tributários prototípicos – os actos de liquidação⁴⁵ - o particular deverá socorrer-se da impugnação judicial, ao passo que para os demais actos em matéria tributária que não comportem a apreciação jurisdicional da legalidade da liquidação, o meio processual mais adequado será o recurso contencioso de anulação previsto na LPTA.⁶

² Para uma análise mais detalhada desta questão, e da argumentação expandida, ver Jorge Lopes de Sousa, *in* CPPT Anotado, 3ª Edição, páginas 465 e ss., e Rui Camacho Palma, *in* Fisco n.º 101/102, Janeiro 2002, “*Algumas reflexões sobre o recurso contencioso e a impugnação judicial no código de procedimento e processo tributário*”, páginas 89 e ss. Como nota Rui Camacho Palma, os casos em que o contribuinte apenas pretende recorrer do acto de indeferimento da reclamação graciosa serão marginais, pois “*Poderia, em abstracto ser ressalvado o caso em que o recurso hierárquico se fundasse apenas na ilegalidade do próprio acto de indeferimento da reclamação graciosa, sem infirmar a validade do acto de liquidação de que se reclamou, o que pode suceder, por exemplo, quando o indeferimento da reclamação graciosa não radicou em razões de mérito e através do recurso hierárquico se conteste o decaimento por meras questões de natureza prejudicial. Em termos práticos esta hipótese é dificilmente concebível*”.

³ Casalta Nabais parece inclinar-se para idêntica solução quando afirma que o prazo aplicável a esse recurso será, nos casos de indeferimento expresso, o prazo de 15 dias previsto no n.º 2 do artigo 102º do CPPT, ou seja, o prazo para a impugnação judicial. Ver o autor citado *in* Direito Fiscal, Almedina, página 296.

⁴ Casalta Nabais distingue os actos tributários, os actos em matéria tributária e os actos administrativos respeitantes a questões fiscais. Assim, afirma aquele autor “*Deve falar-se, de um lado, em actos tributários, para referir os actos de liquidação dos impostos e, de outro, os actos em matéria tributária lato sensu, para aludir aos outros actos praticados em sede das relações jurídicas fiscais. Nestes últimos, por sua vez: 1) os actos em matéria tributária stricto sensu, isto é, os actos preparatórios dos actos tributários, e 2) os actos administrativos em matéria tributária ou actos administrativos relativos a questões tributárias*”, *in* obra citada página 284, e numa análise mais aturada, “*A Impugnação Administrativa no Direito Fiscal*”, *in* Scientia Iuridica, n.º 291, 2001, páginas 91 e ss.

⁵ Já J.L. Saldanha Sanches afirma que actos tributários, serão todos os actos com conteúdo tributário, ainda que não incorporem uma liquidação de imposto. Neste sentido, J.L. Saldanha Sanches, *in* A *Quantificação da Obrigação Tributária*, 2ª Edição, Lex, Lisboa, 2000, pp. 90 e seguintes.

⁶ Diploma revogado pela Lei n.º 15/2002, de 15 de Fevereiro que veio a aprovar o novo Código de Processo nos Tribunais Administrativos, com entrada em vigor a 1 de Janeiro de 2004. No novo CPTA, o recurso contencioso de anulação é substituído pela acção administrativa especial, a qual passa a ter por objecto, nos termos do n.º 1 do artigo 46º do CPTA “*os processos cujo objecto sejam pretensões emergentes da prática ou omissão ilegal de actos administrativos, bem como de normas que tenham ou devessem ter sido emitidas ao abrigo de disposições de direito administrativo*”. Para uma análise da reforma do contencioso administrativo ver, entre outros, Vasco

Trata-se, a nosso ver, de uma solução criticável, uma vez que introduz, sem preocupações de sistematicidade e coerência, uma multiplicação de meios impugnatórios passível de gerar incerteza e diversidade de tratamento. Para tanto, basta atentar na diferença quanto aos meios de prova, designadamente as restrições dos meios de prova à documental e pericial, que resulta para o recurso contencioso, do disposto nos artigos 12º, n.º 1 e alínea b) do artigo 24º da LPTA. Mas essa é uma matéria que escapa o objecto da presente reflexão.

Voltando ao caso em apreço, o contribuinte, perante o escolho interpretativo, a que um legislador atento não seria insensível, optou pela impugnação judicial, sendo-lhe negado em primeira instância o direito a uma tutela jurisdicional efectiva, e a protecção dos seus interesses legalmente protegidos.

O TCA, estribando-se, quase em exclusivo, na doutrina avisada de Jorge Lopes de Sousa, e sob o “manto protector” do princípio da adequação do meio processual, ultrapassou as dificuldades interpretativas resultantes do artigo 76º, n.º 2 do CPPT, e, numa decisão, a nosso ver acertada, acolheu as soluções preconizadas na doutrina. Contudo, julgamos que o TCA não foi tão longe quanto seria desejável, centrando sua argumentação na primazia da *actio*, quando o que verdadeiramente está em causa é determinar o meio processual mais ajustado de forma a assegurar aos particulares uma tutela jurisdicional efectiva, ou seja, assegurar que não existam limitações no plano processual que ponham em causa a efectividade da sua actuação em juízo.

A opção por um ou outro caminho não é destituída de interesse, sobretudo nos casos em que o particular opte pela solução inversa, ou seja, quando opte por deduzir o recurso contencioso regulado pela jurisdição administrativa, ou melhor dito, quando venha a optar, a partir de 1 de Janeiro de 2004, pela acção administrativa especial.⁷

4. O princípio da tutela jurisdicional efectiva

Nos termos do artigo 97, n.º 2 da LGT, a todo o direito de impugnar corresponde o meio processual mais adequado de o fazer valer em juízo. Com o preceito em análise, o legislador, para além de proibir a cumulação de meios processuais para fazer valer um determinado direito subjectivo dos contribuintes, veio determinar que, em caso de concorrência de meios, deverá prevalecer aquele que se mostrar mais adequado para a tutela eficaz do direito em causa.⁸

Conforme ensina Alberto dos Reis, a adequação do meio processual – como forma de verificar eventual erro na forma de processo – afere-se “*pelo ajustamento do pedido à finalidade para a qual a lei criou o respectivo processo, desde que coincidam o fim concretamente visado pelo autor e o fim abstractamente figurado na lei*”⁹. Na óptica do direito processual civil, destinado a regular e tutelar, por norma, interesses e direitos de índole particular, em que importa acima de tudo assegurar a igualdade das partes (pois ambos os interesses em confronto

Pereira da Silva, “*Todo o contencioso administrativo se tornou de plena jurisdição*” in *Cadernos de Justiça Administrativa* n.º 34, página 24 e ss., e João Raposo, “*A Tramitação da acção administrativa especial*”, in ob. citada, n.º 39, páginas 14 e ss.

⁷ Com efeito, nos termos do artigo 191º do CPTA, a partir da data da entrada em vigor daquele diploma, as remissões efectuadas em lei especial, entre as quais se incluirá o CPPT, para o regime do recurso contencioso de anulação, consideram-se efectuadas para o regime da acção administrativa especial, prevista nos artigos 46º e ss. do CPTA.

⁸ O que determinará a obrigatoriedade, sempre que tal se mostre viável nos termos da lei de processo, de convalidação do meio processual escolhido pelo particular na forma de processo mais adequada, conforme preceituado no n.º 4 do artigo 98º do CPPT.

⁹ Cfr. o autor citado in *Código de Processo Civil Anotado*, Vol. II, páginas 289 e 291.

merecem idêntica tutela) verifica-se uma clara subordinação do direito substantivo à *actio*, ou seja, a primazia da forma como o interessado se apresenta em juízo para fazer valer a sua pretensão.

No entanto, para efeitos de contencioso administrativo, julgamos, contudo, que uma tal interpretação não se mostra a mais conforme à Constituição, atento o preceituado no artigo 268º do diploma fundamental.

Com efeito, com a nova formulação do artigo 268º da CRP, dada pela Lei n.º 1/97, de 20 de Setembro, para além de uma clara subjectivização da justiça administrativa, durante décadas limitada a uma mera apreciação da legalidade dos actos praticados pela Administração, verifica-se, também, e em consequência, uma clara ou progressiva funcionalização do direito adjectivo à tutela dos particulares.

Como notou o Tribunal Constitucional¹⁰, embora noutro contexto (isto é, a propósito da acção para o reconhecimento de um direito), e reportando-se à nova formulação do referido preceito constitucional, “*reconhecendo que ela avança um pouco mais na construção de um contencioso administrativo funcionalizado à tutela dos direitos e interesses legalmente protegidos dos administrados – pela primeira vez, a nível constitucional, tal como na nova epígrafe do artigo 20º, utiliza-se o conceito de tutela jurisdicional efectiva*”.

Deste modo, o princípio da adequação processual, mais do que uma regra destinada a assegurar um qualquer interesse público difuso na racionalização dos meios processuais, ou, ainda como resquício de um contencioso administrativo de índole objectiva, em que o reconhecimento do carácter público da instituição processual conduzia a uma primazia da acção sobre o direito substantivo, deverá ser entendida *prima facie* como garantia do acesso à justiça tributária, enquanto instrumento ao serviço do direito à tutela plena e efectiva dos direitos dos particulares, tal como consagrada no artigo 268º, n.º 4 da Constituição da República Portuguesa.

Como bem nota e ensina de há longa data, muitas vezes desacompanhado, e só agora com consagração expressa na legislação ordinária, Vasco Pereira da Silva¹¹, “*a lógica de todo o contencioso administrativo, segundo o modelo constitucional, gravita em torno da tutela judicial plena e efectiva dos particulares, sendo em razão desse princípio que devem ser organizados os diferentes meios processuais, principais e acessórios, sejam eles destinados ao reconhecimento de direitos, à impugnação de actos lesivos, à condenação da Administração, ou a acautelar direitos dos sujeitos processuais*”.

Dito de outro modo, parece-nos inequívoco que face aos artigos 20 e 268º da CRP, os diferentes meios processuais previstos no contencioso tributário deverão ser analisados em torno do princípio da tutela plena e efectiva dos particulares, como corolário da garantia constitucional de acesso à justiça administrativa e tributária. A tutela jurisdicional efectiva é, pois, acima de tudo, um direito fundamental dos particulares, constituindo uma óbvia limitação à prolação de sentenças como a proferida em primeira instância, em que o Tribunal pura e simplesmente se recusou a apreciar a pretensão regularmente apresentada em juízo pelo particular, não cuidando de apreciar qual o meio processual mais adequado e qual a leitura a efectuar do artigo 76º do CPPT.

Assim, a impugnação será o meio processual mais *adequado* para o particular reagir sempre que pretenda a apreciação jurisdicional da legalidade de um acto de liquidação, não apenas porquanto à luz do direito adjectivo se apresenta como a solução mais coerente e em linha com o desenho processual previsto no CPPT, mas porquanto, em comparação com o *antigo* recurso contencioso de anulação¹², se trata do meio processual

¹⁰ Cfr. Acórdão 89/99, publicado na II Série do Diário da República, de 1 de Julho de 1999.

¹¹ Ver o autor citado *in* Ventos de Mudança no Contencioso Administrativo, “*Vem aí a reforma do contencioso administrativo (??)*”, Almedina, página 100 e ss.

¹² Até à entrada em vigor da Reforma do Contencioso Administrativo, o contencioso administrativo estava assente num modelo marcadamente objectivista, limitado a um mero contencioso de anulação de actos administrativos, com fortes limitações nos poderes de cognição e de pronúncia dos juizes, os quais se limitariam a um mero controlo da legalidade.

susceptível de assegurar uma maior tutela jurisdicional efectiva em termos de prazos, meios de prova, em suma de obter uma decisão que tutele de forma efectiva os seus legítimos interesses.

A questão central coloca-se, pois, no plano do conteúdo e instrumentalização do princípio da adequação processual face ao direito constitucionalmente consagrado da tutela jurisdicional efectiva, problemática tanto mais relevante no direito processual tributário enquanto o mesmo não for transformado num verdadeiro contencioso de plena jurisdição.¹³¹⁴ Ora, terá sido, precisamente, neste ponto, que o TCA, ao acentuar o *prius* na acção e não no direito a uma tutela jurisdicional efectiva, como garantia constitucionalmente consagrada, não foi tão longe quanto julgamos seria desejável, deixando por resolver algumas questões que passaremos a abordar de seguida.

5. Da convalidação nos casos em que o particular opta pelo recurso contencioso de anulação

Uma das questões que ficou por resolver no aresto proferido pelo TCA prende-se com os casos em que o contribuinte, apegado à letra do artigo 76, n.º 2 do CPPT, opte por deduzir o recurso contencioso de anulação, ou, a partir de 1 de Janeiro de 2004, pela acção administrativa especial.

Nesta matéria importará distinguir os casos em que reage de um acto de indeferimento expresso, daqueles em que vai a juízo por força do decurso do prazo legal de decisão do recurso hierárquico.

I – Na primeira situação, e atento o disposto na alínea a) do artigo 28º da LPTA, o contribuinte dispunha de um prazo de dois meses, a contar da notificação do indeferimento (cfr. n.º 1 do artigo 29º da LPTA), para apresentar o recurso perante o Tribunal Tributário de 1ª Instância. Tendo por base a Jurisprudência ora firmada pelo TCA, parece inequívoco estarmos perante um caso de erro na forma do processo, o que constitui uma nulidade de conhecimento oficioso, conforme preceituado no n.º 4 do artigo 98º do CPPT, e n.º 3 do artigo 97º da LGT.

Contudo, trata-se de uma nulidade susceptível de sanção por parte do Tribunal, o qual deve convolar o processo para a sua forma mais adequada, *in casu*, a impugnação judicial, importando, apenas, a anulação dos actos que não possam ser aproveitados, devendo praticar-se os que forem estritamente necessários para que o processo se aproxime, quanto possível, da forma estabelecida por lei (ver artigo 199º do CPC, aplicável *ex vi* ao processo tributário pelo artigo 2º do CPPT). Conforme jurisprudência pacífica do STA, “*A inidoneidade do meio processual usado e a possibilidade da convalidação para o que se mostre adequado, tem de aferir-se fundamentalmente pela tempestividade do exercício do direito da acção apropriada, pela pertinência da causa de pedir, bem como a conformidade desta com o correspondente pedido*”.¹⁵

Assim, recorrendo ao exemplo em apreço, nada parece obstar à convalidação da petição de recurso em petição de impugnação judicial quanto ao objecto do processo e do pedido formulado pelo autor, o qual tenderá a reconduzir-se à anulação do acto de liquidação. Contudo, um dos problemas centra-se precisamente com a questão da tempestividade da apresentação da petição para efeitos da nova forma processual.

¹³ Não que entendamos que o contencioso tributário esteja confinado a um mero contencioso de anulação, mas, apenas, que a consagração do princípio da plena jurisdição se obtém por uma excessiva dispersão de meios processuais, sem possibilidade, em sede de impugnação, de obter uma tutela constitutiva, executória e condenatória.

¹⁴ Sobre esta matéria, ver J.L. Saldanha Sanches, “*O contencioso tributário como contencioso de plena jurisdição*”, in *Fiscalidade*, 7/8, Julho/Outubro 2001, página 72.

¹⁵ Ver acórdão do STA de 14.01.2003, proferido no recurso n.º 6882/02, *in base de dados da Inforfisco*.

Conforme vimos atrás, o TCA veio defender que a impugnação judicial, nos casos de indeferimento expresso do recurso hierárquico, deveria ser deduzida no prazo de noventa dias a contar da respectiva notificação, atento o disposto na alínea e) do n.º 1 do artigo 102º, do CPPT.¹⁶ Uma vez mais, o TCA acolheu as teses do Ilustre Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, quando este afirma *“Por último, e será, decerto, o que mais deve relevar para quem tem de aplicar o direito nos tribunais, aquela alínea e) do n.º 1 do artigo 102º pode ter, com razoabilidade e boa fé, a interpretação que aqui se defende e, tendo ela melhor suporte textual do que a de incluir no n.º 2 daquele art. 102º, há exigências de sensatez que impõem que não se frustrem as legítimas expectativas que os interessados possam ter na disponibilidade do prazo referido. Seria mesmo duvidosa, à luz do princípio da tutela judicial efectiva consagrado no artigo 20, n.º 1 e 268º, n.º 4 da CRP, a constitucionalidade de uma norma legal que, sob a camuflagem de outra em que se prevê por forma explícita um prazo geral mais longo para o exercício do direito de impugnação dos interessados, contivesse um prazo de preclusão especial mais curto, com cuja aplicação os interessados não pudessem, razoavelmente, contar.”*¹⁷

Posição diversa, manifesta Casalta Nabais, o qual, estribado em argumentos de natureza sistemática, defende que o prazo de impugnação judicial deve ser o de 15 dias previsto no n.º 2 do artigo 102º do CPPT, ou seja, o prazo de impugnação da decisão expressa de indeferimento de reclamação graciosa.¹⁸

Nesta matéria, e atento o princípio da tutela jurisdicional efectiva, tendemos a seguir a posição defendida por Jorge Lopes de Sousa, pois, não obstante tratar-se de mais uma entorse na coerência do contencioso tributário (nada justifica a adopção de um prazo maior nestes casos do que para aqueles em que se reage do indeferimento expresso de reclamação graciosa), julgamos ser a única forma de salvaguardar os legítimos interesses dos particulares, viabilizando a convalidação do processo na sua forma mais adequada, ou seja, a impugnação judicial.

II – Situação mais complexa será aquela em que o contribuinte, decorrido o prazo legal de decisão do recurso hierárquico (ver artigo 66º do CPPT)¹⁹, decide avançar para o recurso contencioso aquando da formação da presunção de indeferimento tácito, uma vez que o prazo de interposição do recurso (1 ano, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 28º da LPTA) é substancialmente mais longo que o prazo previsto na alínea d) do n.º 1 do artigo 102º do CPPT (90 dias).²⁰

¹⁶ O artigo 102, n.º 1, alínea e) estabelece *“A impugnação será apresentada, no prazo de 90 dias contados a partir dos factos seguintes:*

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

¹⁷ Ver autor citado, in CPPT Anotado, página 405.

¹⁸ Sobre esta matéria, afirma o reputado Professor, *“Nem no referido art. 76º, nem no artigo 102º, que estabelece os prazos da impugnação judicial, se fixa o prazo em que este recurso contencioso pode ser interposto. Dada, porém, a similitude com a impugnação da decisão (primária) sobre a reclamação, somos de opinião que deve aplicar-se a este recurso o prazo previsto para a impugnação da decisão sobre a reclamação no n.º 2 do artigo 102º d, isto é, o prazo de 15 dias após a notificação da decisão sobre o recurso”,* in Direito Fiscal, página 296.

¹⁹ O Tribunal não se pronunciou sobre esta matéria, mas julgamos que o prazo de decisão de 60 dias previsto no n.º 5 do artigo 66º do CPPT, deverá começar a ser contado a partir da data da remessa do recurso para o órgão decisor, conforme preceituado no artigo 175º do CPA, o que deverá acontecer nos termos do n.º 3 do artigo 66º do CPPT, no prazo de 15 dias a contar da interposição do recurso perante o autor do acto recorrido. No sentido ora propugnado ver também Jorge Lopes de Sousa, in CPPT Anotado, página 360.

²⁰ Situação resolvida no CPTA, uma vez que para a acção administrativa especial, se prevê nos casos de acção de anulação de actos administrativos um prazo geral de recurso de três meses, o que permitirá, na maior parte dos casos, a convalidação, pelo menos no que diz respeito à tempestividade do pedido.

Equivale isto a dizer, que na maior parte das situações, a petição de recurso não poderá ser convalidada em petição de impugnação judicial por já se mostrar decorrido o prazo legal de apresentação em juízo deste processo. Que fazer?

A resposta não é isenta de dificuldades, desde logo, porquanto a errónea utilização do meio processual não poderá ser assacada ao particular, mas sim à deficiente formulação do artigo 76º do CPPT. Por outro lado, quer nos casos do recurso contencioso, quer na impugnação judicial, existirá, *a priori*, uma total correspondência entre o pedido formulado pelo contribuinte – a anulação do acto tributário – e o critério abstracto previsto na lei adjectiva, ou ainda, pelos fins concretos com os fins abstractos.²¹

Chegados a este ponto, e sem prejuízo de ressaltarmos que não defendemos a instituição de um regime de subsidiariedade entre o recurso de anulação e a impugnação judicial, julgamos que existem exigências de justiça que impõem que não se frustrem os legítimos interesses e expectativas dos sujeitos passivos que recorreram ao recurso contencioso de anulação induzidos em erro por força da deficiente formulação do artigo 76º do CPPT. Admitir-se o contrário, ou seja, o erro na forma de processo, que conduziria à anulação de todo o processo, seria, a nosso ver, contrário ao princípio da tutela jurisdicional efectiva, inviabilizando a subida a juízo da legítima pretensão de um particular, com base numa interpretação jurisprudencial com a qual os interessados não podiam, razoavelmente, contar.²²

III – Em suma, um contribuinte que pretenda reagir dum acto de liquidação poderá socorrer-se dos seguintes meios processuais, nos prazos a seguir discriminados:

- i) deduzir reclamação graciosa no prazo de noventa dias a contar do termo do prazo de pagamento voluntário (ver n.º 1 do artigo 70 e alínea a) do n.º 1 do artigo 102º do CPPT);
- ii) na eventualidade de indeferimento expresso da reclamação graciosa, poderá optar por deduzir impugnação judicial no prazo de 15 dias a contar da respectiva notificação (ver n.º 2 do artigo 102º do CPPT), ou deduzir recurso hierárquico no prazo de 30 dias conforme preceituado no n.º 2 do artigo 66º do CPPT;
- iii) no caso de indeferimento tácito da reclamação graciosa, por decurso do prazo legal de decisão determinado no n.º 1 do artigo 57º da LGT, pode deduzir impugnação judicial no prazo de 90 dias nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 102º e artigo 106º do CPPT;
- iv) nos casos de indeferimento expresso do recurso hierárquico deduzido do indeferimento expresso ou tácito da reclamação graciosa, pode reagir contenciosamente por via da impugnação judicial no prazo de 90 dias a contar da respectiva notificação (cfr. alínea e) do n.º 1 do artigo 102º do CPPT);
- v) nos casos de indeferimento tácito do recurso hierárquico deduzido por sua vez do indeferimento expresso ou tácito da reclamação graciosa, pode reagir contenciosamente por via da impugnação

²¹ O que leva a que o próprio legislador não tivesse distinguido as duas formas de recurso para efeitos do artigo 62º do ETAF, utilizando indistintamente o conceito de *recurso*, quer para os casos de liquidação (ver alínea a) do artigo 62º), quer nos casos em que o meio processual mais adequado seria o recurso contencioso de anulação (ver alínea d) do referido preceito).

²² Numa linha interpretativa semelhante, ou seja, da prevalência do direito substantivo e da justiça sobre o direito adjectivo, embora num caso absolutamente distinto, o STA, contornou, e bem, o facto de um contribuinte, que efectuara indevidamente pagamentos por conta, e que não recorrera à reclamação prévia prevista no artigo 133º do CPPT, determinando a anulação da respectiva nota de liquidação que não tivera em conta tais pagamentos por conta do imposto devido a final. Cfr. Acórdão do STA de 9 de Abril de 2003, proferido no recurso n.º 1943/02.

- judicial no prazo de 90 dias a contar da formação da presunção da formação de indeferimento tácito (cfr. alínea d) do n.º 1 do artigo 102º do CPPT);
- vi) deduzir impugnação judicial do acto de liquidação, no prazo de 90 dias a contar do termo do prazo de pagamento voluntário (cfr. alínea a) do n.º 1 do artigo 102º do CPPT).

6. Breves reflexões sobre o novo contencioso administrativo: a acção administrativa especial

Nos termos do artigo 191º do CPTA, a partir da data da entrada em vigor daquele diploma, o que se veio a verificar a 1 de Janeiro de 2004, as remissões efectuadas em lei especial, entre as quais se incluirá o CPPT por força da remissão prevista no n.º 2 do artigo 97º do CPPT, para o regime do recurso contencioso de anulação, consideram-se efectuadas para o regime da acção administrativa especial, prevista nos artigos 46º e ss. do CPTA.

Deste modo, e a partir de 1 de Janeiro de 2004, os particulares que pretendam reagir de um acto administrativo tributário (numa acepção ampla) que não comporte a apreciação dum acto de liquidação, deverão apresentar-se a juízo por via da acção administrativa especial, a deduzir no prazo de 3 meses (para a impugnação de actos administrativos – cfr. alínea b) do n.º 2 do artigo 58º do CPTA) a contar da notificação perante o Tribunal Administrativo e Fiscal competente.²³

Não obstante tratar-se de matéria que excede o objecto da presente reflexão, não gostaríamos de deixar de tecer alguns comentários a propósito deste novo meio processual, bem como do seu impacto no contencioso tributário.

Numa primeira nota de índole geral, cumpre, desde logo, notar a clara ampliação do objecto da justiça administrativa, passando os juizes a ter mais vastos poderes de pronúncia, quer declarativos, quer de condenação, quer possibilitado a prolação de sentenças inibitórias, o que implica a superação definitiva da tradicional limitação da jurisdição administrativa a um mero contencioso de anulação. Como afirma Vasco Pereira da Silva,²⁴ *“do que se trata é de superar os velhos traumas da infância difícil do contencioso administrativo (...) para se passar a considerar que os tribunais administrativos são verdadeiros e próprios tribunais, pelo que os efeitos das suas sentenças não possuem qualquer limitação natural ou congénita, antes devendo ter por critério e medida (a plenitude e a efectividade) os direitos dos particulares necessitados de tutela.”*

No que diz respeito à acção administrativa especial, a qual entre outros, tem por objecto a anulação de um acto administrativo ou a condenação à prática de um acto administrativo legalmente devido (cfr. artigo 46º, n.º 2, alíneas a) e b) do CPTA), destacaríamos as seguintes alterações, por referência, ao antigo recurso contencioso:

- i) estabelecimento de diversas formas especiais de processo (acção de impugnação, condenação à prática de acto devido, impugnação de normas e declaração de ilegalidade de omissão), com diversos prazos de propositura e regras próprias de tramitação;
- ii) alargamento do prazo de impugnação de dois meses para três meses, com possibilidade de alargamento do prazo até um ano, nos casos em que a ultrapassagem do prazo geral se deva a

²³ Ver artigo 49º do novo ETAF, aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, na redacção introduzida pela Lei n.º 4-A/2003, de 19 de Fevereiro e pela Lei n.º 107-D/2003, de 31 de Dezembro. Sobre a sede, jurisdição e instalação dos novos Tribunais Administrativos e Fiscais ver Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro e Portaria n.º 1418/2003, de 30 de Dezembro.

²⁴ Ver Vasco Pereira da Silva, *“Todo o Contencioso administrativo se tornou de plena jurisdição”* in Cadernos de Justiça Administrativa, n.º 34, Julho/Agosto 2002, páginas 24 e ss.

- conduta da Administração que tenha induzido o interessado em erro, ou o quadro legal levar a considerar que o atraso é desculpável (cfr. n.º 4 do artigo 58º do CPTA);²⁵
- iii) possibilidade de cumulação de pedidos, nomeadamente, nos processos de impugnação de actos administrativos, em para além do pedido de anulação, é possível cumular pedido de condenação à prática do acto legalmente devido e condenação da Administração à reconstituição da situação actual hipotética (ver artigo 47, n.º 2 e artigo 4º do CPTA);
 - iv) adopção do princípio da livre admissibilidade dos meios de prova, cabendo às partes na petição inicial indicar os actos cuja prova se propõem fazer (cfr. alínea l) do n.º 1 do artigo 78º do CPTA);
 - v) possibilidade de prolação de despacho saneador nos casos previstos no n.º 1 do artigo 87º do CPTA;
 - vi) possibilidade de realização de audiências públicas de discussão, sempre que a complexidade do processo o justifique ou a requerimento das partes (cfr. artigo 91º do CPTA);
 - vii) estabelecimento da regra da pronúncia obrigatória sobre todas as causas de invalidade invocadas contra o acto impugnado (cfr. n.º 1 do artigo 95º do CPTA).

Conforme decorre do acima exposto, trata-se de uma ampla reforma, que visa, acima de tudo, adequar os meios processuais à concessão de uma tutela plena e efectiva dos direitos dos particulares, em linha com aquilo que alguma doutrina e jurisprudência vinham construindo e reclamando de há muitos anos a esta parte.

Trata-se, também, a nosso ver, da consagração definitiva (pelo menos assim o esperamos) da funcionalização e instrumentalização do direito adjectivo à protecção e garantia dos interesses legalmente protegidos dos particulares como forma efectiva de assegurar o direito constitucionalmente consagrado de acesso à justiça e aos Tribunais, sem que continuem a existir limitações, no plano processual, que ponham em causa a sua actuação em juízo.

Nesta matéria, aguardamos com elevada expectativa a anunciada²⁶ reforma ou revisão do contencioso tributário por forma a adequar o CPPT às inovações introduzidas no contencioso administrativo. Esperemos que o legislador aproveite esta ocasião para reforçar, de forma inequívoca, as garantias dos contribuintes perante a Administração Tributária, e que não se invoque a pretensa especialidade do contencioso tributário, para obstar às dificuldades que a Administração Tributária terá de enfrentar dentro deste novo quadro legal e, deste modo, adiar a reforma que de há muito se impõe e que o poder político nunca teve coragem para implementar.

Samuel Almeida
Advogado

OMMEA - Oliveira, Martins, Moura, Esteves & Associados – Sociedade de Advogados

²⁵ Será o caso de uma notificação de um acto administrativo lesivo, sem que a mesma contenha de forma clara e congruente quais os prazos legais de reacção e defesa, bem como a legislação aplicável.

²⁶ O artigo 46º da Lei de Orçamento de Estado (Lei n.º 107-B/2003, de 31 de Dezembro) contém uma autorização legislativa para o Governo proceder à harmonização do CPPT, da LGT e do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, com as recentes alterações no âmbito do código de processo civil e da reforma do contencioso administrativo.