

Universidade Católica Portuguesa - Porto
Escola de Direito

Dissertação de Mestrado

Oposição vs Impugnação Judicial

António Soares da Rocha, aluno nº 345010050

Área de Especialização: Mestrado em Direito

Orientador: Prof. Doutor Rui Morais

Ano Letivo: 2011/2012

ACRÓNIMOS

AT – Administração Tributária e Aduaneira.

CCivil – Código Civil.

CIMI – Código do Imposto Municipal sobre Imóveis.

CPA – Código de Procedimento Administrativo.

CPC – Código de Processo Civil.

CPP – Código de Processo Penal.

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário.

CPTA – Código de Processo nos Tribunais Administrativos e Fiscais.

CRP – Constituição da República Portuguesa.

CSC – Código das Sociedades Comerciais.

ETAF – Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

LGT – Lei Geral Tributária.

MP – Ministério Público.

PA – Processo Administrativo.

PI – Petição Inicial.

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias.

STA – Supremo Tribunal Administrativo.

TAF – Tribunal Administrativo e Fiscal.

TCAS – Tribunal Central Administrativo Sul.

ÍNDICE

Introdução	Página 1
O processo Judicial Tributário	Página 3
1. Petição Inicial	Página 3
2. Impulso Processual	Página 3
Dos Prazos	Página 6
1. Prazo da Oposição	Página 6
2. Prazo da Impugnação	Página 10
3. Prazos Especiais (Na Impugnação)	Página 13
Efeito Suspensivo – A Prestação de Garantia	Página 16
Despacho Liminar	Página 18
1. Relativamente à Oposição	Página 18
2. Relativamente à Impugnação	Página 19
Fundamentos	Página 20
1. Casos Excepcionais	Página 20
2. Casos Específicos	Página 22
Situações Excepcionais – Convolação Processual	Página 28
Da Contestação	Página 31
Instrução	Página 35
Inquirição de Testemunhas	Página 37
Da Sentença	Página 39
Do Recurso	Página 40
Conclusão	Página 44
Bibliografia	Página 45

INTRODUÇÃO

Apesar do título da presente obra parecer lacunoso, porquanto se omitiu o vocábulo “judicial” relativamente à oposição, estamos na presença de dois meios judiciais por excelência de defesa dos sujeitos passivos contra a AT, na salvaguarda dos seus direitos e na manifestação do princípio da tutela jurisdicional efetiva prevista no artº 20º da CRP em conjugação com o artº 268º, nº 4, do mesmo diploma¹. Efetivamente, o artº 97º do CPPT com a epígrafe de “Processo Judicial Tributário” tipifica, entre outros, estes dois institutos jurídicos, como sendo o reflexo do princípio acabado de frisar. De igual modo, o artº 103º da LGT, determina que o processo executivo tem natureza judicial, sendo que o processo de oposição mais não é do que o combate contra atos administrativos já após a instauração do correspondente processo executivo. Logo, a oposição em sede de direito tributário é um processo judicial.

O sujeito passivo sente-se lesado nos seus direitos, e usará do meio de reação processual idóneo, nos termos e circunstâncias que passarão a ser descritos.

Apesar do artº 101º da LGT determinar que, entre outros, a oposição e a impugnação são meios processuais tributários, importa referir que essa tipicidade não é rígida, competindo ao juiz, *ex officio*, desde que não seja manifesta a improcedência ou extemporaneidade da ação, a convalidação no meio processual adequado na observância do princípio anti formalista ou *pro actione*, de forma a que, insofismavelmente, se concretize sempre o já a florado princípio da tutela jurisdicional efetiva, sob pena de inconstitucionalidade – o contencioso tributário é um contencioso de jurisdição, sendo o cerne do litígio a relação tributária. Tal como afirma André Festas da Silva, *a tipicidade mais não é do que uma regra destinada a assegurar um qualquer interesse público difuso de racionalização dos meios processuais*².

A presente obra versa apenas sobre dois meios de defesa ao alcance dos contribuintes, sendo extensa a matéria que ambos abrangem. A parte substantiva encontra-se essencialmente prevista na LGT e a parte processual no CPPT, complementados supletivamente por outros diplomas, por força do artº 2º deste último, como é o caso do CPTA, o ETAF, o CPA, o CCivil e o CPC.³

¹ Cf. André Festas da Silva, *Princípios Estruturantes do Contencioso Tributário*, págs. 67 a 70.

² *Idem*, págs. 72 a 74 e 76.

³ Artº 101º, nº 2, da LGT sobre a questão da legislação supletiva.

Casalta Nabais entende que a LGT é um diploma incompleto, porquanto não configura nem uma lei geral nem uma lei tributária, tendo ficado de fora o grosso do direito procedimental tributário e o processo tributário. No primeiro caso, temos o procedimento concernente aos atos de inspeção e liquidação dos impostos; e no segundo, a matéria do contencioso tributário, na qual se integram a impugnação e a oposição, o qual consta do CPPT¹. No entanto, contrariamente ao que aduz aquele autor, atendendo ao que se preconizou com o Decreto-Lei nº 398/98, de 12 de Dezembro, diploma que aprovou a LGT, pretendia-se salvaguardar que os princípios fundamentais do sistema fiscal, as garantias dos contribuintes e os poderes da AT, se tornassem extensivos a todas as codificações, e daí a incorporação do vocábulo “geral”.

¹ José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 6ª edição, 2011, Almedina, pags. 205 a 210. Segundo este autor, o CPPT também não integra toda a matéria pertinente ao direito processual tributário, uma vez que o direito penal tributário foi remetido para diploma específico, ou seja, o RGIT. O artº 97º do CPPT faz o elenco do que integra o processo judicial tributário, incluindo naturalmente a oposição e a impugnação.

O PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO

1. Petição Inicial

Relativamente a ambos os meios processuais referidos, terá que se começar imprescindivelmente pela PI, através da qual o sujeito passivo manifesta a sua discórdia em relação ao ato administrativo, socorrendo-se dos meios processuais consignados na lei. Isto quer dizer, que ao sujeito passivo assiste a faculdade de reagir contra os atos da AT, de assumir o impulso processual inicial, sendo que sobre esta apenas impende a iniciativa processual no caso das providências cautelares¹, mais propriamente no arresto e arrolamento, situações que não vêm à colação nesta obra.

É compreensível que nas providências cautelares, a promoção processual impenda sobre a AT, na medida em que, na qualidade de credora pretende ver a dívida assegurada, quando o contribuinte não prestou garantia idónea para salvaguardar os créditos tributários. Portanto, estas são apenas as duas situações em que não é o sujeito passivo a solicitar a tutela jurisdicional.

Na esteira do que vem sendo exposto, ficará *ex-cogito* a matéria concernente aos princípios de direito tributário, porquanto é matéria comum subjacente a todo o tipo de processos e, como tal, deverá ser tratada numa obra sobre o contencioso tributário em sentido lato. O que não exclui a menção esporádica a algum princípio, que esteja em conexão com a matéria a versar.

De igual modo, apesar de se estar a tratar de meios impugnatórios de natureza judicial, a referência específica e restrita aos meios processuais de natureza administrativa também será feita, mormente no que respeita ao início da contagem dos prazos ou à presunção do indeferimento tácito.

2. Impulso Processual

Relativamente a esta matéria deveremos fazer a destrição entre o que constitui o impulso em termos formais e o impulso em termos materiais. O Prof. Joaquim Freitas da Rocha fala no princípio da proteção jurídica ínsito no artº 20º da CRP, enumerando

¹ Estas providências cautelares estão previstas nos artºs 50º e 51º da LGT e artºs 136º a 142º do CPPT; e ainda, por remissão deste último diploma, supletivamente no CPC.

uma panóplia de direitos associada à materialização deste preceito. No nº 2, enquadra situações objetivas no *direito de acesso ao direito*, como seja o direito à informação, consultas jurídicas e patrocínio judiciário, não nos parecendo necessária aquela abstração. Para além deste, acrescenta outras *manifestações* daquele princípio, como sejam o direito de acesso aos tribunais, o direito a uma decisão jurídica em tempo razoável e o direito a um processo equitativo, para desembocar no princípio da tutela jurisdicional efetiva¹, *ante* referido.

Entende-se, que apesar do respeito àquele autor, em termos formais o direito de acesso aos tribunais, independentemente dos princípios que lhe estão subjacentes, começa impreterivelmente pela PI, a qual obedece aos requisitos estabelecidos no artº 467º do CPC em conjugação com o artº 108º do CPPT. O legislador acrescentou, como inovação, o local da sua apresentação que poderá ser diferente em cada um dos meios em questão, mas que também não deixa de obedecer no fundo a uma interpretação analógica da al. a), do nº 1 daquele preceito. Isto é, na oposição é dirigida e entregue no órgão de execução fiscal competente para a execução²; a impugnação é dirigida ao juiz do TAF competente, e entregue diretamente nesse tribunal ou no serviço local de Finanças onde deva considerar-se praticado o ato, normalmente na sede ou domicílio do contribuinte³. Ainda quanto à observância dos requisitos de forma, a petição deve ser convenientemente articulada, designando a entidade a quem se dirige, o nome do autor, domicílio e número de contribuinte, o nome do mandatário (com junção da respetiva procuração⁴), a indicação da forma do processo, a exposição dos factos e as razões de direito que servem de fundamento ao pedido, a formulação da procedência do mesmo e a indicação do valor da causa.

Com a petição, em ambos os casos apresentada em triplicado⁵, destinando-se uma ao arquivo do tribunal e outra ao representante da Fazenda Pública, deverão ser arroladas testemunhas e indicadas todas as restantes provas consideradas pertinentes para sustentar tudo o quanto é aduzido no pedido. Joaquim Freitas da Rocha entende que é *importantíssimo* que o impugnante, com a apresentação da PI, ofereça as provas

¹ Joaquim de Freitas Rocha, *Lições de Procedimento e de Processo Tributário*, 4ª edição, Cimbra Editora, 2011, pags. 35 a 44.

² Artº 207º do CPPT.

³ *Ibidem* artº 103º.

⁴ Segundo o artº 6º do CPPT é obrigatória a constituição de patrocínio sempre que o valor da ação exceda o dúplo do tribunal de 1ª instância, que neste momento se cifra em € 1 250,00. Ou seja, **ultrapassando o valor da causa, € 12 500,00, é obrigatória a constituição de mandatário judicial.**

⁵ Oposição: artº 206º do CPPT; impugnação: artº 108º, nº 3 do CPPT.

consideradas pertinentes para a boa decisão da causa, sob pena de preclusão¹. Ora, não é assim que as coisas se passam. Se o impugnante não apresentou os documentos com a PI, poderá fazê-lo até ao termo da discussão da causa em primeira instância, que coincide com o prazo concedido para as alegações finais, independentemente de as mesmas serem ou não apresentadas. O prazo concedido pelo juiz, não poderá ser superior a 30 dias nem inferior a 10, conforme determinam os artºs 23º e 120º do CPPT. No entanto, seria de fácil inteligibilidade que o legislador não concedesse um prazo suplementar, sob pena de ofensa ao princípio *pro actione*, estabelecendo na legislação supletiva, que em tais circunstâncias, o impugnante fica sujeito ao pagamento de multa pela apresentação tardia dos documentos, com exceção dos casos em que justificadamente é invocado um motivo que tenha provocado o cumprimento extemporâneo. Depois, sempre surgem as situações de caráter oficioso, consideradas pelo juiz para a boa decisão da causa², e ainda, em caso de recurso, a situação em que os documentos poderão ser apresentados após a audiência de julgamento se a apresentação não tiver sido possível anteriormente³.

No que concerne ao impulso em termos materiais, as petições devem ser apresentadas em tempo sob pena de indeferimento liminar, o meio processual deverá ser o adequado, independentemente das regras sobre a convolação processual, os sujeitos devem ter legitimidade para litigar, o objeto deve ser determinado, possível, inteligível e não deve ser contrário à lei nem à ordem pública.

¹ Ponto 1 da pag. 6.

² Artºs 265º e 265º-A) do CPC.

³ Vide a conjugação dos seguintes preceitos: artºs 108º, 23º e 120º do CPPT; e artºs 523º, 524º, 660º e 691º-B do CPC.

DOS PRAZOS

A apresentação intempestiva conduz a uma exceção dilatória insuprível, com a cominação prevista no artº 493º, nº 3, do CPC, ou seja, à absolvição total do pedido, considerada como sentença de mérito, desfavorável ao autor. Por isso, importa saber em que prazo deve ser interposta qualquer ação, conhecer os casos de justo impedimento, a suspensão de prazos, que os mesmos se contam nos termos do artº 279º do CCivil e aferir do indeferimento tácito. Destarte, temos um prazo substantivo ou contínuo, com a exceção de que, terminando a um sábado, domingo ou dia feriado, o seu termo transmite-se para o dia útil imediatamente seguinte, uma vez que o referido preceito equipara os feriados e domingos a férias judiciais, se o ato tiver que ser praticado em juízo¹. Assim, segue-se o elenco de todas as situações respeitantes aos dois institutos jurídicos em causa neste estudo, começando-se pela oposição à execução fiscal.

1. Prazos da Oposição

Segundo prescreve o artº 203º do CPPT, als. a) e b) este meio processual deve ser deduzido no prazo de 30 dias a contar da citação pessoal, e em caso de ausência desta, da data da primeira penhora; ou da data em que tiver ocorrido facto superveniente, ou do seu conhecimento pelo executado. Quanto à primeira parte, não oferece quaisquer dúvidas, mas vejamos quanto à segunda: mesmo que tenha havido penhora, a data que efetivamente conta para efeitos de oposição é a da citação pessoal². Relativamente a esta, o *modus operandi* da AT, na estrita vinculação ao princípio da legalidade tributária, consiste em citar o contribuinte de que contra si foi instaurado processo executivo, informando-o de que pode, no prazo dos já referidos 30 dias, pagar, opor-se à dívida, requerer a dação em pagamento ou em prestações³; caso o executado pretenda reagir ou requerer o pagamento em prestações, deverá prestar garantia idónea, a fim de que o processo executivo não prossiga os seus trâmites. Não o fazendo, assiste à AT a prerrogativa de efetuar a penhora⁴ em bens do executado que sejam suficientes para

¹ Vide artº 20º do CPPT e 57º da LGT. No CPA as regras são diferentes, conforme brota do artº 72º - o prazo suspende-se aos sábados, domingos e feriados.

² Jorge Lopes de Sousa, *CPPT anotado*, 6ª edição, Volume III, 2011, pag. 429, Áreas Editora.

³ Artº 189º do CPPT.

⁴ Artº 215º do CPPT.

proceder ao pagamento da quantia exequenda e correspondentes acréscimos legais. Se o executado adotar um comportamento *non facere*, proceder-se-á à venda dos bens penhorados nos termos dos artºs 248º e seguintes do CPPT. Esta venda é convenientemente publicitada nos lugares de estilo, como é o caso do Serviço de Finanças e Junta de Freguesia, e inclusive na Internet; tratando-se de imóveis, é ainda afixado um edital na porta do prédio, e em qualquer dos casos, procede-se à publicitação num dos jornais mais lidos do local onde decorre a execução ou da localização dos bens, e não poderá ter lugar antes de decorridos 30 dias sobre o termo do prazo da oposição à execução, acumulando-se o requisito da citação pessoal prévia¹.

O busílis da questão reside agora em saber se o executado gozará de mais uma prerrogativa para se defender através do meio judicial em causa, considerando-se para esse efeito o cômputo do prazo desde a notificação da marcação da venda do imóvel penhorado, e durante o período dos mesmos 30 dias. Ora, embora contradizendo toda e qualquer teorização sobre esta matéria, entende-se que, em determinadas circunstâncias, o executado deveria beneficiar dos 30 dias para deduzir oposição, igualmente requerer o pagamento em prestações ou a dação em pagamento, desde que fosse comprovada a superveniência de facto novo ou do conhecimento pelo mesmo, como determina a al. b) do nº 1, do artº 203º do CPPT. A superveniência objetiva, não poderá ter tipificados os atos da venda ou notificação da penhora. No entanto, se o executado reagir contra o vício de deficiente fundamentação no despacho de reversão, quando tenha antecipadamente aderido à transmissão eletrónica de dados, e desde que esgotada a possibilidade do artº 37º do CPPT, há facto superveniente e, como tal, deve ser efetuada a citação pessoal².

Não deixa também de ser verdade, que após a venda, o executado dispõe de 30 dias para proceder à sua anulação de conformidade com o disposto nos artºs 257º, nº 1, al. b), do CPPT, em conjugação com o 909º, nº 1, al. a) do CPC, podendo inclusivamente, o juiz proceder à convolação processual da oposição em anulação de venda, sendo que, se encontrem reunidos todos os pressupostos processuais³. Trata-se dum meio para que o sujeito passivo veja os seus direitos salvaguardados que, no presente caso, seria a dedução da oposição nos termos indicados ou outro meio que produzisse efeitos análogos. E quanto mais não seja, com o argumento da convolação, aliado à salvaguarda

¹ *Idem* artº 193º.

² *Ibidem* do ponto 2 da página anterior, pags. 433 e 434.

³ Vide artº 97º, nº 3 da LGT e artº 98º, nº 4 do CPPT.

da economia de meios, parece tratar-se de argumento suficiente para ser liminarmente aceite o pedido – e aqui, surge um princípio a convencer os mais céticos – o da economia processual; pois, assiste ao executado a possibilidade de requerer a anulação da mesma no prazo de 30 dias por força da al. b) do artº 257º já referido.

Mais sentido fará ainda esta postura, se relativamente ao meio gracioso ainda não tiver decorrido o prazo fixado na lei para a conclusão do procedimento, não se encontrar prestada garantia idónea, ou nos casos em que, estando prestada ou haja dispensa da mesma, por lapso, o serviço local de finanças não conferiu carácter suspensivo ao processo. Apesar da ausência de decisão, existe a faculdade de, passados seis meses, o sujeito passivo reagir contra a presunção da formação de indeferimento tácito. Ora, como se trata dum ato superveniente ao ato de liquidação, não o afeta, e por isso, o executado reage em sede de oposição.

Se o representante da Fazenda Pública e o MP pugnarem pela intempestividade e/ou pelo meio processual impróprio, o oponente tem a possibilidade de responder a cada um destes, *ex vi* do disposto no artº 211º, nº 1, do CPPT, o qual determina que na oposição, seguir-se-á o que para o processo de impugnação se prescreve a seguir ao despacho liminar. Desde logo, o oponente poderá alertar essas entidades e o tribunal de que não existe razão para invocar a quaisquer exceções.

Isto quer dizer, que o executado deve ser obstinado em afirmar reiteradamente que o momento chave para reagir contra a execução se iniciou apenas quando tomou conhecimento da data da marcação da venda, porque não foi conseguida a citação por via eletrónica de dados. O juiz não poderá deixar de fora estas questões com uma interpretação intransigente da lei, conforme prescreve o artº 660º do CPC, sob pena de omissão de pronúncia, que conduzirá à reclamação da sentença por enfermar daquele vício¹.

Se o interessado levou ao processo factos que considerava relevantes para uma boa apreciação da causa, os quais teve o cuidado de novamente invocar em sede de alegações de recurso, eles deveriam ser considerados na sentença, sob pena de, nos termos do preceituado no artº 668º, nº 1, al.c), do CPC, a sentença padecer de nulidade quando os seus fundamentos estejam em oposição com a decisão. Existe aqui por força da lei civil e da jurisprudência um princípio de proporcionalidade relativamente ao interessado e ao julgador, sendo que, se dum lado poderá surgir a nulidade da sentença,

¹ Segundo o artº 125º do CPPT, a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar, constitui uma das causas de nulidade da sentença.

do outro poderá ocorrer a rejeição do recurso. Aliás, parece-nos que o despacho de marcação da venda deve ser revogado *tout court* logo que dá entrada no respetivo serviço a PI respeitante à oposição. Caso assim se não venha a verificar, a AT deve considerar interposta em tempo a oposição por força da notificação que dá conhecimento ao oponente da marcação da venda do imóvel penhorado, ou seja, 30 dias a contar do facto superveniente – al. b) do n° 1, do art° 203° do CPPT.

Por uma interpretação *a contrario sensu*, os atos de que o oponente não tinha conhecimento deverão considerar-se supervenientes¹. As entidades que se revelaram favoráveis à preclusão do direito a deduzir oposição, sempre invocarão que apenas deve ser aproveitado como momento gerador da contagem do prazo para efeitos de interposição da presente ação, a citação pessoal do executado, não admitindo que a notificação da marcação da venda do imóvel seja determinante para o executado reagir contra a o ato administrativo².

O juiz pugnará pela caducidade do direito da ação, imputando-lhe a cominação de uma exceção peremptória prevista no art° 493°, n° 3, do CPC, quando deveria ter em conta todos os factos carreados para o processo, quer seja através da PI como todos os restantes que o oponente traz à colação e que são meritórios de apreciação para a boa decisão da causa, no exato momento em que este afirma e prova, que aguardava resposta de recurso interposto ao mais alto superior hierárquico da AT, ou de reclamação graciosa entregue no órgão periférico local ou regional.

Finalmente, deve ter-se em atenção o que prescreve o art° 203°, n° 4, do CPPT, donde ressalta que o legislador pretendeu integrar aqui os factos supervenientes, quer sejam subjetivos ou objetivos em relação ao momento da venda, podendo invocar tal fundamento como motivo de anulação da mesma nos termos do n° 1, al. b), do art° 257° também do último diploma mencionado.

Ainda concernente à questão dos prazos, deve ter-se presente que, sendo o executado citado fora da comarca, beneficia da dilação do prazo de 5 dias para deduzir oposição, nos termos consagrados no art° 252°-A, n° 1, al. b) do CPC³. Entendo determinadamente, que este preceito se encontra hoje desatualizado e que deveria ser

¹ Veja-se a jurisprudência do TCAS, processo n° 5992/02, de 19.02.2002, processo n° 04870/11, de 25.10.2011; e cfr. com o art°.685-B, n°.1, do CPC, “ex vi” do art°.281°, também do CPPT e o art° 12° referido no texto.

² Note-se que estas entidades também são potenciais sujeitos ativos em sede de recurso, como determina o n°1 do art° 280° do CPPT.

³ Introduzido pela Lei 30-D/2000, de 20/12. Vide o acórdão do STA proferido em 08/02/2012, proc° n° 01016/11.

reformulado. Isto, pela possibilidade de ser permitido enviar as peças através da utilização dos meios eletrônicos disponíveis no tribunal, acrescendo ainda o benefício de tal procedimento poder ser utilizado até às 24 horas do derradeiro dia, apesar do tribunal se encontrar fechado. Para além disso, nunca seria aceitável uma dilação de 5 dias, podendo ser no máximo um, mesmo que fosse obrigatória a apresentação presencial da PI dentro do horário de expediente, o que também é evitável, porquanto os sujeitos passivos dispõem ainda da possibilidade de utilização dos serviços postais, cujo prazo se inicia com a data de expedição da correspondência¹.

Independentemente de haver ou não casos de justo impedimento, o ato pode ser praticado nos três primeiros dias úteis seguintes ao término do prazo, sob a cominação do pagamento de multa, que varia entre meia e sete unidades de conta, conforme determina o artº 145º do CPC.

2. Prazos da Impugnação

Em sede de impugnação, apesar de existir um prazo mais comum, também existem prazos específicos, devendo-se tal heterogeneidade à contagem se iniciar a partir de diferentes factos.

O artº 102º do CPPT faz, no seu nº 1, um elenco taxativo das situações em que o prazo para deduzir impugnação judicial é de 90 dias.

Desde logo começa pelo termo do prazo de pagamento voluntário das prestações tributárias, concedendo ao impugnante um prazo mais dilatado para reagir contra o ato de liquidação efetuado pela AT. Significa isto que o sujeito passivo dispõe de um prazo regra de 30 dias para proceder ao pagamento da prestação tributária sem quaisquer encargos adicionais, e um prazo de 90 dias para reagir contenciosamente, pelo que acaba por dispor de 120 dias, na prática.

Segue-se a situação em que o prazo começa a contar de imediato após a notificação dos restantes atos tributários. Não justificaria que fosse diferente, porque conforme o próprio preceito indica, não há lugar a qualquer liquidação, designadamente nos atos de fixação dos valores patrimoniais, na determinação da matéria tributável por métodos indiretos quando não dê lugar a liquidação, no indeferimento de reclamações, recursos

¹ Artºs 150º e 152º, nº 4 do CPC.

ou pedidos de revisão ou reforma da liquidação, e no agravamento à coleta resultante do indeferimento de reclamação¹.

Na al. c) do preceito em questão, o prazo começa a contar a partir da citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal. Estes irão responder com o seu património mas também lhes são extensivos os meios de defesa que estiveram ao alcance da devedora originária, *in casu* a impugnação judicial.

Relativamente à al. d), confesso que nos fascina, porque tem particularidades que muito dificilmente se denotam. Trata-se da contagem do prazo a partir da presunção da formação de indeferimento tácito - a AT dispunha de um prazo para se pronunciar e, não o fazendo, a lei imputa-lhe um ónus por falta de observância do dever de pronúncia ínsito no artº 56º da LGT.

Por outro lado, o legislador pretendeu salvaguardar o princípio da celeridade processual, prescrevendo no artº 57º, nº 1 da LGT, que o procedimento tributário deve ser concluído no prazo de 6 meses, devendo a administração abster-se da prática de actos inúteis ou dilatatórios².

Então, o *modus operandi* consiste no seguinte: decorridos que sejam 6 meses sobre a apresentação de reclamação graciosa, requerimento ou qualquer outra petição, presume-se o seu indeferimento, data a partir da qual dispõe o sujeito passivo dos 90 dias para impugnar.

Neste contexto, vem a propósito o contribuinte que deduz impugnação judicial, partindo do pressuposto que a pretensão por si manifestada através de meio gracioso, se presumiu tacitamente indeferida por ausência de pronúncia da AT³. Ora, depois de interposta ação judicial contra aquela Instituição, esta ainda poderá proferir decisão sobre a reclamação graciosa ou o recurso hierárquico, independentemente de incumprimento do prazo dos 6 meses para a conclusão do procedimento - claramente, não está vedada a tal comportamento intempestivo. O órgão da administração competente poderá proferir despacho, que sendo favorável ao sujeito passivo, conduz à inutilidade superveniente da lide a requer pelo representante da Fazenda Pública ao juiz do processo.

Em caso inverso, independentemente de opinião mais avalizada que sobre a matéria possa existir, entende-se que, à cautela, o impetrante deva reagir expressamente contra

¹ Artºs 134º/1 do CPPT e

² Idêntica leitura se extrai dos nºs 1 e 2 do artº 8º do CPTA.

³ Artº 57º, nº 5 da LGT, em conjugação com os artºs 102º, nº1, al. d), e 106º, ambos do CPPT.

aquela decisão. Na ausência de reação, corre-se o risco de a **reclamação ficar destituída de objecto devido à superveniência de ato expresso** do órgão periférico regional ou local, pois, tratando-se de indeferimento tácito de uma mera presunção, destinada a assegurar o acesso à via contenciosa, com a prolação de ato expresso tal ficção deixa de existir, pelo que, com vista à defesa dos interesses juridicamente tutelados, deverá o interessado atacar esse ato, sob pena de incorrer na sanção prevista na al. e) do artº 287º do CPC¹. O aspeto essencial da questão, prende-se com duas situações claramente distintas: por um lado, estamos na presença de atos diferentes, sendo que, o ato expresso não pode ser confirmativo dum ato silente que conduziu à presunção do indeferimento tácito; por outro lado, falta entre ambos a fundamentação necessária para a existência da tal relação de confirmatividade, como brota do entendimento da jurisprudência², sancionando a ausência de reação do particular com a improcedência por inutilidade superveniente da lide.

Atentas as circunstâncias, opinamos que sempre se deverá reagir contra o ato administrativo expresso, mas em circunstâncias que têm acolhimento legal e que naturalmente não se traduzem na elaboração de nova PI, sendo que, a que serviu para a presunção do indeferimento tácito não será arquivada por inutilidade superveniente da lide. Isto quer dizer, que por força dos artºs 63º a 65º do CPTA, não se torna necessário o sujeito passivo reagir *ex novo* contra um ato cuja produção de efeitos já seria a mesma na ausência da manifestação expressa da AT. A solução mais curial seria uma ampliação da ação, feita oficiosamente, porquanto o contribuinte já tinha apresentado os seus fundamentos no pressuposto do indeferimento da sua reclamação graciosa ou do recurso hierárquico. Aliás, isto é o que brota de uma dequada exegese dos artºs 111º e 112º do CPPT – segundo o nº 3 do primeiro preceito, se houver reclamação graciosa ou recurso hierárquico, cada um *de per se* é anexo à contestação no estado em que se encontrar; no nº 4, é anexo o meio que entretanto possa ser deduzido após a impugnação; nos termos do nº 3 do segundo preceito, no caso de revogação total ou parcial, também é a administração que dá conhecimento ao sujeito passivo, que tem a prerrogativa de continuar ou desistir da impugnação.

Nos termos da al. e), nos atos suscetíveis de objeto de impugnação autónoma, o prazo dos 90 dias conta-se a partir da notificação – está em causa o princípio da impugnação

¹ Cite-se a jurisprudência do STA, Ac. proferido em 25/06/2003, procº nº 01578/02 e outro com a mesma proveniência de 11/03/2009, procº nº 01074/08.

² Acs. do STA de 27.02.2002 e 11/1072006, respetivamente procºs nºs 04932 e 0614.

unitária, segundo o qual, os atos interlocutórios são impugnáveis autonomamente desde que sejam lesivos dos direitos dos contribuintes ou previstos em disposição legal expressa, conforme resulta dos artºs 54º do CPPT e 66º da LGT. Saber definir os casos específicos de impugnação autónoma, não é importante apenas pela obediência ao princípio da preclusão, mas também pela matéria que será tratada na contestação - importa identificá-los e mencionar o respetivo prazo para a defesa. Desde logo, temos os casos de autoliquidação previstos no artº 131º, nº 3, do CPPT, e apenas este número, por ser o único caso em que se aplica o prazo de 90 dias, sendo pressupostos essenciais que se trate cumulativamente de matéria de direito, e que a autoliquidação tenha sido efetuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela AT.

Segue-se no artº 132º a retenção na fonte, determinando o nº 3, que para efeitos de impugnação judicial, se aplica o nº 3 do artigo anterior - reunidos que sejam os pressupostos ali definidos, o prazo para a impugnação são 90 dias após a notificação, como acontece de igual modo nos pagamento por conta¹. No que concerne à fixação dos valores patrimoniais a atribuir pela Comissão de Avaliação nomeada para o efeito nos termos do CIMI, são suscetíveis de impugnação no prazo de 90 dias². Em caso de erro na quantificação do rendimento coletável, ou nos pressupostos de determinação da avaliação indireta, a impugnação carece de prévia reclamação nos termos do artº 86º da LGT³.

Finalmente, para acabar com as situações sujeitas ao referido prazo dos 90 dias, sobeja a al. f), sendo que, abrange todas as situações configuradoras de atos lesivos dos direitos dos contribuintes e que não caibam nas situações *ante* elencadas.

3. Prazos Especiais (na impugnação)

No mesmo artigo do CPPT aparecem algumas particularidades no que se refere à matéria dos prazos, razão pela qual se fala da existência de prazos especiais, que tanto podem encurtar como alongar o prazo geral dos 90 dias. Nuns casos são mais curtos, porque os contribuintes já tentaram valer as suas pretensões através dos meios impugnatórios de natureza administrativa; noutros, como acontece com a presunção de indeferimento tácito ou com a interposição alternativa de recurso hierárquico, o prazo

¹ Artº 133º do CPPT.

² *Idem*, artº 134º.

³ Vide artºs 82º, 90º a 92º da LGT.

dos 90 dias é altamente alargado, porque os meios administrativos utilizados não foram objeto de deferimento dentro do prazo legalmente estabelecido. Assim, se atentarmos ao nº 2 do artº 102º do CPPT, o mesmo prevê que a impugnação será deduzida no prazo de 15 dias após a notificação do indeferimento expresso da reclamação graciosa. Mas caso a AT não responda no prazo prescrito para a decisão, ocorre a presunção da formação de indeferimento tácito, podendo o contribuinte socorrer-se alternativamente da impugnação judicial no prazo de 90 dias, ou interpor recurso hierárquico no prazo de 30 dias¹. E aqui é a situação mais vantajosa para todo o sujeito passivo que pretenda dilatar o mais possível a prolação de uma decisão provavelmente improcedente – é que após despacho de indeferimento do recurso hierárquico ou presunção de indeferimento do mesmo, dispõe ainda o recorrente de 90 dias para deduzir a impugnação judicial, sendo este considerado pela jurisprudência o meio processual idóneo para reagir, desde que o recurso tenha sido antecedido de reclamação graciosa que comporte a apreciação da ilegalidade da liquidação². Conforme se denota pelo exposto, o prazo para deduzir impugnação no caso de indeferimento expresso é apenas de 15 dias, o que conduz por vezes à invocação da sua inconstitucionalidade por ofensa aos princípios da necessidade, proporcionalidade e da proibição do excesso no condicionamento de direitos fundamentais, *ex vi* do artº 18º, nº 2 da CRP.

O ideal, seria o legislador adotar um prazo geral relativamente a todas as situações, que poderiam ser os referidos 90 dias, considerando até, que a matéria de facto e de direito é comumente a mesma em todos os pedidos, apesar de revestirem natureza diversa.

Relativamente aos prazos, quando a causa de pedir se prende com a nulidade, a impugnação judicial pode ser deduzida a todo o tempo, como advém do nº 3 do artº 102º do CPPT e 58º, nº 1, do CPTA³. Ora, é absolutamente compreensível que tais atos sejam *iniuria*, porque lhes falta um elemento essencial que lhes confira validade jurídica, como seja a forma legal, aqueles cujo objeto seja física ou legalmente impossível, ininteligível ou contrário à lei, praticado sob coação física ou moral⁴, etc.

¹ O indeferimento pode ser total ou parcial, e o recurso é interposto nos termos dos artºs 66º e 76º do CPPT e tem regra geral carácter facultativo conforme determina o artº 80º da LGT.

² Ac. de António Calhau datado de 04/03/2009, processo nº 1034/2008.

³ É uma cláusula subjacente ao direito administrativo, consagrado no artº 134º do CPA, donde resulta que *o ato nulo não produz quaisquer efeitos jurídicos e que a nulidade é invocável a todo o tempo por qualquer interessado.*

⁴ Artºs 219º, 255º, 280º, 281º e 346º do CCivil e 133º do CPA.

Para terminar, falta-nos os casos da apreensão de bens e providências cautelares levadas a cabo pela AT, dispondo o interessado de 15 dias para proceder à interposição da ação de impugnação.

EFEITO SUSPENSIVO – A PRESTAÇÃO DE GARANTIA

A suspensão tanto poderá ocorrer no processo de impugnação como na oposição, com a prestação de garantia que assegure os créditos da AT e acrescidos legais, ou o reconhecimento de dispensa da mesma. O artº 52º da LGT é um preceito geral que se aplica a todas as situações geradoras da suspensão no processo executivo¹, desde logo, o pagamento em prestações, a reclamação graciosa, o recurso hierárquico, a impugnação e a oposição, se tiverem por objeto a ilegalidade ou inexigibilidade da quantia exequenda. Isto embora o artº 169º do CPPT tenha a epígrafe de “Suspensão da execução. Garantias”, o que poderá eventualmente gerar alguma ambiguidade, levando a pensar que as suas disposições apenas se aplicarão à oposição. O que se deverá compreender é que o processo executivo não prosseguirá os seus trâmites até à penhora no caso de se encontrar prestada garantia idónea, a qual poderá consistir *em garantia bancária, caução ou seguro-caução ou qualquer outro meio suscetível de assegurar os créditos do exequente*, como prescreve o nº 1 do artº 199º. Esta última referência a “outro meio”, compreende a penhora que seja suficiente para assegurar a dívida, como poderá também compreender a constituição de hipoteca legal, penhor ou fiança².

O artº 52º, nº 4, da LGT, em conjugação com o nº 1 do artº 170º do CPPT, traz uma exceção a todo este regime, e que consiste na dispensa de garantia mediante a verificação de determinados circunstancialismos. Desde logo, que o interessado a solicite por requerimento dirigido ao órgão da execução fiscal competente dentro do prazo de cobrança voluntária, que manifeste a intenção de apresentar meio gracioso ou judicial para discutir a legalidade ou exigibilidade da dívida e que demonstre o prejuízo irreparável que a prestação da garantia lhe poderá causar ou a falta de meios económicos. A garantia poderá ainda ser excecionalmente substituída mudando-se o *quid*, ou seja, o interessado prova interesse digno de assentimento na sua substituição, e desde que tal operação não traga qualquer prejuízo para a AT, será de atender ao seu pedido. O indeferimento do pedido pelo órgão da execução fiscal afasta uma *conditio sine qua non* para que ao executado seja concedido o pagamento em prestações, sendo

¹ Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *LGT, anotada e comentada*, 4ª edição, 2012, Encontro da Escrita-Editora, pag. 423, consideram que a suspensão da execução se enquadra no princípio da tutela jurisdicional efetiva consagrado no artº 268º, nº 4 da CRP.

² Acs. do STA 0866/12, e 0909/12, proferidos respetivamente em 10 e 19/09/2012; artºs

tal ato suscetível de reclamação para esse mesmo órgão, nos termos consagrados no artº 276º do CPPT.

Interposta a petição de qualquer meio gracioso ou judicial, e não se encontrando garantida a dívida ou reconhecida a dispensa de garantia, proceder-se-á à penhora dos bens que sejam suficientes para cobrir a quantia exequenda, juros de mora até à data, com o limite de 5 anos¹, e custas, acrescida de 25% da totalidade daqueles valores. No entanto, esta situação apenas acontecerá se o executado, depois de notificado para prestar a garantia no prazo de 15 dias nos termos do nº 6 do artº 169º do CPPT, a tal não der cumprimento, caso em que o seu património responde pela dívida do credor, como advém dos artºs 50º da LGT, 601º e 817º do CCivil; quanto à impugnação, independentemente do local da sua apresentação, se a petição chegar ao tribunal sem a prova de prestação de garantia, é o juiz que profere despacho para o impugnante a oferecer nos termos do nº 3 do artº 203º, também do CPPT.

Decidido o pleito, a garantia deverá ser levantada oficiosamente, podendo também sê-lo pelo interessado nos termos do disposto no nº 2 do artº 183º do CPPT.

Por fim, havendo garantia idónea, prestada logo após o termo do pagamento voluntário, caso o serviço local de finanças não confira carácter suspensivo ao processo, prosseguindo inadvertidamente com a penhora, o contribuinte poderá usar este fundamento na oposição, o qual se consubstancia na preterição de formalidades essenciais².

¹ Segundo Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 6ª edição, 2011, Almedina, pags. 291 a 297, existe aqui uma manifestação de fiscalismo, porquanto os juros de mora incidem também sobre os juros compensatórios. Em contrapartida, quando são pagos juros indemnizatórios ao contribuinte, é observado o artº 559º, nº 1, do CCivil, sem que sobre estes juros incidam juros moratórios. É óbvio que este autor faz uma interpretação errónea no que concerne à imputabilidade dos juros, porquanto os juros compensatórios surgem em resultado do atraso da liquidação, e os juros de mora prendem-se com o atraso no pagamento. Relativamente aos juros indemnizatórios, decorrem do prejuízo que os sujeito passivo teve com a prestação morosa de garantia, independentemente de lhes ser assacada a eles ou à AT a responsabilidade emergente da liquidação.

² Ac. do STA de 31/10/2012, procº nº 0818/12.

DESPACHO LIMINAR

1. Relativamente à Oposição

A petição entra no TAF competente, ocorre a respetiva autuação, e embora não pareça, existe a possibilidade de indeferimento liminar. Antes porém, o juiz poderá e deverá providenciar na sanação de todas as irregularidades ou deficiências de que padeça a petição¹, atendendo mais uma vez aos princípios da estabilidade da instância e da economia de meios, desde que não haja uma razão plausível ou que ultrapasse os limites da razoabilidade. A título exemplar, poder-se-á referir as situações em que é o próprio interessado a subscrever a PI, caso em que não se lhe poderá imputar responsabilidade análoga à do mandatário.

Sobre a questão das deficiências processuais que possam constituir objeto de correção mediante despacho proferido pelo juiz, a legislação é homogénea. Desde logo, o CPA no artº 76º, o CPC no artº 234º-A e o CPTA no artº 89º. Aliás, neste último caso, o nº 2 permite que o impetrante interponha espontaneamente nova ação no prazo de 15 dias, contado a partir da notificação da decisão de absolvição da instância, quando não se tenha verificado o convite de aperfeiçoamento da PI². O mesmo acontece se tivermos outras causas de absolvição da instância, como é o caso da cumulação ilegal de oposições, circunstância em que, o oponente poderá apresentar separadamente novos pedidos no prazo de 30 dias, agora nos termos do artº 289º, nº 2 do CPC, considerando-se estas oposições deduzidas na data das primeiras para efeito de tempestividade³, sempre sem prejuízo dos direitos consagrados pela prescrição ou caducidade.

O despacho liminar tem como objetivo aferir da rejeição da oposição, designadamente quando for extemporânea, de manifesta improcedência, ou que a causa de pedir não se coadune com nenhum dos fundamentos previstos no artº 204º do CPPT, excluindo uma situação encarada pela jurisprudência – quando a ação tiver por fundamento a falta de notificação dentro do período de caducidade nos termos previstos na al. e) do nº 1 do artº 204º do CPPT⁴.

¹ Artº 19º do CPPT.

² O mesmo entendimento ressalta do acórdão do STA de 11/05/2011, procº nº 0385/10.

³ Este é o entendimento que também brota da jurisprudência, cfr. Ac. do STA 0385/10, de 11/05/2011.

⁴ Ac. do STA de 26/09/2012, processo 0377/12. Vide também o ac. proveniente da mesma instância, procº 0251/12, de 26/09/2012.

A notificação do representante da Fazenda Pública para contestar, nos termos do artº 210º do CPPT, é ordenada pelo juiz, contrariamente ao que se verifica com o artº 474º do CPC, em que é a secretaria a proceder à recusa da PI - daqui se infere que ocorre efetivamente despacho liminar nos TAF¹.

2. Relativamente à Impugnação

Relativamente à impugnação, tudo se passa nas mesmas circunstâncias, com exclusão do prazo para contestação que, *in casu*, não havendo indeferimento liminar, é de 90 dias para a AT. No que concerne ao aperfeiçoamento da PI, o juiz designa um prazo para o impugnante suprir as deficiências ou irregularidades de que a mesma padeça, convidando-o a fazê-lo nos termos do nº 2 do artº 110º do CPPT.

¹ Artº 209º do CPPT.

FUNDAMENTOS

1. Casos Excepcionais

Qualquer um dos meios processuais em questão tem subjacentes determinados fundamentos que os caracterizam individualmente, conduzindo à opção pelo meio processual adequado quando se interpõe a ação, embora nem sempre o autor tenha a plena convicção de que está a mover uma ação utilizando formalmente o meio idóneo para reagir contra o ato administrativo¹, com exceção dos casos em que a notificação ou a citação indiquem expressamente o meio de defesa².

Há situações que no entanto não deixam margem para dúvidas. Referimo-nos ao caso em que se discute a liquidação ou ato que se prenda com a apreciação da legalidade desse ato, e à exigibilidade das dívidas no âmbito de extinção total ou parcial do processo executivo. Quanto ao primeiro caso, o meio adequado para reagir contra a AT é a impugnação judicial. No segundo caso, estamos perante a oposição à dívida em execução fiscal. Acresce ainda, que caso a lei determine expressamente que o meio processual idóneo é a impugnação judicial, esse é imperativamente o meio a utilizar; a excetuar a literalidade deste regime está o disposto na al. h) do n.º 1 do art.º 204.º do CPPT, sendo um dos pressupostos para o sujeito passivo usar a oposição nas situações que não se encontrem previstas nas outras alíneas e que não envolvam a apreciação da legalidade da dívida. No que se refere à legalidade abstrata, esta, e só esta, também pode ser objeto de oposição, caso não tenha sido discutida em sede de impugnação judicial.

De todo o modo, começa-se pelos fundamentos da impugnação judicial, por o art.º 204.º, n.º 2, do CPPT fazer remissão para este tipo de processos. Assim, constituem fundamentos da impugnação judicial, conforme consagra o art.º 99.º do CPPT, aqueles em que se discute qualquer ilegalidade, concretizando-se deste modo o *princípio da plenitude da garantia jurisdicional administrativa*³ previsto no n.º 4 do art.º 268.º da CRP, quando determina que "É garantido aos interessados recurso contencioso com fundamento em ilegalidade, contra quaisquer atos administrativos (...)".

Retomando os fundamentos da impugnação, considero que não se esgotam no aludido art.º 99.º, tornando-o lacunoso e carente de revisão. Vejamos: relativamente às

¹ Exposição dos factos e razões de direito que fundamentam o pedido - art.º 108.º, n.º 1 do CPPT.

² Art.ºs 36.º, 189.º e 190.º do CPPT.

³ J.J.Gomes Canotilho e Vital Moreira, *CRP, anotada*, 4.ª edição, 2010, Coimbra Editora, pags. 827 a 830..

ilegalidades *ante* referidas, trata-se apenas das que afetam a validade ou existência do ato, ficando de fora as questões que se prendam com situações ocorridas supervenientemente à sua prática, por não afetarem essa mesma validade, sendo logicamente fundamento de oposição; a falta ou irregularidade da notificação são situações que surgem posteriormente ao ato, pelo que não afetam igualmente a sua validade, não constituindo fundamento da impugnação¹, embora exista quem perfilhe da opinião, de que, se está perante um caso de preterição de formalidades legais, enquadrável na al. d) do artº 99º.

Surpreendentemente, a prescrição poderá ser um dos fundamentos da impugnação, caso ainda não tenha sido apreciada em sede de oposição ou quando a dívida não esteja a ser objeto de execução². Depois, sendo a prescrição de conhecimento oficioso³, não se justifica tal teoria, sendo que, conhecida que se torne a prescrição, estamos perante um caso de inutilidade superveniente da lide, conduzindo *tout court* à procedência da ação. Logo, justifica-se que tal fundamento seja apreciado em sede de impugnação, tendo em vista a extinção da lide, como entende em regra a jurisprudência⁴.

Seguidamente, deve ter-se em atenção as situações que constituem simultaneamente fundamento de qualquer um dos meios processuais. Encontramos nestas circunstâncias duas das situações previstas no artº 204º do CPPT, consistindo na ilegalidade abstrata da liquidação e na duplicação de coleta. Por força da reversão em execução fiscal contra os responsáveis subsidiários, como a estes também assiste a prerrogativa da defesa concedida à devedora originária, *ex vi* do disposto no artº 9º conjugado com o 22º, nº 4, ambos da LGT, poderá mostrar-se necessário que sejam simultaneamente movidas duas ações judiciais, configurando uma, o modelo de impugnação judicial e outra o de oposição. Poderão também suceder casos para os quais não esteja previsto um meio específico de defesa, circunstâncias em que o legislador decidiu dar-lhes proteção, enquadrando-as na al. h) do artº 204º do CPPT, mas sempre na esteira de que os motivos invocados se prendam com a ilegalidade da liquidação.

Já relativamente à duplicação de coleta, embora se entenda que possa simultaneamente ser o objeto de litígio em ambos os meios processuais referidos, considero que,

¹ Ac. proferido pelo STA em 16/09/2009, procº nº 0611/09.

² Vide Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado*, 6ª edição, Volume II, 2011, pags. 109 e 110, Áreas Editora.

³ Veja-se a tal propósito o disposto no artº 175º do CPPT, donde ressalta que tanto a prescrição como a duplicação de coleta são reconhecidas oficiosamente pelo juiz, caso o órgão da execução fiscal ainda não o tenha feito em sede própria. O mesmo ressalta da segunda parte do nº 2 do artº 660º do CPC e do nº 1 do artº 124º do CPPT.

⁴⁴⁴ Acs: TCAN, 2012/07/12, procº 01167/05BEVIS; STA, 2012/05/02, procº 01174/11.

independentemente do meio a utilizar, deverá ser conhecida oficiosamente pelo órgão da execução fiscal ou pelo juiz, à semelhança do que acontece com a prescrição, conduzindo de igual modo à inutilidade superveniente da lide¹.

2. Casos Específicos

a. No que concerne aos casos previstos no artº 99º do CPPT, quando a al. a) se refere a errónea quantificação ou qualificação, genericamente abrange os erros sobre os pressupostos, quer sejam de direito ou de facto, sendo exemplificativos, os atos de liquidação, de autoliquidação, retenções na fonte ou pagamentos por conta, atos de fixação da matéria tributável mesmo que não dê origem a qualquer liquidação, atos de indeferimento das reclamações gratuitas², de fixação de valores patrimoniais, impugnação de providências cautelares, agravamentos de coleta e recurso aos métodos indiretos de tributação.

Curiosamente, na preterição de formalidades essenciais não se inclui a falta de notificação, porque surge posteriormente à prática do ato, ou seja, da liquidação, e por isso não afeta a sua validade, constituindo deste modo fundamento da oposição. De igual modo se inclui o direito de audição, a que a administração está vinculada por força do artº 60º da LGT e 267º da CRP, podendo excepcionalmente não sustentar tal fundamento *ex vi* do acórdão 05/2011, de 067/07/2011, redundando em formalidade não essencial, se a omissão de tal ato não influir na decisão final do procedimento. Tal como diz Jorge Lopes de Sousa, *as ilegalidades que afetam o ato podem não ocorrer diretamente em relação a este mas sim relativamente a atos procedimentais preparatórios cuja ilegalidade se repercute no ato subsequente que tem aqueles como pressuposto*³.

Convém também referir que, relativamente ao vício da errónea quantificação, tanto o impugnante como o representante da Fazenda Pública não poderão ficar coartados da demonstração do erro através de avaliações ou peritagens, e que, a impugnação que tenha como fundamento aquele vício, terá que ser obrigatoriamente precedida do pedido de revisão da matéria tributável, como prescreve o nº 1 do artº 117º do Código referido.

¹ Artº 175º do CPPT.

² Vide ac. do STA de 18/05/2011, procº nº 0156/11.

³ Vide Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado*, 6ª edição, Volume II, 2011, pag. 108, Áreas Editora.

Os vícios do ato impugnado são fundamento de anulabilidade, se não houver sanção mais grave que lhe deva ser assacada, como seja a nulidade.

Os vícios geradores de anulabilidade consistem resumidamente no erro sobre os pressupostos, na incompetência e vício de forma. O primeiro vício apontado pode consistir numa má interpretação das normas legais, seja a nível de incidência, determinação da matéria coletável ou mesmo benefícios fiscais, casos em que se está perante erro de direito; ou quando a matéria que conduziu à prática do ato administrativo não se coadune com a realidade, caso em que já se fala em erro de facto.

Quanto ao vício de incompetência, significa que o ato foi praticado por funcionário a quem não foram conferidos poderes para a sua prática, seja em regime de competência delegada ou subdelegada, e, caso não seja officiosamente sanado pela AT, poderá ser arguido por qualquer interessado¹.

Relativamente à ausência ou deficiente fundamentação legalmente exigida, temos um vício de forma, o qual constitui motivo preponderante para assacar responsabilidades à AT, conforme advém da lei, da jurisprudência e doutrina.

Assim, dos artºs 124º a 126º do CPA e 77º da LGT, extrai-se que a fundamentação é exigível para além dos casos especialmente previstos na lei, designadamente os que afetem interesses ou direitos legalmente protegidos², decidam sobre reclamação ou recurso, decidam em sentido contrário ao da pretensão dos sujeitos passivos, decidam de modo contrário a casos análogos, contrariem precedentes, informações, pareceres ou impliquem a revogação, modificação ou suspensão do ato administrativo³. Deve a mesma ser expressa, inteligível⁴, indicando as razões de facto e de direito que lhe serviram de suporte, podendo consistir na remissão para anteriores pareceres, informações ou propostas, dos quais os sujeitos devem igualmente ser considerados conhecedores⁵. Foi exatamente esta a ideia que Freitas do Amaral e Vieira de Andrade

¹ Anote-se o caso das competências que são atribuídas ao órgão periférico local e ao regional, em razão do valor, designadamente no caso das reclamações gratuitas, nas impugnações, na revogação do ato ou no pagamento em prestações – veja-se artºs 61º e 62º da LGT e artº 10º, nºs 2 a 5 do CPPT.

² Vide 268º, nº 4, da CRP. E apesar do artº 266º prever que a Administração Pública visa a prossecução do interesse público, a sua atuação não poderá de forma alguma desrespeitar os interesses e direitos legalmente protegidos dos particulares.

³ Em França, a expressão utilizada para a fundamentação designa-se de “révélation du motif”, porque a administração deve revelar ao juiz a fundamentação do ato inclusive nos casos em que não seja obrigatória - extraído Em França, a expressão utilizada para a fundamentação designa-se de “révélation du motif”, porque a administração deve revelar ao juiz a fundamentação do ato inclusive nos casos em que não seja obrigatória – págs. 696 a 702 do CPA, anotado e comentado, de José Manuel Santos Botelho, Américo Pires Esteves e José Cândido de Pinho, 5ª edição, 2002, Almedina.

⁴ Ac. do STA de 14/10/2009, procº nº 0740/09.

⁵ Veja-se Ac. do STA de 23/04/2009, processo nº 0181/09.

transmitiram, pautando-se por uma disciplina da fundamentação dos atos administrativos, suficiente e clara.

Para restringir os vícios correlacionados com este fundamento, o legislador tributário previu que o sujeito passivo possa requerer a notificação dos elementos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, sendo que o prazo para reclamar, recorrer ou impugnar, se conta, então, a partir da notificação ou da entrega da certidão que tenha sido requerida, nos termos do disposto no artigo 37º do CPPT.

Não sendo usada tal faculdade concedida por aquele normativo, afigura-se relativamente descabido invocar nesta sede vícios que poderiam ter sido sanados ou supridos sem qualquer prejuízo em matéria de exercício dos direitos de defesa, porque o particular passa a ter cabal conhecimento da motivação do ato, permitindo um maior controlo da legalidade, administrativa ou contenciosamente.

Todos os restantes vícios de forma são abrangidos pela preterição de formalidades legais, como seja a falta de notificações legalmente exigidas, a falta ou a desnecessidade de convocação de pessoas a intervir, e outras diligências obrigatórias.

b. Quanto aos fundamentos que podem servir de base à oposição, encontram-se previstos no artº 204º do CPPT, e contrariamente ao instituto acabado de analisar, estes são taxativos, ressalvando as situações da ilegalidade da dívida, sempre que a lei não assegure outro meio judicial de recurso ou de impugnação, como é o caso da prescrição depois de transcorrido o prazo daquele instituto. Isto significa que o sujeito passivo nunca se verá desprovido de meio judicial de acesso à justiça, o que se consubstancia no princípio da tutela jurisdicional efetiva. No entanto, é importante ter presente, que o oponente não se poderá servir deste meio processual como recurso para ultrapassar a extemporaneidade dos restantes, em virtude de ter deixado expirar tanto o prazo da reclamação graciosa, como o da própria impugnação judicial, onde estaria corretamente na posição de discutir a legalidade da dívida exequenda.

Ora, apesar da taxatividade deste artigo, já foi feita referência no *item* precedente no que concerne à questão da ilegalidade abstrata que ressalta da al. a) do nº 1 do artº 204º do CPPT, situação excecional que poderá ser simultaneamente fundamento de qualquer um

dos meios processuais em cogitação. Em sede de impugnação, existe jurisprudência que considera que se está perante um caso de ilegalidade concreta, quando não existe incidência objetiva ao imposto¹ (inexistência de facto tributário).

Em sede de oposição, sustentando o oponente que determinado imposto deveria ser liquidado não a si, mas a outrem, questiona igualmente a ilegalidade concreta da liquidação no que concerne à incidência subjetiva, pelo que não constitui o fundamento da oposição previsto a a) do n.º 1 do art.º 204.º do CPPT².

Na al. b) do art.º 204.º ressaltam três situações de ilegalidade concreta, sendo que num dos casos a AT está a pretender cobrar dívida a sujeito passivo diverso, no outro tenta cobrar a quem figurando no título executivo não era devedor relativamente ao período a que se refere a liquidação. Finalmente, surge o caso da reversão contra responsáveis subsidiários, por força do art.º 23.º da LGT, os quais, tendo sido membros dos corpos gerentes (sócios ou administradores), são responsáveis pelas dívidas tributárias que se desencadearam no período de exercício do seu cargo, ou mesmo que vencidas posteriormente, a eles deva ser assacada a responsabilidade pela ausência de bens da devedora originária; e ainda no caso de dívidas que se vençam no período do seu exercício, a não ser que provem a ausência de culpa na diminuição do património da pessoa coletiva - *vide* art.º 24.º da LGT³. Aliás, conforme afirma Paulo Olavo Cunha, os terceiros gozam da proteção que emana da aparência e da confiança.

Na al. c) do n.º 1, do art.º 204.º, aparece a falsidade do título executivo como fundamento da oposição. Este fundamento poderá não constituir suporte suficiente para ser considerado em tais circunstâncias como motivação da oposição, devendo sempre ter-se em conta quais são os elementos que efetivamente possam prejudicar os termos da execução. Uma situação será a falta de requisitos fundamentais e desde que não possam ser supridos por prova documental, como determina a al. b) do n.º 1 do art.º 165.º, outra será a falta de requisitos que “(...) *possibilite ao executado a informação suficiente para saber com segurança qual é a dívida a que o título se refere, de forma a estarem assegurados eficazmente os seus direitos de defesa.*”⁴ Neste caso estamos perante a ilegalidade concreta da liquidação, mas já enquadrável na al. h) do n.º 1 do art.º 204.º do

¹ Acórdão STA, proc.º n.º 0749/10, de 22/03/2011.

² Acórdão do STA de 23/02/2012, proc.º n.º 0956/11. Segundo esta mesma fonte, o fundamento de oposição previsto na al. a) do n.º 1 do CPPT, **é de conhecimento oficioso**.

³ *Vide* também art.ºs 158.º e 159.º do CPPT.

⁴ Acórdão do STA de 15/02/2012, proc.º n.º 0383/11.

CPPT, fundamento de oposição à execução fiscal nas situações em que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o ato de liquidação¹.

Se o oponente invocar aquele fundamento como nulidade da citação, o que acontece com alguma frequência, o conhecimento destas nulidades, não é fundamento de oposição, com base na argumentação de que apenas deverão ser aceites como fundamento de oposição os que conduzam à extinção da execução, o que ali não aconteceria, por apenas implicar a efetivação da citação indevidamente emitida, sendo o meio de reação adequado a reclamação prevista no artº 276º do CPPT e não o ora em análise².

A prescrição é também um dos fundamentos suscetíveis de invocação na dedução da oposição, conduzindo a sua procedência à extinção do processo executivo, determinando o artº 175º do CPPT que é de conhecimento oficioso.

Inovador em relação aos diplomas que o precederam³, o CPPT, na al. e) do artº 204º, passou a contemplar como fundamento da oposição a falta de notificação da liquidação do tributo dentro do prazo de caducidade⁴, (até então, a oposição não era considerada o meio adequado para o oponente fazer valer em juízo a sua pretensão, sendo entendimento que, a falta de notificação tempestiva da liquidação deveria ser invocada como fundamento de impugnação judicial, por constituir ilegalidade do processo de liquidação, globalmente considerado).

Ora, o assunto veio a ter, e bem, outro entendimento, o que facilmente se compreende na linha do que vem sendo transmitido, pois a oposição à execução fiscal visa apreciar a ineficácia da liquidação e conseqüentemente a sua inexigibilidade. *In casu*, considera-se que não existe o ato administrativo de liquidação motivado pela ausência de notificação. Daí que se entenda que a sua falta antes de decorrer o prazo de caducidade, só pode ser apreciada em sede de oposição à execução fiscal, porque se o prazo de caducidade ainda não terminou, não podemos falar de ilegalidade da liquidação, estando assim vedado o uso do mecanismo da impugnação judicial. Então, sendo o processo executivo instaurado antes da notificação da liquidação e dentro do prazo de caducidade referido no artº 45º da LGT⁵, com a citação do executado dando-lhe conhecimento de que contra

¹ Ac. do STA de 02/05/2012, processo nº 01094/11.

² Vide ac. do TCAS, procº nº 00113/04, de 12/04/2005.

³ Código de Processo das Contribuições e Impostos e Código de Processo Tributário.

⁴ Veja-se ac. do STA nº 0832/08, de 20/01/2010.

⁵ Para estabelecer o paralelismo entre as als. e) e i) do artº 204º do CPPT, veja-se também o excerto I do ac. do STA nº 0832/08, de 20/01/2010.

o mesmo corre uma dívida já em fase de cobrança coerciva, poderemos dizer que se está perante um fundamento de oposição subsumível à al. i) do artº 204º do CPPT.

Acresce ainda ser pertinente afirmar, que, a falta da notificação dentro do prazo referido no aludido artº 45º¹ não interrompe o cômputo do prazo para efeitos de caducidade, pelo que, decorrido aquele prazo, opera-se a caducidade. Poderemos contudo falar de ineficácia, e consequentemente, inexigibilidade da dívida. Crê-se dever ser esta a *ratio* do art. 204º do CPPT, bem explanado no acórdão do STA de 11/05/2005, processo n.º 0454/05.²

Assim, quando se opera a caducidade, pelo decurso do seu prazo, não se verificando a interrupção originada pela notificação da liquidação, só tomando o contribuinte conhecimento da liquidação ou por notificação posterior ao decurso do prazo de caducidade ou na citação para se opor à execução fiscal, o meio processual de reacção é a impugnação judicial, porque aqui não se discute a ineficácia e inexigibilidade da dívida mas sim a sua própria legalidade. Nesta situação, o imposto não é devido, não por ser ineficaz e portanto inexigível, mas sim porque tornou-se ilegal em virtude da caducidade. Daí o meio de reacção ser a impugnação judicial.

¹ A regra concernente à contagem dos prazos é a mesma da prescrição.

² Tal entendimento já era perfilhado pela jurisprudência como se denota pelo acórdão do STA de 24-04-2002, no processo nº 084/02. De igual modo de pode fazer referência aos provenientes da mesma instância, nº 0832/08, de 20.01.2010, nº 09/11, de 04.05.2011, nº 0748/10, de 07.12.2010 e 01089/09, de 20-10-2010, obtendo-se em todos a concordância de que a falta de liquidação dentro do período de caducidade do tributo não constitui fundamento da oposição judicial.

SITUAÇÕES EXCECIONAIS – CONVOLAÇÃO PROCESSUAL

Já foi referido anteriormente que na oposição judicial não pode ser discutida a legalidade da liquidação, porquanto ao sujeito passivo já foi concedida a prerrogativa de recurso a outros meios processuais ao seu dispor, como é o caso da reclamação graciosa ou da impugnação judicial. No entanto, também constituem fundamento da oposição os casos de ilegalidade abstrata, casos que se prendem com a ilegalidade da própria lei com abstração do caso em concreto. Significando assim, que mesmo que o sujeito passivo não deduza reclamação graciosa ou impugnação judicial, ou não interponha recurso hierárquico tempestivamente, sempre se poderá socorrer da oposição para discutir a inexigibilidade da dívida. Na impugnação judicial são apreciados todos os vícios que afetem a validade do ato ou a sua existência¹.

Apesar do que acabou de ser referido não deixar de estabelecer a cisão entre os dois meios processuais, sempre haverá necessidade de tornar inteligíveis os casos que possam ser geradores de ambiguidades, de modo a que, sempre que os sujeitos passivos pretendam reagir contra a AT, o façam na plena convicção de que utilizam o meio processual adequado à sua defesa. Desde logo, o juiz deverá ter alguma prudência na apreciação das deficiências de que pode enfermar uma PI, tomando em linha de conta se a petição é apresentada por mandatário ou diretamente pelo impetrante. É evidente, que o rigor a ser exigido a um advogado não poderá ser paralelo ao do particular, que não saberá salvaguardar o aspeto formal da petição e muito menos saber qual o meio processual a utilizar em circunstâncias que envolvam mais acuidade. Entendo ainda, na ausência de mandatário judicial, que o julgador não se deve pautar por uma heterarquia de sapiência, atendendo a que as partes também podem pleitear representadas por advogados estagiários ou solicitadores, conforme prevê o artº 34º do CPC. Ao exercer assim a sua função, o juiz procede conforme o princípio da igualdade, ínsito no artº 13º da CRP, mais concretamente quando o nº 2 concede proteção ao cidadão em razão da instrução, da situação económica ou condição social.

Destarte, sempre que se apresente uma PI que configure a tipicidade da impugnação judicial, mas sendo a causa de pedir coadunável com a oposição, como acontece com o pagamento, a falta de notificação ou irregularidades desta e a prescrição, deverá o juiz

¹ Apesar de o sujeito passivo já se encontrar na posição de recorrente, veja-se o ac. do STA de 04/05/2011, procº nº 09/11.

proceder à convalidação do processo em meio idóneo, *in casu* na oposição, desde que sejam verificados os pressupostos exigíveis para o efeito, isto é, desde que não seja manifesta a improcedência ou intempestividade do meio processual, *o que não constitui mais do que a aplicação dos princípios anti-formalista, pro actione e pro favoritate instantiae*¹. Ou seja, poderá ocorrer a convalidação processual, desde que verificados os seus requisitos, *id est*, como resulta do nº 4 do artº 98º do CPPT em conjugação com os artºs 97º, nº 3 da LGT e 7º do CPTA.

Basicamente, a regra consiste no seguinte: se estamos a apreciar a validade do ato, o meio processual idóneo é a impugnação; se pretendemos atacar a eficácia do ato, mesmo em situações supervenientes, como seja a exigibilidade da conta das custas em processo executivo, o meio processual adequado é a oposição.

Existem no entanto duas situações que poderão dar origem a más interpretações:

- a) casos em que, em processo de impugnação judicial, é apreciada a anulação total do imposto objeto de determinada liquidação, entendendo-se que aqui já poderá ser apreciada a questão da prescrição do imposto, porquanto conduz à extinção da instância por inutilidade superveniente da lide;
- b) a falta ou deficiência da notificação da liquidação que, se for invocado como fundamento da impugnação judicial depois de operada a caducidade do imposto, também deverá o juiz determinar oficiosamente a inutilidade superveniente, ou a pedido do interessado.

Se o sujeito passivo for revertido no processo de execução fiscal, nos termos do nº 4 do artº 22º da LGT, assiste-lhe a prerrogativa de utilizar os mesmos meios de defesa que estiveram ao alcance da devedora originária, incluindo a impugnação judicial. Nestas circunstâncias, o revertido poderá utilizar a impugnação para atacar a validade do ato, e, simultaneamente, deduzir oposição para atacar a ineficácia do ato de reversão praticado pelo competente órgão da execução fiscal, designadamente para ilidir gerência de facto ou a culpa que lhe é assacada, conforme já foi anteriormente referido. Se o revertido pretender reagir contra o despacho de reversão, o meio processual idóneo é a oposição à execução fiscal, como brota do acórdão do STA de 13/04/2011, processo nº 0122/11.

No que concerne à duplicação de coleta – al. g) do nº 1 do artº 204º do CPPT, está também prevista como fundamento da oposição.

¹ *Vide* a seguinte jurisprudência, proveniente dos acórdãos do STA: Ac. de 21/01/2009, processo nº 0688/08, e ac. de 7/10/2009, processo nº 409/09.

A duplicação de colecta é uma figura jurídico-tributária que tem por objectivo nuclear evitar que, estando pago um qualquer imposto, por referência ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo, seja exigido, o pagamento de outro da mesma natureza. São requisitos cumulativos da figura em causa a unicidade do facto tributário, a coincidência temporal e a identidade da natureza dos impostos, bem como o pagamento integral de um e, apesar disso, a exigência do outro. Logo se vislumbra que, ao que aqui nos importa, a conclusão da ocorrência de tal figura jurídico-tributária passa pela prova inequívoca, por um lado, do pagamento e, por outro, que o imposto pago era o mesmo quanto à natureza, identidade do facto tributário e coincidência temporal, daquele que foi objecto da liquidação em cobrança coerciva¹. Este é igualmente um dos casos em que poderá suceder a convolação processual. Suponhamos que é instaurado mais que um processo executivo para cobrança da mesma dívida. Ora, estamos perante um caso de litispendência, que não está prevista como fundamento da oposição, pelo que, a sua invocação conduz a erro na forma do processo, que poderá a ofícios do juiz, ser convolado em requerimento onde se suscite a litispendência, porquanto foi proposta outra ação com identidade de sujeitos, pedido e causa de pedir. Suscita-se tal instituto na ação proposta em segundo lugar, por ser nesta que em princípio o executado é citado em último lugar; se forem ambas feitas no mesmo dia, determina o n° 2 do art° 499° do CPC que a regra consiste na ordem de entradas das PI².

¹ Cite-se a jurisprudência constante do acórdão do STA de 26/02/2008, no recurso n° 00605/05.

² Art°s 97°, n° 3 da LGT, e 98°, n° 4 do CPPT e art° 499° do CPC.

DA CONTESTAÇÃO

É o momento em que o representante da Fazenda Pública¹, no seu *modus operandi*, dá observância ao princípio da concentração da defesa, ínsito no artº 489º do CPC, procurando refutar o que é aduzido na PI e invocar as exceções que obstem à procedência da ação, embora não seja curial fazê-lo quando seja manifesta a razão do impetrante.

No que concerne à impugnação, o representante é notificado para contestar no prazo de 90 dias e, contrariamente à oposição, o prazo é improrrogável. Há quem considere que se trata de um prazo demasiadamente excessivo, atendendo a que o representante é um funcionário da AT, tendo desde logo acesso a todos os elementos que passarão a constar do processo administrativo organizado nos termos do artº 111º do CPPT. Ora, mediante tais circunstâncias, não deixo de anuir à crítica relativamente ao prazo dos referidos 90 dias para contestar. É claro que, acontece com alguma frequência, que o representante tenha poucos dias para contestar, porquanto o processo marinou no serviço periférico local, ou então esperou que os serviços de Inspeção Tributária enviassem os elementos que se consideram pertinentes para acabar de instruir o PA. Quando tenha sido previamente deduzida reclamação graciosa ou interposto recurso hierárquico, o órgão periférico local faz seguir esse processo em apenso ao PA, nas circunstâncias em que se encontrar, o qual será por sua vez reencaminhado para o tribunal juntamente com a contestação do representante da Fazenda Pública.

É exatamente nesta fase de instrução do processo que o órgão periférico local poderá proceder à revogação do ato, se ainda não o fez, conforme definido no artº 112º do CPPT, desde que o valor da impugnação não ultrapasse o quádruplo da alçada² dos tribunais de primeira instância, pois caso aconteça, a competência para tal ato é transferida para o órgão periférico regional, ou seja, para o diretor de finanças distrital.

No caso da oposição, também assiste igual faculdade ao mesmo órgão nos termos do nº 2 do artº 208º do CPPT, situação que já foi referida *ab initio*. Na verdade, mais vale proceder à revogação do ato que deixar prosseguir o processo, acarretando para o

¹ As competências do representante da Fazenda Pública encontram-se descritas no artº 15º do CPPT, em conjugação com os artºs 53º e 54º do ETAF.

² Artº 6º do ETAF – a alçada dos tribunais administrativos de 1ª instância corresponde a ¼ da alçada dos tribunais judiciais de 1ª instância. Isto significa que, sendo a alçada destes tribunais de € 5 000,00, a dos administrativos é de € 1 250,00, sendo a competência do órgão periférico local de € 6 250,00.

Estado mais encargos administrativos e judiciais, incluindo as próprias custas do processo em caso de procedência da ação. Tal ato, surge na esteira do que já foi referido para o indeferimento liminar em sede de economia processual, sendo que, nos termos do referido artº 137º do CPC, os funcionários que os pratiquem incorrem em responsabilidade disciplinar.

Antes de entrar propriamente no conteúdo da contestação, importa referir uma questão de particular importância – a falta de contestação não se traduz na cominação da confissão dos factos articulados pelo autor/impugnante/oponente, contrariamente ao que resulta do artº 480º do CPC. Será por demais evidente, nos casos em que a decisão sobre a procedência da impugnação ofereça dúvidas, que a falta de contestação do representante da Fazenda Pública poderá constituir um dos elementos a valorar pelo juiz ao formular o seu juízo sobre a ação, pois quem cala não nega nem confessa. Esta situação é igualmente extensiva ao processo de oposição, sendo que, por remissão do artº 211º do CPPT, a seguir ao despacho liminar, seguir-se-á o que para o processo de impugnação se prescreve.

Na apresentação da contestação, o representante da Fazenda está em igualdade de circunstâncias com o particular, ou seja, poderá praticar o ato nos três dias úteis seguintes ao término do prazo, ficando contudo a sua validade dependente do pagamento duma multa, que varia entre meia e sete unidades de conta, conforme determina o artº 145º do CPC.

Na contestação, o representante da Fazenda Pública utiliza um critério que, em obediência ao que se encontra prescrito no artº 124º do CPPT em conjugação com o artº 660º do CPC, corresponde à mesma ordem utilizada pelo juiz na prolação da sentença. Isto significa que primeiramente serão analisadas as questões que conduzem à nulidade e subsidiariamente as que conduzem à anulabilidade, sem prejuízo daquelas que possam ser objeto de conhecimento oficioso. Deste modo, a contestação considerará em primeiro lugar as exceções dilatórias insupríveis ou perentórias, as quais têm como cominação a absolvição total ou parcial do pedido prevista no nº 3 do artº 493º do CPC, designadamente a extemporaneidade e o caso julgado material. Ato contínuo, passa para as questões dilatórias que o artº 494º do diploma acabado de citar descreve taxativamente, ou seja, as que conduzem à absolvição da instância nos termos do nº 1 daquele mesmo preceito, como sucede com o famigerado caso do meio processual inidóneo, a ilegitimidade, a litispendência, a cumulação ou coligação ilegal de pedidos,

falta de patrocínio judiciário quando obrigatório e todas as restantes que aquele artigo indica.

À cautela, o representante fará sempre a sua defesa por impugnação conforme determina o artº 487º do CPC, a não ser que seja demasiado notória a improcedência causada por exceção perentória, como é o caso típico da intempestividade.

No que concerne aos métodos indiretos de tributação, a impugnação judicial prende-se com a avaliação indireta da matéria coletável, prevista nos artºs 86º da LGT e 117º do CPPT. Nesta matéria é necessário ter-se todo o cuidado, porquanto envolve especificidades que, para além de não serem palpáveis, geram as mais diversas ambiguidades. Vejamos: se da avaliação indireta da matéria tributável não resultar qualquer liquidação, o sujeito passivo pode proceder imediata e diretamente à impugnação sem observância de qualquer requisito prévio¹; excluindo esta situação, o critério passa obrigatoriamente a ser outro, sendo que, nos casos em que o contribuinte não esteja no regime simplificado de tributação ou não tenha interposto recurso hierárquico, se a impugnação tiver por fundamento o erro na quantificação da matéria tributável ou não verificação dos pressupostos de aplicação dos métodos indiretos, a revisão da matéria coletável² é *conditio sine qua non* para ser deduzida impugnação judicial. Se os fundamentos forem diferentes, como seja o exemplo da preterição de formalidades legais, já não existe a observância de tal requisito. É absolutamente compreensível a posição do legislador (as restrições aos indicados fundamentos), porquanto, estando apenas em questão correções aritméticas ou questões de direito, o procedimento de revisão corresponderia à prática de atos inúteis, que em nada contribuiriam para uma boa decisão da causa.

Estando o processo nas mãos do juiz, nos termos do artº 88º do CPTA, se as irregularidades forem de carácter formal, deverá o mesmo providenciar no sentido de as mesmas serem resolvidas oficiosamente, em obediência ao princípio da celeridade processual. Se isto não for possível, proferirá despacho para, no prazo de 10 dias, o peticionando corrigir ou colmatar as irregularidades, e suprirá igualmente as exceções dilatórias, como a falta de pagamento da taxa de justiça inicial³.

A falta de suprimento ou correção conduz à absolvição da instância, conforme já foi anteriormente referido. No entanto, se esta não for precedida de despacho de

¹ N.º 3 do artº 86º da LGT.

² O pedido de revisão da matéria tributável é realizado nos termos definidos nos artºs 91º a 94º da LGT.

³ Sobre a correção da PI dispõe o artº 76º do CPA.

aperfeiçoamento ou correção, não impede o autor de, no prazo de 15 dias, proceder à entrega de nova petição, contando-se para efeitos de contagem dos prazos, a inicialmente apresentada, expediente este que também poderá ser utilizado, como dispõe o artº 89º daquele diploma.

INSTRUÇÃO

Findos os articulados, é dada vista ao MP, o qual poderá suscitar questões prévias, e inclusivamente pronunciar-se sobre a questão da procedência ou improcedência da ação, em qualquer dos meios processuais em questão. Aliás, se for o representante da Fazenda Pública a suscitar questão que obste ao conhecimento do pedido, o impugnante será ouvido¹.

O juiz poderá conhecer imediatamente do pedido caso a questão suscitada seja apenas de direito, prescindindo inclusive da prova testemunhal, o que de igual modo acontecerá se da apreciação fatural não restarem quaisquer dúvidas para a decisão da causa². Em caso diferente, o juiz profere despacho no sentido de diligenciar a produção da prova que culminará com a inquirição de testemunhas nos termos dos artºs 118º e 119º do CPPT, notificando para o efeito, o representante da Fazenda Pública e o impetrante, para procederem à produção da prova requerida, a qual decorrerá na observância do princípio da igualdade relativamente às partes, em qualquer um dos meios processuais indicados³, podendo também ordenar a recolha de todos os elementos que considere pertinentes em atenção ao princípio da descoberta da verdade material⁴. Todos os meios de prova são admissíveis, sendo no entanto os mais comuns, a prova documental, a prova pericial e a prova testemunhal. As informações oficiais, como acontece com as prestadas pelos serviços de inspeção tributária, apenas têm força probatória, fazem fé desde que estejam devidamente fundamentadas e sejam objetivas, como determinam os artºs 116º do CPPT e 76º da LGT.

É importante referir, relativamente às testemunhas, que o regime de notificação não é homogéneo, devendo as residentes dentro da área de circunscrição do TAF ser notificadas por carta registada, e as que residam fora dessa área, ser apresentadas pela parte que as arrolou. É preciso ter-se bem presente esta situação, porque acontece algumas vezes o impetrante ver-se surpreendido quando chega a tribunal e se apercebe da ausência da totalidade das testemunhas que arrolou, exatamente pelo facto de não serem todas notificadas por iniciativa do TAF.

¹ Artº 113º do CCPT.

² *Ibidem*, nº 1.

³ O artº 211º do CPPT determina a extensibilidade de todos os trâmites processuais da impugnação à oposição.

⁴ Trata-se dos princípios da oficiosidade e do inquisitório, como ressalta do artºs 99º da LGT, 13º do CPPT e 8º do CPTA.

As notificações consideram-se sempre perfeitas, incumbindo às partes no caso de devolução de correspondência, apresentar a testemunha a juízo e, em casos excepcionais, pedir que a inquirição se faça por teleconferência, exatamente no mesmo dia designado para a inquirição. Esta diligência será em princípio realizada a partir do TAF da área da sua residência. Caso não exista um tribunal desta natureza nas proximidades, por despacho do juiz do tribunal *a quo* a inquirição por teleconferência poderá ser realizada com a participação do tribunal de comarca.

INQUIRÇÃO DE TESTEMUNHAS

Relativamente à inquirição de testemunhas, há aspetos em que se aplica diretamente a legislação supletiva e outros em que se terá que proceder à conjugação desta com disposições especiais do CPPT. Desde logo, na marcação da diligência, o juiz deve proceder como na audiência final de julgamento, nos termos previstos no CPC. Ou seja, deve ser sempre observado o disposto no artº 155º deste diploma, sendo que, a marcação deveria ser feita de conformidade com o nº 1 deste preceito, *id est*, com acordo prévio entre o mandatário do impetrante e o representante da Fazenda Pública. Aquele, após ser notificado da data para inquirição, deverá, em caso de impedimento, comunicar o facto ao tribunal no prazo de cinco dias, propondo datas alternativas. A prática, é de que o juiz providencie a marcação de nova data, atentas as propostas pelo mandatário da parte, e notifica ambos os intervenientes processuais sobre o dia da diligência.

Uma particularidade, em antítese com o disposto no CPC, é que a falta de testemunha, de representante da Fazenda Pública ou do mandatário da parte, não configura motivo para que a diligência seja adiada. Contrariamente, no tribunal comum, a testemunha deve avisar com a antecedência de cinco dias ou no próprio dia e hora designados para a audiência, conforme se trate ou não de motivo previsível¹. Se tal não acontecer, incorre numa sanção entre 2 e 1 unidades de conta, para além de poder vir a ser ordenada a detenção para comparência, com o tempo indispensável à realização da audiência – *vide* artºs 116º e 117º do CPP.

Os depoimentos são gravados, apenas é discutida a matéria de facto e vigora entre as partes o princípio da igualdade, incumbindo às mesmas ouvir as testemunhas desde que o entendam por pertinente. A parte contra a qual é produzida a testemunha poderá contraditá-la, assim como proceder ao pedido de acareação nos termos previstos nos artºs 640º a 643º do CPC.

Finda a produção desta prova, o juiz providencia a notificação dos interessados para alegarem por escrito o que tiverem por conveniente, por um prazo nunca superior a 30 dias nem inferior a 10². Nestas alegações, quaisquer das partes tem a prerrogativa de se

¹ Se o motivo for imprevisto, como acontece com os casos de doença, a justificação pode ser apresentada até ao 3º dia útil subsequente – artº 117º, nº 2 do CPP.

² Artº 23º e 120º do CPPT.

pronunciar sobre a matéria de facto, fazer a sua apreciação jurídica de forma a refutar o quanto foi aduzido, num dos casos na petição, no outro na contestação, devendo sempre formular conclusões, sob pena da sua omissão obstar à conclusão do processo, situação em que o juiz convidará a parte a completar a referida peça¹.

Há três situações a ter em conta nas alegações: são facultativas, não implicando a sua falta qualquer cominação; devem conter uma apreciação da matéria de facto e de direito sob a cominação de não produzirem quaisquer efeitos; não devem ser submetidos a apreciação factos supervenientes, a não ser que a parte venha a provar que não foi possível trazê-los à colação findos os articulados até à inquirição².

No entanto, poderá surgir uma exceção em observância aos princípios da economia processual e da estabilidade da instância – é quando está em causa a ilegalidade abstrata da liquidação prevista na al. a) do n° 1 do art° 204° do CPPT. Isto, porque se corre o risco de posteriormente o tribunal vir a apreciar o mesmo caso em sede de oposição, sendo o mais curial acontecer que o prazo para deduzir este último instituto já tenha precluído, atendendo à morosidade da justiça, o que, com mais veemência, conduz à aceitação da apreciação desses factos como supervenientes nas alegações. Findo o prazo destas, quer hajam ou não sido feitas, o juiz dará vista ao MP³, sendo difícil serem suscitadas questões que obstem ao conhecimento do pedido, caso em que, serão ouvidos o representante da Fazenda Pública e o autor.

¹ Art° 282° do CPPT.

² Art°s 505°, 506°, 489°, 490°/2 e 663°/1 do CPC.

³ Art° 121° do CPPT.

DA SENTENÇA

Conforme já foi objeto de referência sob a epígrafe de “Fundamentos”, nesta fase deve ter-se em atenção a conjugação dos artºs 124º do CPPT e 660º do CPC, porquanto, o tribunal deve apreciar em primeiro lugar os vícios que conduzem à nulidade e subsidiariamente os que conduzem à anulabilidade, segundo uma regra de precedência lógica. Se os vícios não forem apreciados por esta ordem, em sede de recurso será revogada a decisão, para que sejam conhecidos os vícios pela ordem indicada no aludido preceito do CPPT¹.

Destarte, o tribunal apreciará primacialmente as questões que conduzem à absolvição da Fazenda Pública do pedido, situação em que estamos perante exceções perentórias; e na falta destas, sobre as questões que cominam com a absolvição da instância do mesmo órgão, conforme a taxatividade prevista no artº 494º do CPC, onde também se inclui a ineptidão da petição, conjugando este preceito com o artº 193º do mesmo Código, situação que já vinha prevista desde o artº 288º.

Nos restantes casos, embora o juiz deva resolver todas as questões que sejam submetidas à sua apreciação, com exceção daquelas que estejam prejudicadas pela solução dada a outras², se a lei lhe impuser oficiosamente o conhecimento doutras, como acontece com a prescrição, essa será a regra.

¹ Ac. do STA, processo nº 0355/11, de 06/07/2011.

² Embora na apreciação de uma reclamação de decisão do órgão da execução fiscal, a interpretação dada no ac. do STA de 14/12/2011, procº nº 01073/11, é extensivo a todas as situações congêneres.

DO RECURSO

Diferentemente ao que se verifica nos artºs 680º e seguintes do CPC, têm legitimidade para recorrer, no prazo de 10 dias, para o Tribunal Central Administrativo – Secção do Contencioso Tributário, nos termos do art.º 280º do CPPT, para além do autor, do representante da Fazenda Pública, ou outro interveniente que no processo fique vencido, o MP. Admitido recurso, o recorrente dispõe de um prazo de 15 dias para as respetivas alegações, contados da data da notificação; o recorrido dispõe do mesmo prazo, o qual se inicia a partir do termo do prazo das alegações do recorrente.

Note-se que, conforme se encontra determinado no nº4 do artº 280 CPPT, apenas cabe recurso das ações cujo valor da causa ultrapasse a alçada dos tribunais de primeira instância¹. Antes de prosseguir, é conveniente ter presentes duas situações:

1. Se a matéria for exclusivamente de direito, dentro do mesmo prazo,
2. cabe recurso para o Supremo Tribunal Administrativo – Secção do Contencioso Tributário.
3. Se a sentença enfermar de nulidades, como as causas previstas nos artºs 125º do CPPT e 668º do CPC, o assunto reveste-se de outra complexidade.
 - Quanto à falta de assinatura do juiz pode ser sanada oficiosamente a solicitação de alguma das partes².
 - No que concerne às restantes, como a falta de fundamentação, a desconexão entre os fundamentos invocados na petição e a decisão, a omissão de pronúncia em questões que o juiz devia conhecer, a prolação de decisão quantificavelmente superior ao pedido e a ausência de pronúncia quanto à imputação das custas – se não forem suscetíveis de trânsito em julgado, são arguidas perante o tribunal que proferiu a sentença; sendo admissível recurso, este poderá ter por fundamento, uma qualquer dessas irregularidades.

O recorrente poderá desistir do recurso com a apresentação de simples requerimento, nos termos do artº 681º, nº 5 do CPC, *ex vi* do artigo 2º, al. e) do CPPT,

¹ Sendo a alçada dos tribunais de 1ª instância de € 1 250,00, ¼ corresponde a € 312,50- artº 6º do ETAF.

² Artºs 125º, nº 2, do CPPT e 668º, nº 2 do CPC.

independentemente da anuência da contraparte ou de presumível recorrente subordinado ou adesivo.

FINALMENTE, existe uma questão de particular relevância, que tem constituído objeto de controvérsia, e que a lei ou a jurisprudência deveriam consagrar – o prazo normal de interposição do recurso. Não nos parece aceitável que o prazo previsto no artº 282º do CPPT para alegações de recurso seja apenas de 15 dias.

Senão vejamos:

Hipoteticamente, um sujeito passivo é notificado do indeferimento do pedido de recurso jurisdicional, com fundamento na sua intempestividade, ou seja, por ter sido interposto depois de terem decorrido os 10 dias após a notificação da sentença. Perante a presumível inadmissibilidade do mesmo, apesar de tomar consciência da extemporaneidade do pedido, considera-se que o referido sujeito passivo poderia concomitantemente reclamar da sentença e recorrer da decisão de indeferimento do pedido, sendo que nada o impede.

Deverá sustentar a sua legitimidade para recorrer, alegando que o instituto jurídico que utiliza não se encontra previsto no CPPT, acrescentando que, *ex vi* do artº 2º desse diploma legal, respectivamente alíneas c) e e), constitui legislação supletiva o CPTA e o CPC. Ora, apesar de se reconhecer que os últimos diplomas constituem legislação supletiva, pelemos pela homogeneidade de critérios.

O indeferimento do recurso:

Chamando de novo à colação o CPPT, o artº 281º determina que os recursos serão interpostos, processados e julgados como os agravos em processo civil. Ora, em processo Civil existem recursos ordinários e extraordinários, sendo os primeiros de apelação e revista, e os segundos, destinam-se a uniformização de jurisprudência e à revisão.

Sendo que, atento o disposto no artº 688º, nº 1 do CPC, do despacho que não admita recurso, pode o recorrente reclamar para o presidente do tribunal que seria competente para conhecer do recurso, no presente caso o Presidente do TCA.

Ainda no âmbito da legislação subsidiária, existe no CPTA, uma norma que corresponde aos recursos do CPC, sendo aquela de natureza específica, devendo ser aplicada apenas em conjugação com esta última.

Trata-se do artº 144º, nº 3, do CPTA, segundo o qual, do despacho que não admita o recurso, pode o recorrente reclamar para o presidente do tribunal que seria competente para dele conhecer, por força do disposto na lei processual civil, com as necessárias adaptações, ou seja, em obediência à predita conjugação de apenas ambos os códigos em questão, sendo o prazo, segundo o nº 1 do mesmo preceito, de **30 dias** a partir da notificação da decisão recorrida - logo, o recurso deveria ser admitido.

Veja-se por último a correlação entre os diversos preceitos e a doutrina, começando por um excerto da autoria de Carlos Manuel de Andrade Pereira:

“I. O Código de Processo Civil é uma lei de aplicação supletiva e/ou subsidiária do Código de Processo nos Tribunais Administrativos e do Código de Procedimento e de Processo Tributário.”

Efectivamente, determina *ipsis verbis* o artº 1º do CPTA:

“O processo nos tribunais administrativos rege-se pela presente lei, pelo Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais e, supletivamente, pelo disposto na lei do processo civil, com as necessárias adaptações.”

E o artº. 2º do CPPT:

“São de aplicação supletiva ao procedimento e processo judicial tributário, de acordo com a natureza dos casos omissos:
e) O Código de Processo Civil”

Por sua vez, em matéria de **RECURSOS**, a regra é a de que, segundo os artºs 140º do CPTA e 281º do CPPT, sem prejuízo do disposto nas restantes disposições do CPTA e do ETAF, os recursos ordinários das decisões proferidas pelos TAF regem-se, com as necessárias adaptações, pelo disposto no CPC, e que esses recursos são processados como agravos.

Acrescenta ainda textualmente o Ilustre Relator *ante* citado que *“Qualquer movimento reformista estrangulador do direito ao recurso milita em desfavor da dignidade constitucional devida à Sentença de um Juiz.”*

Da interposição do recurso deve resultar apenas controvertida matéria de direito, podendo contudo ser feita referência a factos já objecto de subsunção jurídica, como

aconteceria com a referência dada à falta de consideração de atos interlocutórios. Acontece com alguma frequência, o oponente omitir determinados fundamentos na PI, por julgar não constituírem *conditio sine qua non* para a boa decisão da causa, *ex vi* do determinado no artº 506º do CPC e 86º do CPTA, no que concerne exatamente a atos interlocutórios ou supervenientes¹, como a preterição de formalidades essenciais e prescrição da dívida exequenda - da falta de apreciação daqueles atos, concluiu-se pela indiferença judicial, redundando na derrogação do princípio da tutela jurisdicional efetiva.

Quanto à prescrição, apesar de no mesmo ato, o oponente alertar o tribunal sobre a ocorrência da mesma, deveria ser oficiosamente apreciada, conduzindo à procedência da acção e ao obstáculo à sua prossecução, por inutilidade superveniente da lide, nos termos do disposto no artº 287º, al. e) do CPC, aplicável *ex vi* do artº 2º, al. e) do CPPT, conforme resulta do último excerto do acórdão nº 00945/05, de 31.01.2006, proveniente do TCAS. Aliás, segundo o acórdão nº 00631/03, de 17.12.2003, do TCAS, existe uma relativa obrigatoriedade de ser apreciada a questão quando no caso *sub-judice* está em causa a prescrição.

Usando desta *ratio*, não se considerando ferido o princípio da estabilidade da instância, deveria aquele ato constituir uma consequência do pedido inicial de conformidade com o previsto no artº 273º, nº 2 do CPC, devendo o mesmo ser procedente com as legais consequências².

Manifesto é, pois, que os factos supervenientes apresentados pelo recorrente deveriam ter sido admitidos, impondo-se a revogação do despacho recorrido, que assim o não entendeu, devendo os autos baixar à primeira instância para que prosseguissem os seus termos, designadamente para reapreciação da matéria de facto³ no tribunal *a quo*, se a tal nada mais obstasse.

¹ Cfr. Artº 66º/2 da LGT.

² Vide Ac. do TCAS de 11/10/2011, procº nº 4885.

³ Ac. do STA de 20/06/2012, procº nº 0883/10.

CONCLUSÃO

Ao longo desta obra procurei estabelecer o paralelismo entre os dois institutos jurídicos em sede de direito tributário, que considero mais importantes, passando por todas as fases processuais. Esta matéria poderá eventualmente parecer ambígua e tornar-se cansativa a sua leitura, pelo que, o mais aconselhável, é o leitor utilizar esta ferramenta a título instrumental, abstraindo-se do processo na sua íntegra, restringindo apenas a sua utilização à fase em que o processo se encontre, acabando paulatinamente por absorver todo o conteúdo com a tramitação comum dos processos e a presente ferramenta.

Aliás, foi minha preocupação deixar a matéria esquematizada exatamente nessas circunstâncias. Concomitantemente, nunca esquecer de ter ao lado os Códigos atualizados apenas como complemento.

Há três assuntos que me parecem inovadores nesta área, designadamente:

1. A obrigatoriedade de reagir contra ato expresso da AT, quando anteriormente o interessado já havia reagido na presunção da formação de indeferimento tácito.
2. A clarificação do prazo de contagem para deduzir oposição devido a ato superveniente, e a provável convolação processual da oposição na providência cautelar de anulação de venda.
3. E, numa fase terminal, o prazo de interposição do recurso jurisdicional e a concomitante reclamação do despacho que poderá indeferir a sua subida.

BIBLIOGRAFIA

- AMARAL, Diogo Freitas do, *Curso de Direito Administrativo*, vol. II, Almedina, Coimbra, 2003, pág. 353.
- ANDRADE, José Carlos Vieira, *O Dever de Fundamentação Expressa de Actos Administrativos*, reimpressão, Almedina, 2007, págs. 153-155.
- BOTELHO, José Manuel Santos; ESTEVES, Américo Pires; PINHO, José Cândido, *Código do Procedimento Administrativo*, anotado e comentado, 5ª edição, 2002, Almedina.
- CAMPOS, Diogo Leite; RODRIGUES, Benjamim Silva; SOUSA, Jorge Lopes, *Lei Geral Tributária, anotada e comentada*, 4ª edição, 2012, Encontro da Escrita-Editora.
- CANOTILHO, J. J. Gomes e MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa anotada*, 4ª edição, 2010, Coimbra Editora.
- CUNHA, Olavo Paulo, *Direito das Sociedades Comerciais*, 4ª edição, Almedina, pags. 731 a 733.
- LOPES DE SOUSA, Jorge, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado*”, 6ª edição, 2011, Áreas Editora.
- NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 6ª edição, 2011, Almedina.
- ROCHA, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento e de Processo Tributário*, 4ª edição, 2011, Coimbra Editora.
- SILVA, André Festas, *Princípios Estruturantes do Contencioso Tributário*, Dislivro, Lisboa, 2008.