

## ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIA

Vieira de Almeida & Associados

### 1. SUMÁRIO DO ACÓRDÃO ANALISADO

**Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 02 de Fevereiro de 2006**

**Processo: 0746/05**

- I Do acto de indeferimento de recurso hierárquico interposto de indeferimento de reclamação graciosa, comportando a apreciação da legalidade da liquidação, cabe impugnação judicial e não recurso contencioso - art. 97.º, n.º 5, als. d) e f) *in fine* e n.º 2 do CPPT.
- II O respectivo prazo de 90 dias conta-se a partir da notificação daquele primeiro indeferimento - art. 102.º, n.º 1, al. e).
- III O indeferimento tanto de reclamação graciosa deduzida contra o acto tributário de liquidação como do subsequente recurso hierárquico pode constituir objecto de impugnação judicial.

### 2. ANÁLISE

A questão da adequada forma processual de exercício do direito de reacção no caso de um acto de indeferimento de recurso hierárquico interposto de indeferimento de reclamação graciosa, comportando a apreciação da legalidade da liquidação, em matéria fiscal, não é clara, e tem sido objecto de numerosas decisões judiciais.

No acórdão em questão, o Subdirector-Geral dos Impostos interpôs recurso jurisdicional para o Supremo Tribunal Administrativo (STA) da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, que julgou parcialmente procedente a impugnação de um acto de liquidação de IRC.

O STA negou o recurso, confirmando a sentença recorrida.

A questão fundamental analisada neste Acórdão, e que aqui se aborda, é a de apurar se do acto tácito de indeferimento de recurso hierárquico, tendo como objecto acto de liquidação tributária, cabe, ou não, impugnação judicial, no prazo de 90 dias, ou se pelo contrário, cabe recurso contencioso (hoje acção administrativa especial), com fundamentos diversos da impugnação e que não impliquem apreciação da liquidação.

Face a este problema, impõe-se um enquadramento legal e doutrinário desta matéria, fazendo uma rigorosa delimitação dos âmbitos de aplicação dos mecanismos referidos.

De acordo com o previsto no artigo 80.º da Lei Geral Tributária (LGT) “ *a decisão do procedimento [na situação em apreço da reclamação graciosa] é susceptível de recurso hierárquico para o mais elevado superior hierárquico do autor do acto, mas salvo disposição legal em contrário, este é sempre facultativo*”.

Tal como disposto no número 2 do artigo 76.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), admite-se a possibilidade de impugnação judicial da decisão de recurso hierárquico de decisão de indeferimento de reclamação graciosa, se não tiver sido já deduzida impugnação judicial com o mesmo objecto, não obstante o carácter facultativo do recurso hierárquico.

No artigo 66.º do CPPT reafirma-se a regra da admissibilidade de recurso hierárquico das decisões dos procedimentos tributários, prevendo-se, no entanto, que tal regra deve subordinar-se ao princípio do duplo grau de decisão. Este princípio está enunciado no número 1 do artigo 47.º do CPPT, onde se estabelece que a mesma pretensão não pode ser apreciada sucessivamente por mais de dois órgãos integrando a mesma administração tributária.

Não há também possibilidade de interposição de recurso hierárquico directo dos actos de liquidação. Com efeito, o regime de impugnação graciosa destes actos consiste, num primeiro

plano, numa reclamação graciosa (artigo 68.º do CPPT), só da decisão desta cabendo recurso hierárquico (artigo 76.º do mesmo diploma).

De harmonia com o preceituado no artigo 174.º do Código de Procedimento Administrativo (CPA), o órgão competente para conhecer do recurso pode, sem sujeição ao pedido do recorrente, confirmar ou revogar o acto recorrido e, se a competência do autor do acto recorrido não for exclusiva, pode também modificá-lo ou substituí-lo, podendo também anular, no todo ou em parte, o procedimento administrativo e determinar a realização de nova instrução ou de diligências complementares.

No caso de se tratar de reclamação graciosa, comportando esta e o subsequente recurso hierárquico a apreciação da legalidade de actos de liquidação, o meio processual adequado para impugnar contenciosamente a decisão proferida em recurso é a impugnação judicial [alínea d) do número 1 do artigo 97.º, n.º 1 do CPPT].

Esta impugnação judicial, no caso de decisão expressa de indeferimento do recurso hierárquico pode ser deduzida no prazo de 90 dias a contar da notificação [alínea e) do número 1 do artigo 102.º do CPPT]. No caso de indeferimento tácito, pode ser deduzida no prazo de 90 dias a contar do momento em que o recurso se considera tacitamente indeferido [alínea d) do número 1 do artigo 102.º do CPPT].

O prazo de 90 dias conta-se da notificação do indeferimento do recurso hierárquico, de acordo com o preceituado na alínea e) do número 1 do artigo 102.º, do CPPT: “*notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código*”. A tal não obsta a natureza facultativa e efeito devolutivo do recurso hierárquico - artigos 80.º da LGT e 67.º do CPPT.

Na verdade, no contencioso tributário, a natureza e efeitos daquele recurso não prejudicam - pelo contrário - a impugnação contenciosa. Nos termos expressos do artigo 76.º do CPPT “*a decisão sobre recurso hierárquico é passível de recurso contencioso, salvo se de tal decisão já tiver sido*

*deduzida impugnação judicial com o mesmo objecto”, cabendo, aliás, recurso hierárquico do indeferimento, total ou parcial, da reclamação graciosa.*

Assim, no sistema legal, do indeferimento da reclamação graciosa, sem dúvida que emerge a manutenção do acto tributário de liquidação. Todavia, também a própria decisão de indeferimento está em causa, pois dela cabe impugnação judicial, nos termos expostos.

Deste modo, apesar da letra do número 2 do artigo 76.º do CPPT referir, expressamente, que a *“decisão sobre recurso hierárquico é passível de recurso contencioso [leia-se acção administrativa especial]”,* conclui-se, pelo acima exposto, que este normativo não é compatível com a alínea d) do número 1 do artigo 97.º do CPPT, particularmente as alíneas d) e p) dos números 1 e 2 e alíneas a) e j) do artigo 101.º da LGT, pelo que o normativo em análise deverá ser entendido e interpretado de forma restrita.

Importa ainda salientar que, em termos de jurisprudência, o entendimento acima exposto tem sido seguido pelo STA.

Neste sentido, veja-se, entre muitos outros, os Acórdãos do STA de 07/07/2004 rec. 1780/03, 04/02/2004 recs. 1846/03 e 1259/03, 20/05/2003 recs. 638/03 e 305/03, 20/04/2004 rec. 2031/03, 24/03/2004 rec. 1588/03 e mais recentemente, os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, de 11-4-2007, de 6-6-2007, e de 12-7-2007, proferidos respectivamente nos recursos n.º 99/07, n.º 286/07, e n.º 318/07.

Este entendimento encontra igualmente forte apoio doutrinário.

A este propósito ensina o ilustre Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, in CPPT anotado e comentado, 5ª edição., I volume, 2006, páginas 577 e ss, que *“apesar da referência a “recurso contencioso” feita no n.º 2 deste art. 76º, a impugnação contenciosa dos actos administrativos proferidos em recurso hierárquico interposto de indeferimento de reclamação graciosa, quando comporta a apreciação da legalidade de actos de liquidação, deve ser feita através do processo*

*de impugnação judicial e não através do processo de recurso contencioso (actualmente acção administrativa especial) que é reservado para a impugnação de actos que não comportem a apreciação de actos de liquidação...”, o que se impõe “por considerações de razoabilidade e por exigência de coerência valorativa postulada pelo princípio da unidade do sistema jurídico que se sobrepõe à letra da lei (art. 9º, n.º 1 do CC)... “.*

Adicionalmente, entende o mesmo autor: *“Por isso, a redacção do n.º 2 deste art. 76º, que reproduz o n.º 2 do art. 100º do CPT, mostra-se deficiente, pois não teve em atenção que agora, à face dos arts. 101º, alíneas a) e j) da LGT e 97º, alíneas d) e p) deste código, é claro que é o processo de impugnação judicial e não o recurso contencioso o meio processual adequado para impugnar contenciosamente actos que apreciem actos de liquidação, quer sejam de indeferimento de reclamações graciosas quer sejam de recursos hierárquicos delas interposto”.*

E, assim, porque da liquidação não cabe nunca recurso hierárquico mas, antes, reclamação graciosa - artigo 97º, n.º 1, al. c) e 102º, n.º 2 do CPPT -, *“é de concluir que, no CPPT, a impugnação judicial é sempre o meio processual adequado para impugnar contenciosamente uma decisão proferida num recurso hierárquico que tenha conhecido da legalidade de um acto de liquidação, interposto da decisão de reclamação graciosa, e tal impugnação judicial não é admissível se já estiver pendente uma impugnação judicial que tenha por objecto, mediato ou imediato, o mesmo acto tributário”,* conclui o mesmo autor.

### **3. CONCLUSÃO**

Subscrevendo estas considerações doutrinárias e a orientação jurisprudencial do STA dos supra citados Acórdãos, entendemos também que a forma de reacção ao indeferimento expresso ou tácito de um recurso hierárquico manifesta-se através da dedução de impugnação judicial.

Importa ainda salientar que, de acordo com o disposto na alínea e) do número 1 do artigo 102.º do CPPT, a impugnação judicial, nos casos em que houve decisão do recurso hierárquico pode ser deduzida no prazo de 90 dias a contar da notificação.

Não é, pois, correcta a orientação de que, estando em causa a legalidade da liquidação e tendo o contribuinte reclamado e deduzido depois recurso hierárquico do indeferimento da reclamação, o prazo para deduzir impugnação judicial continue a contar-se do indeferimento da reclamação.

Importa acrescentar neste âmbito que a fixação de qualquer prazo para impugnação contenciosa de decisões administrativas constitui o estabelecimento de um ponto de equilíbrio entre dois interesses conflitantes, que são o do interessado em ver anulado o acto que considera ilegal e o da administração tributária em ver assegurada a estabilidade das situações jurídico-tributárias. Por outras palavras, este ponto de equilíbrio deve permitir aos interessados o direito de impugnação contenciosa enquanto não houver razões de segurança jurídica que se lhe sobreponham.

Como refere, e bem, na nossa opinião, o Acórdão do STA em análise, “ *a previsão de um prazo de caducidade do direito de impugnação contenciosa inferior ao que seja necessário para assegurar os interesses da segurança jurídica poderá mesmo ser inconstitucional, por violação dos princípios da necessidade, da proporcionalidade e da proibição do excesso no condicionamento de direitos fundamentais ou análogos, consagrados no art. 18º/2 da C.R.P.*”.

Conclui-se, afirmando-se que a impugnação judicial afigura-se como o meio de reacção contenciosa mais adequada à análise do acto tributário de liquidação e, conseqüentemente, aquele que mais ampla tutela jurisdicional poderá proporcionar na contestação da validade de actos administrativos, em matéria tributária.