

Tem sido reconhecido que “o conceito de insuficiência económica é um conceito relativo, não podendo ser dissociado do valor das custas [...] A incapacidade económica que justifica a concessão de apoio judiciário deve, concretamente, ser aferida tendo em conta os custos concretos de cada acção e a disponibilidade da parte que o solicita, não estando excluído que seja concedido, em maior ou menor medida, se o valor da causa assim o justificar.” (Jorge Miranda e Rui Medeiros, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, 2005, p. 181 e Salvador da Costa, *Apoio Judiciário*, 6.ª edição, Almedina, Coimbra p. 56).

E, mais incisivamente para a economia do presente recurso, acrescentam os Ilustres Autores, que “a expectativa inicial do provável custo da utilização da via judiciária constitui um dos elementos que os interessados ponderam na decisão de aceder ou não aos tribunais para a defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos” (Jorge Miranda e Rui Medeiros, ob. cit., p. 185).

9 — A circunstância de ter desaparecido a eventual ocorrência de “encargo excepcional” como norma que permitia requerer-se o pedido de apoio judiciário numa fase mais tardia do processo não obsta a que o requerente, fundando-se no artigo 8.º da Lei n.º 34/2004, na redacção que lhe foi conferida pela Lei n.º 47/2007, de 28 de Agosto, invoque a superveniência de uma insuficiência económica que lhe acarreta não ter as condições objectivas para suportar os custos de um processo.

Assim, a aludida “ocorrência de encargo excepcional” que se poderia traduzir num aumento manifesto dos custos de uma acção face ao valor que lhe foi atribuído na petição inicial, é consumida pela previsão referenciada como “insuficiência económica superveniente”.

Com efeito, existe insuficiência económica superveniente quer nas situações de decréscimo dos rendimentos do requerente como nas situações de manifesto aumento da despesa, sendo que o aumento inusitado dos custos de uma acção se reporta a casos de aumento da despesa.

Ora numa interpretação, que é conforme à Constituição, deve o intérprete (juiz incluído), preferir sempre o sentido que o texto constitucional suporta. Se o não fizer e desaplicar a norma legal com fundamento em inconstitucionalidade, no recurso que subir ao Tribunal Constitucional, nos termos do artigo 80.º, n.º 3 da LTC, deve este fixar o sentido da norma que é compatível com a Constituição, e mandar aplicar esta no processo com tal interpretação (cf. Acórdãos n.ºs 163/95 e 198/95, publicados, respectivamente, no *Diário da República*, 2.ª série, de 8 de Junho 22 de Junho de 1995).

10 — Assim, para o conjunto normativo formado pelos artigos 6.º e 8.º da Lei n.º 47/2007, de 28 de Agosto, na interpretação segundo a qual a actual redacção do artigo 18.º, n.º 2 da Lei n.º 34/2004, de 29 de Julho, introduzida pela Lei n.º 47/2007, de 28 de Agosto, se aplica aos pedidos de protecção jurídica apresentados após a entrada em vigor desta — 1 de Janeiro de 2008 -, no âmbito de acções instauradas antes desta data, fixa-se a interpretação a seguir enunciada.

### III — Decisão

Nestes termos, concede-se provimento ao recurso, devendo a decisão recorrida ser reformada por forma a aplicar no julgamento do recurso o conjunto normativo com o sentido de que:

*A avaliação da insuficiência económica superveniente para efeito do requerimento de apoio judiciário inclui a tomada em consideração da ocorrência de um “encargo excepcional”, em virtude do decurso do processo.*

Sem custas.

Lisboa, 23 de Julho de 2009. — José Borges Soeiro — Maria João Antunes — Carlos Pamplona de Oliveira — Gil Galvão — Rui Manuel Moura Ramos.

202311094

### Acórdão n.º 376/2009

#### Processo n.º 770/07

Acordam na 1.ª Secção do Tribunal Constitucional:

#### I — Relatório

1 — Por sentença de 19 de Junho de 2006, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa julgou totalmente improcedente a impugnação deduzida por CLEAUTO — Automóveis e Peças Usadas, L.ª e confirmou a liquidação adicional de IRC efectuada pela Fazenda Pública, relativa ao ano fiscal de 1999, no montante global de €368.004,26.

Desta sentença recorreu CLEAUTO — Automóveis e Peças Usadas, L.ª para o Tribunal Central Administrativo Sul, formulando as seguintes conclusões:

“[...] A) A sentença recorrida fez uma incorrecta interpretação da factualidade constante dos autos e uma incorrecta qualificação dos factos relevantes para efeitos de aplicação da lei.

B) Os artigos 86.º, n.º 3 e 91.º da LGT e 117.º do CPPT, ao estabelecerem como pressuposto da impugnação judicial a necessidade de dedução do pedido de revisão da matéria colectável, violam o princípio da garantia de tutela jurisdiccional efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos administrados, previsto no artigo 268.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa.

C) A notificação do relatório de inspecção tributária omite uma formalidade essencial (a obrigatoriedade do recurso, sob pena de preclusão da possibilidade de reclamar ou impugnar o acto de liquidação), o que gera a invalidade da notificação, e, por conseguinte, a invalidade e ineficácia de todos os seus termos subsequentes.

D) Ao considerar que não ocorre, no caso *sub judice*, o vício formal de falta de fundamentação do acto de liquidação, a sentença recorrida viola o princípio do dever de fundamentação dos actos administrativo-tributários, previsto nos artigos 268.º, n.º 3, da CRP, 77.º da LGT, 21.º e 82.º do anterior CPT, 63.º do RCIPT e 125.º do CPA.

E) Improcedem igualmente, por falta de fundamento factual e legal, os argumentos aduzidos, constantes da decisão recorrida, de que estão reunidos, no presente caso, os pressupostos legais de que depende o recurso a métodos indirectos de avaliação da matéria tributável da Recorrente. A avaliação indirecta apenas pode ocorrer nos casos e condições expressamente previstos na lei, o que não se verifica no nosso caso concreto.

F) A Administração fiscal não alegou, e muito menos demonstrou, que das pretensas incorrecções resultava uma impossibilidade de quantificação da matéria colectável. Para ser possível recorrer aos métodos indirectos de avaliação da matéria tributável não basta a verificação e demonstração, pela administração tributária, de uma das anomalias expressamente consignadas no artigo 88.º da LGT. É ainda necessário que, por força dessa anomalia, não seja possível o apuramento da matéria tributável, o que a Administração Fiscal não provou. Ao decidir nos termos em que o fez, o Tribunal *a quo* violou o disposto nos artigos 87.º e 88.º da LGT.

G) A solução de direito defendida pelo Tribunal *a quo* é lesiva das expectativas da Recorrente ao confirmar a errónea aplicação dos métodos de avaliação indirecta e ao considerar que passou a incidir sobre a Reclamante o ónus da prova de que houve erro ou manifesto excesso na matéria colectável quantificada com recurso ao sistema da avaliação indirecta.

H) Não foi feita prova da verificação dos pressupostos legais para existir recurso a métodos indiciários de avaliação, e, consequentemente, não foi ilidida a presunção de veracidade dos elementos contabilísticos da Recorrente.

I) No caso, não foi aplicado qualquer dos critérios a ter em conta na determinação da matéria tributável por métodos indirectos, pelo que se afigura ilegal a forma como o rendimento foi determinado.

J) Em suma, ao decidir como o fez, a sentença recorrida violou o disposto nos artigos 268.º, n.º 3 e 4, da CRP; 58.º, 74.º, 75.º, 77.º, 81.º, 85.º, 87.º, 88.º, 90.º da LGT; 36.º do CPPT e demais regras de notificação e princípio da boa fé; 21.º e 82.º do anterior CPT, 63.º do RCIPT e 125.º do CPA.

Nestes termos, e nos demais de direito aplicáveis, deve o presente Recurso ser julgado procedente, por provado, e, consequentemente, deve a sentença recorrida ser revogada, com a consequente declaração de invalidade e anulação da liquidação impugnada, com as demais consequências legais. [...]”

2 — Por acórdão de 29 de Maio de 2007, o Tribunal Central Administrativo Sul negou provimento ao recurso e confirmou a sentença recorrida. Pode ler-se no texto do aresto, para o que agora releva, o seguinte:

“[...] — No caso vertente o Mm.º juiz recorrido, na esteira, aliás, de entendimento sustentado pela AT para indeferir a reclamação graciosa do acto de liquidação em causa considerou, além do mais, que e citamos “Não tendo o impugnante deduzido o pedido de revisão da matéria colectável, a quantificação da mesma tornou-se caso resolvido ou caso decidido, ficando prejudicada a possibilidade de impugnação judicial com tal fundamento devido a falta de uma condição de procedibilidade.”

— Estando em questão liquidação levada a cabo na decorrência de correcções à matéria colectável declarada pela recorrente, com referência ao exercício de 1999, com recurso a presunções e, em simultâneo, a correcções técnicas, temos por absolutamente incontroverso o entendimento sustentado pelo Mm.º juiz recorrido, no que à liquidação resultante das aludidas correcções com recurso a metodologia indiciária diz respeito.

— De facto, sendo incontroverso, — como, aliás ninguém dissente —, ser aplicável ao caso vertente o estatuído pela LGT, entrada em vigor a 1 de Janeiro desse mesmo ano, tal lei determina, no seu artigo 86.º, n.º 5, exactamente aquilo que o Mm.º juiz recorrido, ao menos, também disse.

— Estatui, na realidade e como, aliás, a própria recorrente dá conta nos autos, o preceito legal em causa, que “Em caso de erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação indirecta da matéria tributável, a impugnação judicial da liquidação ou, se esta não tiver lugar, da avaliação indirecta depende da prévia reclamação nos termos da presente lei”, ou seja, nos termos procedimentais referidos no artigo 91.º subsequente.

— Trata-se de matéria que, a final de contas, era já contemplada no âmbito da legislação anterior, (artigos 84.º e 136.º do revogado CPT), ainda que em termos menos abrangentes, na medida em que, então, a reclamação prévia necessária restringia-se ao âmbito da quantificação, enquanto que o legislador, com a LGT, como expressamente se determina no aludido artigo 86.º/5, quis abarcar também, no procedimento de revisão, em caso de utilização de metodologia indiciária, a questão da verificação dos indispensáveis pressupostos legais ao lançar mão de tal metodologia.

— Esgrime, no entanto, a recorrente, que o preceito em causa é inconstitucional por afrontar o preceituado no artigo 268.º/4 da CR Portuguesa, na medida em que limita, em termos que tem por inadmissíveis, o seu direito a recorrer a juízo para questionar a legalidade do acto tributário, sem que lobrigue justificação adequada para tal bem como para o distinto tratamento, nesta matéria, consoante a correcção se opere por presunções ou por correcções técnicas.

— Afigura-se-nos manifesta a absoluta falta de razão da recorrente, já que como temos por manifesto, o artigo em questão mais não faz do que disciplinar o acesso aos meios judiciais, para sindicância de actos tributários de liquidação oficiosa, com recurso a presunções, em nada se limitando o direito dos contribuintes ao seu uso que, observado o procedimento imposto por lei, não sofrem qualquer limitação na utilização dos meios processuais judiciais disponíveis.

— Tanto bastaria, pois, e na esteira de jurisprudência firme, alguma da qual referenciada na decisão recorrida, e do que já, neste mesmo sentido e como acima se referiu, dispunha o CPT, — e relativamente ao que se justifica o mesmo tipo de argumentação —, para se concluir que nenhuma compressão é imposta pelo normativo em causa aos direitos dos contribuintes, no recurso a juízo para sindicarem actos tributários de liquidação decorrentes correcções através de presunções. Sempre se dirá, contudo, quer como uma das razões da imposição do procedimento de revisão, quer como tratamento diverso do que sucede no caso da utilização de correcções técnicas, que não há que perder de vista que a metodologia indiciária, como metodologia residual que é, num sistema em que, por princípio, se apoia na verdade do declarado pelos contribuintes por conduzir por regra e salvo caso meramente fortuito, a resultados (valores) Apurados distintos dos que efectivamente se verificaram, ainda que o mais aproximado possível, está, à partida, condenada, a não dar cumprimento à regra programática de cariz constitucional, da tributação do rendimento real das empresas.

— Trata-se, no entanto de um mal necessário, por ser o mal menor, e, nessa perspectiva, perfeitamente justificável em face dos interesses em jogo, já que seria absolutamente desproporcionado e intolerável, dar um verdadeiro prémio aos contribuintes relapsos e faltosos, que, por romperem com dever de colaboração a que estão adstritos para com a AF e que constitui o suporte do sistema declarativo, acabassem por fugir à tributação, apenas porque, na impossibilidade do apuramento directo e exacto do respectivo rendimento tributável, a metodologia indiciária, ao recorrer a índices conhecidos, acabe por extrapolar factos/juízos conclusivos desconhecidos que ainda que aproximando-se em coerência, o mais possível da realidade, só por mero acaso com ela podem vir a coincidir.

— E nesta linha de entendimento, bem se compreende o recurso ao procedimento de revisão, com a extensão que lhe foi dada pelo legislador, seja porque dentro daquele princípio de cooperação entre as partes, em caso de acordo, o resultado obtido, seguramente, mais fiável, do ponto de vista de aderência à realidade, do que aquele que foi, inicialmente presumido, seja porque, como consequência disto mesmo, e em caso de acordo, o respectivo alcance deixa de poder ser sindicado em juízo.

— Mas sendo assim, então o que se tem de concluir é que, nem sequer se deve entrar na apreciação de quaisquer outros fundamentos invocados pela recorrente para assacar o acto impugnado de ilegal, uma vez que, como é axiomático, a respectiva apreciação pressupõe a possibilidade de discussão em juízo de tais questões; Ora, como se acabou de referir, tal possibilidade de discussão não existe, no caso vertente e no que à liquidação com suporte em métodos indiciários diz respeito, pelo que tanto basta, neste estrito âmbito, para se concluir pela falência do recurso. [...]

3 — Inconformada, *CLEAUTO — Automóveis e Peças Usadas*, *L.ª* recorreu para o Tribunal Constitucional, ao abrigo do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 70.º da Lei n.º 28/82, de 15 de Novembro (LTC), para apreciação da conformidade constitucional “da norma contida nos artigos 86.º n.º 3 e 91.º da lei geral tributária e no artigo 117.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, na interpretação formulada pelo Tribunal *a quo* — segundo a qual a dedução de pedido

de revisão da matéria colectável é pressuposto necessário ao recurso à impugnação judicial do acto tributário de liquidação decorrente da avaliação indirecta — por violação do princípio da garantia de tutela jurisdicional efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos administrados, consagrado no artigo 268.º, n.º 4 da Constituição da República Portuguesa”.

O recurso foi admitido e a recorrente alegou e concluiu:

“[...] 1.ª O princípio da tutela jurisdicional efectiva contempla como seu corolário o “princípio da promoção do acesso à justiça” (também denominado princípio pro actione ou princípio do favor do processo), segundo o qual as normas processuais devem ser interpretadas (e também aplicadas) No sentido da validade ou da eficácia dos actos processuais praticados pelo tribunal ou pelas partes (de ambas, demandante e demandado), dos quais dependa o conhecimento do mérito das pretensões formulado junto dos tribunais.

2.ª O Tribunal *a quo*, conclui, a partir da interpretação conjugada, que os artigos 86.º, n.º 3 e 91.º da LGT e 117.º do CPPT mais não fazem do que disciplinar o acesso aos meios judiciais, para sindicância de actos tributários de liquidação oficiosa, com recurso a presunções, em nada se limitando o direito dos contribuintes ao seu uso que, observado o procedimento imposto por lei, não sofrem qualquer limitação na utilização dos meios processuais judiciais disponíveis.

3.ª Em rigor, o Tribunal *a quo* não se debruçou sobre o caso concreto suscitado no presente processo pela Recorrente, limitou-se a apregoar argumentos que falecem totalmente em face da lógica argumentativa subjacente, pelo que, assentou o seu raciocínio normativo em argumentos que devem ser desconsiderados pela falta de conexão lógica e hermenêutica das questões suscitadas com as questões em discussão nos presentes autos.

4.ª O acórdão recorrido fez uma incorrecta interpretação da factualidade constante dos autos e uma incorrecta qualificação dos factos relevantes para efeitos de aplicação da lei.

5.ª A norma contida nos artigos 86.º, n.º 3 e 91.º da LGT e no artigo 117.º do CPPT, na interpretação formulada pelo Tribunal *a quo*, é materialmente inconstitucional por violação do princípio da promoção da justiça corolário do princípio da tutela jurisdicional efectiva consagrado nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4 da CRP.

6.ª O acórdão recorrido ao não considerar inconstitucional o normativo contido nos artigos 86.º, n.º 3 e 91.º da LGT e no artigo 117.º do CPPT, violou o princípio da promoção da justiça corolário do princípio da tutela jurisdicional efectiva consagrado nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4 da CRP.

7.ª Ainda que existissem dúvidas quanto ao sentido da aplicação dos artigos 86.º, n.º 3 e 91.º da LGT e no artigo 117.º do CPPT, e esta fosse de qualquer modo ambígua, por aplicação do princípio da promoção do acesso à justiça, o sentido a adoptar sempre seria aquele que permitisse concluir pela admissão da impugnação judicial no presente processo e pelo conhecimento do mérito do recurso jurisdicional interposto, o qual, aliás, se revela como o mais favorável ao contribuinte.

8.ª Os artigos 86.º, n.º 3 e 91.º da LGT e 117.º do CPPT, ao estabelecerem como pressuposto da impugnação judicial a necessidade de dedução do pedido de revisão da matéria colectável, na interpretação formulada pelo Tribunal *a quo*, são materialmente inconstitucionais por violação do princípio da garantia de tutela jurisdicional efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos administrados, previsto no artigo 268.º, n.º 4, da CRP, e em consequência, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 29.05.2007, deve ser reformulado em conformidade com o julgamento sobre a questão da inconstitucionalidade.

Nestes termos,

Deverá ser dado provimento ao presente recurso, e em consequência:

(i) Deverá ser declarada a inconstitucionalidade da norma contida nos artigos 86.º, n.º 3 e 91.º da LGT e no artigo 117.º do CPPT, por violação do princípio da garantia de tutela jurisdicional efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos administrados, previsto no artigo 268.º, n.º 4, da CRP;

(ii) Devem os autos baixar ao tribunal de onde provieram, a fim de que este, reforme a decisão em conformidade com o julgamento sobre a questão da inconstitucionalidade. [...]

A recorrida Fazenda Pública apresentou contra alegação.

4 — Admitindo a ocorrência de uma causa de não conhecimento do recurso, o relator convidou a recorrente a pronunciar-se sobre a seguinte questão:

“[...] *CLEAUTO — Automóveis e Peças Usadas*, *L.ª* recorre, ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do artigo 70.º da Lei n.º 28/82 de 15 de Novembro, para apreciação da conformidade constitucional “da norma contida nos artigos 86.º, n.º 3 e 91.º da lei geral tributária e no artigo 117.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, na interpretação segundo a

qual a dedução de pedido de revisão da matéria colectável é pressuposto necessário ao recurso à impugnação judicial do acto tributário de liquidação decorrente da avaliação indirecta, por violação do princípio da garantia de tutela jurisdicional efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos administrados, consagrado no artigo 268.º, n.º 4 da Constituição da República Portuguesa.

Todavia, apura-se que o tribunal recorrido aplicou como fundamento da decisão o n.º 5 do artigo 86.º da lei geral tributária [que determina que em caso de erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação indirecta da matéria tributável a impugnação judicial da liquidação depende do prévio pedido de revisão da matéria colectável] e não os artigos 86.º, n.º 3 e 91.º da lei geral tributária e no artigo 117.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, na aludida interpretação”

A recorrente respondeu. Invocou o seguinte:

“[...] 1. O Recorrente ao requerer a apreciação da constitucionalidade da norma contida no n.º 3, do artigo 86.º da lei geral tributária (adiante “LGT”) Na interpretação segundo a qual a dedução de pedido de revisão da matéria colectável é pressuposto necessário à impugnação judicial do acto tributário de liquidação, por violação do princípio da garantia de tutela jurisdicional efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos e administrados, consagrado no artigo 268.º, n.º 4 da Constituição da República Portuguesa, incorreu num lapso de escrita.

2 — Do teor das alegações de recurso para o tribunal recorrido resulta evidente que o que o Recorrente pretende ver apreciada é a constitucionalidade da norma contida no n.º 5, do artigo 86.º da LGT e não da norma contida no n.º 3 daquele preceito.

3 — Norma esta que, aliás, não foi suscitada pelo acórdão recorrido, nem podia ter aplicação aos autos, já que apenas se destina a estabelecer “[...] a regra da impugnação unitária do acto tributário [...]”. Vide *António Lima Guerreiro*, “Lei Geral Tributária Anotada”, Editora Rei dos Livros, pg. 367.

4 — Sendo, isso sim, o n.º 5, do artigo 86.º da LGT que se afigura aplicável ao caso vertente, embora não com a interpretação dada pelo acórdão recorrido, porquanto determina que “Em caso de erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação indirecta da matéria tributável a impugnação judicial da liquidação ou, se esta não tiver lugar, da avaliação indirecta depende da prévia reclamação nos termos da presente lei.”

5 — Nos termos do artigo 249.º do Código Civil (CC), “O simples erro de cálculo ou de escrita, revelado no próprio contexto da declaração ou através das circunstâncias em que a declaração é feita, apenas dá direito à rectificação deste.”

6 — Por conseguinte, onde se lê “n.º 3, do artigo 86.º”, deverá ler-se “n.º 5, do artigo 86.º”.

7 — É também de referir que, ao contrário do que refere o douto despacho, ao manter a decisão de indeferimento da impugnação judicial por falta daquele pressuposto processual, o acórdão recorrido não deixa, naturalmente, de proceder à aplicação, pelo menos implícita, dos artigos 91.º da LGT e 117.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), já que estes artigos são de conteúdo idêntico ao n.º 5, do artigo 86.º da LGT.

Nestes termos e nos melhores de Direito aplicáveis, requer a V. Exa. se digne admitir, nos termos do artigo 249.º do Código Civil, a rectificação daquele erro de escrita e, bem assim, os fundamentos invocados e, por conseguinte, se digne a conhecer do objecto do presente recurso.

Conclui e requer como nas alegações de recurso para o Tribunal Constitucional.”

## II — Objecto do recurso

5 — A recorrente requer, ao abrigo da alínea *b*) do n.º 1 do artigo 70.º da lei do Tribunal Constitucional, que seja apreciada a inconstitucionalidade da norma contida nos artigos 86.º, n.º 5 e 91.º da lei geral tributária e no artigo 117.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, interpretada no sentido de que a dedução de pedido de revisão da matéria colectável é pressuposto necessário ao recurso à impugnação judicial do acto tributário de liquidação decorrente da avaliação indirecta.

O recurso previsto na alínea *b*) do n.º 1 do artigo 70.º da lei do Tribunal Constitucional tem natureza normativa, visando apreciar a conformidade constitucional de normas efectivamente aplicadas como *ratio decidendi* na decisão recorrida. Nestes recursos, a apreciação das questões de constitucionalidade está condicionada a uma efectiva aplicação da norma cuja constitucionalidade haja sido suscitada durante o processo, pelo que importa identificar a norma, aplicada na decisão recorrida, que deverá constituir o objecto do presente recurso.

Considerou o tribunal recorrido que, “estando em questão liquidação levada a cabo na decorrência de correcções à matéria colectável” “com recurso a metodologia indiciária”, é incontroverso o entendimento sustentado pelo Mm.º juiz recorrido de que “Não tendo o impugnante deduzido o pedido de revisão da matéria colectável, a quantificação da mesma tornou-se caso resolvido ou caso decidido, ficando prejudicada

a possibilidade de impugnação judicial com tal fundamento devido a falta de uma condição de procedibilidade” por ser aplicável ao caso o n.º 5 do artigo 86.º da lei Geral Tributária, o qual determina “exactamente aquilo que o Mm.º juiz recorrido, ao menos, também disse” estatuidando que “«Em caso de erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação indirecta da matéria tributável, a impugnação judicial da liquidação ou, se esta não tiver lugar, da avaliação indirecta depende da prévia reclamação nos termos da presente lei», ou seja, nos termos procedimentais referidos no artigo 91.º subsequente.”

Como resulta do acórdão recorrido, designadamente das partes agora transcritas, o tribunal recorrido aplicou como fundamento da decisão a norma insita no n.º 5 do artigo 86.º da lei geral tributária (aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro), que determina que, em caso de erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação indirecta da matéria tributável, a impugnação judicial da liquidação depende da prévia reclamação, procedimento que segue os termos previstos no artigo 91.º da mesma lei, ou seja, os termos do *procedimento de revisão da matéria colectável*.

Assim, atenta a natureza instrumental do recurso de constitucionalidade, deve apreciar-se apenas a conformidade constitucional da norma insita no n.º 5 do artigo 86.º, conjugado com o artigo 91.º, ambos da lei geral tributária (aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro), que determina que em caso de erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação indirecta da matéria tributável a impugnação judicial da liquidação depende de prévia reclamação disciplinada pelos termos do procedimento de revisão da matéria colectável.

## III — Fundamentos

6 — A questão que é colocada no presente recurso é a de saber se é inconstitucional, por violação da garantia de tutela jurisdicional efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos administrados, consagrada no artigo 268.º, n.º 4 da Constituição, a norma insita no n.º 5 do artigo 86.º, conjugado com o artigo 91.º, ambos da lei geral tributária (aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro), que determina que, em caso de erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação indirecta da matéria tributável, a impugnação judicial da liquidação depende da prévia reclamação que segue os termos do procedimento de revisão da matéria colectável.

O Tribunal já se pronunciou, por diversas vezes, no sentido de não ser possível retirar da garantia de tutela jurisdicional efectiva, conferida aos administrados pelo n.º 4 do artigo 268.º da Constituição — na qual se inclui a impugnação de quaisquer actos administrativos que lesem os seus direitos ou interesses legalmente protegidos —, a inconstitucionalidade de todas as normas que exigem a prévia utilização de meios de impugnação administrativa como condição de conhecimento da impugnação contenciosa de actos administrativos.

7 — Com efeito, a propósito do artigo 25.º n.º 1 da lei de *Processo dos Tribunais Administrativos* (Decreto-Lei n.º 267/85, de 16 de Julho) O Tribunal seguiu esse orientação, designadamente, nos Acórdãos n.ºs 603/95, 425/99, 548/99, 329/2000, 235/2003 e 188/2004 (todos disponíveis para consulta em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt)).

No primeiro deles, o Tribunal pronunciou-se pela conformidade do artigo 25.º n.º 1 da lei de Processo dos Tribunais Administrativos, interpretado por forma a considerar que um acto praticado por um órgão subalterno da Administração é contenciosamente irrecorrível, salvo se a lei determinar que o recurso hierárquico não suspende a eficácia do acto, ou se o seu autor considerar que a não execução imediata do acto causa grave prejuízo ao interesse público, com o artigo 268.º n.º 4 da Constituição, na redacção dada pela Lei n.º 1/89, de 8 de Julho. Pode ler-se neste acórdão:

“[...]”

Este Tribunal, no seu acórdão n.º 9/95 [*proferido em processo no qual estava em causa o mesmo preceito legal interpretado no sentido de considerar irrecorríveis contenciosamente os despachos da Caixa Geral de Aposentações que decidam, desfavoravelmente às pretensões dos interessados, os pedidos de contagem prévia de tempo de serviço para efeitos de aposentação*] (publicado no *Diário da República*, 2.ª série, de 22 de Março de 1995), a propósito deste tema, afirmou o seguinte:

Comparando este preceito com o do n.º 3 do mesmo artigo 268.º, na versão de 1982 (a que ele corresponde), verifica-se que, nele, se eliminou o inciso “definitivos e executórios” que constava da redacção de 1982. Ou seja: a “definitividade” e a “executoriedade” do acto administrativo deixaram de ser pressupostos da sua impugnação contenciosa.

“[...]”

Do que vem de dizer-se decorre que, quer a eliminação do inciso “definitivos e executórios”, que constava do n.º 3 do artigo 268.º da Constituição, na versão de 1982, tenha significado apenas uma purificação do conceito de acto administrativo susceptível de ser contenciosamente impugnado (“uma [sua] formulação mais correcta e consequente”), quer tenha um alcance diverso, uma coisa é certa. E é esta: o que a garan-

tia constitucional da accionabilidade dos actos administrativos ilegais procura assegurar é que haja sempre a possibilidade de sindicância judicialmente, com fundamento na sua ilegalidade, todo e qualquer acto de autoridade que produza ofensa de situações juridicamente reconhecidas (isto é, que tenha efeitos externos). Mas, do domínio do contencioso de anulação, há-de, no entanto, “excluir-se todo e qualquer acto que não esteja a concretizar lesões, todo o acto que no procedimento serve apenas actos de primeira grandeza” (Rogério E. Soares, loc. cit., página 32).

[...]

O sentido da garantia constitucional de recurso contencioso contra actos administrativos ilegais é, portanto, este: ali onde haja um acto da Administração que defina a situação jurídica de terceiros, causando-lhe lesão efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, existe o direito de impugná-lo contenciosamente, com fundamento em ilegalidade. Tal direito de impugnação contenciosa já não existe, se o acto da Administração não produz efeitos externos ou produz uma lesão de direitos ou interesses apenas potencial.

[...] Pois bem: *in casu*, o que, justamente, acontece é que o acto de que se interpôs recurso contencioso de anulação (recordando: o despacho do director-geral das Contribuições e Impostos que “não agiu ao abrigo de delegação de poderes, não sobre a matéria possui competência exclusiva”, no qual se indeferiu um pedido do recorrente de promoção a técnico tributário de 1.ª classe) Não representa a última palavra da Administração sobre a pretensão formulada. Trata-se, na verdade — diz o acórdão recorrido, sem que essa afirmação seja passível de censura por este Tribunal — de um acto praticado por um órgão subalterno da Administração, passível de recurso hierárquico necessário. A decisão final (definitiva) Da Administração cabia, pois, ao órgão colocado no topo da respectiva hierarquia administrativa.

Tratando-se de uma decisão de não promoção de um funcionário, sujeita a recurso hierárquico necessário, não causou ela lesão efectiva do direito que o funcionário invoca, pois, se tal direito existir, sempre ele poderá vir a ser reconhecido pelo órgão a que na Administração cabe a última e definitiva palavra sobre a matéria.

A lesão do direito invocada, a existir, é, por isso, meramente potencial.

Mas, sendo assim, mesmo não se podendo recorrer contenciosamente do mencionado despacho (tal como se decidiu no acórdão recorrido), não se viola a garantia constitucional da accionabilidade dos actos administrativos ilegais, já que ainda é possível tentar obter uma tutela eficaz do direito do administrado ao nível da Administração. [...]

No segundo dos referidos Acórdãos (n.º 425/99), o Tribunal pronunciou-se sobre a conformidade da norma do artigo 25.º n.º 1 da lei de Processo nos Tribunais Administrativos com o artigo 268.º n.º 4 da Constituição, após a 4.ª revisão constitucional (Lei n.º 1/97). Pode ler-se neste acórdão:

[...]

4 — A questão posta no presente recurso não é nova e, concretamente quanto a um acto administrativo proferido por um órgão subalterno da Administração, numa via hierárquica necessária, o Tribunal Constitucional entendeu que a mesma norma do artigo 25.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 267/85, de 16 de Julho, a LPTA, não é inconstitucional.

Fê-lo no Acórdão n.º 603/95, publicado nos Acórdãos do Tribunal Constitucional, vol. 32.º, pág. 411 e segs..

É a posição exposta neste aresto que há que reiterar no presente recurso de constitucionalidade.

Tal posição não é, na verdade, infirmada pelas alterações introduzidas no texto do artigo 268.º, n.º 4, da Constituição, com a revisão constitucional de 1997.

5 — Após a lei Constitucional n.º 1/97, neste artigo 268.º, n.º 4, passou a referir-se o direito a uma tutela jurisdicional efectiva, incluindo, nomeadamente, a impugnação de quaisquer actos administrativos que lesem os administrados, independentemente da sua forma.

Tal norma contém, pois, uma garantia de protecção jurisdicional de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias. Dela decorre, designadamente, a “inconstitucionalidade de normas erguidas como impedimento legal a uma protecção adequada de direitos e interesses legalmente protegidos dos particulares”, bem como um dever de configuração adequada dos instrumentos de tutela judicial já existentes (assim, J. J. Gomes Canotilho, Direito constitucional e teoria da constituição, Coimbra, 1998, pág. 457).

Todavia, não se vê que da consagração desta garantia de protecção jurisdicional, dirigida à protecção dos particulares através dos tribunais, e deste direito de impugnação dos actos administrativos lesivos, haja que decorrer a impossibilidade do condicionamento, pelo legislador, de tal recurso contencioso a um recurso hierárquico dos actos administrativos proferidos por órgãos subalternos da Administração — ou, o que é o mesmo, que dela decorra uma obrigatoria impugnabilidade jurisdicional imediata desses actos, independentemente da sua reapreciação por órgãos superiores.

Do artigo 268.º, n.º 4, da Constituição não resulta, na verdade, como se diz no Acórdão recorrido, “a ideia de que todo o acto que não aquiesça às pretensões de um cidadão é imediatamente recorrível para os tribunais.”

Desde logo, um acto administrativo da autoria de um subalterno, como acto precário, susceptível de ser alterado por órgãos superiores, não reveste também carácter lesivo como última palavra da Administração sobre a matéria, que não possa ser corrigido pela própria Administração. A reacção contra a potencial lesão resultante desse acto, igualmente precária, não tem pois, que poder efectivar-se imediatamente através do recurso aos tribunais, podendo tal reacção ser condicionada à reapreciação pela própria Administração.

Por outro lado, da obrigatoriedade de um prévio recurso hierárquico não resulta a inviabilização, ou, sequer, a inadequação da tutela de direitos e interesses dos particulares. Apenas se impõe a necessidade de impugnação hierárquica prévia para actos de órgãos subalternos, ficando em qualquer caso assegurado o posterior recurso contencioso.

Já, aliás, com a 2.ª revisão constitucional se pretendeu, na definição dos actos administrativos, um afastamento dos conceitos de definitividade e de executoriedade, anteriormente utilizados, prevendo-se a garantia de recurso contencioso contra quaisquer actos, agora formulada como garantia de “tutela jurisdicional efectiva”. Todavia, como se salienta na doutrina,

“a garantia constitucional não obsta a que a lei imponha, entre outras condições de procedibilidade, a necessidade de impugnação administrativa prévia de certos actos administrativos praticados por órgãos subalternos (actos não definitivos), nem a que exija uma necessidade concreta de protecção judicial do particular, por vezes inexistente em casos de actos já constituídos mas ainda não eficazes — será esse [...] o sentido e o alcance actual do artigo 25.º da LPTA, ao exigir que os actos sejam ‘definitivos e executórios’”.

[J.C. Vieira de Andrade, A justiça administrativa (Lições), Coimbra, 1999, pág. 96]

A tutela jurisdicional efectiva dos administrados não resulta, nem inviabilizada, nem, sequer, restringida pela previsão de tal via hierárquica necessária como meio de, em primeira linha, tentar obter a satisfação do interesse do administrado pela revisão do acto administrativo praticado pelo órgão subalterno da Administração, previamente ao, sempre assegurado, recurso jurisdicional. Trata-se, apenas, de um condicionamento legítimo do direito de recurso contencioso, ficando sempre ressalvada a garantia da tutela judicial em todos os casos concretos (veja-se a ob. cit., págs. 181 e segs.).

6 — No caso concreto, sendo o acto recorrido uma decisão susceptível de recurso hierárquico (cujo necessário esgotamento está justamente em causa), como se salientou no citado Acórdão n.º 603/95 “não causou ela lesão efectiva do direito que o funcionário invoca, pois, se tal direito existir, sempre ele poderá vir a ser reconhecido pelo órgão a que na Administração cabe a última e definitiva palavra sobre a matéria. A lesão do direito invocada, a existir, é, por isso, meramente potencial.” (isto, sendo certo que, a subsistir tal lesão, não ficará inviabilizada a protecção jurisdicional contra ela).

Remetendo para os fundamentos invocados neste Acórdão n.º 603/95, ter-se-á, pois, de negar provimento ao presente recurso, não se reconhecendo violação do n.º 4 do artigo 268.º, na redacção posterior a 1997, pelo preceito questionado do artigo 25.º, n.º 1, da lei de Processo nos Tribunais Administrativos. [...]

8 — Sobre a norma do n.º 6 do artigo 155.º do Código de Processo Tributário (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril), no sentido de considerar que são irrecuráveis contenciosamente os actos de primeira avaliação de prédios urbanos, enquanto não estiverem esgotados os procedimentos gratuitos necessários, o tribunal pronunciou-se nos Acórdãos n.ºs 159/96 e 468/99 (disponíveis para consulta em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt)).

No primeiro destes Acórdãos o Tribunal, subscrevendo a solução adoptada nos Acórdãos n.º 9/95 e n.º 603/95, afirmou o seguinte:

[...] o acto recorrido, que determinou, em primeira avaliação, o valor patrimonial dos prédios — lotes de terreno — da recorrente, não representa a última palavra da Administração, e, como se pode ler do acórdão recorrido, enquanto a Administração não proferir a sua “última palavra” sobre o assunto, o acto administrativo não pode “lesar direitos ou interesses” e, nessa medida, não é passível de recurso contencioso.

Com efeito, o valor resultante daquela primeira avaliação pode vir a ser revisto, alterado, reformulado, enfim, não é um acto definitivo, de “primeira grandeza”, susceptível de causar lesões a “direitos ou interesses” legalmente protegidos do interessado, pois que este tem perante si, desde logo, o recurso a meios gratuitos, ou seja, no caso, a segunda avaliação, para fixar, aí sim, por forma “definitiva”, aquele valor, e então definir a situação substantiva, produzindo efeitos externos; aquela primeira “lesão” que se pretende ver como decorrente da primeira avaliação, e a existir, será meramente potencial, apenas se tornando efectiva quando

da segunda avaliação, ou seja, após esgotados os meios gratuitos ao dispor do interessado.

Assim, esta irrecorribilidade não viola a garantia constitucional de accionabilidade, já que ainda é possível obter uma tutela do direito ao nível da Administração, pois que, não estando esgotados os meios gratuitos, não deixa o administrado de poder obter a reformulação de tal decisão, que, assim, ainda lhe não causou uma verdadeira lesão efectiva. Aquela garantia constitucional, não impede, pois, que a lei imponha como requisito ou condicionamento ao exercício de tal direito de recurso contencioso a obrigação de impugnação gratuita prévia, ou seja, o recurso hierárquico necessário. [...]

9 — Sobre o artigo 108.º-A do Estatuto da Aposentação, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 499/72 de 9 de Dezembro (norma aditada pelo Decreto-Lei n.º 214/83, de 25 de Maio), pronunciou-se o Tribunal nos Acórdãos n.ºs 499/96, 1143/96 e 1054/96 (disponíveis em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt)).

Pode ler-se no primeiro destes Acórdãos (também publicado, com anotação, nos *Cadernos de Justiça Administrativa*, n.º 0, Novembro/Dezembro de 1996):

[...]

13 — A decisão da presente questão de constitucionalidade depende, pois, do sentido que se atribuir à norma do artigo 268.º, n.º 4, da Constituição. Na sua redacção actual, tal disposição parece alargar a garantia de recurso contencioso originariamente consagrada pelo legislador constituinte, uma vez que prescinde da expressa exigência de que este tenha por objecto um acto administrativo definitivo e executório — exigência que, na verdade, constava do texto primitivo e da versão dada pela lei Constitucional n.º 1/82 (ao artigo 268.º, n.º 3):

“É garantido aos interessados recurso contencioso com fundamento em ilegalidade, contra quaisquer actos administrativos definitivos e executórios, independentemente da sua forma, bem como para obter o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido.”

Perante a evolução do texto constitucional, a doutrina administrativa divide-se: alguns autores entendem que não terá sido suprimida a exigência de que o recurso contencioso seja precedido de recurso hierárquico necessário, tendo em vista a formação de um acto administrativo verticalmente definitivo [cf. Ehrhardt Soares, “O acto administrativo”, *Scientia Jurídica*, XXXIX (1990), p. 34; Freitas do Amaral, “O projecto de Código de Contencioso Administrativo”, *Scientia Jurídica*, XLI (1992), p. 17]; outros sustentam que terá sido “inconstitucionalizada” qualquer exigência de recurso hierárquico necessário, concluindo que cabe sempre recurso contencioso de acto administrativo com eficácia externa, se bem que não verticalmente definitivo [cf. Paulo Otero, “As garantias impugnatórias dos particulares no Código do Procedimento Administrativo”, *Scientia Jurídica*, XLI (1992), p. 58 e ss.; Maria Teresa de Melo Ribeiro, “A eliminação do acto definitivo e executório na revisão constitucional de 1989”, *Direito e Justiça*, VII (1993), p. 221 e ss.].

[...]

Mas não é exigível tomar posição nessa discussão para apreender, na sua essência mínima, a *ratio* da evolução do direito de acesso aos tribunais administrativos, relevante para efeitos de juízo de constitucionalidade.

A substituição da referência a “actos administrativos que lesam direitos ou interesses legalmente protegidos” não pode ser tida como irrelevante. De modo manifesto, a intenção normativa do legislador constitucional, objectivamente considerada, aponta para o aprofundamento das garantias dos administrados. Na perspectiva do legislador constitucional, a alteração ao n.º 4 do artigo 268.º significou o propósito de desvincular a garantia de recurso do conceito tradicional de acto definitivo e executório, pondo a sua tónica nos actos que são susceptíveis de lesar direitos ou interesses legalmente protegidos. Esses actos serão, desde logo, susceptíveis de impugnação contenciosa, ao abrigo do disposto na citada norma constitucional.

Objectivamente considerada, a evolução normativa revela a troca de um entendimento formal e conceptualista do direito de acesso aos tribunais administrativos por uma visão material, assente numa ideia de justiça orientada teleologicamente (afectada à tutela de direitos ou interesses).

Não se pode concluir, porém, que seja hoje inconstitucional qualquer exigência de recurso hierárquico necessário. Quando a interposição deste recurso não obsta a que o particular interponha no futuro, utilmente, em caso de indeferimento, recurso contencioso, não terá sido violado o direito de acesso aos tribunais administrativos, tal como é conformado pelo artigo 268.º, n.º 4, da Constituição. Nesta situação, a precedência de recurso hierárquico tem como efeito determinar o início do prazo para a interposição de recurso contencioso, sem o restringir nem acarretar a sua inutilidade.

Estará em causa, simplesmente, uma ordenação do processo jurisdiccional, similar à que resulta do próprio estabelecimento de prazos para a interposição de recurso contencioso (artigo 28.º da lei de Processo nos Tribunais Administrativos), que só não valem relativamente a actos

administrativos nulos — (assim artigo 134.º, n.ºs 1 e 2 do Código do Procedimento Administrativo; sobre essa questão, cf. Freitas do Amaral, *Direito Administrativo*, III, 1989, p. 334, e Jorge Miranda, “O regime dos direitos, liberdades e garantias”, *Estudos sobre a Constituição*, III, 1979, p. 77).

[...] No caso vertente, a exigência de prévia interposição de recurso hierárquico (necessário) Contida no artigo 108.º—A do Decreto-Lei n.º 498/72, aditado pelo Decreto—Lei n.º 214/83, não obsta à posterior interposição de recurso contencioso nem afecta a sua utilidade. Tal exigência não contraria, por conseguinte, a norma do n.º 4 do artigo 268.º da Constituição. [...]

10 — O Tribunal reiterou, ainda, o juízo de não inconstitucionalidade de normas que exigem a prévia utilização de meios de impugnação administrativa como condição de conhecimento da impugnação contenciosa de actos administrativos, aderindo à jurisprudência em que se insere o Acórdão n.º 425/99, nos Acórdãos n.ºs 124/2000 (n.º 2 do artigo 22.º da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro — Lei da Finanças Locais), 99/2001 (artigo 56.º da lei de Processo dos Tribunais Administrativos), 185/2001 (normas contidas nos artigos 140.º e 141.º do Estatuto do Militar da GNR) E 564/2008 (norma do artigo 75.º, n.º 8, do Estatuto Disciplinar dos Funcionários e Agentes da Administração Central, Regional e Local, aprovado pelo Decreto—Lei n.º 24/84, de 16 de Janeiro).

11 — Também na doutrina se tem discutido, após a revisão constitucional de 1989, a questão da inconstitucionalidade de normas que fazem depender a impugnação contenciosa de certos actos administrativos da prévia utilização de meios de impugnação administrativa.

O interesse da doutrina acentuou-se com a consagração, no novo regime de processo nos tribunais administrativos (n.º 1 do artigo 51.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, aprovado pela Lei n.º 15/2002, de 22 de Fevereiro), da regra da *impugnabilidade dos actos administrativos com eficácia externa*, especialmente aqueles cujo conteúdo seja susceptível de lesar direitos ou interesses legalmente protegidos.

Mário Aroso de Almeida defende que, não obstante a consagração desta regra, não é inconstitucional a imposição de impugnações administrativas necessárias, porquanto “não cabe à Constituição estabelecer os pressupostos de que possa depender a impugnação dos actos administrativos, em termos de se poder afirmar que eles só são legítimos se forem objecto de expressa previsão constitucional”. Sublinha, contudo, que “questão diferente já se colocará se o legislador ordinário impuser requisitos de tal modo excessivos e desproporcionados que se concretizem na imposição de um condicionamento ilegítimo ao direito fundamental de acesso à justiça administrativa” (*O novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos*, 2005, Coimbra, págs. 147 e 148). No *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos* (2007, Coimbra, págs. 312 e 315) Defende, com Carlos F. Cadilha, que “o recurso hierárquico necessário, constituindo um condicionamento ao direito de impugnação contenciosa — que é um direito análogo aos direitos, liberdades e garantias fundamentais —, tem de ser instituído por lei e deve respeitar exigências de proporcionalidade e adequação, ressaltando-se do juízo de constitucionalidade os casos em que a imposição legal venha, na prática, a suprimir ou restringir de modo intolerável o exercício daquele direito.”

Também José Carlos Vieira de Andrade (*A Justiça Administrativa (Lições)*, Coimbra, 2006, págs. 314 e 315) Defende que “a exigência legal deste pressuposto [*a pronúncia administrativa prévia*] em casos determinados não contraria o n.º 4 do artigo 268.º da Constituição, tratando-se, [...], de um condicionamento legítimo do direito de acção contra actos lesivos de direitos ou de interesses legalmente protegidos [...]”. Só “[...] haverá inconstitucionalidade se o percurso imposto por lei para alcançar a via contenciosa suprimir ou restringir intoleravelmente o direito de acesso ao tribunal, ou, por qualquer forma, prejudicar de forma desproporcionada (ou arbitrária) A protecção judicial efectiva dos cidadãos.” Mas admite que “isso, em regra ou por sistema, não acontece, dado que os meios de impugnação administrativa, quando a lei os considere “necessários”, suspendem a eficácia do acto (não havendo necessidade nem ónus de pedir a respectiva suspensão), são informais (e, portanto, de fácil, barata e rápida interposição) E proporcionam diversas vantagens práticas [...]”

De igual modo, Mário Esteves de Oliveira e Rodrigo Esteves de Oliveira (*Código de Processo nos Tribunais Administrativos Anotado*, Volume I, Coimbra 2004, pág. 347 e 348) Partem “do princípio de que não há qualquer inconstitucionalidade na imposição legal de impugnações administrativas necessárias, salvo aí onde, atendendo ao regime estabelecido para o efeito, se possa afirmar existir uma lesão injustificada ou desproporcionada do princípio da tutela jurisdiccional efectiva (juízo que, no contexto actual, não deve ser muito rigoroso ou exigente).” Defendem ser “de aceitar a impugnação contenciosa imediata (à revelia portanto da impugnação administrativa legalmente prevista) Não só quando haja inobservância do dever estabelecido na alínea c) do artigo 68.º/1 do CPA, mas também, sobretudo, quando — por força da

lei ou de determinação administrativa *ad hoc* — não seja reconhecido efeito suspensivo (do acto impugnado) A impugnação administrativa (v. artigo 171.º/1 do CPA).”

No *Comentário ao Código do Procedimento Administrativo* (Coimbra 1996, pág. 774) Mário Esteves de Oliveira, Pedro Costa Gonçalves e J. Pacheco de Amorim já tinham afirmado não seguirem “a tese da desconformidade ou incompatibilidade da exigência de recurso hierárquico necessário face ao artigo 268.º, n.º 4 da Constituição, naqueles casos em que a lei confira efeito suspensivo à sua interposição” salientando que “[a] norma que prevísse que um acto lesivo deveria ser previamente impugnado na via administrativa, mas sem efeito suspensivo, essa, sim, seria inconstitucional, como se devem considerar as excepções previstas na parte final do n.º 1 do artigo 170.º — salvo se se admitir, então, dever o tribunal, nessas circunstâncias, receber o recurso contencioso imediato que se interponha dos actos recorridos hierarquicamente cuja eficácia tenha sido mantida e conhecer o (eventual) Pedido de suspensão judicial da sua eficácia, que se deduza perante ele.”

Deve ainda notar-se que, em sentido contrário, Vasco Pereira da Silva sustenta que se “já era difícil considerar que a exigência do recurso hierárquico necessário não era inconstitucional, antes da Reforma” trata-se “agora de uma “missão impossível” justificar, nomeadamente, que, depois da concretização legislativa do direito fundamental de acesso à justiça administrativa, mediante a consagração da regra da desnecessidade de impugnação administrativa prévia ao acesso ao juiz, pudessem existir excepções a um tal regime, levando à criação de uma espécie de contencioso “privativo” de certas categorias de actos administrativos, em derrogação do regime geral, conforme à Constituição.” (*Da impugnabilidade dos actos administrativos na acção administrativa especial. A metamorfose do relacionamento entre as garantias contenciosas e administrativas no novo processo administrativo*, Novas e Velhas Andanças do Contencioso Administrativo — AAFDL — 2005, págs. 11 a 28). Mas o certo é que este autor já defendia, mesmo antes da reforma do contencioso administrativo, a inconstitucionalidade da regra do recurso hierárquico necessário, por entender que ela configurava a violação dos princípios constitucionais da plenitude da tutela dos direitos dos particulares, da separação entre a Administração e a Justiça, da desconcentração administrativa, e da efectividade da tutela jurisdicional.

12 — É garantido aos administrados tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo a impugnação de quaisquer actos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma (n.º 4 do artigo 268.º da Constituição). Como vem sendo afirmado pelo Tribunal, a garantia visa assegurar “que haja sempre a possibilidade de sindicatá-los judicialmente [...] todo e qualquer acto de autoridade” que vise produzir efeitos numa situação individual e concreta (“isto é, que tenha efeitos externos”) e que seja susceptível de lesar os direitos ou interesses legalmente protegidos dos administrados. A consagração desta garantia não impede que o legislador estabeleça condicionamentos ao gozo do direito de impugnação dos actos administrativos lesivos, desde que o estabelecimento de pressupostos (processuais) Para o exercício desse direito tenham uma justificação objectiva e que deles não resulte a inviabilização ou a restrição da tutela jurisdicional efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos administrados. Deste modo, o legislador pode determinar — numa tentativa de resolução extrajudicial do litígio através da revogação ou da modificação do acto, com vista à racionalização do acesso aos tribunais —, que a impugnação judicial de determinado acto administrativo lesivo seja necessariamente precedida da utilização de um meio de impugnação administrativa, desde que o meio e o regime estabelecido não suprimam nem restrinjam de modo intolerável o exercício do direito de impugnação.

Conforme sustentam Jorge Miranda e Rui Medeiros (*Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo III, Coimbra, 2007, pág. 614), “Mais não se trata do que a concretização, neste domínio específico, do entendimento geral — também aplicado à definição das regras atinentes à legitimidade processual activa ou à subordinação do acesso ao tribunal à observância de prazos — de que, por um lado, o legislador dispõe de uma ampla margem de liberdade na conformação dos pressupostos de que depende o acesso à justiça e, por outro lado, de que a imposição de condicionamentos neste domínio não pode ser arbitrária, mas deve ter um fundamento racional ao qual deve ser funcionalmente adequada, e não pode ser excessiva, devendo conformar-se com o princípio da proporcionalidade (ver anotação ao artigo 20.º). A imposição de condicionamentos ao acesso ao tribunal é, portanto, legítima desde que as soluções consagradas não sejam arbitrarias, irrazoáveis ou infundadas e não envolvam uma compressão excessiva do direito em causa (a propósito do prazo de impugnação, cf., v.g. Acórdãos TC n.ºs 140/94 e 92/01).”

13 — Em apreço, no presente recurso, está a norma insita no n.º 5 do artigo 86.º conjugado com o artigo 91.º ambos da lei geral tributária (aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro), que determina que em caso de erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação indirecta da matéria tributável a impugnação judicial da

liquidação depende da prévia reclamação, a qual segue os termos do procedimento de revisão da matéria colectável.

O legislador acolheu, na lei Geral Tributária, a solução que preconiza a impugnabilidade dos actos administrativos lesivos, assim garantindo o acesso à justiça tributária, para tutela plena e efectiva dos direitos ou interesses legalmente protegidos, dos actos, praticados em matéria tributária, que lesem direitos ou interesses legalmente protegidos (artigo 9.º, n.ºs 1 e 2). Concretizando o direito de impugnação ou de recurso, o legislador estabeleceu, no n.º 1 do artigo 95.º da mesma lei, que o interessado tem o direito de impugnar ou de recorrer de todo o acto lesivo dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, seguindo as formas de processo prescritas na lei; e esclareceu que pode ser lesivo, para este efeito, o acto de liquidação de tributos (alínea a) do n.º 2 do mesmo artigo).

Não restam dúvidas, pois, de que a liquidação do tributo é um acto susceptível de lesar direitos ou interesses legalmente protegidos, pelo que os interessados têm o direito de o impugnar. A norma *sub iudicio* estabelece, no entanto, que, em caso de erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação indirecta da matéria tributável, a impugnação judicial da liquidação *depende da prévia reclamação*. Como vimos, a garantia constitucional proíbe que o legislador ordinário vede a impugnabilidade dos actos lesivos, mas não impede o estabelecimento de pressupostos (processuais) Para o exercício desse direito de impugnação, desde que o meio e o regime estabelecido não suprimam nem restrinjam de modo intolerável o exercício do direito de impugnação.

14 — Cumpre, assim, analisar se o pressuposto estabelecido pelo legislador — a prévia reclamação — para a impugnação judicial da liquidação, em caso de erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação indirecta da matéria tributável, suprime ou restringe, de modo intolerável, o exercício do direito de impugnação.

A reclamação prévia necessária a que se refere o n.º 5 do artigo 86.º da lei geral tributária segue, de acordo com a interpretação normativa em causa, os termos do procedimento de revisão da matéria colectável previsto no artigo 91.º da lei Geral Tributária. O n.º 2 deste artigo 91.º dispõe que o pedido de revisão da matéria colectável tem efeito suspensivo da liquidação do tributo. Ora, a atribuição do efeito suspensivo da liquidação ao pedido de revisão da matéria colectável (a reclamação necessária) Assegura o respeito pela garantia da impugnabilidade dos actos lesivos. Na verdade, sendo os actos lesivos de direitos ou interesses legalmente protegidos judicialmente impugnáveis, por força da garantia constitucional, o estabelecimento do pressuposto da utilização prévia de um meio de impugnação administrativa só respeitará essa garantia se ficar assegurado que, enquanto não estiver aberta a via contenciosa, o acto de liquidação não está efectivamente a produzir os efeitos (lesivos) Que visa produzir.

15 — Em face do exposto, há que concluir que a norma insita no n.º 5 do artigo 86.º conjugado com o artigo 91.º ambos da lei geral tributária (aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro), ao determinar que em caso de erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação indirecta da matéria tributável a impugnação judicial da liquidação depende da prévia reclamação, a qual segue os termos do procedimento de revisão da matéria colectável e tem efeito suspensivo da liquidação do tributo, não viola a garantia de tutela jurisdicional efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos administrados, consagrada no artigo 268.º, n.º 4 da Constituição nem o disposto no artigo 20.º da Constituição, o qual “consagra de forma genérica o direito de acesso aos tribunais, que é concretizado pelo artigo 268.º, n.º 4, da CRP” (cf. Acórdão 32/98).

### III — Decisão

16 — Nos termos e pelos fundamentos expostos, decide-se negar provimento ao recurso, mantendo-se a decisão recorrida. Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 25 UC.

Lisboa, 23 de Julho de 2009. — *Carlos Pamplona de Oliveira — Gil Galvão — José Borges Soeiro — Maria João Antunes — Rui Manuel Moura Ramos.*

202311142

### Acórdão n.º 404/2009

#### Processo n.º 355/09

Acordam, em plenário, no Tribunal Constitucional

#### I. Relatório

##### 1 — Objecto

Um Grupo de Deputados à Assembleia da República requereu a apreciação e declaração, com força obrigatória geral, da inconstitucionalidade das normas constantes dos artigos 3.º, n.ºs 1 e 2, 6.º, 7.º, 9.º, n.ºs 1 e 3, e