



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA
PORTO

Mestrado em Direito Fiscal

SARA PINTO COELHO

O Princípio da Adequação Processual no âmbito do Contencioso
Tributário: sua instrumentalização face ao Direito de Tutela
Jurisdicional Efetiva

Relatório de Mestrado em Direito
na variante de Direito Fiscal, para
finalização do ciclo de estudos
conducente à obtenção do grau de
Mestre, apresentado à
Universidade Católica Portuguesa,
sob a orientação do **Exmo.**
Professor Doutor Rui Morais.

JUNHO DE 2015

O Princípio da Adequação Processual no âmbito do Contencioso Tributário: sua instrumentalização face ao Direito de Tutela Jurisdicional Efetiva

Aos meus pais,

AGRADECIMENTOS

Não poderia deixar de direcionar algumas palavras de gratidão àqueles que, de uma forma ou de outra, fizeram parte deste meu percurso académico.

Em primeiro lugar, agradeço aos meus pais e ao meu irmão pelo apoio incondicional que me prestaram nesta etapa da minha vida e, acima de tudo, por me ensinarem a encarar todas as dificuldades: não fossem elas, eu não atingiria o sucesso. Agradeço a toda a minha família, por serem os pilares da minha vida. Uma palavra de especial gratidão ao Miguel, por estar sempre presente e por me ter ajudado sempre que precisei.

Da mesma forma, agradeço aos meus amigos pela paciência, motivação e cooperação.

Agradeço a todos os professores da Universidade Católica com quem tive o prazer de me cruzar durante o mestrado, pela formação de qualidade que me proporcionaram. Agradeço, ainda, a todos os colegas e docentes da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, na qual me licenciiei, por todas as lições, conselhos e partilha de conhecimentos. Um agradecimento especial à Legislatuna: pelo exemplo de empenho e dedicação e por todas as lições que não se aprendem nos livros.

Quero, ainda, agradecer à Doutora Sílvia Oliveira, pela preciosa ajuda. Quero, também, dirigir o meu profundo agradecimento à Doutora Gisela e ao Doutor Dário, por toda a compreensão e por me terem disponibilizado o tempo necessário para a realização deste trabalho. Agradeço, ainda, à Doutora Maria José, pelos conselhos e esclarecimento de dúvidas.

Por fim, um agradecimento muito especial ao Professor Doutor Rui Morais pelas horas dispensadas, pela disponibilidade e por todos os conselhos que tornaram a elaboração desta tese mais enriquecedora.

RESUMO

O presente trabalho versa sobre a matéria do contencioso tributário, mais concretamente, a fase judicial do mesmo – ou seja, o processo tributário.

Em primeiro lugar, debruçar-nos-emos sobre uma perspetiva de confronto entre o contencioso de plena jurisdição e o contencioso de mera anulação, no âmbito do direito tributário – tema que é alvo de alguma divergência a nível doutrinal.

De seguida, pretendemos expor os vários meios de reação existentes no processo tributário, tendo sempre como referência a tutela das garantias dos contribuintes, assim como o princípio da adequação processual.

ÍNDICE

ABREVIATURAS.....	6
INTRODUÇÃO.....	7
1) NOTA HISTÓRICA.....	8
2) A TUTELA JURISDICIONAL EFETIVA NO ÂMBITO DO DIREITO ADMINISTRATIVO: UM CONTENCIOSO DE PLENA JURISDIÇÃO.....	10
3) A TUTELA JURISDICIONAL EFETIVA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	11
3.1) O contencioso tributário: um contencioso de plena jurisdição ou de mera anulação?.....	11
3.1.1) Impugnação Judicial: mera eficácia anulatória?.....	13
4) MEIOS PROCESSUAIS DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO NA LEGISLAÇÃO VIGENTE.....	14
4.1) Summa divisio: impugnação judicial vs ação administrativa especial.....	15
4.2) A tutela jurisdicional efetiva e a ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimos.....	16
4.3) Intimação para um comportamento.....	18
4.4) Meios de condenação da Administração: do pedido de indemnização emergente de ato de liquidação ilegal.....	20
5) CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO E ESCOLHA DO MEIO PROCESSUAL ADEQUADO.....	22
5.1) Princípio da adequação processual.....	22
5.2) Princípio pro actione.....	24
5.3) Convolação do processo para o meio de reação adequado.....	25
6) SUGESTÕES PARA UMA POSSÍVEL SOLUÇÃO: A INSTRUMENTALIZAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ADEQUAÇÃO PROCESSUAL FACE AO DIREITO A UMA TUTELA JURISDICIONAL EFETIVA.....	27
6.1) Reforço dos poderes do juiz.....	27
6.2) Redução das formas processuais.....	27
6.3) Tramitação unitária no CPPT.....	28
6.4) Harmonização de prazos.....	29
CONCLUSÃO.....	30

BIBLIOGRAFIA.....	32
REFERÊNCIAS WEB.....	35
ÍNDICE DE JURISPRUDÊNCIA.....	36

ABREVIATURAS

Ac.	- Acórdão;
Art. (arts.)	- Artigo(s);
AT	- Autoridade Tributária;
Cfr.	- Confira;
CIMI	- Código do Imposto Municipal sobre Imóveis;
CIRC	- Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas;
CIRS	- Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares;
CIVA	- Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado;
CPC	- Código de Processo Civil;
CPPT	- Código de Procedimento e de Processo Tributário;
CPTA	- Código de Processo nos Tribunais Administrativos;
CRP	- Constituição da República Portuguesa;
DR	- Diário da República;
ETAF	- Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais;
Fls.	- Folhas;
IMI	- Imposto Municipal sobre Imóveis;
IVA	- Imposto sobre o Valor Acrescentado;
LGT	- Lei Geral Tributária;
Lda.	- Limitada;
N.º	- Número;
Pág. (págs.)	- Página(s);
Proc.	- Processo;
RGTAL	- Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais;
Ss.	- Seguintes;
STA	- Supremo Tribunal Administrativo;
TC	- Tribunal Constitucional;
TCA	- Tribunal Central Administrativo;
TCAS	- Tribunal Central Administrativo Sul;
Vol.	- Volume.

INTRODUÇÃO

Enfrentamos tempos em que a litigiosidade entre a AT e os particulares é crescente. Daí decorre a importância, também ela crescente, do estudo dos meios processuais tributários ao dispor dos contribuintes para fazerem face a uma eventual lesão das suas garantias, permitindo, simultaneamente, o controlo da atuação da AT.

A referência à tutela jurisdicional efetiva está implícita em diversos artigos da CRP, encontrando concretização expressa nos arts. 20.º e 268.º/4 e 5 deste diploma.

A garantia prevista no art. 268.º/4 e 5 da CRP é uma garantia fundamental. O mesmo é dizer que se trata de uma norma que consagra um direito de natureza análoga a direitos, liberdades e garantias, gozando de aplicabilidade direta¹.

O direito à tutela jurisdicional efetiva deve ser considerado “uma norma-princípio estruturante do Estado de Direito democrático”².

É imperativo que a lei preveja um conjunto de meios de tutela capazes de responder a eventuais intromissões do Estado na esfera de direitos dos contribuintes. O nosso estudo apenas se irá debruçar sobre os meios de reação judiciais, deixando de fora os meios de reação procedimentais, uma vez que o tema diz respeito ao processo tributário.³

Mediante o estudo dos vários meios processuais do contencioso tributário, é nosso desafio propormos uma adequação dos mesmos, de forma a ser possível obter uma tutela plena e efetiva dos direitos dos particulares.

1 Através da aplicação do regime do art. 18.º da CRP, *ex vi* do art. 17.º.

2 Gomes CANOTILHO/Vital MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa: Anotada*, 4ª ed., vol. I, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, anotação ao art. 20.º, pág. 416.

3 Também não irá integrar o objeto do presente estudo o processo de execução fiscal e os correspondentes meios de reação, por ser uma matéria que integra uma outra fase do processo.

1) NOTA HISTÓRICA

*“O direito público não deve mais ser o direito do Estado e dos seus órgãos, mas o dos indivíduos e dos seus direitos, tal como o direito administrativo não deve ser mais o direito da Administração, mas o dos direitos individuais nas relações administrativas”*⁴.

Do ponto de vista histórico, Vieira de Andrade⁵ divide a evolução do contencioso administrativo em quatro momentos.

O primeiro momento diz respeito ao intervalo temporal decorrido entre 1832 e 1924. Este período foi caracterizado como sendo um modelo de Administrador-Juiz: havia apenas uma garantia para os particulares, que era o recurso administrativo para o governo ou para o rei.

Um segundo momento teve início em 1930 e fim em 1974, ocorrendo alterações referentes à organização do contencioso administrativo⁶.

Num terceiro momento, que se inicia aquando da revolução de Abril de 1974, deu-se a consagração constitucional dos direitos e liberdades fundamentais (até então oprimidos pelo regime do Estado Novo).

Em virtude da insuficiência legislativa no que diz respeito a matéria de tutela jurisdicional, a revisão constitucional de 1982 (a primeira efetuada à CRP de 1976) veio dar resposta à questão, reforçando a tutela das garantias dos administrados. Neste sentido, em Abril de 1984, foram introduzidas mais faculdades processuais para utilização pelos administrados na defesa dos seus interesses, assumindo o contencioso administrativo uma posição mais subjetivista. Com a aprovação do DL n.º 129/84, assiste-se à criação de novos meios processuais: ação para reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido, ação para suspensão de eficácia de atos, ação de intimação para consulta de documentos ou passagem de certidões e pedido de declaração de normas ilegais.

No seguimento das revisões constitucionais ocorridas entre 1989 e 1997, surgiu a necessidade crescente de consagração constitucional expressa do princípio da tutela jurisdicional efetiva. Assim, com a IV revisão constitucional, surge a primeira consagração expressa deste

4 Vasco Pereira da SILVA, *Para um contencioso administrativo dos particulares*, reimpressão da ed. de 1997, Almedina, 2005, pág. 63.

5 Vieira de ANDRADE, *A justiça administrativa*, 11ª ed., Coimbra, Almedina, 2011.

6 Destaca-se a criação definitiva do STA.

princípio no texto constitucional, através da seguinte previsão: “É garantido aos administrados tutela jurisdicional efetiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos (...)”⁷ ⁸. Em consequência, assistiu-se a um reforço das garantias dos administrados, com a previsão de diferentes meios contenciosos a ser utilizados pelos cidadãos quando vissem a sua esfera jurídica afetada.

Posto isto, coube ao legislador ordinário concretizar esta tutela no plano processual.

A Lei Fundamental consagrava a garantia da tutela jurisdicional efetiva dos direitos e interesses dos cidadãos através de quatro dimensões, a saber: reconhecimento judicial de um direito ou interesse legítimo; impugnação contenciosa de atos administrativos; imposição judicial da prática de atos legalmente devidos; adoção de medidas cautelares adequadas. Ficaria, como já se referiu, a cargo do legislador ordinário, a criação das formas processuais através das quais esta tutela seria concretizada.

Em suma, este quarto momento traduziu-se na consagração expressa da tutela jurisdicional efetiva dos direitos dos cidadãos através da previsão das quatro formas de acesso já referidas⁹, a par de um aumento considerável dos tribunais administrativos.

É em 2004 que o contencioso administrativo se harmoniza com as exigências constitucionais, sendo aprovado um novo ETAF¹⁰ e um novo CPTA¹¹, cujo teor correspondia a um modelo mais subjetivista e mais valorizador da posição dos administrados.

Este tipo de contencioso, por oposição ao contencioso de mera anulação (até então vigente), caracteriza-se pela possibilidade de os juízes poderem, não só decidir a anulação do ato administrativo, como reconhecerem direitos ao cidadão e condenarem a Administração a determinado comportamento.

Ao contrário do que sucedia anteriormente, passam a ser as situações jurídicas subjetivas o principal foco do sistema, e não as formas de processo, que são um instrumento ao serviço das pessoas¹².

7 Apenas resultava implicitamente da versão anterior.

8 Cfr. n.º 4 do art. 268.º da CRP.

9 É importante esclarecer: a tutela jurisdicional que é garantida aos administrados tem de ter consagração constitucional expressa, ao contrário da forma processual através da qual a mesma se irá concretizar.

10 A Lei n.º 13/2002 de 19 de Fevereiro aprovou o novo Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

11 A Lei n.º 15/2002 de 22 de Fevereiro aprovou o Código de Processo nos Tribunais Administrativos, sendo posteriormente alterado pela Lei n.º 4-A/2003 de 19 de Fevereiro.

12 Mário Aroso de ALMEIDA/Carlos Alberto Fernandes CADILA, *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, 2ª ed., Coimbra, Almedina, 2007, pág. 30.

2) A TUTELA JURISDICIONAL EFETIVA NO ÂMBITO DO DIREITO ADMINISTRATIVO: UM CONTENCIOSO DE PLENA JURISDIÇÃO

Encontramos nos primeiros artigos do CPTA os seus princípios caracterizadores, sendo um deles o princípio da tutela jurisdicional efetiva – cfr. art. 2.º do CPTA.

À semelhança do art. 2.º do CPC, o CPTA consagra expressamente o princípio de que “a todo o direito (...) corresponde a ação adequada a fazê-lo reconhecer em juízo, a prevenir ou reparar a violação dele e a realizá-lo coercivamente (...)”¹³. Quer isto dizer que, na medida em que exista um direito digno de tutela, o contencioso administrativo terá de fornecer as vias adequadas à dedução em juízo de todo o tipo de pretensões.

O nosso contencioso administrativo era qualificado pela doutrina como um contencioso limitado. Isto porque o acesso à jurisdição administrativa era limitado às vias contenciosas expressamente previstas - vias essas consagradas com base em critérios formais, que tinham como propósito principal limitar os poderes de pronúncia dos juízes administrativos.

Hoje, a realidade é outra. Perante o elenco do art. 2.º/2 do CPTA¹⁴, passa a ser possível deduzir todo o tipo de pretensões^{15, 16}.

Em suma: não basta ao administrado que lhe seja assegurado o acesso ao direito e aos tribunais, a “informação e consulta jurídicas”, o “patrocínio judiciário” e que a causa em que intervenha “seja objeto de decisão em prazo razoável e mediante processo equitativo”. É necessário que a lei concretize o imperativo constitucional da tutela jurisdicional efetiva. E, caso o não faça, é ainda necessário que sejam assegurados aos cidadãos os direitos e interesses legalmente protegidos, em última instância, através da aplicação direta do art. 268.º da CRP.

3) A TUTELA JURISDICIONAL EFETIVA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

O art. 266.º/1 da CRP impõe à Administração Pública¹⁷ um dever de “respeito pelos direitos

13 Art. 2.º/2 do CPC.

14 Complementado pelas alíneas do art. 37.º/2 do CPTA.

15 “... a noção de pretensão deve ser empregue para nos referirmos às posições jurídicas subjetivas do autor que legitimam o exercício do direito de ação. A unir os dois conceitos está o direito fundamental à tutela jurisdicional efetiva, que garante o direito de ação, e assim, vincula o legislador à plena abertura das vias processuais e, por outro lado, garante a satisfação efetiva das pretensões deduzidas em juízo, principalmente quando estão em causa posições jurídicas substantivas favoráveis”. - Colaço ANTUNES, *A Teoria do ato e a justiça administrativa. O novo contrato natural*, reimpressão da ed. de 2006, Almedina, pág. 47.

16 É possível, até, cumular meios para satisfazer a totalidade das pretensões do contribuinte.

17 Incluindo, naturalmente, a AT.

e interesses legalmente protegidos dos cidadãos”, no âmbito da sua atividade. No âmbito do direito tributário, estes direitos e interesses designam-se garantias dos contribuintes¹⁸, e decorrem do princípio da legalidade da tributação, previsto no art. 103.º/2 da CRP.

3.1) O contencioso tributário: um contencioso de plena jurisdição ou de mera anulação?

Contencioso de plena jurisdição é sinónimo de tutela jurisdicional efetiva.

No âmbito de um contencioso de plena jurisdição, o contribuinte poderá defender a sua posição jurídica em todas as situações em que a sua esfera jurídica se encontre afetada: “seja nas situações em que existe uma atuação administrativa, seja nas situações em que essa atuação, devendo existir, não existe”¹⁹.

No mesmo sentido, o contencioso tributário só pode garantir a tutela efetiva dos interesses do contribuinte se dispuser dos poderes e dos meios necessários para a descoberta da verdade material, sendo, assim, possível a tomada de uma decisão que ponha fim ao processo e resolva tudo aquilo que o tribunal pode resolver²⁰.

Ora, no plano prático, no contencioso de plena jurisdição, a sentença não se poderá limitar à declaração de nulidade de determinado ato. Por exemplo, o contribuinte poderá pedir ao tribunal a condenação da Administração na prática de ato devido.²¹

Como já foi dito anteriormente, o art. 268.º/4 da Lei Fundamental prevê o princípio da tutela jurisdicional efetiva através de quatro dimensões. Os arts. 101.º da LGT e 97.º do CPPT vêm dar resposta a esse comando constitucional, com a previsão dos meios de reação ao dispor dos contribuintes.

Em tese, há quem defenda que o contencioso tributário é um contencioso de plena jurisdição, na medida em que concretiza as garantias previstas no n.º 4 do art. 268.º da CRP²².

Atendendo à lista do art. 101.º da LGT, que contém uma previsão dos meios processuais

18 A expressão “garantias dos contribuintes” aparece no art. 55.º da LGT, assim como nos capítulos VIII do CIRS e do CIRC e VII do CIVA, onde se estabelece alguns dos meios de reação do contribuinte face a atos lesivos dos seus direitos.

19 Joaquim Freitas da ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 4.ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2011, pág. 234.

20 Saldanha SANCHES, “O contencioso tributário como contencioso de plena jurisdição”, *Fiscalidade*, n.º 7/8, Julho/Outubro, 2001, págs. 71 e ss.

21 Art. 71.º do CPTA.

22 “O contencioso tributário é um contencioso pleno, no sentido em que procura dar seguimento à exigência constitucional de tutela jurisdicional completa” - Joaquim Freitas da ROCHA, *Lições de Procedimento ...*, pág. 306.

tributários, concluímos pela estatuição das quatro dimensões que a Constituição considera serem essenciais para que exista uma tutela jurisdicional efetiva. São elas: meios de reconhecimento de direitos legalmente protegidos em matéria tributária (al. b)), meios impugnatórios de atos lesivos (als. a), c), d), i) e j)), meios que obriguem a Administração a agir (als. f) e h)) e meios cautelares adequados (al. e)).

O art. 96.º/1 do CPPT diz expressamente que “o processo judicial tributário tem por função a tutela plena, efetiva e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária”. No entanto, embora este artigo proclame um contencioso de plena jurisdição, tendo em vista o alcance da tutela jurisdicional efetiva, no plano prático, nem sempre esta ideia é concretizada. As razões prendem-se com restrições de índole processual inerentes ao próprio meio utilizado e, também, com limitações do pedido formulado.

No âmbito do contencioso tributário, é mais frequente o pedido visar a remoção de determinado ato da ordem jurídica. Ou seja, por outras palavras, o contencioso tributário é caracterizado, principalmente, pela impugnação de atos²³. Visa, primordialmente, a anulação do ato de liquidação.

O processo de impugnação judicial representa, hoje, o núcleo essencial do contencioso tributário.

3.1.1) Impugnação Judicial: mera eficácia anulatória?

Findo o processo, a sentença pode ter um de dois conteúdos: ou rejeita a pretensão do autor, confirmando a validade do ato tributário, ou admite a pretensão do autor, declarando a ilegalidade do mesmo ato^{24, 25}.

A grande questão que aqui nos ocupa resume-se em saber quais os efeitos resultantes da anulação do ato: se se reconduzem a uma mera eficácia anulatória ou se acarretam consigo uma verdadeira ação de condenação da Administração no cumprimento de determinadas prestações.

23 Cfr. arts. 97.º do CPPT – que prevê, na sua maioria, o meio de impugnação como forma de reação – e 95.º da LGT.

24 Alberto XAVIER, “Aspetos fundamentais do contencioso tributário”, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.ºs 157, 158 e 159, 1972, Lisboa, págs. 75 e ss.

25 “Em regra, os vícios do ato impugnado são fundamento da sua anulabilidade, só implicando a sua nulidade quando se verifique num ato a falta de qualquer dos elementos essenciais do ato ou quando houver lei que expressamente preveja esta forma de invalidade (arts. 133.º/1 e 135.º do CPA). É admissível ainda a categoria da inexistência jurídica, a que se faz alusão no art. 124.º/1 do CPPT”. - Jorge Lopes de SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, 6ª ed., vol. II, Áreas Editora, 2011, anotação ao art. 99.º, pág. 113.

Há autores que entendem²⁶ que, no nosso contencioso tributário, a impugnação judicial visa exclusivamente a anulação de atos tributários²⁷, e não a sua reforma ou a sua substituição²⁸. Decorre deste entendimento que, no nosso direito positivo, o processo de impugnação se computa num recurso de anulação.²⁹ Resume-se, por isso, à anulação do ato tributário inquinado por um vício que afeta a sua legalidade. Estamos, portanto, perante um contencioso anulatório, no âmbito do qual, ao contrário do contencioso de plena jurisdição, a tutela é indireta³⁰. Posto isto, entendem os autores desta tese que ao tribunal “compete apenas aferir da legalidade das liquidações impugnadas”, não podendo, no contexto da decisão, determinar quais os procedimentos a seguir pela AT na reconstituição da legalidade³¹.

Por outro lado, há autores que entendem que a sentença que põe termo ao processo de impugnação não se limita ao reconhecimento da invalidade de um ato, mas estabelece também os termos em que a situação em concreto se processará no futuro (designadamente, no que toca à proibição de a Administração cometer, no futuro, o mesmo vício). Sob esta perspetiva, parece-nos que o tribunal não se limita a declarar a ilegalidade do ato e a removê-lo da ordem jurídica³². Assim sendo, na prática, o contencioso tributário não se esgota na anulação de atos tributários.

Face ao até aqui exposto, somos da opinião de que o contencioso tributário não é um verdadeiro contencioso de plena jurisdição. Para que estivéssemos perante um contencioso de plena jurisdição, seria necessário, por exemplo, que o processo de impugnação judicial regulado no CPPT não se reduzisse à simples revogação de um ato e, ao invés disso, também operasse uma substituição do ato viciado.³³ A impossibilidade de cumulação de formas processuais constitui um limite ao exercício da plena jurisdição.

Se o juiz tivesse poderes para efetuar a revogação e conseqüente substituição do ato, no

26 É o caso de Alberto Xavier em “Aspetos fundamentais...”.

27 Foi o entendimento defendido no Ac. do STA, de 15 de Abril de 1998, proc. n.º 022373.

28 O ato tributário anulado com fundamento em incompetência ou vício de forma é um ato renovável. Pelo contrário, o ato anulado com fundamento em violação de lei não é um ato renovável.

29 Há também quem entenda, pelo contrário, que o processo de impugnação judicial se resume numa ação de tipo declarativo de simples apreciação, uma vez que o que se pretende com a anulação do ato é uma declaração da inexistência do direito da AT exigir a quantia em causa ao contribuinte - Joaquim Freitas da ROCHA, *Lições de Procedimento...*, pág. 278.

30 Joaquim Freitas da ROCHA, *Lições de Procedimento ...*, pág. 296.

31 Ac. do TCAS de 26 de Outubro de 2004, proc. n.º 02465/99.

32 Impendem sobre a AT dois deveres: primeiro, o de reconstituir a legalidade do ato, fazendo com o que o ato impugnado desapareça do ordenamento jurídico e, conseqüentemente, repor a situação em que se encontraria o contribuinte se tal ato não tivesse sido praticado (por exemplo, restituindo ao contribuinte a quantia indevidamente exigida); e segundo, o dever de, sempre que for caso disso, pagar juros indemnizatórios ao contribuinte pela privação monetária a que este se sujeitou.

33 Como se verifica relativamente ao contencioso de impugnação de atos administrativos (regulado nos arts. 46.º, 50.º e ss. do CPTA). Cfr. art. 47.º do CPTA.

âmbito do contencioso tributário (mais concretamente, no CPPT)^{34 35 36}, assistir-se-ia a uma diminuição do número de processos que acabam sem uma decisão de mérito. O único inconveniente seria a morosidade do processo.

4) MEIOS PROCESSUAIS DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO NA LEGISLAÇÃO VIGENTE

O elenco dos meios de reação dos contribuintes no processo tributário resulta de uma leitura conjugada dos artigos 101.º da LGT e 97.º do CPPT.

A lista dos meios de reação no contencioso tributário, mais concretamente na LGT e no CPPT, é composta, essencialmente, por duas vias principais: a impugnação judicial (arts. 99.º e ss. do CPPT) e a ação administrativa especial (art. 46.º do CPTA). Entre estes dois meios processuais, situam-se outros meios de âmbito mais específico, pensados para determinados atos em concreto.

Existem processos especiais que servem para impugnar determinados atos da AT em específico. São eles: a impugnação de atos de apreensão (art. 143.º do CPPT), a impugnação de providências cautelares (art. 144.º do CPPT) e o recurso de decisões administrativas que determinem o acesso direto à informação bancária (art. 146.º-B do CPPT).

4.1) *Summa divisio*: impugnação judicial vs ação administrativa especial

Como já tivemos oportunidade de referir, a pirâmide dos meios processuais, no contencioso tributário, assenta na *summa divisio* entre a impugnação judicial e a ação administrativa especial.³⁷ Podemos concluir que este é um binómio que acaba por influenciar o restante elenco dos meios processuais.

Há, portanto, uma dicotomia entre estes dois meios processuais. Existe “uma correspondência entre o conceito de ato tributário *stricto sensu* e a impugnação judicial, e entre o

34 Como tem no contencioso administrativo.

35 Poder este que está relacionado com o princípio da oficialidade do processo fiscal.

36 A este respeito, afirma Rui Duarte Morais que os tribunais não são “liquidadores tributários”, em *Manual do Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra, Almedina, 2012, pág. 244.

37 Assistimos, nos últimos anos, a um “alargamento do âmbito de aplicação da figura da impugnação judicial, em detrimento do instituto do recurso contencioso” (hoje, ação administrativa especial) – Rui Camacho PALMA, “Algumas Reflexões sobre o Recurso Contencioso e a Impugnação Judicial no Código de Procedimento e de Processo Tributário”, *Fisco*, n.º 101/102, 2002.

ato administrativo em matéria tributária e a ação administrativa especial”³⁸. Contudo, esta correspondência não é perfeita, uma vez que o processo de impugnação judicial é de aplicar relativamente a atos de outro tipo, sempre que tal resulte da lei.

O processo de impugnação judicial é aplicável quando está em causa um ato de liquidação, ou um ato administrativo que comporte a apreciação da legalidade de um ato de liquidação³⁹. É o meio adequado para obter a anulação destes atos e, quando possível, a condenação da Administração⁴⁰.

Por sua vez, a ação administrativa especial é utilizada para impugnação de atos administrativos em matéria tributária que não apreciem da legalidade do ato de liquidação, sendo aplicável por remissão do art. 97.º/2 do CPPT. Esta ação regula, por exemplo, situações emergentes “do indeferimento total ou parcial ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da AT, bem como de outros atos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação”^{41 42}.

Assim, como podemos constatar, a ação administrativa especial ocupa, face ao processo de impugnação judicial, um espaço autónomo.

Há quem critique esta dicotomia, entendendo haver uma grande dificuldade em traçar uma linha de fronteira relativamente ao âmbito de aplicação de cada um dos meios, dado a mesma não ser totalmente clara. Assim, acabam por ser numerosas as situações que originam erro na forma de processo, com as consequências daí decorrentes.

Cremos que esta dualidade de regimes traz alguma complexidade⁴³. Importa, portanto, ponderar se se justifica a aplicação da ação administrativa especial no âmbito do contencioso tributário.

Tendo em conta a simplicidade do processo de impugnação, cremos que este poderia ser

38 Marta REBELO, “O ato administrativo está perdido? Implicações da reforma do processo administrativo no acesso à justiça tributária”, *Cadernos de Justiça Administrativa*, n.º 54, Novembro/Dezembro, 2005.

39 Como por exemplo, “atos que apreciem recursos hierárquicos interpostos de decisões de indeferimento de reclamações gratuitas e os que recusem a revisão de atos tributários (arts. 97.º/1/d) do CPPT e 95.º/2/d) da LGT)” - Jorge Lopes de SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, 6ª ed., vol. II, Áreas Editora, 2011, anotação ao art. 99.º, págs. 107 e 108.

40 Nomeadamente, nas situações em que o contribuinte pede a condenação da Administração no pagamento de juros indemnizatórios.

41 Cfr. arts. 97.º/1/p) do CPPT e 101.º/j) da LGT.

42 São exemplos de situações em que se aplica a ação administrativa especial: quando esteja em causa o ato de não admissão do pagamento de determinado imposto em prestações, do pedido de compensação, os atos que resultem da aplicação de normas anti-abuso, entre outros.

43 Apesar de já se ter procedido a uma alteração ao nível dos prazos de interposição do processo de impugnação, com o intuito de harmonizar as diferenças processuais entre os meios em questão. Assim, foi alterado o conteúdo do n.º 1 do art. 102.º do CPPT, passando a contar-se também em meses o prazo de impugnação judicial.

utilizado não só quando estivessem em causa atos de liquidação (ou atos que apreciem a legalidade dos atos de liquidação, como referimos), mas também quando estivessem em causa quaisquer atos em matéria tributária.

4.2) A tutela jurisdicional efetiva e a ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimos

A ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo tem como base um comportamento de não reconhecimento por parte da Administração e visa a definição futura de situações jurídicas idênticas.

Uma vez que o processo de impugnação judicial é um meio reativo, que visa essencialmente a eliminação de determinado ato da ordem jurídica, pode acontecer que o mesmo não seja suficiente para satisfazer a pretensão do contribuinte na sua totalidade, não assegurando a tutela jurisdicional efetiva. Nestas situações, a ação para o reconhecimento de um direito em matéria tributária surge, por vezes, como uma “válvula de escape”. Quer isto dizer que esta ação procura abranger todas aquelas situações para as quais o processo de impugnação se mostra insuficiente. Caso contrário, ficariam certos interesses por proteger.

As normas que preveem a possibilidade de uso da ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo devem ser interpretadas “como admitindo a forma de reconhecimento que seja adequada a assegurar uma tutela plena e efetiva dos interesses dos contribuintes, que poderá ser a condenação e não a mera declaração da existência do direito”⁴⁴. Assim, este tipo de ação não fica limitado a uma mera apreciação ou anulação: o tribunal pode condenar a Administração a determinada conduta ou comportamento⁴⁵.⁴⁶ Reveste, pois, um carácter declarativo e condenatório⁴⁷.

Há, também, quem entenda ser possível, através desta ação, cumular duas pretensões: a de reconhecimento de determinado direito/estatuto e a anulação de um ato tributário⁴⁸. Este

44 Ac. do STA, de 22 de Setembro de 1999, recurso n.º 23 280.

45 Por exemplo, em situações de enriquecimento sem causa, a administração deve proceder às restituições a que se encontra obrigada. Ver nota n.º 47.

46 No entanto, este tipo de ação não permite a obtenção da liquidação de juros de mora: “A liquidação dos juros de mora deve fazer-se através do processo de impugnação judicial, pelo que se o contribuinte deixar expirar o prazo legal para intentar essa impugnação, sem o fazer, preclui o seu direito a essa sindicância, não podendo, em alternativa, servir-se das ações para reconhecimento de direitos para tal fim.” - Ac. do STA, de 30 de Setembro de 1998, proc. n.º 022542.

47 No entendimento do STA, num Ac. do Plenário de 30/10/2002, recurso n.º 048375, este meio processual pode ter mais do que uma função meramente declarativa, pois pode condenar-se a Administração no pagamento de prestações pecuniárias, no seguimento do reconhecimento do direito em questão. Ver nota n.º 45.

48 Vide Ac. do STA, de 2 de Junho de 2010, proc. n.º 0118/10.

entendimento revela a adequação processual inerente à ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo.

A ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo pode ser utilizada mesmo nas situações em que não está em causa um ato tributário *stricto sensu* – ou seja, a liquidação.

De acordo com o n.º 3 do art. 145.º do CPPT, este meio processual tem uma dimensão complementar face aos restantes meios contenciosos, uma vez que apenas pode ser utilizado quando for o meio mais adequado a satisfazer a pretensão do interessado, no caso concreto⁴⁹. Estas ações têm, assim, um campo de aplicação preciso⁵⁰. A relevância deste meio processual passa, principalmente, pela inaptidão dos restantes meios processuais para a tutela plena dos direitos do contribuinte, como a Constituição exige.⁵¹ No entanto, não quer isto dizer que o meio processual em questão tenha um carácter alternativo em relação a todos os outros, negando-lhe a natureza de “segunda garantia” de recurso aos tribunais, perdida a primeira pelo esgotamento do seu prazo⁵².

Tem, por fim, um carácter excepcional.

Como se disse, este meio contencioso “surgiu com o propósito de assegurar a tutela de direitos ou interesses não cabalmente garantidos pelos meios contenciosos comuns”⁵³. Partindo do pressuposto de que as decisões resultantes da interposição dos restantes meios contenciosos são essencialmente anulatórias, faz sentido que assim seja.

Existe, ainda, outra razão que faz deste meio contencioso uma válvula de segurança quando todos os outros não cumprem com a tão aclamada tutela jurisdicional efetiva. Ora, como é sabido, a impugnação judicial é dirigida a um ato em concreto⁵⁴. Assim, não soluciona situações e factos que se tendem a repetir. Por exemplo, situações como a de um contribuinte que é notificado de determinado imposto periódico de que entende estar isento⁵⁵. Em casos como este, o contribuinte que escolhesse a via do processo de impugnação judicial via-se obrigado a impugnar isoladamente cada um dos atos. Ao invés disso, se recorresse à ação para reconhecimento de um direito, viria o

49 De acordo com a teoria do alcance médio. Esta teoria estabelece que este meio é aplicável quando se considerar ser o mais adequado para assegurar uma tutela efetiva dos direitos do contribuinte, tendo em conta todos os outros meios processuais.

50 Ac. da 2ª secção do STA (contencioso tributário), de 30 de Setembro de 1998, *Acórdãos Doutriniais do Supremo Tribunal Administrativo*, n.º 445, págs. 59 e ss.

51 O TC estabelece três posições possíveis relativamente à questão de saber quando se pode lançar mão deste meio, no Ac. n.º 104/99: a teoria do alcance mínimo, a teoria do alcance máximo e a teoria do alcance médio.

52 Ac. do STA de 17 de Maio de 2006, proc. n.º 01252/05.

53 Aresto do STA, no Ac. de 27 de Março de 1990, recurso n.º 27 635.

54 Ou a vários atos, cumuláveis para efeito de recurso.

55 Por exemplo, um contribuinte que julgue estar isento de IMI poderá ver a sua situação resolvida, juntamente com o pedido de anulação do ato. Outro exemplo seria o caso de “alguém que compre sistematicamente determinada mercadoria, sendo-lhe liquidado o IVA à taxa normal, quando entende ser aplicável a taxa reduzida” - Rui MORAIS, *Manual de Procedimento...*, pág. 322.

seu problema solucionado mais facilmente, de uma vez por todas.

Do exposto, retiramos que o uso desta ação permite ao contribuinte obter uma decisão que vincule a AT em situações futuras, desde que se encontrem preenchidos os mesmos pressupostos factuais e processuais, na relação entre aquele contribuinte e a Administração.

A existência deste meio processual faz com que não exista um binómio perfeito entre a ação administrativa especial e a impugnação judicial. É neste contexto que nos podemos referir a uma “modelação triangular”⁵⁶ do contencioso tributário.

4.3) Intimação para um comportamento

A ação de intimação para um comportamento encontra-se prevista no arts. 147.º do CPPT e 101.º/h) da LGT, e permite que a AT seja condenada no dever de “reintegrar o direito, reparar a lesão ou adotar a conduta que se revelar necessária”.

Este meio de reação pode ser utilizado nas situações em que haja uma omissão do dever de uma prestação jurídica que lese os direitos e interesses do contribuinte. No entanto, só será aplicável em determinado caso concreto quando, tendo em conta todos os restantes meios contenciosos previstos no CPPT, “for o mais adequado para assegurar a tutela plena, eficaz e efetiva dos direitos ou interesses em causa”⁵⁷, à semelhança do que se prevê para a ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo. Esta dupla previsão de subsidiariedade destes dois meios processuais em relação aos restantes causa alguma confusão nos casos em que estes sejam os dois (e apenas os dois) os mais adequados a utilizar em determinada situação. Quando é assim, temos que ter em conta que a ação de intimação para um comportamento só deve ser aplicável em situações em que a existência do direito é clara e não deixe dúvidas⁵⁸.

“Não se trata aqui de declarar a existência de um qualquer direito ou interesse legítimo do interessado, mas sim de obrigar a Administração a adotar um comportamento em respeito a esse direito ou interesse”.⁵⁹

Um dos fatores que distingue a ação de intimação para um comportamento da ação para

56 Expressão utilizada por Marta REBELO, em “O ato tributário está perdido?...”

57 Neste sentido: Ac. do STA, de 15 de Maio de 2013, proc. n.º 01496/12.

58 “Um exemplo de um caso desse tipo, é o de uma reclamação graciosa que é julgada procedente, sendo anulado o ato tributário impugnado, mas a AT se abstém de praticar uma nova liquidação de que dependa um direito do contribuinte, designadamente a restituição de imposto retido na fonte em excesso” - Jorge Lopes de SOUSA, *Código de Procedimento...*, vol. II, anotação ao art. 147.º, págs. 587 e 588.

59 Serena Cabrito NETO, *Introdução ao Processo Tributário*, 1ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2004, pág. 103.

reconhecimento de um direito ou interesse legítimo diz respeito à inexistência de uma fase declarativa na primeira. Assim sendo, na ação de intimação para um comportamento, o direito invocado pelo requerente já existe previamente ou decorre diretamente da lei.

Outro aspeto que distingue estas duas formas processuais relaciona-se com o fator temporal: a ação de intimação para um comportamento permite assegurar de forma mais rápida a efetivação dos direitos do requerente e, assim, garantir uma tutela jurisdicional efetiva da situação.

“A tutela judicial efetiva pode não reclamar a prática de um ato administrativo, mas sim a prática de atos de execução de atos administrativos”. Nestes casos, o meio adequado a utilizar nesta situação será a ação de intimação, a não ser que se trate de uma situação de apreciação complexa, para a qual a ação de intimação se revele inadequada por excessivamente simples. Se assim for, o meio processual adequado passará a ser a ação para reconhecimento de um direito, seguida da execução do julgado favorável ao contribuinte.⁶⁰

4.4) Meios de condenação da Administração: do pedido de indemnização emergente de ato de liquidação ilegal

“Os juros indemnizatórios correspondem à concretização de um direito de indemnização que tem fundamento constitucional”⁶¹ - cfr. art. 22.º da CRP. Assim sendo, o exercício deste direito não se encontra limitado pelos circunstancialismos da lei tributária, podendo o sujeito passivo pedir uma indemnização de valor superior ao valor máximo estipulado pela lei fiscal e, também, em circunstâncias distintas das que a lei fiscal prevê.

São diversas as causas que a lei prevê que dão lugar ao dever de pagamento de juros indemnizatórios⁶².⁶³ ⁶⁴

Os juros indemnizatórios têm uma função reparadora do dano – dano este que resulta do facto de o sujeito passivo ter ficado ilicitamente privado de certa quantia, durante um determinado

60 Jorge Lopes de SOUSA, *Código de Procedimento...* vol. II, anotação ao art. 147.º, págs. 582 e ss.

61 Jorge Lopes de SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, 6ª ed., vol. I, Áreas Editora, 2011, anotação ao art. 61.º, pág. 526.

62 Uma das situações que serve de exemplo está prevista nos arts. 43.º/1 e 100.º da LGT.

63 O art. 43.º da LGT prevê os seguintes casos: quando, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, se determine que houve erro imputável aos serviços de que resulte o pagamento do tributo em montante superior ao legalmente devido; quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos; em caso de anulação do ato tributário por iniciativa da AT, a partir do 30.º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada nota de crédito; quando a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte se efetuar mais de um ano após o pedido, se o atraso for imputável à AT - Jorge Lopes de SOUSA, *Código de Procedimento ...*, vol. I, anotação ao art. 61.º, pág. 526.

64 A enumeração constante do art. 43.º da LGT não é taxativa.

período de tempo. Deste modo, visam colocar o sujeito passivo na situação em que o mesmo estaria caso não tivesse efetuado o pagamento que lhe foi indevidamente exigido.

Do exposto resulta o entendimento de que a obrigação de indemnizar deveria ser oficiosamente reconhecida em todas as situações em que essa obrigação se imponha^{65 66}. Servem de exemplo os casos de liquidação de juros indemnizatórios a que se referem os arts. 43.º e 53.º da LGT, 71.º/10 e 94.º do CIRS, 137.º do CIMI, 46.º/3 do CIMT, 22.º/8 e 99.º/2 do CIVA.

O processo de impugnação, apesar de visar, principalmente, a anulação ou declaração de nulidade do ato de liquidação, não se esgota neste propósito, segundo parte da doutrina. Tem-se vindo a entender ser possível cumular o pedido de condenação da Administração no pagamento de juros indemnizatórios com o pedido de anulação ou declaração de nulidade. Assim, a Administração terá o dever de restituir as quantias indevidamente cobradas e o dever de pagar os juros ao contribuinte⁶⁷. Nestas hipóteses, o processo de impugnação judicial já não se reduz a um mero contencioso de anulação, tendo as condições necessárias para satisfazer a plenitude dos direitos do contribuinte.

É com base no disposto no art. 100.º da LGT, que se defende o pagamento de uma indemnização superior ao montante dos juros indemnizatórios, no seguimento da procedência do processo impugnatório, entendendo-se estar abrangida esta indemnização pelo dever atribuído à AT de plena reconstituição da situação que existiria se o ato anulado não tivesse sido praticado.

Por outro lado, há quem entenda que da sentença do processo de impugnação não pode resultar a decisão de obrigação de indemnizar⁶⁸, por não haver qualquer previsão expressa que imponha que os pedidos de indemnização em questão sejam formulados no processo de impugnação judicial.

Defende-se que, no “caso de anulação de ato de liquidação em processo judicial, os juros indemnizatórios não são atribuídos oficiosamente^{69 70}, pois não se prevê essa atribuição e o tribunal,

65 Rui MORAIS em *Manual de Procedimento...*, pág. 366.

66 Ou seja, em todas as situações em que tenha resultado para o contribuinte qualquer prejuízo ilícito derivado do facto de este ter efetuado um pagamento a que não estava legalmente obrigado.

67 A lei limita a indemnização aos lucros cessantes decorrentes da “improdutividade” forçada do dinheiro do contribuinte e fixa antecipadamente o montante dos danos, sem avaliar o seu quantitativo na situação concreta.

68 Para além de juros e custos com garantias. Entende-se que, sempre que se esteja fora do âmbito da aplicação do regime dos juros indemnizatórios, previsto na lei fiscal, a indemnização deve ser peticionada no quadro das regras gerais da responsabilidade extracontratual do Estado ou das Autarquias Locais, consoante estejam em causa impostos estaduais ou locais.

69 Este é, também, o regime adoptado no processo civil e no CPTA.

70 Neste sentido: ac. do STA de 18/05/2005, proc. n.º 296/05.

fora dos casos especialmente previstos, não pode decidir além do que lhe é pedido⁷¹⁷². Assim sendo, esses juros não são incluídos na condenação, devendo o interessado formular o respetivo pedido no próprio processo.⁷³

Nesta perspetiva, o processo de impugnação já não passa de um meio processual com natureza meramente anulatória. Nesta lógica, o processo de impugnação limita-se à apreciação da legalidade do ato.

No entanto, “perante situações de enriquecimento sem causa da AT, a jurisprudência cedo admitiu a produção de efeitos condenatórios da ação para o reconhecimento de direitos, entendendo-se que este seria o meio processual adequado para obter a condenação da Administração na restituição de dívidas fiscais indevidamente percebidas”⁷⁴. Contudo, parte da doutrina⁷⁵ entende que este meio não deve ser utilizado no que concerne ao pedido de juros indemnizatórios, tendo em conta a sua característica de subsidiariedade: apenas pode ser utilizado em situações em que seja ele o meio mais adequado a proteger os interesses em causa. O STA também se pronunciou pela negativa quanto à utilização deste meio para pedir a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios, “na sequência de anulação judicial de ato tributário de liquidação, em processo impugnatório em que esse pedido não foi apreciado”⁷⁶.

Quanto ao reembolso da quantia indevidamente cobrada: esta é outra questão. Neste caso, a obrigação de reembolso é de efeito imediato e direto da anulação do ato.

5) CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO E ESCOLHA DO MEIO PROCESSUAL ADEQUADO

5.1) Princípio da adequação processual

71 Se o tribunal condenar a AT no pagamento de juros indemnizatórios sem que isso tenha sido deduzido pelo impugnante, tal decisão enferma de nulidade por excesso de pronúncia – cfr. art. 125.º/1 do CPPT. Em sentido contrário, a propósito de uma decisão arbitral: Ac. do TCAS de 12 de Junho de 2014, proc. n.º 06224/12.

72 Jorge Lopes de SOUSA, *Código de Procedimento...*, vol. I, págs. 567 e ss.

73 Num primeiro momento, a jurisprudência ia no sentido de o direito a juros indemnizatórios estar sujeito ao princípio do pedido. Posteriormente, vem-se a admitir que tal direito deve ser reconhecido oficiosamente, uma vez preenchidos certos requisitos.

74 Marta REBELO, “A tutela jurisdicional efetiva...”

75 É o caso de Jorge Lopes de SOUSA em *Código de Procedimento ...*, vol. I.

76 No sentido da inviabilidade da ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo para pedir juros indemnizatórios: Ac. do STA de 17/10/2007, proc. n.º 369/07, Ac. do STA de 17/04/2002, proc. n.º 026470, Ac. do STA de 06/10/2005, proc. n.º 607/05 e Ac. do STA de 18/01/2006, proc. n.º 1152/05.

São vários os meios processuais à disposição dos contribuintes no âmbito do contencioso tributário. “O sujeito cujo direito foi violado e que pretende a sua reparação por intermédio dos meios judiciais, está obrigado a escolher o tipo de ação que a lei prevê para a satisfação do seu pedido, sob pena de, se o não fizer, o tribunal poder não tomar conhecimento da sua pretensão”⁷⁷ - isto, obviamente, se não for possível a convolação do meio processual.

Como vimos, o art. 2.º/2 do CPC prevê que “a todo o direito, exceto quando a lei determine o contrário, corresponde a ação adequada a fazê-lo reconhecer em juízo, (...), bem como os procedimentos necessários para acautelar o efeito útil da ação”. Transpondo este princípio para o plano tributário, e nos termos do art. 97.º/2 da LGT, “a todo o direito de impugnar corresponde o meio processual mais adequado de o fazer valer em juízo”⁷⁸. Com o preceito em análise, o legislador quis proibir a cumulação de meios em processo fiscal e estabelecer que, em caso de concorrência de meios, deverá prevalecer o mais adequado para a tutela eficaz do direito em causa.

Sempre que o meio escolhido pelo contribuinte não for o meio próprio a utilizar em determinada situação, é necessário ocorrer a convolação deste meio na forma de processo adequada.⁷⁹

A adequação do meio processual, enquanto modo de verificar eventual erro na forma de processo, afere-se “pelo ajustamento do pedido à finalidade para a qual a lei criou o respetivo processo, desde que coincidam o fim concretamente visado pelo autor e o fim abstratamente figurado na lei”⁸⁰.

Façamos um paralelismo com o processo civil: aqui, impera a primazia da forma como o interessado se apresenta em juízo.⁸¹ Isto acontece porque, no processo civil, importa assegurar a igualdade das partes, tendo em conta que ambos os interesses no processo merecem igual tutela.

Ora, este entendimento não pode ser transposto para o processo administrativo e tributário, uma vez que tal interpretação não se mostraria conforme ao art. 268.º da CRP.

No contencioso administrativo e tributário de natureza objetivista, assistia-se a uma primazia da ação sobre o direito substantivo, tendo em conta o carácter público e a posição da Administração.

77 Ac. do STA, de 30 de Setembro de 1998, proc. n.º 022542.

78 A formulação desta frase é curiosa. O mais correcto seria dizer que a todo o direito do cidadão previsto na lei, corresponde o meio processual mais adequado de o fazer valer em juízo.

79 É também necessário que a convolação se mostre viável no caso concreto.

80 Alberto dos REIS, *Código de Processo Civil Anotado*, vol. II, págs. 289 e 291.

81 “O erro na forma do processo só é configurável como exceção dilatória, conducente à absolvição da instância, quando nem a petição ou requerimento inicial se pode aproveitar. Não sendo esse o caso, o erro na forma do processo configura mera nulidade processual, apenas insuscetível de sanação quando se verifique uma diminuição das garantias do réu na tramitação processual.” - Abílio NETO, *Novo Código de Processo Civil Anotado*, 2ª ed. revista e ampliada, Lisboa, EDIFORUM Edições Jurídicas, Lda., 2014, pág. 253.

Hoje, o panorama é (ou pelo menos deve ser) diferente. O princípio da adequação processual não se deve subsumir a uma mera regra que visa promover o interesse público da racionalização dos meios. O princípio da adequação processual deve ser analisado à luz da garantia de acesso à justiça tributária, sendo um instrumento ao serviço da tutela jurisdicional efetiva. “Nada adiantaria consagrar posições jurídicas de vantagem para os contribuintes ao nível substantivo, se depois não se garantissem meios de o concretizar no plano adjetivo”⁸².

Sendo a tutela jurisdicional efetiva como que um direito fundamental dos particulares, a lógica do contencioso tributário deverá ter sempre como base este princípio. É em razão deste princípio que devem ser organizados os diferentes meios processuais.⁸³

A questão central coloca-se no plano do conteúdo e instrumentalização do princípio da adequação processual face ao direito constitucionalmente consagrado da tutela jurisdicional efetiva, “problemática tanto mais relevante no direito processual tributário enquanto o mesmo não for transformado num verdadeiro contencioso de plena jurisdição”⁸⁴.

Parece-nos urgente a instrumentalização/funcionalização do princípio da adequação processual face à proteção dos interesses dos particulares, de modo a evitar limitações decorrentes do excesso de formalismo, no plano processual, que ponham em causa uma decisão de mérito.

O princípio da adequação processual “exige um juiz com uma perspetiva crítica das regras procedimentais, um juiz ativo, um juiz empenhado em que o rito processual assegure os fins do processo, cumprindo-se assim a instrumentalidade do direito adjetivo face ao direito substantivo”⁸⁵. Assim sendo, justificam-se alguns “desvios” impostos à luz dos princípios de adequação e de eficácia.

A multiplicidade de meios processuais é, hoje, um obstáculo a uma justiça célere, levantando questões que fazem retardar a decisão final.

Neste sentido, tudo seria mais simples e menos complexo se existisse uma forma de ação única, copiando a solução do legislador no novo regime adotado no CPC. Nesta perspetiva, seria necessário um esforço de adaptação da lei processual tributária à lei processual civil, no que a esta

82 Samuel ALMEIDA, “A necessária instrumentalização do princípio da adequação do meio processual face ao direito a uma tutela jurisdicional efetiva – Comentário ao Ac. do TCA de 29 de Abril de 2003, proc. n.º 122/03”, *Fiscalidade*.

83 Vasco Pereira da SILVA, *Ventos de mudança no contencioso administrativo. Vem aí a reforma do contencioso administrativo (??)*, Almedina, págs. 100 e ss.

84 Segundo o entendimento de Samuel Almeida, em comentário ao Ac. do TCA de 29 de Abril de 2003, a consagração do princípio da plena jurisdição obteve-se por excessiva dispersão de meios processuais, o que implicou a impossibilidade de, em sede de impugnação, se obter uma tutela constitutiva, executória e condenatória.

85 Abílio NETO, *Novo Código...*, págs. 587 a 589.

solução diz respeito⁸⁶.

5.2) Princípio *pro actione*

Todos têm o direito de aceder aos tribunais, “desde que a petição inicial satisfaça os requisitos formais mínimos de que depende a sua admissão pela secretaria”⁸⁷.

O princípio *pro actione* (também conhecido como princípio do favorecimento do processo ou princípio anti-formalista) encontra previsão expressa na lei processual civil, mas também no CPTA.

Decorre deste princípio uma interpretação da lei processual com vista a obter uma decisão de mérito da causa, quando a mesma não seria possível na ausência deste princípio devido a uma visão excessivamente formalista do processo. Permite, assim, uma decisão com valor de caso julgado, reduzindo as situações de “denegação da justiça”.

O *pro actione*, enquanto corolário do princípio constitucional da tutela jurisdicional efetiva, tem a sua origem nos arts. 20.º e 268.º/4 da CRP. Este princípio impede que a rígida interpretação das normas processuais ponha em causa o acesso ao direito⁸⁸.

Os requisitos formais são perspetivados como instrumentos para atingir certo fim: o acesso ao direito e à tutela jurisdicional efetiva.

No entanto, é importante não assumir uma posição extremista quanto a este ponto, não esquecendo que as formalidades processuais têm um propósito: garantir a correta tramitação do processo. Como tal, não podem ser vistas única e exclusivamente como entraves à justiça.

5.3) Convolação do processo para o meio de reação adequado

O disposto no art. 2.º/2 do CPC é aplicável no âmbito do contencioso tributário, por força dos arts. 2.º/d) da LGT e 2.º/e) do CPPT. Como já tivemos oportunidade de analisar, o art. 2.º/2 do CPC estabelece uma correspondência entre o “direito” e a “ação adequada a fazê-lo reconhecer em juízo”. Como tal, existe apenas um meio processual a utilizar em cada caso concreto, com vista a obtenção da respetiva tutela.

86 Tese defendida por Esperança MEALHAS e Fernanda MAÇÃS em *Mudar a justiça administrativa e fiscal*, Almedina, pág. 37.

87 Mário Aroso de ALMEIDA, *Manual de Processo Administrativo*, reimpressão da ed. de 2010, Almedina, 2013.

88 Tal entendimento é sufragado pelo Ac. do STA, de 29 de Janeiro de 2014, proc. n.º 01233/13.

A adequação da forma processual é determinada em face do pedido constante da petição inicial. Consequentemente, daí resultará (ou não) erro na forma de processo.

Dada a multiplicidade de meios processuais no contencioso tributário, pode acontecer que o contribuinte não proceda à “escolha” do meio processual adequado, segundo a lei, às suas pretensões. Quando isto acontece, a lei impõe a convolação do processo na forma processual adequada. O tribunal tem, assim, um dever de correção (cfr. arts. 97.º/3 da LGT e 98.º/4 do CPPT).⁸⁹

A convolação, em regra, é obrigatória quando se verifique o disposto no art. 97.º/3 da LGT. Deixa de o ser nas situações em que uma possível convolação se mostra inviável, de acordo com critérios atinentes à tempestividade, ao próprio pedido formulado e ao preenchimento de determinados pressupostos.

“A chamada «convolação do processo» procura corrigir os defeitos de ordem processual, atenta a necessidade de sobreposição do imperativo de obtenção da justiça material aos entraves de índole formalista, o que não constitui mais do que a aplicação dos princípios *pro actione* e do favorecimento do processo”⁹⁰.

Traçando um paralelismo entre o direito processual civil e o direito processual tributário, podemos concluir: o erro na forma de processo, no âmbito do direito tributário, não determina absolvição da instância, mas sim a convolação do processo na forma adequada⁹¹, contrariamente ao que acontece no processo civil⁹². Quanto ao prazo de arguição da nulidade por erro na forma processual: no processo civil, a nulidade só pode ser arguida “até à contestação ou neste articulado”, nos termos do art. 198.º do CPC (embora o tribunal possa conhecê-la oficiosamente nos termos do art. 196.º do CPC); já no processo tributário, dada a obrigação de convolação do processo, entende-se que a arguição da nulidade não tem o limite temporal estipulado na lei processual civil, uma vez que o elemento literal do art. 98.º do CPPT não aponta tal restrição⁹³. Acresce que esta nulidade, no contencioso tributário, é de conhecimento oficioso.

Convém ressaltar que, em prol do princípio da economia processual, a convolação determina apenas a anulação dos atos que não possam ser aproveitados, praticando-se aqueles que

89 Esta situação deve ser distinguida de uma outra, quando é a própria AT que indica erradamente o meio processual a utilizar. Nestas situações, o erro não se imputa ao impugnante. Nesses casos, é-lhe atribuída a possibilidade de interposição do meio adequado, num prazo de 30 dias. Cfr. art. 37.º/4 do CPPT. Esta norma previne que o contribuinte veja precludido o seu direito a uma tutela jurisdicional efetiva por ter confiado na informação (errada) constante da notificação.

90 Ac. do STA de 12/10/2005, proc. 0633/05.

91 Cfr. arts. 98.º/4 do CPPT e 97.º/3 da LGT.

92 Aqui, quando a petição inicial não se puder aproveitar, o erro na forma processual configura uma exceção dilatória que conduz à absolvição da instância – cfr. arts. 193.º e 278.º do CPC.

93 Em sentido diferente: Ac. do STA de 23/05/2011, proc. 187/11. Este acórdão acolhe a solução prevista na lei processual civil.

forem imprescindíveis para a aproximação ao meio adequado⁹⁴. Não podem, contudo, aproveitar-se os atos já praticados, se daí resultar uma diminuição das garantias do réu⁹⁵.

A hipótese de convalidação deve ser afastada quando o interessado já estiver a fazer uso de outro meio que permita obter o mesmo efeito pretendido com a convalidação. Nestes casos, a convalidação seria inútil.

Por fim, importa apreciar da viabilidade da convalidação face ao caso concreto: é necessário que seja viável o prosseguimento do processo na forma adequada. Com isto quer-se dizer que a petição deve ser tempestiva, tendo em conta o meio processual adequado. Caso contrário, não haverá utilidade na correção do erro. Portanto, deve atender-se ao prazo previsto para interposição da ação adequada, e não ao prazo para interpor a ação que originou o erro na forma processual⁹⁶.

A convalidação é, também, inviável se faltar algum requisito de que dependa o meio processual adequado⁹⁷.

Noutros casos, a inviabilidade resulta do próprio pedido formulado, por não ser compatível com o fim da forma adequada⁹⁸.

6) SUGESTÕES PARA UMA POSSÍVEL SOLUÇÃO: A INSTRUMENTALIZAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ADEQUAÇÃO PROCESSUAL FACE AO DIREITO A UMA TUTELA JURISDICIONAL EFETIVA

6.1) Reforço dos poderes do juiz

No processo civil observamos uma maior flexibilização da tramitação processual. O princípio da adequação formal, previsto no art. 547.º do CPC, permite ao juiz adequar a tramitação

94 Ver art. 193.º/1 do CPC.

95 Jorge Lopes de SOUSA, *Código de Procedimento...*, vol. II, anotação ao art. 98.º, págs. 78 e ss.

96 Neste sentido, pode ver-se o Ac. do STA de 7 de Outubro de 2009, proc. n.º 474/09. Em sentido semelhante: Ac. do STA de 12 de Abril de 2012, proc. n.º 0122/12.

97 Por exemplo: Ac. do STA de 16/01/2008, proc. 885/07. Neste caso, afastou-se a convalidação porque os oponentes pretendiam discutir na oposição à execução fiscal a legalidade concreta das liquidações com fundamento em erros nos pressupostos de aplicação de métodos indiretos na determinação da matéria tributável e não tinham efetuado o prévio pedido de revisão da matéria tributável, que, nos termos do art. 117.º/1 do CPPT, é necessário para impugnação judicial com aquele fundamento.

98 Por exemplo, estarmos perante uma situação em que os oponentes pretendiam discutir no processo de oposição à execução fiscal a legalidade concreta das liquidações em causa (fora dos casos em que esta pode ser apreciada na oposição). No entanto, abrem uma exceção os Ac. do STA de 16 de Abril de 2008, proc. n.º 51/08, de 4 de Fevereiro de 2009, proc. n.º 925/08, de 11 de Fevereiro de 2009, proc. n.º 924/08 e de 7 de Julho de 2010, proc. n.º 366/10, ao admitirem a convalidação em situações idênticas à descrita, por se entender que é perceptível a pretensão do oponente, ou seja, que o oponente visava a eliminação jurídica do ato.

do processo face ao caso concreto.

Creemos que uma das soluções passaria por consagrar, no direito processual tributário, um regime idêntico, neste aspeto, ao do direito processual civil.

Vejamos: com o reforço dos poderes do juiz, no âmbito do processo tributário, este poderia “oferecer” ao sujeito passivo uma solução que satisfizesse todas as suas pretensões, de uma só vez⁹⁹. O juiz passaria a dispor de uma maior flexibilização do *iter* processual, visando destruir entraves excessivamente formalistas que impedem uma tutela jurisdicional efetiva dos direitos do cidadão.

6.2) Redução das formas processuais¹⁰⁰

No seguimento de uma eventual intromissão lesiva da AT nas suas esferas jurídicas, é frequente as partes errarem na escolha do meio processual adequado para reagir. Isto acontece, muitas das vezes, pela confusão entre a causa de pedir e o pedido adequado.

Posto isto, uma solução lógica passaria pela redução das formas de processo em relação às quais são mais frequentes as situações de erro. Assim, onde hoje se prevê a impugnação judicial, a ação administrativa especial, a oposição à execução e a reclamação das decisões do órgão de execução fiscal, passaria a existir uma única forma processual, que teria por base as características do processo de impugnação judicial.¹⁰¹

Paralelamente à proposta de redução dos meios processuais, seria benéfica uma clarificação dos fundamentos de cada meio processual, para evitar as inúmeras situações de convolação (que provocam uma maior morosidade) e de absolvição da instância, originadas por via do erro na forma de processo.

As propostas em apreço têm fundamento na ideia de que a impugnação judicial é um meio processual simples e amplo, que facilmente se adequa ao tipo de atos impugnáveis do nosso contencioso tributário. Devem-se, também, ao facto de o legislador fiscal proibir a cumulação de meios contenciosos, sendo possível escolher apenas um para fazer face às necessidades dos interessados.

99 Como ocorre no contencioso administrativo com a possibilidade de cumulação de pedidos. Através da ação administrativa especial, é possível cumular o pedido de anulação do ato com o pedido de condenação da AT à prática do ato legalmente devido. Cfr. arts. 47.º/2 e 4.º do CPTA.

100 Mais uma vez, chamamos a atenção para o facto de a nossa proposta ter em conta apenas a fase judicial.

101 Esperança MEALHAS e Fernanda MAÇÃS, *Mudar a Justiça...*, pág. 72.

6.3) Tramitação unitária no CPPT

As remissões excessivas, derivadas de uma regulamentação incompleta, geram dificuldades de interpretação na aplicação da lei. Mesmo a nível de clareza, resulta uma melhor compreensão do *iter* processual quando o mesmo é regulado de forma unitária num só código.

Posto isto, conclui-se que seria benéfico haver uma regulação integral do contencioso tributário no CPPT, evitando as remissões para o CPTA, no que diz respeito à ação administrativa especial.

É, também, neste sentido que vai a nossa proposta de redução de formas processuais, ocupando o processo de impugnação judicial um lugar de destaque nesta medida.

Consolidando todos os meios de reação do contencioso tributário num único código – o CPPT – verificávamos uma maior simplicidade do *iter* processual, sem necessidade de adaptação, e uma maior autonomia do contencioso tributário face ao contencioso administrativo. Contudo, seria importante não esquecer que esta medida só seria benéfica se o mesmo CPPT fosse dotado das características necessárias¹⁰² – nomeadamente, elasticidade e flexibilização – para obter uma tutela jurisdicional efetiva dos direitos dos contribuintes.

6.4) Harmonização de prazos

Com vista à obtenção de uma maior congruência sistemática e, simultaneamente, uma maior tutela das garantias dos particulares, impõe-se uma harmonização dos prazos previstos na lei fiscal.

Regista-se uma melhoria no que toca aos prazos previstos para interposição da impugnação judicial e da ação administrativa especial. O prazo para apresentação de impugnação judicial (art. 102.º/1 do CPPT) é agora de três meses, assim como o prazo estipulado para interposição de ação administrativa especial (art. 58.º/2/b) do CPTA). Antes, o prazo para apresentação de impugnação era de noventa dias, assim divergindo do prazo para apresentação de ação administrativa especial. Esta solução legal originava situações de denegação da justiça, no decorrer de uma convolação processual.

Foi revogado o n.º 2 do art. 102.º do CPPT, pela recente reforma do IRS¹⁰³. Este artigo, que estabelece o prazo de apresentação da impugnação judicial, previa prazos diferentes: no seu n.º 1,

102 Por exemplo, a possibilidade de cumulação de meios de reação previstos no CPPT para satisfazer a totalidade das pretensões dos contribuintes.

103 Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro.

um prazo de três meses para interposição da ação e, no n.º 2, um prazo de quinze dias para o mesmo efeito. Com o desaparecimento do n.º 2, constata-se uma maior harmonização no que diz respeito aos prazos de impugnação judicial.

Contudo, deparamo-nos com uma divergência de prazos acentuada, nomeadamente, no que diz respeito à existência de prazos excessivamente curtos e prazos excessivamente longos, sem justificação atendível. Serve de exemplo o prazo geral de indeferimento tácito das reclamações, que no RGTAL¹⁰⁴ é de 60 dias (art. 16.º/3), e na LGT é de 4 meses (57.º/1). Outro exemplo diz respeito aos prazos de impugnação do indeferimento das reclamações gratuitas necessárias, que nos arts. 132.º/5 e 133.º/3 (ambos do CPPT) são de 30 dias¹⁰⁵, e no art. 102.º/1¹⁰⁶ (também do CPPT) é de 3 meses.¹⁰⁷

104 Diploma aprovado pela Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro, na versão mais recente da Lei n.º 117/2009, de 29 de Dezembro.

105 A Lei n.º 82-E/2014 de 31 de Dezembro efetuou a revogação do prazo de 30 dias estabelecido no art. 131.º/2 do CPPT (apresentação de impugnação, em caso de indeferimento expresso ou tácito da reclamação).

106 Já quanto ao n.º 2 deste artigo (que previa um prazo de 15 dias), o problema está ultrapassado, uma vez que o mesmo foi revogado.

107 Esperança MEALHA/Fernanda MAÇÃS, *Mudar a Justiça...*, págs. 85 e ss.

CONCLUSÃO

Chegados a este ponto, urge esclarecer que o presente trabalho jamais envolveria uma abordagem plena e profunda de cada meio de reação processual, no âmbito do contencioso tributário. Ao invés disso, optamos por fazer uma análise do tema do ponto de vista das garantias dos contribuintes e do princípio constitucionalmente consagrado da tutela jurisdicional efetiva, de forma a refletir uma visão crítica do tema.

Tendo em conta a globalidade dos meios de defesa de que dispõem os contribuintes, no atual contencioso tributário, deparamo-nos com situações que dificultam o acesso ao tão aclamado direito à tutela jurisdicional efetiva dos interesses dos particulares.

Antes de mais, referimo-nos à quantidade de meios de reação existentes, que acabam por contribuir para uma maior complexidade do sistema. E a par da quantidade, cumpre fazer referência à “qualidade”: é notória a falta de clareza do campo de aplicação de cada meio processual, assim como a falta de articulação entre eles e o excesso de meios para atingir o mesmo fim. Deparando-se com este panorama, é mais do que normal que o contribuinte não saiba fazer a escolha de qual o meio processual mais adequado para resolver a sua situação.

A falta de articulação dos meios de reação é agravada com a incoerência sistemática dos prazos que lhes estão associados. Quanto a este ponto, julgamos ser necessária uma “reformulação” dos diferentes prazos previstos para os diferentes meios de reação, de forma a se atingir uma maior harmonização e articulação entre os vários meios processuais. Tudo isto, tendo em vista uma maior tutela das garantias dos contribuintes.

Acresce a tudo isto a grande dispersão de legislação fiscal¹⁰⁸ e as frequentes alterações legislativas¹⁰⁹. Tudo isto são fatores de instabilidade no nosso sistema fiscal.

Uma das falhas cruciais detetadas no âmbito do nosso estudo, prende-se com a urgência de que todo o processo tributário se torne de plena jurisdição (à semelhança do que aconteceu com o contencioso administrativo). Para tal, seria necessário uma efetiva cumulação de meios processuais, para que o tribunal pudesse resolver tudo aquilo que tem para resolver.

Não é que entendamos que o contencioso tributário se resuma a um puro contencioso de anulação. Apenas cremos que, em sede de impugnação, não se torna possível verificar uma tutela

108 Referimo-nos, principalmente, ao CPPT, CPTA e LGT.

109 Podemos apontar, a título de exemplo, a mais recente alteração legislativa: Lei n.º 82.º-E/2014 de 31 de Dezembro, que revogou os arts. 102.º/2 e 131.º/2 e alterou o n.º 3 do art. 131.º e o art. 133.º-A (todos do CPPT).

constitutiva, executória e condenatória.

É também importante que o juiz disponha de todos os elementos necessários para poder proferir uma decisão de mérito, não pondo fim ao litígio por razões formais. Neste sentido, é fundamental que se atribua ao juiz os poderes suficientes¹¹⁰ para o apuramento da verdade material, assegurando, deste modo, a tutela jurisdicional efetiva dos direitos dos contribuintes.

Em jeito de conclusão, sugerimos uma certa funcionalização do direito adjetivo em relação à tutela dos interesses legalmente protegidos dos particulares. Resume-se, portanto, à não contradição entre as normas substantivas e as normas adjetivas contempladas na lei.

110 Poderes esses que passam pela possibilidade de, tal como no contencioso administrativo, cumulativamente, reconhecer direitos, condenar a AT a determinado comportamento ou prestação (assim como fixar um prazo dentro do qual esse comportamento terá de ser cumprido e o respetivo conteúdo), adotar medidas cautelares, executar as suas decisões e impor à AT sanções pecuniárias compulsórias. Admitimos, no entanto, o receio de eventuais excessos, nomeadamente o de o Juiz se tornar num autêntico “administrador”, substituindo-se na íntegra à Administração. Todavia, cremos que a atribuição dos poderes mencionados ao “Juiz Fiscal” não irá pôr em causa o princípio da separação de poderes.

BIBLIOGRAFIA

ALMEIDA, Mário Aroso de, *Manual de Processo Administrativo*, reimpressão da ed. de 2010, Almedina, 2013;

ALMEIDA, Mário Aroso de/ CADILHA, Carlos Alberto Fernandes, *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, 2ª ed., Coimbra, Almedina, 2007;

ALMEIDA, Samuel, “A necessária instrumentalização do princípio da adequação do meio processual face ao direito a uma tutela jurisdicional efetiva”, *Fiscalidade*, n.º 17, Janeiro, 2004, págs. 73 a 98;

AMARAL, Diogo Freitas do/ALMEIDA, Mário Aroso de, *Grandes linhas da reforma do contencioso administrativo*, Almedina;

ANDRADE, José Carlos Vieira de, *A Justiça Administrativa*, 11ª ed., Coimbra, Almedina, 2011;

ANTUNES, Colaço, *A teoria do ato e a justiça administrativa. O novo contrato natural*, reimpressão da ed. de 2006, Almedina, 2014;

CAMPOS, Diogo Leite de/RODRIGUES, Benjamim Silva/SOUSA, Jorge Lopes de, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, 3ª ed., Vislis Editores, 2003;

CANOTILHO, Gomes/MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa: Anotada*, 4ª ed., vol. I, Coimbra, Coimbra Editora, 2007;

FERREIRA, Rogério M. Fernandes, “Perspetivas da reforma do contencioso tributário”, *Cadernos de Justiça Administrativa*, n.º 54, Novembro/Dezembro, 2005;

MARTINEZ, Soares, *Direito Fiscal*, 7ª ed. revista e atualizada, Coimbra, Almedina;

MEALHA, Esperança/MAÇÃS, Fernanda, *Mudar a Justiça Administrativa e Fiscal*, Almedina;

MORAIS, Rui Duarte

- *A Execução Fiscal*, 2ª ed., reimpressão, Coimbra, Almedina, 2010;

- *Apontamentos ao IRC*, reimpressão da ed. de Novembro de 2007, Coimbra, Almedina, 2009;

- “Apontamentos sobre a revisão do CPPT”, *Fisco*, n.º 119/121, Setembro de 2005, ano XVI, págs. 37 a 52;

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

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 4ª ed., Coimbra, Almedina, 2006;

NETO, Abílio, *Novo Código de Processo Civil Anotado*, 2ª ed. revista e ampliada, Lisboa, EDIFORUM Edições Jurídicas, Lda., 2014;

NETO, Serena Cabrita, *Introdução ao Processo Tributário*, 1ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2004;

PAIXÃO, José da Silva/SOUSA, Alfredo José de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Comentado e Anotado*, Coimbra, Almedina, 2000;

PALMA, Rui Camacho, “Algumas Reflexões sobre o Recurso Contencioso e a Impugnação Judicial no Código de Procedimento e de Processo Tributário”, *Fisco*, n.º 101/102, 2002;

REBELO, Marta

- “A tutela jurisdicional efetiva e os poderes de pronúncia do juiz em sede de ação para reconhecimento de um direito ou interesse em matéria fiscal – A Teoria do Alcance Médio”, *Fiscalidade*, n.º 13/14, Janeiro/Abril, 2003, págs. 29 a 38;

- “O ato tributário está perdido? Implicações da reforma do processo administrativo no

acesso à justiça tributária”, *Cadernos de Justiça Administrativa*, n.º 54, Novembro/Dezembro, 2005;

REIS, Alberto dos, *Código de Processo Civil Anotado*, vol. II, Coimbra Editora, 2012;

RIBEIRO, José Antunes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, 2ª ed. revista e atualizada, Lisboa, Quid Iuris, 2003;

RIBEIRO, Nuno Cerdeira, “Contencioso tributário e escolha do meio processual adequado”, *Revista Fiscal*, Julho/Agosto, 2013, págs. 8 a 17;

ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e de Processo Tributário*, 4ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2011;

SANCHES, José Luís Saldanha

- “O contencioso tributário como contencioso de plena jurisdição”, *Fiscalidade*, n.º 7/8, Julho/Outubro, 2001, págs. 63 a 71;

- *Princípios do Contencioso Tributário*, Lisboa, Editorial Fragmentos, Lda.;

SILVA, Isabel Marques da

- “Dever de correta notificação dos meios de defesa ao dispor dos contribuintes, boa-fé e proteção da confiança”, *Direito e Justiça*, págs. 273 a 289;

- “Algumas considerações em torno do Código de Procedimento e de Processo Tributário”, *Cadernos de Justiça Administrativa*, 23, Setembro/Outubro, 2000;

SILVA, Vasco Pereira da, *Para um contencioso administrativo dos particulares*, reimpressão da ed. de 1997, Almedina, 2005;

SOUSA, Jorge Lopes de

- *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, 6ª ed., vol. I, Áreas Editora, 2011;

- *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, 6ª ed., vol. II, Áreas Editora, 2011;

TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª ed. revista e ampliada, Coimbra, Almedina, 2010;

XAVIER, Alberto P., “Aspetos fundamentais do contencioso tributário”; *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.ºs 157, 158 e 159, Lisboa, 1972.

REFERÊNCIAS WEB

O Tribunal Central Administrativo e a IV Revisão Constitucional – Contribuição para uma apreciação crítica do Contencioso Administrativo Português, disponível em www.verbojuridico.net;

ÍNDICE DE JURISPRUDÊNCIA

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL:

- Ac. do TC n.º 104/99, publicado no DR, II Série, n.º 84, de 10 de Abril de 1999.

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO:

- Ac. do STA, de 29 de Janeiro de 2014, proc. n.º 01233/13;
- Ac. do STA, de 15 de Maio de 2013, proc. n.º 01496/12;
- Ac. do STA, de 12 de Abril de 2012, proc. n.º 0122/12;
- Ac. do STA, de 23 de Maio de 2011, proc. n.º 187/11;
- Ac. do STA, de 7 de Julho de 2010, proc. n.º 366/10;

- Ac. do STA, de 2 de Junho de 2010, proc. n.º 0118/10;
- Ac. do STA, de 7 de Outubro de 2009, proc. n.º 474/09;
- Ac. do STA, de 11 de Fevereiro de 2009, proc. n.º 924/08;
- Ac. do STA, de 4 de Fevereiro de 2009, proc. n.º 925/08;
- Ac. do STA, de 16 de Abril de 2008, proc. n.º 51/08;
- Ac. do STA, de 16 de Janeiro de 2008, proc. n.º 885/07;
- Ac. do STA, de 17 de Outubro de 2007, proc. n.º 369/07;
- Ac. do STA, de 18 de Janeiro de 2006, proc. n.º 1152/05;
- Ac. do STA, de 17 de Maio de 2006, proc. n.º 01252/05;
- Ac. do STA, de 18 de Maio de 2005, proc. n.º 296/05;
- Ac. do STA, de 6 de Outubro de 2005, proc. n.º 607/05;
- Ac. do STA, de 12 de Outubro de 2005, proc. n.º 0633/05;
- Ac. do STA, de 17 de Abril de 2002, proc. n.º 026470;
- Ac. do Plenário do STA, de 30 de Outubro de 2002, recurso n.º 48 375;
- Ac. do STA, de 19 de Dezembro de 2001, recurso n.º 26608;
- Ac. do STA, de 22 de Setembro de 1999, recurso n.º 23 289;
- Ac. do STA, de 30 de Setembro de 1998, proc. n.º 022542;
- Ac. do STA, de 15 de Abril de 1998, proc. n.º 022373;
- Ac. do STA, de 27 de Março de 1990, recurso n.º 27 635.

TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO:

- Ac. do TCAS, de 12 de Junho de 2014, proc. n.º 06224/12;
- Ac. do TCAS, de 26 de Outubro de 2004, proc. n.º 02465/99;
- Ac. do TCAS, de 29 de Abril de 2003, proc. n.º 122/03.

Todos disponíveis em www.dgsi.pt.