

O PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE NAS OPERAÇÕES
FINANCEIRAS COM NÃO RESIDENTES, EM SEDE
DE IMPOSTO DO SELO

Miguel Teixeira de Abreu | Mariana Gouveia de Oliveira

O CIRE E A RECUPERAÇÃO DAS SOCIEDADES COMERCIAIS
EM CRISE

Paulo de Tarso Domingues

RESPONSABILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO
COM FUNDAMENTO NA DECLARAÇÃO DE NULIDADE
OU REVOGAÇÃO DE ACTOS INVÁLIDOS

Ana Gouveia Martins

ALTERAÇÕES AO CÓDIGO DO TRABALHO: BREVES NOTAS

Patrícia Perestrelo | Simão de Sant'Ana | Madalena Caldeira

A DICOTOMIA ESTRUTURAL DO CONTENCIOSO
TRIBUTÁRIO: IMPUGNAÇÃO JUDICIAL VS ACÇÃO
ADMINISTRATIVA ESPECIAL

Sara Soares

EMBARGOS DE TERCEIRO: POSSE E DIREITO INCOMPATÍVEL

Isabel Sousa Castro

O FINANCIAMENTO BANCÁRIO PARA AQUISIÇÃO
DE EMPRESAS

Bernardo Teixeira de Abreu

A dicotomia estrutural do contencioso tributário: impugnação judicial vs acção administrativa especial

SARA SOARES

*Mestre em Direito, Escola de Direito do Porto da Universidade Católica Portuguesa
Advogada AB*

I – Introdução

Inúmeras das questões suscitadas, tanto no plano doutrinal como jurisprudencial, a propósito dos mais variados aspectos da regulamentação do procedimento e do processo tributário, terão, porventura, origem no apontamento deste contencioso que mais consenso tem reunido: a dispersão legislativa¹ em que o mesmo assenta. Com efeito, a par do facto de as disposições disciplinadoras desta matéria se encontrarem plasmadas em mais do que um diploma – essencialmente, na Lei Geral Tributária² e no Código de Procedimento e de

¹ Assim, cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Reflexões sobre a reforma do contencioso tributário*, in *Cartas de Justiça Administrativa*, n.º 54, Novembro/Dezembro 2005, p. 69.

² Adiante, “LGT”.

Processo Tributário³, e subsidiariamente⁴, no Código do Procedimento Administrativo, no Código de Processo nos Tribunais Administrativos e, ainda, no Código de Processo Civil⁵ –, impõe-se ainda o conhecimento da tramitação de, pelo menos, dois direitos adjectivos distintos: o tributário e o administrativo.

É justamente sobre esta dicotomia em que surge edificado o processo judicial tributário e, bem assim, sobre a sua complementaridade com o direito processual administrativo, que nos debruçaremos ao longo do presente trabalho, procurando perpassar as diferentes manifestações da necessária articulação entre ambos os regimes processuais.

II – Da Estrutura Bipartida do Contencioso Tributário

Poderá afirmar-se, em traços gerais, que o contencioso tributário dito nuclear, no âmbito do qual se debate a relação jurídico-tributária nas mais diversas formas finais⁶ de actuação da Autoridade Tributá-

³ Adiante, “CPPT”. Muito embora pudesse pensar-se que o diploma prevalecente no que respeita à regulamentação do procedimento e do processo tributário seria o CPPT, a verdade é que esse papel cabe à LGT, que goza de supremacia em relação àquele, designadamente em questões de interpretação cuja resolução passe pela articulação de disposições legais de ambos os diplomas. Assim o determina o artigo 1.º, do CPPT. Referindo-se a este aspecto, cfr. ISABEL MARQUES DA SILVA, *Algumas considerações em torno do Código de Procedimento e de Processo Tributário*, in *Cadernos de Justiça Administrativa*, n.º 23, Setembro/Outubro 2000, pp. 12-13.

⁴ Cfr. alíneas c) e e), do artigo 2.º, do CPPT. De ora em diante, deverá subentender-se a referência a esta remissão sempre que for feita menção à aplicação subsidiária do Código de Processo nos Tribunais Administrativos ou do Código de Processo Civil no âmbito do contencioso tributário.

⁵ Adiante, respectivamente, “CPA”, “CPTA” e “CPC”.

⁶ Referimo-nos a actos “finais”, uma vez que ao processo judicial tributário preside a regra da impugnação unitária, consagrada no artigo 54.º, do CPPT, nos termos do qual não serão susceptíveis de impugnação contenciosa autónoma os actos interlocutórios do procedimento, salvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte (“actos destacáveis”) ou existir disposição expressa em sentido diferente. Veja-se, a título de exemplo, a possibilidade, prevista no n.º 3, do artigo 86.º, da LGT, de impugnação contenciosa directa dos actos de avaliação indirecta da matéria tributável, quando não dêem origem a uma liquidação. Tratando-se de um acto interlocutório cuja impugnação autónoma não resulte possível, qualquer ilegalidade que lhe seja imputável deverá ser invocada na impugnação da decisão final. Diversamente, no âmbito do contencioso administrativo, o n.º 1, do artigo 51.º, do CPTA estabelece que, ainda que inseridos num procedimento administrativo, são impugnáveis os actos administrativos com eficácia externa, especialmente aqueles cujo conteúdo seja susceptível de lesar direitos ou interesses legalmente protegidos.

ria⁷, assenta numa estrutura bipartida. Na verdade, a fim de contestar os actos praticados pela Autoridade Tributária, poderá o contribuinte lançar mão, fundamentalmente, de dois meios processuais distintos, consoante o tipo de acto que tenha produzido efeitos na sua esfera jurídica: a impugnação judicial, por um lado e a acção administrativa especial, por outro.

2.1. Do processo de impugnação judicial

2.1.1. Quanto ao objecto

Socorrendo-se do processo de impugnação judicial, poderá o contribuinte, nos termos definidos pelas alíneas a) a g), do artigo 97.º, do CPPT, contestar: (i) actos de liquidação dos tributos – incluindo os parafiscais e os actos de auto-liquidação, retenção na fonte e pagamento por conta (cfr. artigos 131.º, 132.º e 133.º, do CPPT); (ii) actos de fixação da matéria tributável quando não dêem origem à liquidação de qualquer tributo (cfr. alínea c), do n.º 2, do artigo 95.º, da LGT); (iii) actos de indeferimento total ou parcial das reclamações gratuitas⁸ dos actos tributários (cfr. alínea d), do n.º 2, do artigo 95.º, da LGT); (iv) actos administrativos em matéria tributária⁹ que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação¹⁰; (v) actos que impliquem o agravamento à colecta aplicado, nos casos previstos na lei, em virtude da apresentação de reclamação ou recurso hierárquico sem qualquer fundamento razoável (cfr. alínea e), do n.º 2, do artigo 95.º, da LGT e n.ºs 1 e 3, do artigo 77.º, do CPPT e n.ºs 9 e 10, do artigo 91.º, da LGT); (vi) actos de fixação de valores patrimoniais (cfr. alínea b), do n.º 2, do artigo 95.º, da LGT e n.ºs 1 e 2, do artigo 134.º,

⁷ Deixaremos, por ora, de parte a litigiosidade emergente da instauração de processos de execução fiscal.

⁸ As reclamações gratuitas encontram-se reguladas nos artigos 68.º e seguintes, do CPPT.

⁹ Sobre as diversas modalidades que podem revestir os actos tributários praticados pela Autoridade Tributária, cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 3.ª edição, Coimbra, Almedina, 2005, pp. 374-377.

¹⁰ Pense-se no caso do indeferimento do pedido de revisão oficiosa do acto tributário: caso comporte a apreciação do acto de liquidação poderá ser contestado através da impugnação judicial; doutro modo, terá de ser discutido em sede de acção administrativa especial – neste sentido, cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 06.11.2008, processo n.º 0357/08, disponível em www.dgsi.pt, bem como os restantes Arestos a que se fizer menção de ora em diante.

do CPPT); (vii) providências cautelares adoptadas pela Autoridade Tributária (artigos 135.º e seguintes, do CPPT); e (viii) actos de apreensão (cfr. n.º 2, do artigo 135.º e artigo 143.º, do CPPT).

Este meio processual integra, ainda que não em termos absolutos, o contencioso de mera anulação, o que significa que as decisões proferidas neste âmbito se dirigem, essencialmente, à declaração de nulidade ou de inexistência ou anulação dos actos tributários impugnados. A decisão proferida pelo Tribunal assumirá, deste modo, um carácter meramente *cassatório*, eliminando, em caso de procedência da impugnação, o acto impugnado da ordem jurídica. Não poderá já, porém, condenar a Autoridade Tributária à prática de um acto tributário substitutivo daquele. Doutro modo, e atendendo aos actuais contornos do contencioso tributário, assistiríamos a uma ingerência da função judicial na administrativa e conseqüente desrespeito pelo princípio da separação dos poderes, constitucionalmente consagrado nos artigos 2.º e 111.º, da Constituição da República Portuguesa¹¹. Não obstante serem estas as linhas que estruturalmente definem a impugnação judicial, é de realçar que este meio processual situar-se-á, em boa verdade, a meio caminho entre o contencioso de mera anulação¹² *stricto sensu* e o contencioso de plena jurisdição¹³, uma vez que poderá o Tribunal condenar a Autoridade Tributária ao pagamento de juros indemnizatórios¹⁴ (nos termos do artigo 43.º, da LGT) e,

¹¹ Adiante, “CRP”.

¹² Caracterizado pelos limites de pronúncia do Tribunal, que poderá apenas emitir sentenças declarativas da nulidade ou inexistência do acto contestado e constitutivas da anulação do mesmo. Eram estes os traços caracterizadores do modelo clássico do contencioso administrativo, no âmbito do qual não se reconhecia ao juiz, contrariamente ao que sucede hoje, poderes de condenação da Administração no exercício de poderes de autoridade – cfr. MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, *O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos*, 4.ª edição, Coimbra, Almedina, 2005, p. 19.

¹³ Em sentido diverso, veja-se a posição de SALDANHA SANCHES, que defende que se praticará um contencioso de plena jurisdição nos casos em que, em face da suficiência dos elementos probatórios carreados para os autos, o Tribunal decide pela anulação parcial do acto tributário impugnado – cfr. SALDANHA SANCHES, *O contencioso tributário como contencioso de plena jurisdição*, in *Fiscalidade*, n.º 7/8, Julho/Outubro 2001, pp. 66-68.

¹⁴ Assim, cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, vol. II, 6.ª edição, 2011, Lisboa, Áreas Editora, p. 29. Vários acórdãos aludem igualmente a este traço distintivo do processo de impugnação judicial: cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 01.06.2011, processo n.º 058/11; Acórdão do Supremo

bem assim, ao pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida (ao abrigo do disposto pelos artigos 53.º, da LGT e 171.º, do CPPT).

2.1.2. A tramitação do processo de impugnação judicial

O contribuinte poderá lançar mão da impugnação judicial no prazo de 3 meses¹⁵ após a ocorrência dos seguintes eventos, elencados pelas várias alíneas n.º 1, do artigo 102.º, do CPPT: (i) o termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte – devendo-se, neste caso, atender ao que especialmente dispõe o n.º 4, do artigo 140.º, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares¹⁶; (ii) a notificação dos restantes actos tributários, mesmo quando não originem qualquer liquidação; (iii) a citação dos responsáveis subsidiários, os quais têm a possibilidade de debater não apenas a exigibilidade da dívida, por via da dedução de oposição à execução, nos termos da alínea a), do n.º 1, do artigo 203.º, do CPPT, como igualmente a legalidade da mesma, ao abrigo do disposto pelo n.º 4, do artigo 22.º, da LGT; (iv) a formação da presunção de indeferimento tácito, a qual ocorrerá decorridos que estejam quatro meses desde o início do procedimento tributário, tal como resulta dos n.ºs 1 e 5, do artigo 57.º, da LGT¹⁷; (v) a notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação, nos termos do CPPT; e (vi) o conhecimento dos actos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores.

Tribunal Administrativo, de 02.11.2011, processo n.º 0620/11; Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 26.10.2004, processo n.º 02465/99.

¹⁵ Este prazo era, antes da alteração introduzida pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2013), de 90 dias.

¹⁶ Adiante, “CIRS”. No que se refere às impugnações judiciais apresentadas relativamente a liquidações de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (adiante, “IRS”), haverá que atender ao preceito citado, porquanto o prazo de 30 dias após a notificação da liquidação previsto na alínea a), a partir do qual tem início a contagem do prazo de três meses para apresentação da impugnação judicial, poderá não coincidir com o termo do prazo para pagamento voluntário referido na alínea a), do n.º 1, do artigo 102.º, do CPPT.

¹⁷ Este é o prazo regra. Existem, porém, situações em que a lei prevê expressamente um prazo de decisão distinto. Veja-se, por exemplo, o caso do recurso hierárquico, o qual deve ser decidido em 60 dias, nos termos do n.º 5, do artigo 66.º, do CPPT.

Outras situações há em que o prazo de impugnação é diverso daquele previsto pelo n.º 1, do artigo 102.º, do CPPT. Assim, em conformidade com o preconizado pelo n.º 2, do artigo 102.º, do CPPT, caso seja expressamente indeferida a reclamação graciosa, e não sendo interposto recurso hierárquico¹⁸, o prazo de impugnação judicial será de apenas 15 dias¹⁹. A impugnação judicial deverá ser também instaurada no prazo de 15 dias se em causa estiverem actos de apreensão de bens (contando-se o prazo desde o levantamento do auto, de acordo com o n.º 1, do artigo 143.º, do CPPT) e também se se tratar de providências cautelares²⁰ adoptadas pela Autoridade Tributária (caso em que o prazo deverá contar-se desde a realização das mesmas ou do conhecimento pelo contribuinte, quando posterior, nos termos do n.º 1, do artigo 144.º, do CPPT). Já nos casos de indeferimento da reclamação graciosa de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta e, bem assim, estando em causa a recusa da correcção de inscrições matriciais, o prazo para apresentação de impugnação judicial será de 30 dias²¹, nos termos, respectivamente, do n.º 2, do artigo 131.º, do n.º 5, do artigo 132.º, do n.º 3, do artigo 133.º e do n.º 3, do artigo 134.º, todos do CPPT²². O prazo para a

¹⁸ O que poderá suceder no prazo de 30 dias, de acordo com o preceituado pelo n.º 1, do artigo 76.º e n.º 2, do artigo 66.º, ambos do CPPT.

¹⁹ Desta disposição resulta uma solução causadora de alguma estranheza em face do prazo superior de interposição do recurso hierárquico e que foi já qualificada de “*lamentável*” por JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento...*, vol. II, *ob.cit.*, p. 150.

²⁰ As quais não serão, nesta sede, analisadas.

²¹ Este prazo deverá contar-se, no caso da autoliquidação, do pagamento por conta e da retenção na fonte, do indeferimento das reclamações graciosas necessárias prévias, cujo prazo de apresentação é diverso do prazo geral de 120 dias previsto no n.º 1, do artigo 70.º, do CPPT. No entanto, esta é uma matéria que extravasa a temática de que ora nos ocupamos.

²² Tratando-se de actos de autoliquidação e de retenção na fonte, o prazo de 30 dias será contado desde o indeferimento da reclamação graciosa, que poderá ser expresso ou tácito (no caso de, decorridos quatro meses desde a apresentação daquela, não ter sido proferida decisão), nos termos conjugados do n.º 2, do artigo 131.º, do n.º 5, do artigo 132.º, ambos do CPPT e dos n.ºs 1 e 5, do artigo 57.º da LGT. Já no caso de pedidos de correcção de inscrições matriciais, o indeferimento tácito forma-se, nos termos do n.º 3, do artigo 134.º, do CPPT sempre que decorram 90 dias desde a apresentação do pedido, sem que o mesmo tenha sido objecto de decisão. Estando em causa actos de pagamento por conta, o prazo de 30 dias para impugnação contar-se-á desde o indeferimento expresso, nos termos do n.º 3, do artigo 133.º, do CPPT, sendo que, de acordo com o n.º 4 da mesma norma, se decorrerem 90 dias desde a apresentação de reclamação graciosa sem que a mesma haja sido indeferida, considerar-se-á a mesma tacitamente deferida.

propositura da impugnação judicial será já de 60 dias, em consonância com o n.º 4, do artigo 16.º, do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais²³, se o contribuinte pretender contestar o indeferimento, expresso ou tácito²⁴, de reclamações graciosas de actos de liquidação de taxas devidas a autarquias locais. Acresce que, tratando-se de actos de fixação dos valores patrimoniais, poderão os mesmos ser impugnados, no prazo de 90 dias desde a respectiva notificação ao contribuinte, nos termos do n.º 1, do artigo 134.º, do CPPT.

No que concerne à petição inicial da impugnação judicial, deverá ser respeitado, na respectiva elaboração, um conjunto de pressupostos referenciados pelo artigo 108.º, do CPPT. Com efeito, esta disposição reporta-se, no seu n.º 1, à necessidade de dirigir a petição ao juiz do tribunal competente, de identificar o acto impugnado e a entidade que o praticou e, ainda, de expor as razões de facto e de direito que fundamentam o pedido. O valor do processo ou a forma como se pretende a sua determinação constarão também, necessariamente, da petição inicial, em observância do n.º 2 do *supra* citado artigo do CPPT. O impugnante deverá, ainda, proceder à junção dos documentos de que dispuser²⁵, arrolar testemunhas e requerer as demais provas – tudo na petição da impugnação, a qual deverá ser elaborada em triplicado, nos termos do n.º 3, do artigo 108.º, do CPPT.

²³ Aprovado pela Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro. Adiante, “RGTL”.

²⁴ O indeferimento tácito forma-se, neste caso, uma vez decorrido o período de 60 dias sem que haja decisão da reclamação graciosa – cfr. n.º 3, do artigo 16.º, do RGTL; cfr. nota de rodapé n.º 68.

²⁵ A junção de documentos poderá ter lugar mais tarde no processo, sendo neste caso configuráveis duas situações diversas: a primeira, em que se não logra demonstrar não ter sido possível apresentar os documentos com a petição, sendo a junção admitida até ao encerramento da discussão em primeira instância – a qual ocorre após as alegações referentes à matéria de facto, nos termos conjugados do n.º 5, do artigo 652.º e do n.º 1, do artigo 653.º, ambos do CPC e do artigo 120.º, do CPPT – e o impugnante é condenado ao pagamento de multa, nos termos do n.º 2, do artigo 523.º, do CPC; a segunda, em que os documentos tardiamente juntos se destinam a provar factos posteriores à petição ou cuja apresentação apenas se revelou necessária em resultado de acontecimento subsequente à petição, sendo a sua junção admitida em qualquer fase do processo, ao abrigo do n.º 2, do artigo 524.º, do CPC. Acerca desta questão, cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 21.02.2012, processo n.º 05329/12; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 02.04.2009, processo n.º 0685/08.

Apresentada a petição inicial junto do tribunal competente²⁶⁻²⁷, será a mesma recebida pela secretaria, que poderá, porém, recusá-la, verificada que esteja alguma das seguintes condições, enunciadas pelo artigo 80.º, do CPTA: (i) falta de endereço ou endereçamento a outro tribunal ou autoridade; (ii) falta de identificação dos contra-interessados²⁸, caso existam; (iii) omissão do nome e residência do impugnante, do domicílio profissional do mandatário judicial, do órgão que praticou ou devia ter praticado o acto, ou a pessoa colectiva de direito público, ou o ministério a que pertence esse órgão, falta de indicação do valor da causa²⁹, da forma do processo e, ainda, de identificação dos documentos que acompanham a petição; (iv) falta de junção do documento comprovativo do prévio pagamento da taxa de justiça ou do documento que ateste a concessão de apoio jurídico; (v) redacção da petição em língua distinta da portuguesa; (vi) falta de assinatura. Da recusa pela secretaria – que tem, nos termos do n.º 2, do artigo 80.º, do CPTA, os efeitos e consequências previstos pela lei processual civil – poderá o impugnante reagir de uma de

²⁶ Ou junto do serviço periférico local onde haja sido ou deva legalmente considerar-se praticado o acto. Para este efeito, os actos tributários consideram-se sempre praticados na área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação – cfr. n.ºs 1 e 2, do artigo 103.º, do CPPT. De todo o modo, ainda que a impugnação seja *apresentada* junto do serviço periférico local, tem de ser *dirigida* ao tribunal competente, sob pena de recusa pela secretaria, nos termos do disposto pela alínea a), do n.º 1, do artigo 80.º, do CPTA.

²⁷ A competência do tribunal tributário encontra-se regulada pelo artigo 12.º, do CPPT. Este preceito estabelece, no seu n.º 1, a regra que é competente o tribunal da área do serviço periférico local no qual se praticou o acto objecto de impugnação ou onde deva instaurar-se a execução. Tratando-se já de actos praticados por outros serviços da Autoridade Tributária, que não o periférico local, será competente, nos termos do n.º 2 do mesmo normativo, o tribunal da área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da transmissão.

²⁸ Os contra-interessados consubstanciam uma categoria processual a que alude o CPTA no seu artigo 57.º e no n.º 2, do artigo 68.º, e que representa o carácter complexo e multipolar que podem assumir as relações jus-administrativas. Assim, não raras vezes poderá um mesmo acto administrativo afectar um conjunto de particulares, podendo uns ter interesse na eliminação daquele da ordem jurídica e na condenação da Administração à prática do acto devido, enquanto outros pretenderão a sua manutenção nos termos em que foi praticado. Da existência de contra-interessados decorre a imposição legal de litisconsórcio necessário passivo. Para mais, cfr. MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, *O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos*, 4.ª edição, Coimbra, Almedina, 2005, p. 60.

²⁹ A cominação de recusa pela secretaria apenas deverá operar se nenhuma referência for feita ao valor da causa, nem no final da petição, nem ao longo de toda a peça, de tal forma que não seja possível apurá-lo – neste sentido, cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 17.12.2009, processo n.º 03599/09.

duas formas: apresentando nova petição expurgada das anteriores omissões ou juntando comprovativo do pagamento da taxa de justiça inicial, no prazo de 10 dias contados da recusa de recebimento ou de distribuição daquela, ao abrigo do artigo 476.º, do CPC (caso em que se considerará a impugnação apresentada na data em que a primeira petição deu entrada em juízo); ou reclamando para o juiz, conforme o disposto pelo n.º 1, do artigo 475.º, do CPC, afigurando-se a decisão que confirme a recusa da petição igualmente recorrível, nos termos gerais dos artigos 280.º e seguintes, do CPPT, aos quais *infra* nos reportaremos em maior detalhe.

Inexistindo motivos que originem a recusa da petição inicial, prosseguirão os autos, procedendo o juiz à prolação de despacho liminar. Nesta fase, caso o juiz detecte irregularidades ou deficiências da petição inicial, e sendo estas susceptíveis de sanção, poderá, ao abrigo do n.º 2, do artigo 110.º, do CPPT, convidar o impugnante, no prazo que para esse efeito designar, a suprir aquelas. Trata-se de uma prerrogativa que vai de encontro, por um lado, aos princípios constitucionais de acesso ao direito e aos tribunais e da proporcionalidade, consagrados no n.º 1, do artigo 20.º e no n.º 2, do artigo 18.º, ambos da CRP e, por outro, ao espírito da reforma processualista civil de 1995/1996, que procurou assegurar que as posições substantivas das partes não seriam comprometidas por meras questões formais³⁰.

Não obstante, circunstâncias há cuja verificação se assevera insuprível, conduzindo ao indeferimento liminar da petição inicial. Tal sucederá em caso de ineptidão da petição inicial³¹, falta de personalidade ou de capacidade judiciária do impugnante, inimpugnabilidade do acto contestado, falta de legitimidade do impugnante ou da entidade demandada, extemporaneidade da petição inicial, litispendência ou caso julgado e falta de identificação dos contra-interessados³² – situações enumeradas no n.º 1, do artigo 89.º, do CPTA – e, bem assim, em face da manifesta improcedência do pedido e da

³⁰ Neste sentido, cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento...*, vol. II, *ob. cit.*, p. 98.

³¹ Geradora da nulidade de todo o processo, nos termos do n.º 1, do artigo 193.º, do CPC. Verifica-se existir esta ineptidão sempre que (i) falte ou seja ininteligível a indicação do pedido ou da causa de pedir; (ii) o pedido esteja em contradição com a causa de pedir; e (iii) se cumulem causas de pedir ou pedidos substancialmente incompatíveis – cfr. n.º 2, do artigo 193.º, do CPC.

³² Veja-se, a este propósito, a nota de rodapé n.º 27.

verificação, de forma evidente, de outras exceções dilatórias³³ insuperáveis, nos termos e para os efeitos do artigo 234.º-A, do CPC. De todo o modo, mesmo em face de despacho de indeferimento liminar da petição, poderá o impugnante socorrer-se da faculdade prevista pelo já mencionado artigo 476.º, do CPC aplicável *ex vi* n.º 1, do artigo 234.º-A, do mesmo diploma, apresentando uma nova petição nos 10 dias subsequentes à notificação daquele³⁴.

Encontrando-se afastado o indeferimento liminar da petição inicial, será notificada, por determinação do juiz, a Fazenda Pública – que figura em juízo através do respectivo representante³⁵, de acordo com o n.º 4, do artigo 9.º e com o artigo 15.º, ambos do CPPT – para contestar e solicitar a produção de prova adicional, no prazo de 90 dias, em cumprimento do que dispõe o artigo 110.º, do CPPT. Com a contestação, caso seja apresentada, deve o representante da Fazenda Pública observar o fixado pelo n.º 3, do artigo 110.º, do CPPT, *i.e.*, solicitar o processo administrativo ao órgão periférico local, para depois remetê-lo aos autos, nos termos do n.ºs 3 e 4 do mesmo preceito legal. Nesta fase do processo e, nos termos dos n.ºs 6 e 7, do artigo 110.º, do CPPT, não obstante a notificação para o efeito, poderá a Fazenda Pública não contestar a petição inicial apresentada, daí não decorrendo a confissão dos factos alegados pelo impugnante, muito embora possa o juiz valorar livremente a falta de apresentação daquela. Já na hipótese em que se verifique a omissão da remessa do processo administrativo aos autos e, caso a mesma haja tornado a prova impossível ou de considerável dificuldade, serão tidos por pro-

³³ Cfr. artigo 494.º, do CPC.

³⁴ Esta é a solução que cremos ser aplicável, na esteira do entendimento de JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento...*, vol. II, *ob.cit.*, p. 234. Em sentido divergente, o Supremo Tribunal Administrativo e o Tribunal Central Administrativo Norte têm sustentado, em alguns Arestos, que os artigos 476.º e 234.º-A, do CPC não terão aplicação no contencioso tributário, uma vez que o n.º 2, do artigo 89.º, do CPTA – diploma de aplicação subsidiária prevalecente em face do CPC, nos termos da alínea c), do artigo 2.º, do CPPT – contém a solução para esta questão, relativamente à qual o CPPT é omissivo – neste sentido, cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 05.07.2007, processo n.º 0358/07; Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 29.03.2012, processo n.º 02213/10.8BEBRG.

³⁵ O representante da Fazenda Pública não deve ser considerado como mandatário judicial para efeitos da aplicação do artigo 229.º-A, do CPC – neste sentido, cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento...*, vol. II, *ob.cit.*, pp. 395-397. Perfilhando esta tese, cfr., p.e., Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, de 25.05.2005, processo n.º 0195/05 e de 30.11.2005, processo n.º 0212/05.

vados os factos alegados pelo impugnante, conforme estabelece o n.º 5, do artigo 84.º, do CPTA³⁶.

O processo administrativo deverá, de acordo com o n.º 1, do artigo 111.º, do CPPT, ser organizado pelo órgão periférico local da situação dos bens ou da liquidação no prazo de 30 dias contados desde o pedido do representante da Fazenda Pública. No mesmo prazo, poderá a Autoridade Tributária proceder à revogação total ou parcial do acto impugnado, nos termos do artigo 112.º, do CPPT: caso o valor do processo não exceda o valor de € 6.250,00³⁷, a revogação do acto impugnado competirá ao dirigente do órgão periférico regional da Autoridade Tributária (cfr. n.º 1, do artigo 112.º, do CPPT); caso o valor do processo seja superior a € 6.250,00, a revogação do acto impugnado caberá ao dirigente máximo do serviço (cfr. n.º 2, do artigo 112.º, do CPPT)³⁸.

Na hipótese de o acto ser totalmente revogado, após ser o representante da Fazenda Pública notificado de tal revogação, deverá promover a extinção do processo judicial, conforme prevê o n.º 4, do artigo 112.º, do CPPT; sendo o acto apenas parcialmente revogado, o órgão responsável pela revogação notifica o impugnante para, em 10 dias, se pronunciar. Se o impugnante nada disser ou declarar que mantém a impugnação, esta prosseguirá, de acordo com o n.º 3 daquela disposição, quanto à parte não revogada.

Se em sede de contestação, suscitar a Fazenda Pública questão que obste ao conhecimento da causa, será o impugnante notificado para se pronunciar, no prazo geral de 10 dias, nos termos do n.º 1, do artigo 153.º, do CPC *ex vi*

³⁶ A Fazenda Pública poderá ainda ver-se atingida, na sua própria esfera patrimonial, pelo incumprimento do dever de remessa do procedimento administrativo, sempre que o mesmo não seja susceptível de “*justificação aceitável*”, caso em que, nos termos do n.º 4, artigo 84.º, do CPTA, poderá ser sujeita à aplicação de sanções pecuniárias compulsórias.

³⁷ Este é o valor de referência a que se reportam os n.ºs 1 e 2, do artigo 112.º, do CPPT e corresponde ao quádruplo da alçada do tribunal tributário de 1.ª instância. Esta por sua vez, é de € 1.250,00, nos termos conjugados do n.º 2, do artigo 6.º, do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (adiante, “ETAF”) e do n.º 1, do artigo 31.º, da Nova Lei de Organização e Funcionamento dos Tribunais Judiciais (adiante, “NLOFTJ”) – Lei n.º 52/2008, de 28 de Agosto).

³⁸ A redacção desta norma foi alterada pela Lei do Orçamento do Estado para 2013. Até Dezembro de 2012, o n.º 1, do artigo 112.º, do CPPT, estabelecia como pressupostos da revogação do acto impugnado (i) a manifesta simplicidade da questão a resolver e (ii) o facto de o órgão competente dispor dos elementos necessários para o efeito.

n.º 2, do artigo 20.º, do CPPT³⁹. Esta resposta do impugnante apenas poderá incidir, em face da letra do n.º 2, do artigo 113.º, do CPPT, sobre as excepções dilatórias, por serem estas que, em consonância com o disposto pelo n.º 2, do artigo 493.º, do CPC, obstam ao conhecimento do mérito da causa e dão lugar à absolvição da instância. Afastadas do objecto desta resposta ficarão, assim, as excepções peremptórias eventualmente aduzidas pela Fazenda Pública e que consistem na invocação de factos impeditivos, modificativos ou extintivos do efeito jurídico dos factos articulados pelo impugnante, originando a absolvição total ou parcial do pedido⁴⁰.

Após a apresentação da contestação ou decorrido o prazo para a mesma, se a questão for apenas de direito ou se, sendo também de facto, o processo fornecer os elementos necessários, o juiz conhecerá, de imediato, o pedido, nos termos do n.º 1, do artigo 113.º, do CPPT. Doutro modo, iniciar-se-á a fase de instrução, na qual o juiz ordenará as diligências probatórias necessárias, tal como prevê o artigo 114.º, do CPPT.

Ao abrigo do n.º 1, do artigo 115.º, do CPPT, são admitidos os meios gerais de prova, a saber: a prova documental⁴¹ – sendo a genuinidade de qualquer documento impugnável no prazo de 10 dias contados da sua apresentação ou junção ao processo, tal como prevê o n.º 4, do artigo 115.º, do CPPT –, a prova por confissão⁴², a prova pericial⁴³, a prova por inspecção⁴⁴ e a prova testemunhal⁴⁵ – sendo de realçar que o número de testemunhas não poderá exceder três por cada facto, nem dez por acto tributário impugnado e que os depoi-

³⁹ Para uma comparação entre a resposta à contestação prevista pelo CPPT e a réplica, cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 25.11.2009, processo n.º 0761/09.

⁴⁰ Enquanto da absolvição da instância resulta a formação de caso julgado formal, permitindo-se a posterior renovação do pedido, entre as mesmas partes, com a mesma causa de pedir, já a absolvição do pedido, configurando uma decisão sobre o mérito da causa, dá origem a caso julgado material, impedindo a prolação de posterior decisão sobre o mesmo pedido – para mais, cfr. JOSÉ LEBRE DE FREITAS, ANTÓNIO MONTALVÃO MACHADO e RUI PINTO, *Código de Processo Civil Anotado*, vol. I, Coimbra, Coimbra Editora, p. 517.

⁴¹ Cfr. artigos 523.º a 551.º-A, do CPC e artigos 362.º a 387.º, do Código Civil (adiante, “CC”) e n.ºs 2 a 4, do artigo 115.º, do CPPT.

⁴² Cfr. artigos 552.º a 567.º, do CPC e artigos 352.º a 361.º, do CC.

⁴³ Cfr. artigos 568.º a 591.º, do CPC, artigos 388.º e 389.º, do CC e artigo 116.º, do CPPT.

⁴⁴ Cfr. artigos 612.º a 615.º, do CPC e artigos 390.º e 391.º, do CC.

⁴⁵ Cfr. artigos 616.º a 645.º, do CPC, artigos 392.º a 396.º, do CC e artigos 118.º e 119.º, do CPPT.

mentos serão prestados em audiência contraditória, nos termos dos n.ºs 1 e 2, do artigo 118.º, do CPPT.

Na sequência da fase de instrução, são os interessados notificados, conforme prevê o artigo 120.º, do CPPT, para apresentarem, por escrito, em prazo não superior a 30 dias, alegações finais, as quais, embora configurando um trâmite processual de cariz facultativo, poderão revestir especial importância no que respeita à análise da prova produzida, nomeadamente a testemunhal, e, ainda, à contradição da posição vertida pela Fazenda Pública na contestação. Assim, na sequência da sua apresentação ou do simples decurso do respectivo prazo, estabelece o artigo 121.º daquele diploma que será dada vista ao Ministério Público para, querendo, se pronunciar acerca das questões de legalidade que hajam sido suscitadas no processo ou sobre outras que possa suscitar no âmbito das suas competências legais, às quais se reporta o artigo 14.º, do CPPT. Por regra, não poderão o impugnante, nem o representante da Fazenda Pública, pronunciar-se sobre o parecer emitido pelo Ministério Público, a não ser que, nos termos do n.º 2, do artigo 121.º, do CPPT, naquele se suscite questão que obste ao conhecimento do pedido.

Subsequentemente são os autos conclusos para prolação da sentença, nos termos do disposto pelo n.º 1, do artigo 122.º, do CPPT. Na esteira do que estabelece o n.º 1, do artigo 123.º, do CPPT, da sentença constará a identificação dos interessados e os factos objecto de litígio, a síntese da pretensão do impugnante, bem como os respectivos fundamentos, a posição do representante da Fazenda Pública e do Ministério Público, e ainda, as questões que ao tribunal cumpre dar solução. Acresce que, de acordo com o n.º 2 da mesma disposição legal, deverá o juiz discriminar a matéria de facto provada e não provada, fundamentando as suas decisões. Do mesmo modo, e no que não se encontrar especialmente previsto para o contencioso tributário, deverá a sentença nesta sede proferida respeitar o disposto pelos artigos 659.º e seguintes, do CPC.

Na elaboração da decisão que recair sobre a pretensão do impugnante, deverá o juiz atender igualmente, no que contende com a ordem de conhecimento dos vícios, ao teor do artigo 124.º, do CPPT. Estabelece este dispositivo, no seu n.º 1, que terão prioridade, na apreciação judicial, os vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do acto impugnado e, depois, os vícios arguidos que conduzam à sua anulação. Mais estabelece o n.º 2 do mesmo normativo que, no âmbito do primeiro daqueles grupos de

vícios, deverá a apreciação do Tribunal debruçar-se, prioritariamente, sobre aqueles cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos – o que sucederá, com maior probabilidade, se o reconhecimento de determinado vício por decisão judicial impedir a renovação do acto objecto de impugnação⁴⁶⁻⁴⁷. Já no que respeita ao segundo dos referidos grupos, atinente aos vícios determinantes da anulabilidade do acto contestado, deverá o tribunal seguir a ordem indicada pelo impugnante, sempre que este estabeleça entre os vícios invocados uma relação de subsidiariedade – a qual é permitida pelo artigo 101.º, do CPPT – e não sejam arguidos outros vícios pelo Ministério Público. Nos restantes casos, designadamente se tiver o Ministério Público arguido outros vícios, deverá, no seguimento do que sucede relativamente ao primeiro grupo de vícios, dar-se prioridade ao conhecimento daqueles cuja procedência origine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos.

⁴⁶ Assim, em face de um vício que, embora gerador da nulidade do acto tributário, admite a respectiva renovação, e outro determinante da anulação do acto mas impeditivo da renovação do mesmo, deve conhecer-se de ambos. Neste sentido, cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento...*, vol. II, *ob. cit.*, pp. 341-342. Perfilhando a tese sustentada por JORGE LOPES DE SOUSA, cfr. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, de 07.12.2010, processo n.º 0569/10; de 06.07.2011, processo n.º 0355/11; de 07.09.2011, processo n.º 023/11.

⁴⁷ A renovação do acto tributário resulta possível sempre que, uma vez proferida decisão judicial de declaração de nulidade ou de inexistência ou de anulação daquele, a Autoridade Tributária pratique, no reexercício do poder tributário, um novo acto, de conteúdo idêntico, dirigido ao mesmo destinatário, expurgado do vício que determinou a eliminação do anterior acto da ordem jurídica. O mesmo será afirmar que apenas no caso de a decisão anulatória se alicerçar no reconhecimento de vício formal do acto tributário é que será admissível a renovação deste, uma vez que, tratando-se de vícios substantivos, a repetição do conteúdo do acto implicaria, necessariamente, a repetição do vício – cfr. DIOGO FREITAS DO AMARAL, *A Execução das Sentenças dos Tribunais Administrativos*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 1997, p. 58.

2.1.3. Da sindicabilidade da decisão proferida por tribunal administrativo e fiscal de primeira instância

2.1.3.1. Do pedido de esclarecimento da sentença

Em face da notificação da sentença proferida por tribunal tributário de primeira instância, a parte vencida poderá apresentar, nos termos da alínea a), do n.º 1 e do n.º 3, do artigo 669.º, do CPC, pedido de esclarecimento da mesma, *i.e.*, requerer o esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade da decisão ou dos seus fundamentos. Na esteira do Supremo Tribunal Administrativo, no seu Acórdão de 05.07.2012, processo n.º 0327/10, “(...) a decisão só é obscura quando contém algum passo cujo sentido seja ininteligível e ambíguo quando alguma passagem se preste a interpretações diferentes e sentidos porventura opostos. Ou seja, o requerimento de esclarecimento/esclarecimento só pode ser atendido no caso de se constatar a existência de um vício que prejudique a compreensão do acórdão e não para obter uma fundamentação mais desenvolvida ou pormenorizada”. Em conformidade com o disposto pelo n.º 3, do citado artigo 669.º, do CPC, cabendo recurso da decisão, o pedido de esclarecimento deverá incluir-se nas alegações⁴⁸.

Mais se refere o n.º 2, do artigo 669.º, daquele diploma à possibilidade de, não cabendo recurso da decisão, ser requerida a reforma da sentença quando, por manifesto lapso do juiz, (i) tenha ocorrido erro na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos; ou (ii) constem do processo documentos ou outro meio de prova plena que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida.

2.1.3.2. Da recorribilidade da sentença

Da decisão judicial proferida em primeira instância, poderá ser interposto recurso, mediante a verificação de alguns requisitos legalmente estipulados nos artigos 279.º e seguintes, do CPPT. Assim, em primeiro lugar, terá

⁴⁸ Esta determinação legal, adaptada à regra vigente no contencioso tributário nos termos do artigo 282.º, do CPPT, deverá entender-se no sentido em que o pedido de esclarecimento deverá constar, nos casos em que num primeiro momento, apenas se interponha recurso da decisão proferida (ficando a apresentação de alegações relegada para uma fase posterior à da prolação de despacho de admissão do recurso) do requerimento de interposição deste.

de tratar-se, em face do disposto pelo n.º 4, do artigo 280.º, do CPPT, de um processo de impugnação judicial cujo valor seja superior a um quarto das alçadas fixadas para os tribunais de primeira instância. Ora, de acordo com o teor do artigo 31.º, da NLOFTJ, a alçada dos tribunais judiciais de primeira instância ascende a € 5.000,00, pelo que a sindicabilidade da sentença proferida em processo judicial tributário dependerá de ser o valor da causa superior a € 1.250,00.

Confirmando-se o preenchimento desta primeira condição de recorribilidade da decisão, o recurso poderá ser interposto, conforme preceitua o n.º 1, do artigo 280.º, do CPPT, no prazo de 10 dias, pelo impugnante, pelo Ministério Público, pelo representante da Fazenda Pública e por qualquer outro interveniente que no processo fique vencido, *i.e.*, que não tenha obtido a satisfação cabal dos seus interesses na causa.

A tramitação dos recursos no âmbito do contencioso tributário é a mesma prevista para os recursos de agravo⁴⁹ do processo civil, nos termos do artigo 281.º, do CPPT. Em conformidade com o estabelecido pelo artigo 282.º, do CPPT, deverá o recorrente, em primeiro lugar, apresentar requerimento no qual declara a intenção de recorrer, sendo, nessa sequência, notificado de despacho que admite ou rejeita o recurso. Do despacho de rejeição do recurso, caberá reclamação para o relator do tribunal superior, nos termos conjugados dos n.º 1 a 4, do artigo 688.º, do CPC, no prazo de 10 dias contados da notificação da decisão. Sendo o recurso admitido, deverá o recorrente apresentar as alegações de recurso perante o tribunal recorrido – embora dirigidas ao tribunal superior –, nos 15 dias seguintes àquela notificação⁵⁰, podendo o

⁴⁹ Com a reforma do processo civil, operada pela entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 303/2007, de 24 de Agosto, foi suprimido o recurso de agravo, tendo sido adoptado um regime monista de recursos e reformulado o recurso de apelação. Assim, na esteira de JORGE LOPES DE SOUSA, “[r]elativamente aos processos iniciados a partir de 1-1-2008 (...), a remissão para o regime dos recursos de agravo (...) deve considerar-se efectuada para o regime do recurso de apelação previsto no CPC, no que concerne aos recursos de decisões de 1.ª instância, e para o regime do recurso de revista, previsto no mesmo Código, quanto aos recursos interpostos de decisões proferidas em 2.ª instância” – cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, vol. IV, 6.ª edição, Lisboa, Áreas Editora, 2011, p. 428.

⁵⁰ As alegações incluirão conclusões, as quais devem conter as referências elencadas no n.º 2, do artigo 685.º-A, do CPC, se estiver em causa matéria de direito e os aspectos enunciados no n.º 1, do artigo 685.º-B, do CPC, tratando-se de matéria de facto. Sendo as conclusões deficientes, obscuras ou complexas, deverá o relator convidar o recorrente a completá-las,

recorrido contra-alegar no prazo de 15 dias contados do termo do prazo para as alegações do recorrente⁵¹. Seguidamente, o processo subirá ao tribunal superior, mediante simples despacho do juiz ou, em caso de o fundamento assentar em oposição de julgados, do relator, tal como prevê o n.º 1, do artigo 286.º, do CPPT.

De acordo com o preceituado pelo n.º 2, do artigo 286.º, do CPPT, o efeito dos recursos será, em regra, meramente devolutivo, revestindo, porém, carácter suspensivo, sempre que haja sido prestada garantia ou a utilidade do recurso resulte afectada pelo efeito meramente devolutivo.

O recurso deverá, tal como estabelece o n.º 1, do artigo 280.º, do CPPT, ser dirigido a uma de duas instâncias distintas: o Tribunal Central Administrativo, se em causa estiver matéria de facto e de direito; e o Supremo Tribunal Administrativo, Secção de Contencioso Tributário, quando a matéria for exclusivamente de direito⁵².

(i) *Do recurso per saltum*

O mesmo artigo 280.º, do CPPT prevê, ainda, no seu n.º 5, a possibilidade de sindicância da decisão de primeira instância, directamente pelo Supremo Tribunal Administrativo, caso aquela perfilhe solução oposta à sustentada por três sentenças do mesmo ou de outro tribunal de igual grau ou por decisão de tribunal hierarquicamente superior, quanto ao “*mesmo fundamento de direito*” e na “*ausência substancial de regulamentação jurídica*”. Necessária será, assim, a verificação da identidade dos factos subjacentes e, bem assim, do quadro legal aplicado, tanto na decisão recorrida, como na decisão funda-

esclarecê-las ou sintetizá-las, no prazo de cinco dias, sob pena de não se conhecer do recurso, na parte afectada, nos termos do n.º 3, do artigo 685.º-A, do CPC. A não apresentação das conclusões consubstancia fundamento de indeferimento do requerimento, conforme preceitua a alínea b), do n.º 2, do artigo 685.º-C, do CPC.

⁵¹ A tramitação do recurso será diversa no caso dos processos urgentes, tal como prevê o artigo 283.º, do CPPT, o que não se aplica à impugnação judicial, de que ora nos ocupamos.

⁵² O disposto pelo n.º 1, do artigo 280.º, do CPPT está em consonância com a competência de cada um daqueles Tribunais, prevista pelo n.º 5, do artigo 12.º e pelo n.º 3, do artigo 31.º, ambos do ETAF.

mento⁵³. Esta via de recurso afigura-se possível, mesmo nos casos em que, o valor da acção não permitiria, à partida a recorribilidade da respectiva decisão. De realçar é o facto de a regulamentação deste recurso fundado em *oposição de julgados* constar dos artigos 280.º a 283.º, do CPPT, havendo assim que distingui-lo do tipo de recurso consagrado pelo artigo 284.º, do CPPT e baseado em *oposição de acórdãos*⁵⁴. Não obstante, será o artigo 284.º, do CPPT analogicamente aplicável nos seus n.ºs 1 e 2⁵⁵ ao recurso por *oposição de julgados*, pelo que deverá o recorrente indicar, no requerimento de interposição de recurso, o fundamento previsto pelo n.º 5 do mencionado artigo 280.º, bem como o lugar em que hajam sido publicadas ou registadas as decisões, sendo que ao juiz será possível ordenar a junção de certidões para efeito de prosseguimento do recurso, sob pena de rejeição do mesmo.

(ii) *Do recurso por oposição de acórdãos*

Sendo o recurso da decisão de primeira instância apreciado pelo Tribunal Central Administrativo, o acórdão por este proferido poderá ainda ser objecto de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo, no caso de se verificar oposição de acórdãos, nos termos do n.º 2, do artigo 280.º, do CPPT. A tramitação deste recurso seguirá o disposto pelo artigo 284.º, do CPPT, bem como as regras gerais previstas pelos artigos 280.º e 282.º do mesmo diploma. Assim, e nos termos do n.º 1, do artigo 284.º, do CPPT, do requerimento de interposição de recurso deverá constar a declaração da vontade de recorrer, bem como a indicação, com a necessária individualização, do acórdão anterior⁵⁶ que esteja em oposição com o acórdão recorrido, bem como o lugar em que

⁵³ Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 23.11.2011, processo n.º 0945/10. O mesmo Aresto defende que o recurso interposto nos termos do n.º 5, do artigo 280.º, do CPPT não poderá contrapor à sentença recorrida, acórdão do Tribunal Constitucional.

⁵⁴ Neste sentido, cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento...*, vol. IV, *ob. cit.*, p. 421.

⁵⁵ Cfr. IDEM, *ibidem*, *loc. cit.*. Assim também, cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 31.03.2004, processo n.º 01736/03.

⁵⁶ Na esteira de JORGE LOPES DE SOUSA, “(...) apenas pode ser invocado como fundamento do recurso um só acórdão anterior que esteja em oposição com o recorrido, relativamente à mesma questão jurídica”. Assim, “(...) as referências a acórdãos, no plural, que são utilizadas nos n.ºs 1 e 2 deste artigo 284.º deverão ser entendidas como reportando-se aos casos em que existam duas ou mais decisões decididas no acórdão recorrido relativamente às quais o recorrente entende que este está em oposição com arestos anteriores” – cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento...*, vol. IV, *ob. cit.*, p. 468.

tenha sido publicado ou registado, sob pena de rejeição do recurso. Sendo este admitido⁵⁷, exige o n.º 3, do artigo 284.º, do CPPT que o recorrente apresente, nos 8 dias subsequentes à notificação do despacho de admissão, alegação tendente a demonstrar que entre os acórdãos existe a oposição exigida⁵⁸; doutro modo, será o recurso julgado deserto, conforme prevê o n.º 4, do artigo 284.º, do CPPT. Caso seja produzida a aludida alegação, poderá o recorrido responder, no mesmo prazo⁵⁹, contado do termo do prazo da alegação do recorrente. Uma vez apresentada a resposta do recorrido, poderá o relator entender que inexistente oposição de acórdãos – caso em que considerará o recurso findo – ou que, pelo contrário, a mesma se confirma, notificando o recorrente para alegar⁶⁰ e o recorrido para contra-alegar, sobre o mérito do recurso, ao abrigo do n.º 3, do artigo 282.º aplicável *ex vi* n.º 5, do artigo 284.º, ambos do CPPT.

(iii) Do recurso de revisão

O CPPT regula, ainda, no seu artigo 293.º, um recurso extraordinário de revisão da sentença, o qual poderá, de acordo com o n.º 1 daquela disposição

⁵⁷ O recurso poderá, nesta fase, ser rejeitado, caso, nos termos da alínea a) do n.º 2, do artigo 685.º-C, do CPC, seja inadmissível, intempestivo ou se verifique existir falta de legitimidade do recorrente.

⁵⁸ Neste contexto, será, porventura, ajustado sublinhar a exigência dos pressupostos de que depende o reconhecimento da oposição de acórdãos e que se traduzem, essencialmente, na (i) contradição entre o acórdão recorrido e aquele invocado como fundamento do recurso, (ii) sobre a mesma questão fundamental de direito e, bem assim, na (iii) inexistência de sintonia entre a decisão impugnada e a jurisprudência mais recentemente consolidada pelo Supremo Tribunal Administrativo. Acresce que, a fim de apurar se estaremos ou não em face de uma contradição, importará ainda indagar se as questões de facto e de direito são idênticas em ambos os casos, se a regulamentação jurídica foi objecto de alteração substancial, se se fixou, nos acórdãos identificados, soluções opostas e, ainda, se a oposição decorre de decisões expressas ou meramente implícitas (não se admitindo, neste último caso, a princípio, o recurso por oposição de acórdãos) – neste sentido, cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 16.11.2011, processo n.º 0460/11; Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de 26.09.2007, processo n.º 0452/07.

⁵⁹ Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento...*, vol. IV, *ob. cit.*, p. 474.

⁶⁰ No âmbito desta alegação, que deverá ter por objecto a questão de fundo – e já não a simples existência de uma contradição jurisprudencial – o recorrente deverá atacar a decisão recorrida quanto aos seus fundamentos de facto e de direito – cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento...*, vol. IV, *ob. cit.*, p. 485.

legal, ser interposto relativamente a uma decisão⁶¹ transitada em julgado, no prazo de quatro anos. Este recurso apenas será admitido, em conformidade com o que preceitua o n.º 2, do referido artigo 293.º, em caso três situações distintas: (a) prolação de decisão judicial transitada em julgado que declare a falsidade do documento; (b) surgimento de documento novo que o interessado não tenha podido nem devia apresentar no processo e que seja suficiente para a destruição da prova feita⁶²; ou (c) falta ou nulidade da notificação do requerente quando tenha dado causa a que o processo corresse à sua revelia.

O recurso de revisão é interposto mediante a apresentação de requerimento junto do tribunal que proferiu a decisão a rever, no prazo de 30 dias contados da verificação de um dos factos elencados no n.º 3, do artigo 293.º, do CPPT, juntamente com a documentação necessária.

Sendo admitida, a revisão seguirá, de acordo com o estabelecido pelo n.º 5, do artigo 293.º, do CPPT, os mesmos termos do processo em que tiver sido proferida a decisão revidenda.

(iv) Do recurso dos despachos interlocutórios

A susceptibilidade de recurso não consubstancia uma característica exclusiva das decisões proferidas a final. Também os despachos interlocutórios, produzidos ao longo do processo de impugnação judicial, que não versam sobre o mérito da causa, serão sindicáveis pelo impugnante ou pela Fazenda Pública perante um tribunal superior, nos termos do artigo 285.º, do CPPT. Este recurso, *i.e.*, requerimento de interposição e alegações, deve ser apresentado no prazo de 10 dias, sendo a regra aqui aplicável a da subida nos próprios autos e a final, com o recurso interposto da sentença. O regime regra de subida dos recursos de despachos interlocutórios pode, no entanto, conhe-

⁶¹ Em causa poderá estar uma sentença ou um acórdão – assim, cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento...*, vol. IV, ob. cit., p. 544.

⁶² A este respeito, entendeu já o Tribunal Central Administrativo Norte, em Acórdão de 09.06.2010, processo n.º 00159/08.9BEMDL-A, que “[s]e os documentos apresentados como fundamento do pedido de revisão, apesar de terem sido emitidos com data ulterior à da sentença cuja revisão se pretende, se reportam a factos anteriores à data em que foi proferida a sentença e nada obstava a que o recorrente os tivesse obtido até essa data (sendo, aliás, que o recorrente nada alegou no sentido dessa impossibilidade), só o não tendo feito por determinação sua ou negligência, não se verifica um dos requisitos enunciados no citado n.º 2 do art. 293.º do CPPT, motivo por que o pedido de revisão não pode proceder”.

cer desvios. Por um lado, cumulando-se a impugnação do despacho interlocutório, com fundamento em matéria de facto ou de facto e de direito, e a impugnação judicial da decisão final com fundamento exclusivamente em matéria de direito, o recurso do despacho interlocutório é processado em separado, conforme determina o n.º 3, do artigo 285.º, do CPPT. Por outro lado, na esteira do n.º 2, do artigo 285.º, do CPPT, poderá este recurso subir em separado, de imediato, caso seja o seu efeito útil afectado pela subida a final, nos próprios autos⁶³ e, bem assim, nos casos em que o recurso não respeite ao objecto do processo (o que incluirá o indeferimento de impedimentos opostos pelas partes).

Tanto o impugnante como a Fazenda Pública poderão socorrer-se de outro tipo de recursos que não os especialmente disciplinados pelo CPPT. Refira-se, a título de exemplo, o recurso de revista que, não obstante encontrar a sua disciplina no CPTA, é também passível de interposição em sede de impugnação judicial, por força da remissão constante da alínea c), do artigo 2.º, do CPPT. Por facilidade de exposição, reportar-nos-emos a este e a outros recursos previstos pelo CPTA no ponto *infra*, a propósito da sindicância da decisão proferida em sede de acção administrativa especial.

2.2. Da acção administrativa especial

2.2.1. Quanto ao objecto

Confrontado com actos da autoria da Autoridade Tributária, que não compo-tem a apreciação da legalidade do acto de liquidação, ou com o indeferimento, total ou parcial, ou revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento daquela, poderá o contribuinte, conforme

⁶³ Terá de se tratar de uma situação em que a subida a final torne o efeito do recurso *absolutamente* inútil, o que não se verificará, por exemplo, no caso do despacho de dispensa da produção de prova testemunhal – cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento...*, vol. IV, *ob. cit.*, p. 496. Diversamente, no âmbito da acção administrativa especial, em face do despacho que indefira a realização da inquirição de testemunhas, poderá ser interposto recurso com subida imediata, nos termos conjugados do n.º 5, do artigo 142.º, do CPTA e da alínea i), do n.º 2, do artigo 691.º e do n.º 2, do artigo 691.º-A, ambos do CPC.

preconizam a alínea p), do n.º 1 e o n.º 2, do artigo 97.º, do CPPT⁶⁴, contestar a sua legalidade através da instauração de acção administrativa especial, a qual é regulada pelas normas do CPTA⁶⁵.

Enquanto meio processual inserido no contencioso administrativo, que é de plena jurisdição, a acção administrativa especial diferencia-se, em diversos aspectos, da impugnação judicial. Desde logo, trata-se de um tipo de processo que não se dirige, em exclusivo, à mera eliminação do acto impugnado da ordem jurídica, através da sua anulação, declaração de nulidade ou de inexistência. Assim, tendo a Autoridade Tributária praticado um acto de indeferimento ou omitido a pronúncia a que se encontrava legalmente vinculada, o pedido a formular pelo contribuinte, no âmbito da acção administrativa especial, deve ser de condenação à prática do acto devido. Ora, à luz do n.º 2, do artigo 66.º e do n.º 1, do artigo 71.º, ambos do CPTA, no processo de condenação à prática de acto devido, o juiz apreciará, não a validade do acto de indeferimento⁶⁶, mas antes a própria pretensão material do interessado, não se limitando, por isso, a devolver a questão ao órgão administrativo competente, uma vez analisada a validade do acto. Deste modo, em face do indeferimento de um benefício fiscal ou, bem assim, no caso em que o peticionado pelo contribuinte não haja sequer sido objecto de pronúncia⁶⁷, o Tribunal não se limitará, em sede de acção administrativa especial, a avaliar a (i)legalidade do acto praticado pela Autoridade Tributária, declarando a sua validade ou invalidade e mantendo-o ou removendo-o da ordem jurídica, como sucederá em sede de impugnação judicial. Pelo contrário, terá o Tribunal de aferir se, perante as circunstâncias do caso submetido a juízo e em face do direito correspondentemente aplicável, deveria o benefício fiscal

⁶⁴ Onde, neste preceito, se lê *recurso contencioso* deve ler-se *acção administrativa especial*, conforme determina o artigo 191.º, do CPTA.

⁶⁵ Os actos praticados pela Autoridade Tributária que podem ser contestados em sede de acção administrativa especial, não poderão, contudo ser objecto de arbitragem tributária, nos termos do artigo 2.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

⁶⁶ O qual existirá tanto no caso da recusa de apreciação, como de recusa de emissão de decisão favorável ao contribuinte – cfr. MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, *ob. cit.*, p. 395.

⁶⁷ Assim, cfr. MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, *ob. cit.*, pp. 424-425.

ter sido atribuído, condenando a Autoridade Tributária, caso conclua pela positiva, à prática do acto devido.

2.2.2. A tramitação da acção administrativa especial

Em face do exposto, afigura-se possível, no âmbito da acção administrativa especial, a dedução de pedidos distintos, nomeadamente, de anulação de um acto administrativo ou de declaração da sua nulidade ou inexistência jurídica e de condenação à prática de acto legalmente devido (cfr. alíneas a) e b), do n.º 2, do artigo 46.º, do CPTA), cumuláveis nos termos da alínea c), do n.º 2, do artigo 4.º e da alínea a), do n.º 2, do artigo 47.º, do CPTA. No que concerne à pretensão a formular, importa ressaltar que, em face da prática, pela Autoridade Tributária, de actos de conteúdo positivo, responsáveis pela introdução de modificações jurídicas na esfera do respectivo destinatário – como sucederá através da emissão do acto de revogação de isenções ou benefícios fiscais, determinante da extinção dos efeitos produzidos pelo acto revogado – será adequado o pedido de impugnação, nos termos do n.º 1, do artigo 50.º, do CPTA; já se estivermos perante um acto de conteúdo negativo⁶⁸, que consista na recusa de introdução da alteração jurídica requerida pelo contribuinte, ou numa omissão, deverá pugnar-se pela condenação da Autoridade Tributária à prática do acto devido, nos termos do n.º 4, do artigo 51.º, do CPTA⁶⁹, pois que a eliminação do acto da ordem jurídica decorre, nestes casos, da própria pronúncia condenatória, tal como resulta do n.º 2, do artigo 66.º, daquele diploma⁷⁰. A instauração de um processo condenatório à prática do acto devido dependerá, assim, da ocorrência de alguma das circunstâncias previstas nas três alíneas do n.º 1, do artigo 67.º, do CPTA, impondo-se que: ou não haja a Autoridade Tributária proferido qualquer decisão dentro do prazo legalmente estabelecido, apesar de o contribuinte ter apresentado

⁶⁸ Não obstante se trate, em termos substantivos, de um acto administrativo, a verdade é que, do ponto de vista processual, não pode o mesmo ser impugnado – neste sentido, cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 05.11.2010, processo n.º 00558/09.9BEBRG.

⁶⁹ Cfr. MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, *Novo Regime...*, *ob. cit.*, p. 150.

⁷⁰ Referindo-se a este concreto aspecto caracterizador das acções administrativas especiais de condenação à prática de acto devido, cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 18.01.2012, processo n.º 0574/10.

requerimento que constituiu o órgão competente no dever de decidir, [alínea a)]⁷¹; ou haja sido recusada a prática do acto devido [alínea b)]; ou tenha a Autoridade Tributária recusado a apreciação do requerimento dirigido à prática do acto [alínea c)].

A acção administrativa especial deverá ser proposta, tratando-se da impugnação de actos tributários, de acordo com o previsto pelos n.ºs 1 e 2, do artigo 58.º, do CPTA, a todo tempo, caso o acto padeça de vício determinante da respectiva nulidade ou inexistência jurídica e, no prazo de três meses, se se tratar de acto anulável⁷². Para além deste último prazo, e caso ainda não tenha decorrido o prazo de um ano, a impugnação será admitida, nos termos do n.º 4, do artigo 58.º, do CPTA, caso se demonstre, com respeito pelo princípio do contraditório, que no caso concreto, a tempestiva apresentação da petição não era exigível a um cidadão normalmente diligente, por se verificar uma de três situações distintas: (i) a conduta da Administração ter induzido o interessado em erro; (ii) o atraso dever ser considerado desculpável, em face da ambiguidade do quadro normativo aplicável ou das dificuldades de identificação ou qualificação do acto administrativo; ou (iii) ter-se verificado uma situação de justo impedimento.

No que respeita aos processos de condenação à prática de acto devido, é de notar, a propósito das situações de inércia da Autoridade Tributária, que o n.º 1, do artigo 69.º, do CPTA estabelece um prazo de caducidade do direito de acção, de um ano contado desde o termo do prazo legal estabelecido para

⁷¹ Com a entrada em vigor do CPTA, eliminou-se, no contencioso administrativo, a figura do indeferimento tácito enquanto ficção legal necessária para o exercício do direito de impugnação judicial do acto administrativo. Contudo, estando em causa actos praticados por órgãos pertencentes à Autoridade Tributária, mantém-se a formação do acto de indeferimento tácito para efeitos de contagem do prazo de propositura da acção administrativa especial, ao abrigo do disposto pelo n.º 5, do artigo 57.º, da LGT, nos casos previstos pela alínea p), do n.º 1 e n.º 2, do artigo 97.º, do CPPT – assim, cfr. DIOGO LEITE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, 4.ª edição, Lisboa, Encontro da Escrita, 2012, p. 483. Sugerindo que medida idêntica à adoptada no contencioso administrativo seja implementada no processo tributário, a fim de penalizar a Autoridade Tributária pelas situações em que ilegalmente se assume silente, cfr. J. L. SALDANHA SANCHES, *O indeferimento tácito em matéria fiscal: uma garantia do contribuinte?*, in *Fiscalidade*, n.º 11, Julho 2002, p. 94.

⁷² Nesta mesma hipótese, sendo o Ministério Público a instaurar a acção, poderá fazê-lo no prazo de um ano, também nos termos da alínea a), do n.º 2, do artigo 58.º, do CPTA.

a emissão do acto ilegalmente omitido. Deste modo, sendo o prazo máximo do procedimento tributário de quatro meses, tal como determina o n.º 1, do artigo 57.º, da LGT, decorrido um ano sobre aquele período, perde o contribuinte o direito de contestar contenciosamente o silêncio da Autoridade Tributária, muito embora esta mantenha dever de pronúncia. Assim, poderá o contribuinte optar por aguardar pela pronúncia expressa da Autoridade Tributária ou, em alternativa, renovar a pretensão anteriormente deduzida através da apresentação de novo requerimento, deste modo fazendo renascer a possibilidade de impugnação contenciosa⁷³. Já se em causa estiver um acto de indeferimento, prevê o n.º 2, do artigo 69.º, do CPTA que seja a acção administrativa especial proposta no prazo de três meses.

A petição inicial da acção administrativa especial, tal como a da impugnação judicial, deverá observar um conjunto de requisitos, que são enumerados pelo artigo 78.º, do CPTA. Entre estes, encontra-se a identificação da entidade demandada, nos termos da alínea e) daquela disposição. A este respeito, importará salientar, por nos ocuparmos, nesta sede, da instauração da acção administrativa especial enquanto meio de reacção a um acto da autoria da Autoridade Tributária, este particular aspecto: muito embora a legitimidade passiva pertença, à luz do n.º 2, do artigo 10.º, do CPTA, ao ministério a cujos órgãos seja imputável o acto impugnado ou sobre cujos órgãos recaia o dever de praticar os actos jurídicos ou observar os comportamentos pretendidos – em princípio, ao Ministério de Estado e das Finanças –, não estará impedida a intervenção, em juízo, do representante da Fazenda Pública. Na verdade, não só inexistente qualquer norma legal que o proíba de, neste meio processual, representar a Autoridade Tributária, como por outro lado, há que atender à atribuição justamente dessa competência, ao abrigo da alínea a), do n.º 1, do artigo 15.º, do CPPT e dos artigos 53.º e 54.º, do ETAF⁷⁴.

⁷³ Note-se que não terá aplicação, nesta situação concreta, o disposto pela alínea a), do n.º 2, do artigo 56.º, da LGT, porquanto não obstante haja identidade de sujeito, de objecto e fundamentos, não houve ainda qualquer pronúncia da Autoridade Tributária.

⁷⁴ Neste sentido, cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento...*, vol. II, *ob. cit.*, p. 209. De notar, contudo, que o n.º 2, do artigo 11.º, do CPTA, prevê a possibilidade de serem as pessoas colectivas de direito público ou os ministérios representados em juízo por licenciado em direito com funções de apoio jurídico, expressamente designado para o efeito. A respectiva actuação, de acordo com aquela disposição, fica adstrita ao cumprimento dos mesmos deveres deontológicos que obrigam o mandatário da contraparte, motivo pelo qual se considera

De todo o modo, o incumprimento daquele, como de algum dos restantes pressupostos contidos no n.º 2, do artigo 78.º, do CPTA, poderá fundamentar a recusa da petição pela secretaria do tribunal competente, com base no disposto pelo artigo 80.º daquele diploma. À semelhança do que sucede em sede de impugnação judicial, também no âmbito da acção administrativa especial, recusando a secretaria a petição inicial, poderá o autor, ao abrigo do preceituado pelos artigos 475.º e 476.º, do CPC aplicáveis *ex vi* n.º 2, do artigo 80.º, do CPTA, reclamar para o juiz, ou apresentar nova petição, ou juntar documento comprovativo do pagamento de taxa de justiça inicial, no prazo de 10 dias após a recusa de recebimento ou de distribuição, ou após a notificação da decisão judicial que haja confirmado a da secretaria – caso em que se terá a acção por proposta na data em que a primeira petição foi apresentada em juízo.

Sendo a petição inicial regularmente apresentada e aceite pela secretaria, procederá esta, oficiosamente, à citação da entidade pública demandada para, querendo, contestar a acção no prazo de 30 dias, nos termos do n.º 1, do artigo 81.º, do CPTA. Não haverá aqui lugar, atendendo à letra da lei, ao despacho liminar do juiz⁷⁵ que ainda caracteriza o processo de impugnação judicial. Juntamente com a contestação⁷⁶, caso seja esta apresentada, ou não sendo, no respectivo prazo, deve ser junto aos autos o processo administrativo, bem como os demais documentos respeitantes à matéria do processo de que seja detentora a entidade demandada. A par do que nesta matéria prevê o CPPT, o facto de não ser apresentada contestação ou de, sendo, nela não se proceder a uma impugnação especificada, não implicará, de acordo com o n.º 4, do artigo 83.º, do CPTA, que se tenham por provados os factos alegados pelo contribuinte. Do mesmo modo, nos termos do n.º 5, do artigo 84.º, do

aplicar-se, nestes casos, a regra do artigo 229.º-A, do CPC, relativamente às notificações entre mandatários – cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, vol. I, 6.ª edição, Lisboa, Áreas Editora, 2011, p. 397.

⁷⁵ A eliminação deste despacho é uma das grandes inovações da regulamentação da acção administrativa especial – cfr. MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, *O Novo Regime...*, *ob. cit.*, p. 248.

⁷⁶ Acompanhando a contestação deverá ainda estar, nos termos do n.º 3, do artigo 83.º, do CPTA, o despacho de designação do licenciado em Direito com funções em apoio jurídico, caso seja a entidade demandada por aquele representada, nos termos do n.º 2, do artigo 11.º, do CPTA. No entanto, caso não seja o referido despacho junto aos autos, e verificando-se falta ou irregularidade da designação do licenciado, poderá a falta ser suprida e o processado ratificado, ao abrigo do preceituado pelo artigo 40.º, do CPC.

CPTA, a falta de junção do processo administrativo não obsta a que a causa prossiga, embora implique que se considerem provados os factos alegados pelo contribuinte, caso tal omissão torne a prova impossível ou de considerável dificuldade⁷⁷.

Aquando da citação da entidade demandada, acede o Ministério Público, de acordo com o n.º 1, do artigo 85.º, do CPTA, a cópia da petição e dos documentos que a instruem, podendo solicitar a realização de diligências instrutórias e pronunciar-se sobre o mérito da causa – se o fizer em defesa de direitos fundamentais dos cidadãos, de interesses públicos especialmente relevantes ou de algum dos interesses difusos plasmados no n.º 2, do artigo 9.º, do CPTA. Tratando-se de processos impugnatórios, prevê ainda o CPTA, nos n.ºs 3 e 4, do citado artigo 85.º, a possibilidade de o Ministério Público invocar causas de invalidade diversas das apontadas na petição e suscitar questões que determinem a nulidade ou inexistência do acto impugnado. Tais poderes de intervenção deverão, nos termos do n.º 5, do artigo 85.º, do CPTA, ser exercidos no prazo de 10 dias após a notificação da junção do processo administrativo aos autos ou, não havendo lugar a esta, da apresentação da contestação, disso sendo notificadas as partes.

Importa igualmente referir, a propósito dos articulados admissíveis na acção administrativa especial, a possibilidade, concedida pelo artigo 86.º, do CPTA, de apresentação de articulados supervenientes, até à fase de alegações, sempre que em causa estiverem factos constitutivos, modificativos ou extintivos do direito invocado que revistam carácter superveniente. Aos olhos da lei, serão supervenientes os factos que, devendo ser aduzidos pelo autor, hajam ocorrido após o termo do prazo para apresentação da petição ou que, no caso de ser a invocação feita pela entidade demandada, tenham ocorrido depois de findo o prazo para dedução de contestação. A superveniência verifica-se, ainda, quanto aos factos que ocorreram em momento anterior ao termo destes prazos, mas apenas após o seu decurso foram conhecidos pela parte com interesse na respectiva alegação, o que deverá, de resto, ser pela mesma demonstrada, conforme determina o n.º 2, do artigo 86.º, do CPTA. Uma vez apresentado o articulado superveniente, a secretaria notifica as outras partes para que, no prazo de 10 dias, apresentem resposta, nos termos do n.º 4,

⁷⁷ Cfr. nota de rodapé n.º 35.

do artigo 86.º, do CPTA. As provas oferecidas, tanto com o articulado, como com a resposta e, bem assim, os factos articulados que importem à decisão da causa devem, nos termos do n.º 5, do citado artigo 86.º, ser incluídos na base instrutória.

Segue-se a fase do saneamento, a qual se afigura, pelo menos nos termos em que se encontra regulada para a acção administrativa especial, integralmente alheia ao processo de impugnação judicial, no qual não há lugar à prolação de despacho saneador.

Nos termos previstos pelo CPTA, antes mesmo de proferir despacho saneador, o juiz deve assegurar a correcção dos articulados, bem como o suprimento de excepções dilatórias. Como ensinam MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, “[a] intervenção do juiz (...) assume a natureza de um despacho pré-saneador – em plena correspondência com o estabelecido no artigo 508.º do CPC (...)”⁷⁸. Assim, no cumprimento do dever de suscitar e de resolver todas as questões que possam obstar ao conhecimento do objecto do processo, cabe ao juiz corrigir officiosamente as deficiências e irregularidades⁷⁹ de carácter formal de que padeçam as peças processuais, em observância do estabelecido pelo n.º 1, do artigo 88.º, do CPTA. Em alternativa, não se demonstrando possível a correcção officiosa, nos termos do n.º 2 daquele preceito legal, será proferido despacho de aperfeiçoamento, dirigido ao suprimento das excepções dilatórias e ao convite da parte à correcção das irregularidades de que padeça o articulado, no prazo de 10 dias. Em ambos os casos – de correcção officiosa e de despacho de aperfeiçoamento –, serão objecto de anulação, nos termos do n.º 3, do artigo 88.º, do CPTA, os actos processuais entretanto praticados que se revelem insusceptíveis de aproveitamento, nomeadamente porque deste resultaria uma diminuição das garantias da entidade demandada. A falta de suprimento ou correcção das deficiências ou irregularidades da petição determinará a absolvição da instância, em conformidade com o preceituado pelo n.º 4, do artigo 88.º, do CPTA.

⁷⁸ Cfr. MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e de CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, *ob. cit.*, p. 526.

⁷⁹ Deficiências serão “insuficiências ou imprecisões na exposição ou concretização da matéria de facto alegada” e irregularidades consistirão “na falta do requisitos legais, mormente os previstos, para a petição inicial, no artigo 78.º, n.º 1, ou na falta de documento que imperativamente devia ser junto com a peça processual” – cfr. MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, *ob. cit.*, p. 527.

Supridas as exceções dilatórias e aperfeiçoados os articulados, procederá o juiz à prolação do despacho saneador, nos termos do n.º 1, do artigo 87.º, do CPTA, sempre que deva (i) conhecer obrigatoriamente, ouvido o autor no prazo de 10 dias, de todas as questões que obstem ao conhecimento do processo (cfr. artigo 89.º, do CPTA e artigos 288.º e 494.º, do CPC) e que não poderão, nos termos do n.º 2, do referido artigo 87.º, ser suscitadas nem decididas em momento posterior; (ii) conhecer total ou parcialmente do mérito da causa, quando, tendo o autor requerido, sem oposição da entidade demandada, a dispensa de alegações finais, o estado do processo permita, sem necessidade de mais indagações, a apreciação dos pedidos ou de algum dos pedidos deduzidos ou, ouvido o autor no prazo de 10 dias, de alguma exceção peremptória; e (iii) determinar a abertura de um período de produção de prova quando tenha sido alegada matéria de facto ainda controvertida e o processo haja de prosseguir.

Por via da aplicação do n.º 2, do artigo 511.º, do CPC, tanto o autor como a entidade demandada poderão reclamar da selecção da matéria de facto, com base em deficiência, excesso ou obscuridade. Do despacho que recair sobre as referidas reclamações contar-se-á o prazo de 15 dias previsto pelo n.º 1, do artigo 512.º, do CPC, para apresentar o rol de testemunhas, requerer outras provas ou alterar requerimentos probatórios que hajam sido feitos nos articulados e requerer a gravação da audiência⁸⁰.

Caso não seja possível ao juiz conhecer do mérito da causa no despacho saneador, poderá ordenar, ao abrigo do n.º 1, do artigo 90.º, do CPTA, as diligências de prova que repute necessárias ao apuramento da verdade, sendo admissíveis, nesta sede, nos termos dos artigos 513.º a 645.º, do CPC, os mesmos meios de prova admitidos no processo civil. Acresce que, entendendo ser claramente desnecessária a produção de prova sobre determinados factos ou a utilização de certos meios de prova, poderá o juiz indeferir, mediante despacho fundamentado, requerimentos apresentados com aquele propósito, nos termos do n.º 2, do artigo 90.º, do CPTA. Ter-se-á pretendido, com este regime, *“obviar ao risco de, em processos em que domina a prova documental, o requerimento de outro tipo de prova, em especial, a prova testemunhal, vir a ser utilizado como expediente dilatório, sendo essa solução plenamente justificável, em ordem*

⁸⁰ Cfr. MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, *ob. cit.*, p. 520.

*aos elementares princípios da economia e celeridade processuais*⁸¹. No mais, será de aplicar a disciplina processualista civil atinente à produção de prova⁸².

Subsequentemente à fase instrutória, de acordo com o n.º 1, do artigo 91.º, do CPTA, o juiz ou relator poderá ordenar oficiosamente, sempre que a complexidade da matéria o justifique, a realização de uma audiência pública tendo em vista a discussão da matéria de facto. Esta audiência poderá igualmente ser requerida por qualquer uma das partes, as quais poderão, contudo, ser confrontadas com a recusa da sua realização, vertida em despacho devidamente fundamentado, caso o juiz considere que a matéria de facto, encontrando-se fixada em documentos juntos aos autos, não é controvertida – assim o preconiza o n.º 2, do artigo 91.º, do CPTA. Se, por outro lado, houver lugar a audiência pública por requerimento das partes, nela serão deduzidas oralmente as alegações que versem sobre matéria de direito, como determina o n.º 3 daquele preceito legal. Sempre que a audiência pública se realize oficiosamente e as partes não tenham renunciado à apresentação de alegações escritas, são notificados o autor e a entidade demandada para, no prazo de 20 dias, querendo, as apresentarem, em cumprimento do disposto pelo n.º 4, do artigo 91.º, do CPTA.

O processo será, nesta sequência, e em conformidade com o n.º 1, do artigo 92.º, do CPTA, concluso ao relator e, quando não deva o mesmo ser julgado por juiz singular, será dada vista simultânea aos juízes-adjuntos, a qual poderá ser dispensada pelo relator em caso de manifesta simplicidade da causa.

A sentença ou acórdão proferidos na sequência do julgamento deverão, em cumprimento do previsto pelo n.º 1, do artigo 94.º, do CPTA, identificar as partes e o objecto do processo, fixando as questões de mérito que devem

⁸¹ Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 25.11.2009, processo n.º 02814/07. De todo o modo, o facto de poder o juiz indeferir a realização de determinadas diligências probatórias, não é sinónimo da insusceptibilidade de sindicância da decisão de indeferimento, desde logo por se afigurar o direito à prova uma tutela fundamental num tipo de acção como a administrativa especial. Neste sentido, cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 18.01.2012, processo n.º 0574/10 e Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 03.02.2009, processo n.º 02087/07.

⁸² Atente-se, apenas, na diferença quanto ao número de testemunhas admitido em sede de impugnação judicial (três por facto e dez no total, nos termos do n.º 1, do artigo 118.º, do CPPT) e de acção administrativa especial (cinco por facto e vinte no total, nos termos do n.º 1, do artigo 632.º e do artigo 633.º, ambos do CPC aplicáveis *ex vi* n.º 2, do artigo 90.º, do CPTA).

ser objecto de solução pelo tribunal, apresentando os fundamentos e a decisão final.

O dever do juiz de, oficiosamente, conhecer de determinadas questões define-se, na sua extensão, por referência a três regras fundamentais, explicitadas pelo n.º 1, do artigo 95.º, do CPTA: (i) na sentença ou acórdão deve o juiz conhecer todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação⁸³; (ii) do conhecimento oficioso são exceptuadas as questões cuja decisão seja prejudicada pela solução dada a outras; (iii) não poderá o juiz ocupar-se senão das questões suscitadas, salvo quando a lei lhe permita ou imponha o conhecimento oficioso de outras⁸⁴. Não obstante, estabelece o n.º 2 do mesmo dispositivo que, estando em causa processos impugnatórios – e diversamente do que sucede no seio do contencioso tributário – o tribunal deve pronunciar-se sobre todas as causas de invalidade invocadas contra o acto impugnado⁸⁵, excepto quando não possa dispor dos elementos indispensáveis para o efeito. Do mesmo modo, deverá o juiz identificar a existência de causas de invalidade diversas das que tenham sido alegadas, ouvidas as partes para alegações complementares no prazo comum de 10 dias, quando assim o exija o princípio do contraditório.

⁸³ O que reflecte a aplicabilidade, no contencioso administrativo, do princípio do dispositivo, consagrado no n.º 2, do artigo 264.º, do CPC, de acordo com o qual ao tribunal compete a resolução de litígios nos termos em que estes lhes forem submetidos pelas partes – assim, cfr. MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, *ob. cit.*, pp. 568-569. Comparando o processo tributário e o processo civil, justamente com base no facto de ao primeiro presidir o princípio do dispositivo, e ao segundo o princípio do inquisitório, cfr. JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES, *Princípios do Contencioso Tributário*, Lisboa, Fragmentos, 1987, p. 20.

⁸⁴ Veja-se, por exemplo, a nulidade do acto administrativo, nos termos do n.º 2, do artigo 134.º, do CPA – cfr. MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, *ob. cit.*, p. 570.

⁸⁵ Deste modo pretendeu o legislador prevenir que pudesse a Administração vir a renovar o acto “*com base nalguns dos argumentos que já tivessem sido considerados na sentença anulatória*” – cfr. MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, *ob. cit.*, p. 571. O projecto de lei de adaptação do contencioso tributário à reforma do contencioso administrativo, cuja entrada em vigor foi prevista – sem nunca se ter, porém, concretizado – para 01.01.2004, consagrava a introdução de norma idêntica no âmbito do processo de impugnação judicial. Criticando esta solução, por se tratar de uma actividade que se revela, à data de prolação da sentença, *presumivelmente inútil*, cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Reflexões sobre...*, *ob. cit.*, pp. 77-78.

2.2.3. Da sindicabilidade da decisão proferida por tribunal administrativo e fiscal de primeira instância

2.2.3.1. Do pedido de esclarecimento da sentença

No que concerne à possibilidade de deduzir pedido de esclarecimento, remete-se para tudo quanto se referiu no ponto 2.1.3.1.

2.2.3.2. Da recorribilidade da decisão

Da decisão final proferida no âmbito da acção administrativa especial que conheça do mérito da causa⁸⁶, poderá ser interposto recurso jurisdicional, cujas disposições gerais se encontram plasmadas nos artigos 140.º a 148.º, do CPTA. Com efeito, muito embora nos reportemos à contestação de um acto praticado pela Autoridade Tributária – o que fará com que a acção administrativa especial instaurada se situe no âmbito do contencioso tributário – a verdade é que, nas palavras de JORGE LOPES DE SOUSA, “*aos recursos jurisdicionais em todos os meios processuais aplicáveis no contencioso tributário que são comuns à jurisdição administrativa e fiscal e que não são regulados no CPPT será aplicável o regime previsto para os meios processuais administrativos*”⁸⁷.

Nos termos do n.º 1, do artigo 141.º, do CPTA, tem legitimidade para interpor recurso a parte que na decisão haja ficado vencida. O conceito de parte vencida assume, neste contexto, contornos distintos daqueles que o definem no contencioso tributário, o que se justifica pelo facto de, em sede de acção administrativa especial, recair sobre o juiz, em observância do preceituado pelo artigo 95.º, do CPTA, o dever de conhecer de todas as causas de invalidade imputáveis ao acto administrativo impugnado. Assim, ter-se-á por vencido, de acordo com o n.º 2, do artigo 141.º, do CPTA, o contribuinte que, tendo instaurado a acção administrativa especial e assacado diversas causas de invalidade ao mesmo acto administrativo, tenha decaído em relação à verificação de alguma delas. Impõe-se, porém, para que seja o recurso admissível, que o reconhecimento da referida causa de invalidade pelo tribunal de recurso

⁸⁶ E, bem assim, daquelas que, não tendo conhecido do mérito da causa, puseram termo ao processo (cfr. alínea d), do n.º 3, do artigo 142.º, do CPTA).

⁸⁷ Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento...*, vol. IV, *ob. cit.*, p. 321.

impeça ou limite a possibilidade de renovação do acto anulado. Por outro lado, determina o n.º 3 da mesma disposição legal que, ainda que o acto impugnado haja sido anulado com base no reconhecimento de diferentes causas de invalidade, a sentença poderá ser contestada, desta feita pela Autoridade Tributária, com fundamento na inexistência de apenas uma dessas causas de invalidade, na medida em que do reconhecimento daquela dependa a possibilidade de o acto anulado vir a ser renovado.

O CPTA prevê igualmente outras restrições quanto à admissibilidade dos recursos, designadamente no que respeita ao valor dos processos em que são proferidas as decisões que se visa contestar, o qual deve, em primeiro grau de jurisdição, ser superior à alçada do tribunal de que se recorre⁸⁸, tal como determina o n.º 1, do artigo 142.º, do CPTA.

Preceitua o n.º 1, do artigo 143.º, do CPTA, que os recursos têm, salvo o disposto em lei especial, efeito suspensivo da decisão objecto de impugnação e devem, em respeito do disposto pelo n.º 1, do artigo 144.º, do mesmo diploma, ser interpostos no prazo de 30 dias contados desde a notificação daquela. A interposição do recurso efectua-se, ao abrigo do n.º 2, do citado artigo 144.º, mediante a apresentação, perante o tribunal recorrido, de requerimento que inclui a respectiva alegação⁸⁹, bem como a invocação dos vícios que se apontam à sentença. Uma vez recebido o requerimento, a secretaria promoverá oficiosamente a notificação do recorrido para alegar no prazo de 30 dias, conforme prevê o n.º 1, do artigo 145.º, do CPPT.

Na linha dos comentários de MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, e ainda que se trate de um aspecto que não decorre expressamente da disciplina contida no CPTA, o despacho de admissão do recurso interposto terá lugar apenas na sequência da apresentação

⁸⁸ Ascendendo a dos tribunais administrativos e fiscais a € 1.250,00, nos termos do n.º 2, do artigo 6.º, do ETAF.

⁸⁹ As alegações de recurso devem incluir motivação e conclusões. Caso sejam as alegações apresentadas sem as respectivas conclusões ou, ainda, se estas, tendo sido formuladas, não permitirem deduzir quais os concretos aspectos de facto que se têm por incorrectamente julgados ou quais as normas jurídicas que se considera terem sido violadas pelo tribunal *a quo*, deve a parte ser convidada a apresentar, completar ou esclarecer as conclusões, nos termos do n.º 4, do artigo 146.º, do CPTA, sob pena de não se conhecer do recurso na parte afectada.

das contra-alegações⁹⁰. Caso não seja o recurso recebido, poderá o recorrente reclamar para o tribunal com competência para dele conhecer, segundo o disposto pelo n.º 3, do artigo 144.º, do CPTA, conjugado com o n.º 1, do artigo 688.º, do CPC. Assim, como referem aqueles Autores, a reclamação deve ser apresentada perante o Tribunal Central Administrativo, quando se trate de recurso de apelação para este tribunal, ou perante o Supremo Tribunal Administrativo, quando se trate de recurso de revista, recurso *per saltum* ou para uniformização de jurisprudência, sendo directamente apreciada pelo relator do tribunal *ad quem*⁹¹.

As decisões proferidas no âmbito da acção administrativa especial são sindicáveis através de diferentes tipos de recursos, sendo que a regra é a de existência de um único grau de recurso jurisdicional. Situações há, porém, em que verificados determinados pressupostos, poderá existir um duplo grau de recurso.

(i) Do recurso de apelação

Em face de sentença proferida em primeira instância, no âmbito de uma acção administrativa especial, e estando em causa exclusivamente matéria de facto, ou esta cumulada com matéria de direito, qualquer uma das partes poderá interpor recurso de apelação, o qual deve ser apreciado pelo Tribunal Central Administrativo, nos termos conjugados dos artigos 149.º, do CPTA e da alínea a), do artigo 38.º, do ETAF. É de notar que, assumindo-se o recurso de apelação, nos termos do n.º 1, do artigo 149.º daquele diploma, como um recurso *substitutivo* e não *cassatório*⁹², deverá o tribunal de recurso julgar novamente o mérito da causa, conhecendo de facto e de direito, ainda que declare nula a sentença recorrida. Já se o recurso for interposto com base em matéria exclusivamente de direito, deverá ser apreciado pela Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, nos termos da alínea b), do artigo 26.º, do ETAF.

⁹⁰ Neste sentido, cfr. MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, *ob. cit.*, p. 834. Para mais sobre este ponto, cfr. MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, *O Novo Regime...*, *ob. cit.*, p. 349.

⁹¹ Cfr. MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, *ob. cit.*, p. 946.

⁹² Cfr. MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, *ob. cit.*, p. 850.

(ii) Do recurso per saltum

O artigo 151.º, do CPTA, prevê a possibilidade de interposição de recurso de sentença proferida em primeira instância, directamente para o Supremo Tribunal Administrativo, reunidos que estejam determinados pressupostos: estar em causa matéria de direito ou tratar-se de causas de valor superior a € 3.000.000,00 ou de valor indeterminável. A este respeito, dir-se-á, com JORGE LOPES DE SOUSA, que, atendendo à repartição de competências entre os Tribunais Administrativos Centrais e o Supremo Tribunal Administrativo, estabelecida nos *supra* citados artigos 26.º e 38.º, do ETAF, parece não colocar-se a necessidade, no âmbito do contencioso tributário, da verificação dos requisitos impostos pelo artigo 151.º, do CPTA, para a admissibilidade do recurso *per saltum* para o Supremo Tribunal Administrativo⁹³. Entendendo o Supremo Tribunal Administrativo que não se encontram reunidos os requisitos necessários à admissão do recurso, determinará, nos termos do n.º 3, do artigo 151.º, do CPTA, por meio de decisão definitiva, que o processo baixe ao Tribunal Central Administrativo, para que o recurso aí seja julgado como apelação; já se admitir o recurso, poderá, de acordo com o n.º 4 daquela disposição, haver reclamação para a conferência, nos termos gerais, do n.º 2, do artigo 27.º, do CPTA.

(iii) Do recurso de revista

O CPTA prevê, ainda, a possibilidade de interposição de um outro tipo recurso de revista para o Supremo Tribunal Administrativo, o qual se encontra regulado pelo artigo 150.º, do CPTA: o recurso de revista. Com efeito, qualquer uma das partes poderá dele lançar mão na sequência de decisão do Tribunal Central Administrativo, mediante a verificação de um de dois requisitos amplamente exigentes: estar em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social,⁹⁴ se revista de importância fundamental; ou

⁹³ Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento...*, vol. IV, *ob. cit.*, pp. 389-390.

⁹⁴ Esta resultará, na esteira do Supremo Tribunal Administrativo, da utilidade jurídica deste tipo de recurso, a qual, por sua vez, deverá aferir-se em função da capacidade de expansão da controvérsia em termos que se ultrapasse o mero caso concreto – neste sentido, cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 17.03.2011, processo n.º 030/11.

ser a admissão do recurso claramente necessária a uma melhor aplicação do direito⁹⁵. Na verdade, não obstante se integrar a revista nos recursos jurisdicionais ordinários, é o seu carácter excepcional que estruturalmente a caracteriza, estando por isso configurada como uma *válvula de escape do sistema*⁹⁶.

(iv) *Do recurso para uniformização de jurisprudência*

Constitui uma outra espécie de recurso jurisdicional ordinário, o recurso para uniformização de jurisprudência, que se encontra regulado pelo artigo 152.º, do CPTA, sendo susceptível de interposição pelas partes e pelo Ministério Público, perante o Supremo Tribunal Administrativo, no prazo de 30 dias contados do trânsito em julgado do acórdão impugnado, sempre que sobre a mesma questão fundamental de direito se constate existir tratamento jurisprudencial contraditório. Esta contradição, de acordo com as alíneas a) e b), do n.º 1, do artigo 152.º, do CPTA, poderá verificar-se entre acórdão do Tribunal Central Administrativo e acórdão anteriormente proferido pelo mesmo Tribunal ou pelo Supremo Tribunal Administrativo ou, entre dois acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo. Coloca-se a questão de saber, a este respeito, como se afere se sobre uma mesma questão fundamental haverá ou não contradição. Dando resposta a esta questão, esclarecem MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA que deverá haver identidade da questão de direito sobre a qual versou o acórdão em oposição, sendo que aquela pressupõe a identidade do quadro factual; a oposição deverá nascer de decisões expressas e não implícitas; o facto de os acórdãos serem proferidos na vigência de diplomas distintos não impedirá o reconhecimento da

⁹⁵ A verificação do pressuposto da melhor aplicação do direito “há-de resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros, em termos de garantia de uniformização do direito” – cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 17.03.2011, processo n.º 030/11. Considerou este Aresto estarem reunidos os requisitos exigidos para a admissão da revista quanto à questão de saber se será possível a modificação objectiva da instância, *i.e.*, a alteração do pedido e da causa de pedir, em sede de processo de impugnação judicial. Diversamente, negando a admissão do recurso de revista, cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 16.11.2011, processo n.º 0740/11.

⁹⁶ Como ensina MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, é deste modo que este recurso surge referenciado na Exposição de Motivos do CPTA – cfr. MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, *O Novo Regime...*, *ob. cit.*, p. 354.

contradição, desde que se trate de regulamentação essencialmente idêntica; a natureza das normas aplicadas poderá ser substantiva ou adjectiva; poderá invocar-se mais do que um acórdão fundamento, desde que as questões antagónicas sejam diferentes⁹⁷. De acordo com o n.º 2, do artigo 152.º, do CPTA, a petição de recurso é acompanhada de alegação em que o recorrente identifique, de forma precisa e circunstanciada, os aspectos de identidade determinantes da contradição invocada, bem como a infracção imputada à sentença. Este recurso não será, porém, admitido, no caso de a orientação perfilhada no acórdão impugnado ser consonante com a jurisprudência mais recentemente consolidada pelo Supremo Tribunal Administrativo, conforme preceitua o n.º 3, do citado artigo 152.º.

(v) Do recurso de revisão

Como recurso extraordinário, prevê o CPTA a revisão de sentença transitada em julgado, a qual pode ser requerida, ao abrigo do disposto pelo n.º 1, do artigo 154.º, do CPTA, ao tribunal que a tenha proferido, nos termos previstos pelo CPC. Segundo a regra aplicável aos recursos, uma vez transitada em julgado a decisão sobre o mérito da causa, a decisão sobre a relação material controvertida fica a ter força obrigatória dentro do processo e fora dele, nos termos do n.º 1, do artigo 671.º e dos artigos 497.º e 498.º, do CPC, assim se dando cumprimento à directriz constitucional consagrada no n.º 2, do artigo 205.º, da CRP. Contudo, admite esta disposição legal a sindicância das decisões – quer dos Tribunais Administrativos de Círculo, quer do Tribunal Central Administrativo e do Supremo Tribunal Administrativo – mesmo após o trânsito em julgado, com os fundamentos previstos pelo artigo 771.º, do CPC⁹⁸. De acordo com o n.º 2, do artigo 772.º, do CPC, o recurso não poderá já ser interposto, contudo, se tiverem decorrido mais de cinco anos sobre o trânsito

⁹⁷ Cfr. MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, *ob. cit.*, p. 884.

⁹⁸ Exceptuar-se-á, contudo, o fundamento previsto na alínea d), deste preceito, no que respeita à nulidade ou anulabilidade da confissão e da transacção, uma vez que não são as mesmas admitidas no âmbito do contencioso tributário. É que, por um lado, nos termos do n.º 1, do artigo 299.º, do CPC, não é permitida a transacção nem a confissão que importe a afirmação da vontade das partes quanto a direitos indisponíveis e, por outro, enuncia o n.º 2, do artigo 30.º, da LGT, a indisponibilidade do crédito tributário – no mesmo sentido, cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento...*, vol. IV, *ob. cit.*, p. 387.

em julgado da decisão, sendo o prazo de interposição de 60 dias contados dos factos elencados nas diversas alíneas daquela disposição legal. A legitimidade para requerer a revisão de decisão transitada em julgado cabe, nos termos do artigo 155.º, do CPTA, ao Ministério Público e às partes e, bem assim, a quem, devendo obrigatoriamente ser citado no processo, não o tenha sido e a quem, não tendo tido oportunidade de participar no processo, tenha sofrido ou esteja em vias de sofrer a execução da decisão a rever. Não obstante o n.º 2, do artigo 155.º, do CPTA, conceder esta legitimidade alargada para a interposição do recurso de revisão, deverá, ainda assim, resultar demonstrada a existência de interesse em agir, devendo o recorrente comprovar a verificação, quanto a si, das situações previstas naquela norma⁹⁹. Sendo admitido o recurso, o juiz ou relator ordenará a sua apensação, conforme determina o n.º 1, do artigo 156.º, do CPTA, ao processo a que respeita, bem como a notificação de todos aqueles que hajam intervindo no processo em que foi proferida a decisão objecto de revisão.

(vi) Do recurso dos despachos interlocutórios

A recorribilidade dos despachos interlocutórios, por seu turno, encontra-se regulada pelo n.º 5, do artigo 142.º, do CPTA, de acordo com o qual deverão aqueles ser impugnados no recurso que vier a ser interposto da decisão final, excepto nos casos de subida imediata previstos no CPC. Nos termos do n.º 2, do artigo 691.º-A, deste diploma, sobem em separado e, portanto de imediato, as apelações não compreendidas no n.º 1 da mesma disposição, ou seja, quando em causa esteja: (i) decisão que aprecie o impedimento do juiz; (ii) decisão que aprecie a competência do tribunal; (iii) decisão que aplique multa; (iv) decisão que condene no cumprimento de obrigação pecuniária; (v) decisão que ordene o cancelamento de qualquer registo; (vi) decisão que seja proferida depois da decisão final; (vii) despacho saneador que, sem pôr termo ao processo, decida do mérito da causa; (viii) despacho que admita ou rejeite meios de prova; e (ix) decisão cuja impugnação com o recurso da decisão final seria absolutamente inútil.

⁹⁹ Cfr. MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, *ob.cit.*, p. 893.

IV – Conclusão

A dicotomia fundamental em que assenta o contencioso tributário constitui apenas uma das manifestações do carácter disseminado do quadro normativo que disciplina esta matéria. Numa tentativa de ultrapassar as dificuldades colocadas pelo constante esforço de articulação que implica a prática deste tipo de direito processual – seja do ponto de vista do contribuinte, da Fazenda Pública, ou dos próprios tribunais –, a doutrina tem já avançado soluções que procuram imprimir ao processo judicial tributário a uniformidade de que ele hoje carece¹⁰⁰.

Com efeito, as diferenças existentes entre o processo de impugnação judicial e a acção administrativa especial poderão levar a que se questione, nomeadamente, se o facto de o contribuinte ter ao seu dispor meios processuais que, ora integram um contencioso de mera anulação, ora estão compreendidos num contencioso de plena jurisdição, não implicará uma diminuição injustificada das suas garantias. Ou, por outro lado, que sentido fará, em face de decisões em toda a linha idênticas, ser o regime de recurso distinto conforme o contribuinte tenha contestado um acto de liquidação ou um acto de indeferimento do reconhecimento da caducidade da garantia prestada no âmbito do processo de execução fiscal¹⁰¹.

Não obstante sejam em grande número as questões que se poderão levantar quanto à tutela efectiva dos interesses do contribuinte em face desta dualidade, a verdade é que, por ora, e até que seja implementada uma eventual

¹⁰⁰ A este respeito, veja-se a posição de MARTA REBELO, que sugere a reformulação do processo de impugnação judicial, de modo a que aí se passe a admitir a contestação, não só dos actos cuja anulação, declaração de nulidade ou de inexistência pode já ser peticionada nessa sede, como ainda daqueles em relação aos quais o meio de reacção adequado é ainda a acção administrativa especial – cfr. MARTA REBELO, *O acto tributário está perdido? – Implicações da reforma do processo administrativo no acesso à justiça tributária*, in *Cadernos de Justiça Administrativa* n.º 54, Novembro/Dezembro 2005, pp. 58-59.

¹⁰¹ Pense-se, por exemplo, no regime de subida do recurso de uma decisão de dispensa da produção de prova testemunhal, que no âmbito da impugnação judicial terá subida a final (cfr. n.º 1, do artigo 285.º, do CPPT), e em sede de acção administrativa especial subirá de imediato (cfr. n.º 2, do artigo 691.º-A, do CPC aplicável *ex vi* n.º 5, do artigo 142.º, do CPTA).

reforma do contencioso tributário, importará ter presentes os trâmites que compõem um e outro meio processual, assim se diluindo a complexidade inerente à necessária articulação entre o direito processual tributário e o direito processual administrativo.