



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

**A CUMULAÇÃO DE PEDIDOS NO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO
A PROBLEMÁTICA DO REQUISITO DA IDENTIDADE DA NATUREZA DOS
TRIBUTOS**

Nádia Neto da Cunha

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

Junho 2020



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

A CUMULAÇÃO DE PEDIDOS NO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO
A PROBLEMÁTICA DO REQUISITO DA IDENTIDADE DA NATUREZA DOS
TRIBUTOS

Nádia Neto da Cunha

Orientador: Professor Doutor Rui Duarte Morais

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

Junho 2020

Sê todo em cada coisa. Põe quanto és

No mínimo que fazes.

Ricardo Reis

Agradecimentos

Começo por agradecer ao Professor Doutor Rui Duarte Morais, pelo seu acompanhamento ao longo dos últimos meses e pelas críticas construtivas que asseguraram o rigor desta investigação. Sem dúvida que as suas recomendações foram preciosas.

Estudar na Universidade Católica Portuguesa sempre foi, para mim, um objetivo e um privilégio. Naturalmente que não seria cumprido sem os meus pais e, por isso, não poderia deixar de lhes agradecer as suas lutas na minha formação, pelas palavras de apoio nas horas mais complicadas, pelo incentivo e por acreditarem sempre em mim.

A eles que devo tudo.

Aos meus irmãos, Cinara e Olavo, porque a família é o nosso núcleo e com eles tudo se torna mais fácil.

São o apoio incondicional.

À Paula e à Soraia por todas as horas que disponibilizaram para me ouvirem, por assistirem de perto ao meu trabalho durante estes meses e terem sempre a palavra amiga na hora certa.

Ao João, por todo o carinho e compreensão.

Aos meus amigos de Coimbra que levo no coração e que nem a distância os afasta.

A todos, um eterno obrigada

Resumo

Após a entrada em vigor do Código do Procedimento e Processo Tributário, o artigo 104º gerou controvérsia pela exigência da “identidade da natureza dos tributos” para que se possa cumular pedidos de anulação de liquidações.

Tal requisito foi uma novidade do processo tributário, e a forma como foi interpretado pela jurisprudência, até 2012, tornou a cumulação de pedidos muito rígida em comparação com o processo civil e com o processo administrativo, e mesmo, no âmbito tributário, com a arbitragem tributária.

Assim sendo, a presente dissertação aborda as várias posições, doutrinárias e jurisprudenciais, em torno deste polémico requisito, tentando esclarecer a motivação do legislador na sua criação, culminando na alteração legislativa à norma introduzida pela Lei n.º 118/2019 de 17 de setembro.

Concluimos que, apesar desta última tentativa de tornar a norma menos rígida, com a supressão do requisito da “identidade da natureza dos tributos, a verdade é que em confrontação com o processo administrativo, onde se consagra o princípio da livre cumulação, consideramos que a rigidez permanece. Defendemos, por isso, a necessidade de criar de um regime novo, autónomo e mais elástico em processo tributário, de modo a concretizar o princípio da economia processual que está na base deste instituto.

Palavras Chave: processo tributário; cumulação de pedidos; coligação de autores; requisitos; identidade da natureza dos tributos

Abstract

After the implementation of the Code of Tax Procedure and Process (CPPT), Article 104 generated controversy by requiring the “identity of the nature of taxes” in order to be able to cumulate requests for annulment of settlements.

This requirement was a novelty in the tax process, and the way it was interpreted by case law, until 2012, made the cumulation of requests very rigid in comparison with civil process and administrative process, and even, in the tax field, with tax arbitration.

Accordingly, this dissertation addresses the various positions, doctrinal and jurisprudential, around this controversial requirement, attempting to clarify the legislator's motivation in its creation, culminating in the legislative amendment to the rule introduced by Law 118/2019 of September 17.

We conclude that, despite this last attempt to make the rule less rigid, with the suppression of the requirement of the “identity of the nature of taxes”, the truth is that in confrontation with the administrative process, where the principle of free cumulation is enshrined, we consider that the rigidity remains. We therefore defend the need to create a new, autonomous and more elastic regime in the tax process, in order to put into practice the principle of procedural economy that underlies this institute.

Key words: tax process; cumulation of requests; coalition of authors; requisites; identity of the nature of taxes

Índice

Considerações introdutórias	11
1. Razão de ser do instituto da cumulação de pedidos e da coligação de autores	12
2. A cumulação de pedidos e a coligação de autores no âmbito do processo civil	14
3. A cumulação de pedidos no âmbito do processo tributário	19
3.1. Regime Primitivo (anterior à entrada em vigor do CPPT)	19
3.2. O regime inicial do Código de Procedimento e de Processo Tributário- DL n.º 433/99, de 26 de outubro	20
3.2.1. A interpretação jurisprudencial e doutrinal do requisito «identidade da natureza dos tributos».....	21
3.2.2. Classificação de tributos.....	25
3.3. O requisito da «identidade da natureza dos tributos» e o atropelo aos princípios estruturantes do contencioso tributário	27
3.3.1. Princípios estruturantes do contencioso tributário	27
3.3.2. A constitucionalidade do artigo 104º CPPT	30
4. O regime atual a cumulação de pedidos e a coligação de autores no processo de impugnação judicial: a Lei 118/2019 de 17 de setembro	32
5. Cumulação ilegal de impugnações: o não preenchimento dos requisitos	37
6. A cumulação de pedidos e a coligação de autores na arbitragem tributária	41
6.1. A comparação do regime da arbitragem tributária com o novo regime do 104º do CPPT.	42
7. Cumulação de pedidos e coligação de autores no procedimento de reclamação graciosa	44
Conclusão	46
Bibliografia	48

Siglas e Abreviaturas

Ac. Acórdão

Al. Alínea

AT Autoridade Tributária

AA.VV Autores Vários

CA Código Administrativo

CC Código Civil

Cf. Conforme

Cit. Citada

Cjg Conjugar

Consult. Consulta

CPA Código do Procedimento Administrativo

CPC Código de Processo Civil

CPPT Código Procedimento e Processo Tributário

CRP Constituição da República Portuguesa

DR Diário da República

Ed. Edição

Ex Exemplo

IRC Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singular

IVA Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT Lei Geral Tributária

LPTA Lei de Processo nos Tribunais Administrativos

N.º Número

Ob. Obra

P. Página

Proc. Processo

RJAT Regime Jurídico da Arbitragem Tributária

SS. Seguintes

STA Supremo Tribunal Administrativo

Vol. Volume

Considerações introdutórias

O presente trabalho constitui uma apreciação crítica sobre uma norma que tem vindo a ser, desde a sua entrada em vigor, alvo de grande controvérsia: o artigo 104º do Código do Procedimento e Processo Tributário.

A figura da cumulação de pedidos é algo que não causa estranheza aos juristas que, desde logo, conhecem a sua manifestação no âmbito civil, como veremos adiante. No entanto, a sua integração no âmbito tributário não foi feita por inteiro, ou seja, a figura existe, mas com um requisito de particular inquietude: a exigência da identidade da natureza de tributos para se poder cumular pedidos e coligar-se autores.

Tal requisito obrigou a doutrina e a jurisprudência, durante vários anos, a refletirem não só para “delimitar quando é que se deverá considerar que os tributos em causa são de idêntica natureza”¹, mas também para apreciar a razão de ser desta diferença e se o seu propósito se justifica à luz da economicidade processual inerente à cumulação de pedidos.

Deste modo, faremos uma concisa análise da transposição desta figura para o ramo tributário, refletiremos, a este propósito, sobre os princípios base da sua existência no contencioso tributário.

Tendo em consideração as mais recentes alterações legislativas introduzidas pela Lei 118/2019 de 17 de setembro, proceder-se-á, em seguida, à análise do novo texto da norma, tendo sempre em conta as múltiplas posições jurisprudenciais e doutrinárias.

Por fim, refletiremos no modo em que a cumulação de pedidos foi considerada no âmbito arbitral, os problemas encontrados e a comparação com o regime do CPPT.

Veremos também as implicações desta figura no procedimento administrativo da reclamação graciosa.

¹ NETO, Serena Cabrita e Carla Castelo Trindade- *Contencioso Tributário:-Processo, Arbitragem, Execução*. Vol. 2 ed., Almedina, p.208

1. Razão de ser do instituto da cumulação de pedidos e da coligação de autores

A cumulação de pedidos, a coligação de autores (...)corresponde a um conjunto de possibilidades, reconhecidas pela ordem jurídico-processual, de, no mesmo processo, serem resolvidas questões que, pela sua fisionomia, dizem respeito a uma pluralidade de partes ou que, sendo autónomas, se apresentam numa relação de prejudicialidade ou interconexão.²

O autor, pode assim, deduzir cumulativamente contra o mesmo réu vários pedidos (acumulados), com o objetivo de todos eles serem decididos pelo tribunal

O princípio da celeridade, o princípio da economia processual, o princípio da uniformidade de julgados, o princípio da unidade de jurisdições e a necessidade de assegurar o efeito útil das decisões, são os princípios norteadores da cumulação processual (veremos em adiante cf. ponto 3.3.).

Tratando-se de um instrumento de simplificação, os institutos da cumulação de pedidos e da coligação de autores apontam objetivamente para a concretização do princípio da economia processual, segundo o qual se deve procurar, em cada processo, resolver o maior número possível de litígios (economia de processos), e praticar apenas os atos e as formalidades indispensáveis (economia de formalidades)³. E a este propósito, uma tutela plena e eficaz não se pode dissociar da possibilidade de cumular pedidos na mesma ação.⁴

Já no processo tributário, embora a norma do artigo 104º CPPT tenha como epígrafe “cumulação de pedidos e coligação de autores”, deverá considerar-se, de acordo com a doutrina maioritária⁵, que, o que, verdadeiramente, está em causa é uma cumulação

² CABO, Sérgio Gonçalves., “A cumulação processual no contencioso tributários”, *Estudos jurídicos e económicos em homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*. - [Lisboa]: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa (2006), p. 5

https://issuu.com/bibliotecafiscal/docs/a_cumulacao_processual_no_contencio consult. 20/Nov/2019

³ DA SILVA, André Festas- *Princípios Estruturantes do Contencioso Tributário*. ed., Dislivro, pp.82 e 83 e LEBRE DE FREITAS, José (2013) - *Introdução ao Processo Civil*. -: conceito e princípios gerais à luz do novo código. 3ª Ed., Coimbra: Coimbra Editora, p. 203

⁴ ANTUNES, Luís Filipe Colaço (2000) - *Para um Direito Administrativo de Garantia do Cidadão e da Administração*. ed., Almedina, Coimbra, pp.67 apud/cit. por DA SILVA, André Festas- *Princípios Estruturantes do Contencioso Tributário*. ed., Dislivro, p.83

⁵ Veja-se a este respeito: SOUSA, Jorge Lopes de- *Código de Procedimento e de Processo Tributário*. -: Anotado e Comentado. Vol.2, 6ª ed., col. Coleção DIREITO, Lisboa: Áreas Editora, p.180

de impugnações de atos de liquidação, pois encontramos um pedido dirigido a vários atos tributários, como se depreende pelo critério da “identidade da natureza de tributos”, justificando-se, claro, esta possibilidade de cumulação, como a de coligação, pelas razões invocadas de economia de meios e de uniformidade de decisões.⁶

No entanto, apesar desta cumulação de impugnações ter ligações intrínsecas ao fenómeno da cumulação de pedidos (do processo civil e administrativo) na medida em que há uma acumulação de pretensões, poderá afastar-se dela muitas vezes: a título de exemplo, quando se cumula o pedido de anulação de um ato tributário (por exemplo, uma liquidação de IRS), com o pedido de restituição do indevido e com o pedido de pagamento de juros indemnizatórios, existe, claramente cumulação de pedidos (ainda que meramente aparente, como veremos), mas existirá cumulação de impugnações? ⁷

Uma interrogação que será, certamente, respondida no presente trabalho.

⁶NETO, Serena Cabrita e Carla Castelo Trindade- *Contencioso Tributário-: Processo, Arbitragem, Execução*. Vol. 2, ed., Almedina, p.207

⁷ CABO, Sérgio Gonçalves- “A cumulação processual no contencioso tributários”, *Estudos jurídicos e económicos em homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*. - [Lisboa]: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa (2006).

https://issuu.com/bibliotecafiscal/docs/a_cumulacao_processual_no_contencio consult. 20/Nov/2019

2. A cumulação de pedidos e a coligação de autores no âmbito do processo civil

Antes de atender ao instituto no regime tributário e salientar que este tem regras próprias, importa-nos perceber onde a figura da cumulação de pedidos e a figura da coligação de autores surgiu e onde se insere -ou seja, o seu enquadramento- e porque é que o regime tributário se afasta do regime do CPC. Cumpre-se destacar, neste sentido, a cumulação de pedidos e a coligação de autores no âmbito civil, previstas, atualmente, no artigo 555º do CPC.⁸

Conforme o artigo *supra* citado, a cumulação, permite a um autor, num só processo, deduzir vários pedidos⁹, contra o mesmo réu, desde que sejam compatíveis e não se verifiquem as circunstâncias de impedem a coligação. Assim, ao contrário do que sucede com os pedidos alternativos (art.º 553º) ou pedidos subsidiários (art.º 554º), em que o autor visa a procedência de uma só das pretensões que formula, na cumulação de pedidos o autor pretende ver reconhecidas, ao mesmo tempo, no mesmo processo, todas as pretensões formuladas e pede que todas sejam apreciadas pelo tribunal.¹⁰

*Tanto haverá cumulação de pedidos se o autor pedir condenação do réu no pagamento do preço de uma coisa vendida e na restituição de um objeto entregue em comodato, como se pedir a restituição de uma quantia mutuada e os respetivos juros. No primeiro caso, os pedidos emergem de relações jurídicas distintas [pedidos autónomos], e no segundo caso, os pedidos respeitam à mesma situação jurídica [um pedido principal e outro acessório].*¹¹

Vejamos, aqui, a contraposição entre *cumulação real* e *cumulação aparente*. Na real, existe uma expressão económica para cada um dos pedidos, ao contrário, na aparente a utilidade económica é uma¹².

⁸ Com a alteração ao código do processo civil fruto da reforma de 2013, este artigo reproduz, sem alterações, o anterior artigo 470.º, na redação do DL n.º 180/96 de 25/09

⁹ Exemplos: “pedido de declaração do direito de propriedade sobre x e de condenação na sua entrega; anulação do negócio jurídico e de condenação em indemnização pelo dano negativo; de condenação no pagamento de um preço numa compra e venda e na restituição de quantia mutuada” - LEBRE DE FREITAS, José (2013) - *Introdução ao Processo Civil*. -: conceito e princípios gerais à luz do novo código. 3ª Ed., Coimbra: Coimbra Editora, p. 208 nota 6

¹⁰ FREITAS, José Lebre e Isabel Alexandre. Código do Processo Civil Anotado, 4ª ed, Vol.2. Coimbra: Almedina, p.504

¹¹ PIMENTA, Paulo (2015) - *Processo Civil Declarativo*. Coimbra: Almedina, p.145 nota 326

¹² “dado que a parte formula vários pedidos, mas ela não aufere benefícios distintos pela procedência de cada um desses pedidos” - SILVA, Graça- *O Princípio da livre cumulação de pedidos*, 28/out/2013

Existe uma cumulação real de pedidos quando se formule mais do que um pedido de caráter substancial, qualquer deles traduzindo pretensão autónoma, com distinta causa de pedir, e por isso permitindo a obtenção simultânea de vários efeitos jurídicos através da procedência de todos eles; existe cumulação aparente de pedidos quando a multiplicidade destes é meramente de caráter processual, nomeadamente por refletirem as múltiplas operações que o tribunal terá de desenvolver para atingir o fim último da ação, a «utilidade económica imediata do pedido» (art.º297, n.º2 e 555º, n.º1 ambos do CPC).¹³

O que releva, na cumulação de pedidos em processo civil, é o autor, que pretende alcançar vários efeitos jurídicos, tem que ter em conta os três requisitos que a lei impõe, um de natureza substancial e dois de natureza processual

Vejamos: (c.jg. art.º 555º com art.º 37º¹⁴ do CPC)

1- A compatibilidade entre pedidos (requisito de natureza substancial)¹⁵

Não havendo compatibilidade entre pedidos, a petição inicial em que eles sejam deduzidos cumulativamente é inepta (artigo 186º nº2, alínea c) do CPC)

Neste sentido,

*Devem considerar-se incompatíveis não só os pedidos que mutuamente se excluem, mas também os que assentam em causas de pedir inconciliáveis. Verifica-se incompatibilidade substancial dos pedidos nos casos em que os respetivos efeitos jurídicos estão entre si numa relação de contrariedade, de tal modo que o reconhecimento de um seria a negação do outro ou dos outros.*¹⁶

2- Identidade da forma de processo correspondente a todos eles (1º requisito processual)

É imprescindível que a forma do processo seja idêntica para todos os pedidos cumulados (1.ª parte do artigo 37.º do CPC), o que significa que é inadmissível a

<https://caano4sub6.blogs.sapo.pt/4184.html> consult. 20/02/2020 apud/cit. por Miguel Teixeira de Sousa *Cumulação de Pedidos e Cumulação Aparente no Contencioso Administrativo*, p.37.

¹³ Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães Proc.nº71/18.3T8-CHV-A. G; sublinhado nosso

¹⁴ Este texto reproduz o anterior art.31º CPC

¹⁵ Note-se que a incompatibilidade substancial é apenas relevante na cumulação real, tratando-se de pedidos subsidiários (cumulação aparente), os pedidos não se destinam a ser considerados em simultâneo, pelo que a incompatibilidade é apenas latente- GERALDES, António Santos Abrantes, Paulo Pimenta, Luís Filipe Pires de Sousa. *Código de Processo Civil Anotado*, 2ªed., Vol.1, Coimbra: Almedina. p.639

¹⁶ AMARAL, Jorge Augusto Pais do (2018)- *Direito Processual Civil*. 14ª edição, Coimbra: Almedina p.209

cumulação quando um ou alguns pedidos corresponder ao processo comum e a outro ou a outros desses pedidos corresponder processo especial, ou se aos pedidos cumulados corresponderem diferentes processos especiais¹⁷.

Contudo, a falta deste requisito é ultrapassável mediante autorização do juiz, sempre que os pedidos, devendo seguir uma forma de processo diversa, não devam seguir uma tramitação manifestamente incompatível, desde que haja interesse relevante na cumulação, ou quando a apreciação conjunta das pretensões seja indispensável para a justa composição do litígio. Neste caso, poderá haver cumulação (exceção apontada no n.º 2 do artigo 37.º CPC). E uma vez autorizada a cumulação, incumbe ao juiz adaptar o processado (n.º 3 do artigo 37.º CPC).

3- Identidade do juízo competente para conhecer os pedidos (2º requisito processual)

Por último, é requisito imperativo da cumulação que o tribunal seja absolutamente competente para todos os tipos de pedidos cumulados. Assim só é admissível se o tribunal for material, hierárquica e internacionalmente competente para apreciar todos os pedidos cumulados, ainda que não tenha em razão do valor e do território.

O Código do Processo Civil dispõe também, no seu artigo 36º, que sempre que haja uma pluralidade de relações materiais controvertidas é permitido vários autores deduzirem pedidos diferentes (coligação ativa) contra um ou vários réus (coligação passiva) quando a causa de pedir seja a mesma e única (ex: o mesmo contrato) ou quando os pedidos estejam entre si numa relação de prejudicialidade ou de dependência¹⁸(ex: anulação de um negócio de transmissão/ nulidade da transmissão subsequente). Também é permitida a coligação, mesmo que seja diferente a causa de pedir, se a procedência do pedido depender da apreciação dos mesmos factos, ou da interpretação e aplicação das mesmas regras de direito ou de cláusulas de contratos perfeitamente análogas (ex: ações

¹⁷ NETO, Abílio (2004) - *Código do Processo Civil Anotado*. ed.,18, p.92

¹⁸ “Verifica-se uma relação de prejudicialidade quando a decisão de um pode influir na decisão do outro e existe dependência quando o conhecimento de um pedido só pode ter lugar no caso de se verificar a procedência do outro” - PAIS DO AMARAL, Jorge Augusto- *Direito Processual Civil*. ed.,14 p.132.

que visem a anulação de cláusulas semelhantes inseridas em diferentes contratos de adesão) (artigo 36º nº 2 do CPC).^{19 20}

E ainda, para que seja permitida a coligação é necessário que não se verifiquem nenhum dos obstáculos previstos no artigo 37º do CPC, já aludidos.

Analisemos agora o instituto da cumulação de pedidos no âmbito do processo administrativo para que possamos compreender, também, as várias remissões que o processo tributário tem para o processo administrativo.

No âmbito do direito processual administrativo, a questão da cumulação de pedidos e da coligação de autores está resolvida no artigo 4º do CPTA, o qual condiciona tal possibilidade à verificação da identidade da causa de pedir, da prejudicialidade e dependência dos pedidos e, sendo diferente a causa de pedir, que a procedência dos pedidos principais dependa, essencialmente, da apreciação dos mesmos factos ou da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.

O regime estabelecido constitui corolário lógico do princípio da livre cumulação de pedidos, consagrado no artigo 4.º do CPTA, e que abarca a possibilidade de conjugação de pedidos, mesmo que a um deles corresponda uma das formas da ação administrativa urgente, podendo assim estar em causa pedidos cumulados a que correspondem formas de processo diferentes (art.º 4.º nº3 do CPTA). E, nestes casos, sendo necessário fazer adaptações, então, as que impliquem a menor celeridade do processo, devem cingir-se ao essencial, para que seja possível esta cumulação.

Quanto à admissibilidade da cumulação em função da competência do tribunal, o CPTA (art.º4 n.º 8), afasta-se da lei processual civil, uma vez que em relação ao pedido para o qual a jurisdição administrativa se mostre materialmente incompetente, é declarada a absolvição quanto a esse pedido, prosseguindo o processo quanto aos demais.

¹⁹ XAVIER, Rita Lobo et al.- *Elementos de Direito Processual Civil, Teoria Geral, Princípios, Pressupostos*. Porto: Universidade Católica editora. p.171

²⁰LEBRE DE FREITAS, José (2013) - *Introdução ao Processo Civil. -: conceito e princípios gerais à luz do novo código*. 3ª Ed., Coimbra: Coimbra Editora, p. 208 nota 6

Vemos assim, que a lei processual civil é mais restritiva quanto aos requisitos objetivos da cumulação, pois a cumulação é inadmissível nos casos de incompetência material, nos casos de incompetência em razão da hierarquia e incompetência internacional. Porém, por outro lado, confere um amplo poder discricionário ao juiz esplanadas no n.º 2, no n.º 3 e no n.º 4 do artigo 37.º do CPC, que não tem paralelo no contencioso administrativo.²¹

Ainda no regime administrativo, temos que o artigo 4º do CPTA diz respeito, tão só, à cumulação de pedidos. Até à reforma de 2015, tínhamos no CPTA, uma norma específica para a cumulação de impugnações, o artigo 47º nº4, que veio substituir o artigo 38º da LPTA,- Estes artigos permitiam, então, a cumulação de impugnações quando os pedidos se encontrassem entre si colocados numa relação de prejudicialidade ou de dependência, nomeadamente por estarem inseridos no mesmo procedimento ou porque a existência ou validade de um deles depende a validade do outro ou cuja a validade pudesse ser verificada com base na apreciação das mesmas circunstâncias de facto e dos mesmos fundamentos de direito.

Estas normas são importantes no processo tributário, como veremos, pela supletividade que o regime administrativo tem em relação ao CPPT.

²¹ AROSO DE ALMEIDA, Mário e Carlos Alberto Fernandes Cadilha (2010) - *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*. ed.,3 Almedina pp. 38 a 57

3. A cumulação de pedidos no âmbito do processo tributário

3.1. Regime Primitivo (anterior à entrada em vigor do CPPT)

Até à entrada em vigor do Código do Processo e Procedimento Tributário (CPPT), a questão da cumulação de pedidos no contencioso tributário resolvia-se por aplicação subsidiária da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos (LPTA) no seu artigo 38º n.ºs 1 e 3²² para a cumulação real de impugnações e pela aplicação subsidiária do nº3 do artigo 835º do Código Administrativo de 1940²³, bem como pelo do artigo 470º do Código do Processo Civil de 1961²⁴ para a cumulação aparente de pedidos.

Vigorava, até então, o Código do Processo Tributário (doravante CPT), que no seu artigo 2º e nos termos da alíneas b) e f) referia que “são de aplicação supletiva no processo tributário, de acordo com a natureza do caso omissas as normas sobre organização e processo nos tribunais administrativos e fiscais e o CPC” que apontava decisivamente para as normas enumeradas *supra*.

Dado isto, responderemos, com base no regime do CPT, à questão formulada no capítulo 1:

- admitíamos a cumulação, no mesmo processo de impugnação judicial, de pedidos que sejam compatíveis e entre si, conexos ou dependentes, como o pedido de anulação da liquidação com o da restituição do indevido e do pagamento dos juros indemnizatórios por remissão para os artigos 3º do artigo 835 do CA e do artigo 470º do CPC de 1961, no entanto consideraríamos que se trata, somente, de uma cumulação aparente, uma vez que se tratam de pedidos emergentes da mesma relação jurídica substantiva,
- distinguindo-se da cumulação real de impugnações, que pressupõe uma pluralidade de relações jurídicas substantivas resolvidas em acumulação no mesmo processo judicial

²² Substituído pelo artigo 47º nº4 do CPTA, entretanto também já revogado.

²³ Este artigo, corresponde, materialmente, para o regime da cumulação de pedidos do CPC, que aponta, como vimos, para a possibilidade de, num só processo, o mesmo autor deduzir contra o mesmo réu vários pedidos, desde que que compatíveis, correspondam à mesma forma de processo e tribunal seja competente para a sua apreciação- CABO, Sérgio Gonçalves- “A cumulação processual no contencioso tributários”, *Estudos jurídicos e económicos em homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*. - [Lisboa]: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa (2006) nota 34

²⁴ Corresponde, hoje, ao artigo 555º do CPC

tributário ou a cumulação de diferentes atos tributários interligados por relações de prejudicialidade ou dependência, ou cuja validade possa ser apreciada com base nas mesmas circunstâncias de facto e nos mesmos fundamentos de direito (Cjg. Artigo 2º CPT com artigo 38º LPTA e artigo 47º nº4 e 5 do CPTA). Por exemplo, quando na sequência de uma ação de inspeção tributária são apuradas transações, cujo valor real é superior ao valor declarado para efeitos de IVA, o que determina correções na matéria tributável de IVA e, conseqüentemente, na matéria tributável de IRS e IRC, se estiverem preenchidos os restantes requisitos, poderíamos ter uma cumulação real de impugnações para impugnar a liquidação adicional destes impostos de acordo com o regime CPT, uma vez que estes atos de liquidação estão em total conexão ou dependência.²⁵

Destacamos o regime do CPT, já revogado, com o simples propósito de compreender que, anteriormente ao CPPT, a possibilidade de cumular impugnações era, totalmente, possível, e sem qualquer exigência de identidade da natureza de tributos como requisito da admissibilidade da cumulação.

3.2. O regime inicial do Código de Procedimento e de Processo Tributário- DL n.º 433/99, de 26 de outubro

A questão da cumulação e coligação conheceu solução autónoma no Código do Procedimento e Processo Tributário (CPPT)²⁶, através do artigo 104º que se insere nas disposições relativas ao processo de impugnação (art.º 97º e ss do CPPT), com a epígrafe a «Cumulação de pedidos e coligação de autores».

Esta norma permitia cumular pedidos mediante a verificação dos seguintes requisitos:

- *Identidade dos fundamentos de facto e de direito invocados;*
- *O mesmo tribunal ser competente para tomar a decisão (relativamente a todos os pedidos);*

²⁵ CABO, Sérgio Gonçalves- “A cumulação processual no contencioso tributários”, *Estudos jurídicos e económicos em homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*. - [Lisboa]: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa (2006). p.14 e 15

https://issuu.com/bibliotecafiscal/docs/a_cumulacao_processual_no_contencio consult. 20/Nov/2019

²⁶ Entrou em vigor pelo DL nº 433/99 de 23 de outubro

- *Identidade da natureza dos tributos;*

E que como já referido (ponto 1.), esta norma deveria ter como epígrafe “Cumulação de Impugnações”, pois não se colocam dúvidas acerca da possibilidade de cumular pedidos na impugnação de um mesmo ato tributário [por exemplo, há cumulação de pedidos em sede de impugnação judicial, quando o contribuinte peticiona a anulação do ato de liquidação e condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios ou no pagamento de indemnização por garantia prestada indevidamente²⁷] (...) porém, o que está aqui em causa, na cumulação de impugnações, é um pedido “dirigido contra vários atos tributários”.²⁸

Esta solução em muito se distanciava do regime do CPT, pois, muitas situações que já estavam abrangidas pelo artigo 38º nº1 e nº3 da LPTA e, depois, fora replicadas no artigo 47º nº4 do CPTA (normas para onde o CPT remetia, já revogada), não se enquadravam na previsão do artigo 104º do CPPT, nomeadamente, aquelas em que os atos se apresentavam numa relação de dependência ou conexão, havia identidade de forma de processo e identidade quanto ao tribunal competente, mas estavam em causa tributos de natureza diferentes. Nestes casos, considerando o elemento literal da norma, não se poderiam cumular impugnações.

3.2.1. A interpretação jurisprudencial e doutrinal do requisito «identidade da natureza dos tributos»

O artigo 104º CPPT foi, desde o início, alvo de grande polémica devido ao requisito da “identidade da natureza dos tributos”.

²⁷ AA-VV (2019) - *Comentários à Legislação Processual Tributária*. Lisboa: AAFDL editora. Apontamento de João Damião Caldeira, p.178

²⁸ NETO, Serena Cabrita e Carla Castelo Trindade- *Contencioso Tributário-: Processo, Arbitragem, Execução*. Vol. 2, Coimbra: Almedina, p.207

Surgiu então o problema de o contribuinte pretender impugnar, ao mesmo tempo, liquidações de IVA e IRS por discordar das correções à matéria coletável de tais impostos. Como deveria proceder? Através de uma cumulação de impugnações do artigo 104º ou, de forma separada, intentando duas ações?

O STA, em acórdão de 26 de março de 2003 (proc. n. º131/03) foi decidido num caso de impugnação judicial de liquidações adicionais de IVA e IRS que o impugnante apresentou uma cumulação ilegal de pedidos uma vez que²⁹:

“No caso vertente estão em causa liquidações de IVA e de IRS que são obviamente tributos de natureza diferente, o que, nos termos deste artigo impedirá tal cumulação”.

O impugnante teve, então, de deduzir, novas impugnações, dado que, tal entendimento “*não prejudica o recorrente pois, como refere Jorge de Sousa (Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado - 3ª edição - fls. 522) “Em caso de ilegal cumulação ou coligação, os impugnantes têm a faculdade de deduzir novas impugnações, no prazo de um mês, a contar do trânsito em julgado da decisão, considerando-se as respetivas petições apresentadas na data de entrada da primeira”.*

Concluiu-se, assim, que não se podia cumular a impugnação da liquidação de IVA e da liquidação de IRS ou IRC por se tratar de tributos com diferente natureza. Esta jurisprudência foi adotada em inúmeros acórdãos posteriores³⁰, onde se constatou que o artigo 104º do CPPT constituía uma *norma especial* face ao regime de cumulação do contencioso administrativo, ou seja, face ao disposto do artigo 38º da LPTA, entretanto substituído pelo 47º n.º4, 5 e 6 do CPTA³¹.

Também para Jorge Lopes de Sousa, este artigo 104º do CPPT era uma *norma especial* no processo de impugnação judicial, que afastava a possibilidade de aplicação

²⁹CABO, Sérgio Gonçalves- “A cumulação processual no contencioso tributários”, *Estudos jurídicos e económicos em homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*. - [Lisboa]: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa (2006) p.25

³⁰ Ac.2 julho 2003 proc.538/03; Ac.10 de março 2004 proc.1911/03; Ac. 2 de fevereiro 2005 proc.974/04; Ac. 2 de março 2005 proc.1336/04; Ac. 10 de março 2005 proc.1022/04; Ac. 27 de abril de 2005 proc.1891/03; Ac.25 de maio 2005 proc.400/05

³¹ Este artigo, que se dirigia, especificamente, à cumulação de impugnações, foi revogado pelo DL n.º 214-G/2015, de 02 de outubro.

subsidiária da regra do artigo 38º LPTA e afastava a aplicabilidade da regra que consta no nº4 do artigo 47º do CPTA.³²

Para este autor, a cumulação de pedidos relativa a mais do que um ato no processo de impugnação judicial poderia suceder, por exemplo, no caso de um sujeito passivo que se julga com direito a isenção de Contribuição Autárquica relativamente a um mesmo prédio de que é proprietário pretender impugnar, com esse fundamento, vários atos de liquidação deste tributo, relativo a vários anos - neste caso, a natureza do tributo liquidado em todos os atos seria a mesma e seriam idênticas a situação fáctica e a questão jurídica a apreciar (Ac. de 10 de março de 2004 proc. nº01911/03). Cumprindo-se, assim, os requisitos comuns que o artigo 104º do CPPT tinha com a cumulação processual no processo civil (hoje artigos 37.º e 555.º do CPC) e no contencioso administrativo (artigo 38º da LPTA e 47.º CPTA- hoje, apenas o artigo 4.º n.º 1, n.º6 e n.º7 do CPTA), bem como se cumpriria a única particularidade da cumulação processual no contencioso tributário, ou seja, o requisito da identidade da natureza dos tributos.

Isabel Marques da Silva³³, confrontada com a jurisprudência do STA sobre esta matéria, referiu que “por mais que pense [pensasse] no assunto, não consegui ainda descobrir a ratio subjacente à norma do artigo 104º do CPPT”, considerando que permanecia oculta a razão que motivou a criação pelo legislador daquela *norma especial*, “visto que a especialidade não parece decorrer da revisão constitucional de 1997, nem da reforma da lei processual civil, nem da Lei Geral Tributária, sendo que foram estas modificações legais que motivaram (...) a alteração do Código do Processo Tributário então vigente”, e a entrada em vigor do CPPT.

A interpretação do requisito da “identidade da natureza dos tributos” proposta pela jurisprudência suscitou, então, dúvidas, que foram com grande perspicácia e sapiência apontadas por esta autora³⁴³⁵. Anotou que “ao contrário do que estabelecia o n.º 2 do

³² SOUSA, Jorge Lopes de- *Código de Procedimento e de Processo Tributário. -: Anotado e Comentado*. Vol.2, 6ª ed., col. Coleção DIREITO, Lisboa: Áreas Editora, p.180

³³ SILVA, Isabel Marques da- Anotação ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10 de março de 2004 (Cumulação de Impugnações de IVA e de IRS), *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 414, julho-dezembro de 2004, p.372

³⁴ FESTAS DA SILVA, André (2007) - *Princípios Estruturantes do Contencioso Tributário*. Lisboa: Dislivro, p.84

³⁵ MARQUES DA SILVA, Isabel- Anotação ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10 de março de 2004 (Cumulação de Impugnações de IVA e de IRS), *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 414, julho-dezembro de 2004, pp.371-377

artigo 71.º do CPPT³⁶ para a cumulação de pedidos de reclamação administrativa, o legislador não exigia, no artigo 104º, a identidade do tributo, exigia, sim, a identidade da natureza destes, e no seu entender, estando em causa os tributos de IRS e IVA, é clara a idêntica natureza, a de serem ambos impostos. Considerando, portanto, que havia uma cumulação ilegal de impugnações no caso de estar em causa cumular uma taxa com um imposto. Neste caso é que o requisito não se cumpre, porque estes, sim, são tributos de natureza diferente³⁷. Expôs, ainda, que se há duas liquidações adicionais, uma de IVA e outra de IRC, ambas fundamentadas na mesma correção de escrita, havendo, deste modo conexão entre as duas e havendo identidade de fundamentos, então não haveria razão para que não haver cumulação legal de impugnações.

Sérgio Cabo³⁸ explicou que a “solução normativa constitui [constituía] uma inovação face ao CPT e face ao CPCI, na exata medida em que vem [vinha] estabelecer requisitos próprios para a cumulação de pedidos e para a coligação de autores em processo de impugnação judicial da liquidação de tributos”, no entanto, considerava que a norma não regulava integralmente esta matéria uma vez que a remetia para a lei- “nos termos legais”. Para este autor, esta remissão para a lei só poderia ter como conteúdo útil a aplicação no processo judicial tributário das normas do CPTA e do CPC, «de acordo com a natureza dos casos omissos», nos termos do artigo 2º do CPPT.

Nesta conformidade, extrair-se-ia da primeira parte da norma do artigo 104º do CPPT e do artigo 2º do CPPT, uma remissão para o regime da cumulação de pedidos no contencioso administrativo e no processo civil, desde que respeitada a regra das três identidades: identidade da natureza dos tributos, identidade dos

³⁶ Artigo 71º

1. (...)

2. A cumulação de pedidos depende da identidade do tributo e do órgão competente para a decisão, bem como dos fundamentos de facto e de direito invocados

³⁷ “de acordo com a generalidade da doutrina, o imposto consiste em uma prestação pecuniária, com carácter impositivo legal e unilateral, exigida por uma entidade pública com vista a angariação de receitas. (...) a taxa consubstancia uma prestação pecuniária e impositiva devida a uma entidade que exerça funções publicas em contrapartida de uma prestação dessa entidade, provocada ou utilizada pelo sujeito passivo.”, é, portanto, bilateral- LEITE CAMPOS, Diogo, Benjamim Silva Rodrigues, Jorge Lopes de Sousa (maio 2012) - *Lei Geral Tributária. - : Anotada e comentada. 4ª ed.*, Lisboa: Encontro da escrita, p.70

³⁸ CABO, Sérgio Gonçalves- “A cumulação processual no contencioso tributários”, *Estudos jurídicos e económicos em homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco.* - [Lisboa]: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa (2006) p.22

https://issuu.com/bibliotecafiscal/docs/a_cumulacao_processual_no_contencioso consult. 20/Nov/2019

fundamentos de facto e de direito invocados e do tribunal competente para a decisão. ³⁹

Por isto, Sérgio do Cabo não considerava a norma do artigo 104º do CPPT uma norma especial que afastava a aplicação das normas no CPTA, para além de que ao postular a identidade dos fundamentos de facto e de direito invocados e do tribunal competente para a decisão, o artigo 104º do CPPT não constituía uma inovação face ao quadro geral em que a cumulação processual é admitida no processo civil e no processo administrativo.

Portanto, a única especialidade da norma era o requisito da “identidade da natureza dos tributos” o que apontava para “a introdução de um limite à (...) cumulação de impugnações, mesmo que todos os outros requisitos estejam preenchidos.”⁴⁰

3.2.2. Classificação de tributos

Percebemos que, perante o artigo 104º do CPPT, se os tributos não tivessem a mesma natureza a cumulação era ilegal. A questão que se impunha era a de saber que tipo de classificação devemos fazer para saber se há ou não identidade na natureza dos tributos. Pela lógica jurisprudencial *supra* referida, a classificação é simples: Trata-se do mesmo imposto? Então pode haver cumulação!

Mas será que só quando estivesse em causa o mesmo imposto se verificaria o requisito da identidade na natureza dos tributos, como parecia entender o Supremo Tribunal Administrativo?

Nesta linha de análise, o acórdão de 27 de abril de 2005 (processo nº 1891/03) alargou o âmbito do artigo ao considerar que a classificação da identidade da natureza dos tributos tem de ser legal não podendo ser “qualquer classificação doutrinal”.,

³⁹ CABO, Sérgio Gonçalves- “A cumulação processual no contencioso tributários”, *Estudos jurídicos e económicos em homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*. - [Lisboa]: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa (2006) p.22
p.18https://issuu.com/bibliotecafiscal/docs/a_cumulacao_processual_no_contencio consult. 20/Nov/2019

⁴⁰ CABO, Sérgio Gonçalves- “A cumulação processual no contencioso tributários”, *Estudos jurídicos e económicos em homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*. - [Lisboa]: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa (2006).p. 22
https://issuu.com/bibliotecafiscal/docs/a_cumulacao_processual_no_contencio consult. 20/Nov/2019

distinguindo quanto à sua natureza: os impostos sobre o rendimento (IRS, IRC), os impostos sobre o património (IMI, IMT) e os impostos sobre o consumo (IVA), “que é dentre as classificações de impostos a que tem uma aceitação legal mais evidente, inclusivamente a nível da União Europeia e convenções internacionais”.⁴¹

Deste modo, perante esta nova interpretação, passou a poder-se cumular na mesma impugnação judicial pedidos de anulação de atos de liquidação de IRS e IRC, pois tratam-se ambos de impostos sobre o rendimento. Porém continuava a não se poder contestar no mesmo processo a ilegalidade de atos de liquidação de IRC e de IVA, na medida em que o IRC é um imposto de rendimento e IVA de consumo.

Assim, o STA sustentava, que o requisito da identidade da natureza dos tributos estava cumprido quando estivessem em causa vários atos tributários relativos ao mesmo imposto, bem como estivessem em causa atos tributários relativos à mesma categoria de imposto.^{42 43}

Podemos destacar que a posição de Isabel Marques da Silva em Anotação ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10 de março de 2004, era já muito mais abrangente que a posição do STA em 2005, ao considerar que apenas não se cumpria o requisito da identidade da natureza dos tributos se se cumular a impugnação da liquidação de um imposto com a liquidação de uma taxa, ou com a liquidação de contribuições especiais. Não fazia qualquer classificação, nem diferenciação, quanto aos impostos sobre o rendimento, a despesa e o património, uma vez que o que importa, no seu ponto de vista, é de estes serem todos impostos e, por isso, terem todos a mesma natureza.

Reitera dizendo, então, que o requisito da identidade da natureza dos tributos não diz respeito a diferentes classificações doutrinárias ou legais de impostos, mas apenas ao “conceito amplo de tributo”.⁴⁴

⁴¹ SOUSA, Jorge Lopes de- *Código de Procedimento e de Processo Tributário. - Anotado e Comentado*. Vol.2, 6ª ed., col. Coleção DIREITO, Lisboa: Áreas Editora, p.181

⁴² NETO, Serena Cabrita e Carla Castelo Trindade- *Contencioso Tributário-: Processo, Arbitragem, Execução*. Vol. 2, Almedina, p.208

⁴³ Sublinhado nosso

⁴⁴ DA SILVA, Isabel Marques- Anotação ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10 de março de 2004 (Cumulação de Impugnações de IVA e de IRS), *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 414, julho-dezembro de 2004, pp. 373-374

Contudo, havia quem defendesse mesmo que “qualquer critério é válido porque seja qual for o elemento de diferenciação utilizado (...) a exigência da «identidade da natureza dos tributos» constitui um autêntico absurdo face aos fundamentos da cumulação processual e face às garantias constitucionais da plenitude da tutela jurisdicional”⁴⁵

3.3. O requisito da «identidade da natureza dos tributos» e o atropelo aos princípios estruturantes do contencioso tributário

3.3.1. Princípios estruturantes do contencioso tributário

O princípio da tutela jurisdicional efetiva está consagrado no artigo 20º da CRP, sendo considerado um direito fundamental e necessário para a manutenção do Estado de Direito. Para tal, são condições *sine qua non*: a possibilidade de acesso ao direito e aos tribunais, a garantia do efeito útil e da efetiva aplicação das sentenças, a preocupação pela celeridade e o combate ao excesso de formalismos processuais.

No contencioso tributário é essencial, que estejam cumpridos vários outros princípios corolários do princípio da tutela jurisdicional, nomeadamente, e no que ao presente trabalho, interessa:

O princípio da celeridade da justiça tributária – que se encontra consagrado no artigo 97º da LGT e no artigo 96º do CPPT, constando no nº2 deste último artigo que as decisões judiciais deverão ser proferidas num prazo de dois anos. Sem dúvida, que ao cumular-se pedidos, há uma supressão de formalismos uma vez que o que poderiam ser duas ou mais ações, se reduzem a uma só. Tal permite que a decisão seja mais rápida e concretizando, consecutivamente, o efeito útil das decisões, pois “de nada serve ao cidadão obter uma decisão favorável se o seu efeito prático é nulo”.⁴⁶

⁴⁵ CABO, Sérgio Gonçalves- “A cumulação processual no contencioso tributários”, *Estudos jurídicos e económicos em homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*. - [Lisboa]: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa (2006) p.24
https://issuu.com/bibliotecafiscal/docs/a_cumulacao_processual_no_contencio consult. 20/Nov/2019

⁴⁶ FESTAS DA SILVA, André (2007) - *Princípios Estruturantes do Contencioso Tributário*. Lisboa: Dislivro, p. 77

Por outro lado, a cumulação de pedidos permite economizar os meios e contribuir para a uniformização da jurisprudência na medida em que evita que o particular tenha de interpor tantas ações quantos os pedidos que pretenda formular, o que traduziria uma sobrecarga dos tribunais, causando uma maior lentidão em todo o sistema judicial. Deste modo, o instituto da cumulação de pedidos faz jus ao princípio da economia processual que visa alcançar do rendimento máximo do processo em mínimo custo e ao princípio da celeridade uma vez que à economia de processos a decisão que lhe é associada será mais rápida.

Não podemos deixar de dizer com isto, que o modelo encontrado, inicialmente, no artigo 104º do CPPT, não se aproximando, na íntegra, do regime previsto no processo civil em que basta que os pedidos cumulados sejam compatíveis, nem do processo administrativo em que é necessário que exista entre eles uma relação de prejudicialidade, de dependência e coincidência, suscitou dúvidas, com a particularidade do requisito da “identidade da natureza de tributo”, especificamente na interpretação proposta pela jurisprudência. Ora, no processo tributário, ao fazer-se depender a cumulação de impugnações do requisito da “identidade da natureza dos tributos” optou-se por restringir fortemente a cumulação e por desvirtuar a finalidade da eficácia e economia processual.

Efetivamente, este requisito do artigo 104º do CPPT tinha como consequência, a mais das vezes, sujeitar a processos distintos questões que se apresentam conexionadas, atos tributários em relação de dependências e prejudicialidade e relações jurídicas tributárias que importam a apreciação dos mesmos factos e a aplicação das mesmas regras jurídicas. Deste modo, se no âmbito de uma ação de inspeção tributária fossem apuradas transações cujo valor real é superior ao valor declarado para efeitos de IVA, o que determina correções à matéria coletável de IVA e, conseqüentemente, na matéria coletável de IRC ou IRS, existiria uma conexão entre as duas liquidações por serem os mesmos factos que dão origem a ambas as liquidações, pelo que a cumulação de pedidos seria viável à luz do direito processual administrativo, no entanto, à luz do artigo 104º do

CPPT, não seria possível a cumulação de impugnações dos referidos atos por serem diferentes os tributos.⁴⁷⁴⁸

Retomando o pensamento de Isabel Marques da Silva⁴⁹ havendo duas liquidações adicionais, uma de IVA e outra de IRC, ambas fundamentadas na mesma correção de escrita, razão pela qual existe conexão entre os dois atos, identidade de fundamentos e seria, aliás estranho que tal cumulação viesse a ser tornada impossível pelo CPPT, que visou, adaptar o contencioso tributário às normas da Lei Geral Tributária, e quando foi a Lei Geral Tributária, através do nº15 do seu artigo 91º, que veio a consagrar a unidade da reclamação para a comissão de revisão da matéria tributável apurada na mesma ação de inspeção, independentemente dos impostos e períodos de tributação abrangidos, assim pondo termo à possibilidade de contradição de decisões.

E mais, sendo a simplicidade e a eficácia o objetivo geral invocado pelo legislador no preâmbulo do Decreto-Lei da aprovação do CPPT, está por demonstrar, de que forma a norma adotada no artigo 104º do CPPT não punha em causa esse objetivo geral, respeitando, ao mesmo tempo, os direitos e garantias dos contribuintes.

A este propósito, também Rui Duarte Morais critica a posição levada avante pelo STA, à data, considerando que a exigência da “identidade da natureza de tributos” parece “mais não ser que a transposição para o plano judicial de regras de organização interna da administração tributária”, fundamentando que esta solução decorre de um desperdício processual e a ocorrência de situações em que a mesma causa conhece diferentes decisões consoante o imposto em causa.⁵⁰

⁴⁷ CABO, Sérgio Gonçalves- “A cumulação processual no contencioso tributários”, *Estudos jurídicos e económicos em homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*. - [Lisboa]: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa (2006), pp. 1 e 7

⁴⁸ LOPES DE SOUSA, Jorge- *Código de Procedimento e de Processo Tributário*. -: *Anotado e Comentado*. Vol.2, 6ª ed., col. Coleção DIREITO, Lisboa: Áreas Editora, p.181

⁴⁸ NETO, Serena Cabrita e Carla Castelo Trindade- *Contencioso Tributário-: Processo, Arbitragem, Execução*. Vol. 2, Coimbra: Almedina. pp 469-470 nota 2

⁴⁹ MARQUES DA SILVA, Isabel- Anotação ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10 de março de 2004 (Cumulação de Impugnações de IVA e de IRS), *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 414, julho-dezembro de 2004, p.374 e 372

⁵⁰NETO, Serena Cabrita e Carla Castelo Trindade *Contencioso Tributário-: Processo, Arbitragem, Execução*. Vol. 2, Coimbra: Almedina. p.209

3.3.2. A constitucionalidade do artigo 104º CPPT

Dada a relevância processual do requisito, o problema da constitucionalidade foi levantado também por Isabel Marques da Silva. Afigurava-se que a interpretação feita pelo STA, era organicamente inconstitucional porque a lei que autorizou a criação do CPPT não autorizava o legislador a restringir os casos em que a cumulação de impugnações é admissível e considerava o exercício do direito de impugnação, matéria de garantias dos contribuintes, sujeita a reserva de lei. (artigo 103º nº2 e artigo 165º nº1 alínea i) da CRP)

Por outro lado, leva a uma restrição, sem qualquer fundamento, do artigo 20º da CRP, onde se consagra o direito de acesso ao direito e tutela jurisdicional, o que dificulta o acesso ao direito e permite a existência de decisões judiciais contraditórias.⁵¹

Apercebemo-nos que a linha de acórdãos, desde 2003, vinha a entender o artigo 104º do CPPT como uma norma especial, face ao regime de cumulação de impugnações do contencioso administrativo, tendo isto como consequência gravíssima levar a que dois atos de liquidação fundados na mesma matéria de facto e de direito, em relação de prejudicialidade ou dependência, sejam apreciados por instancias diferentes podendo conduzir ao absurdo de nos autos de impugnação de IVA se vir a anular o respetivo ato tributário e tal não suceder nos autos de impugnação de IRS ou IRC ou vice-versa.⁵²

Para Isabel Marques da Silva, o artigo 104º do CPPT deveria ser “pura e simplesmente” revogado, passando a receber-se plenamente no contencioso tributário, por via de aplicação supletiva (...) do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, as soluções consagradas para o contencioso administrativo quanto à cumulação de impugnações e de pedidos (...).

⁵¹. FESTAS DA SILVA, André (2007) - *Princípios Estruturantes do Contencioso Tributário*. Lisboa: Dislivro, p.85

⁵² CABO, Sérgio Gonçalves- “A cumulação processual no contencioso tributários”, *Estudos jurídicos e económicos em homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*. - [Lisboa]: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa (2006), p.

Marta Ribeiro sustentava não a revogação do artigo 104º CPPT, mas sim a sua revisão de modo a ampliar as possibilidades de cumulação processual.⁵³

⁵³ Código de Procedimento e Processo Tributário (2004) - Algumas Anotações à luz da Reforma do Contencioso Administrativo, Coimbra: Almedina, pp.99-101

4. O regime atual a cumulação de pedidos e a coligação de autores no processo de impugnação judicial: a Lei 118/2019 de 17 de setembro

A alteração que a Lei 118/2019 de 17 de setembro provocou no artigo 104º do CPPT é de extrema importância e, possivelmente, o ponto fulcral deste trabalho, pois, dá ao artigo, no seu todo, uma nova visão:

Ora, para que haja cumulação de impugnações e coligação de autores no âmbito do contencioso tributário, é, agora, necessário:

- a) «Que aos pedidos correspondam a mesma forma processual»

Este requisito, passa a estar, expressamente, redigido no regime tributário da cumulação de pedidos, sendo transversal ao processo civil. No entanto, vinha já a ser concretizado pela redação anterior do artigo 104º CPPT, ou seja, a cumulação de pedidos em processo de impugnação judicial sempre partiu do pressuposto, naturalmente, de que os pedidos formulados são pedidos para cuja apreciação é própria o processo de impugnação judicial.⁵⁴

- b) «A sua apreciação tenha por base as mesmas circunstâncias de facto ou o mesmo relatório de inspeção tributária, ou sejam suscetíveis de ser decididos com base na aplicação das mesmas normas e situações de facto do mesmo tipo»

Reconhecemos a novidade neste requisito - Ora, «o mesmo relatório de inspeção» é uma possibilidade nova desta lei que se compreende perfeitamente pela dependência e conexão que se apresentam as liquidações extraídas do mesmo relatório de inspeção. No entanto, isto já era entendido pela jurisprudência desde 2012 e como veremos *infra*, ou seja, “se no mesmo procedimento inspetivo, fossem efetuadas correções em vários impostos independentemente da sua natureza (rendimento, despesa, património), os

⁵⁴LOPES DE SOUSA, Jorge- *Código de Procedimento e de Processo Tributário. - : Anotado e Comentado.* Vol.2, 6ª ed., col. Coleção DIREITO, Lisboa: Áreas Editora, p. 185

subsequentes atos de liquidação podem ser todos impugnados em regime de cumulação de pedidos”⁵⁵,

- c) O que à partida poderia ser o verdadeiro contorno surpresa desta alteração, encontra-se no n.º 2 do artigo quando deixa de exigir a identidade da natureza de tributos, ou seja, pode haver cumulação de impugnações mesmo tratando-se de tributos diferentes, no entanto todos os que serão cumulados têm de se reconduzir à mesma natureza à luz do artigo 3.º n.º 2 da LGT.

Contudo, isto não é mais do que uma corroboração da posição jurisprudencial que o STA faz desde 2012, ou seja, é a consagração legal da jurisprudência,

Senão vejamos:

Se quando o legislador exigiu a “identidade da natureza dos tributos”, não teve em vista permitir a cumulação de pedidos referentes a tributos diferentes, ainda que com características similares, mas permitir a cumulação de pedidos referentes a atos diferentes de tributação, porém referentes ao mesmo tributo, não considerou as consequências práticas que vimos *supra*, essencialmente, no que toca ao princípio da economia processual, dado que a eventual dependência ou conexão entre tributos diferentes também não constitui requisito da cumulação no processo tributário.

Talvez tenha sido esta a principal razão da inversão da posição jurisdicional, mais chamada evolução jurisdicional dada pelo Ac. do STA de 24 de outubro de 2012 proc. n.º 0747/12, que refere o seguinte:

É verdade que as impugnações respeitam a IVA e a IRC, sendo o IVA um imposto sobre a despesa e tratando-se do IRC um imposto sobre o rendimento. Estamos, contudo, em ambos os casos, perante tributos com a natureza de impostos, razão

⁵⁵ AA-VV (2019) - *Comentários à Legislação Processual Tributária*. Lisboa: AAFDL editora. Apontamento de João Damião Caldeira, p.186

pela qual entendemos não faltar no caso dos autos o requisito da “identidade da natureza dos tributos.

É esta, segundo nos parece, a interpretação do artigo 104.º do CPPT que, cabendo na letra da lei, obsta a que a especialidade criada pelo CPPT, quanto à cumulação de impugnações (afastando-a do regime do processo administrativo a que antes deste diploma a cumulação de pedidos e de impugnações se sujeitava – cfr. o artigo 38.º n.ºs 1 e 3 da LPTA e afastando-a da hoje consagrada nos artigos 4.º, n.º 5 e 47.º, n.º 4 do CPTA), restrinja de forma injustificada, e sem que para tal houvesse habilitação na respetiva lei de autorização legislativa (Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro), a possibilidade de deduzir cumulativamente impugnações de atos tributários respeitantes a impostos diversos mas assentes em idênticos fundamentos fácticos e jurídicos, a aconselhar, por isso, em prol da racionalidade de meios, da celeridade da decisão e do são objetivo de evitar decisões contraditórias, a sua apreciação na mesma ação.

E mais

Ao contrário do que se estabelece no n.º 2 do artigo 71.º do CPPT para a cumulação de pedidos de reclamação administrativa, o legislador não exige no artigo 104.º a “identidade do tributo”, exige apenas a identidade “da natureza” destes, o que remeterá para a classificação de tributos, atenta à sua diversa natureza, estabelecida nos números 1 e 2 do artigo 4.º da Lei Geral Tributária.⁵⁶

O facto de os impostos em causa incidirem sobre manifestações diversas de capacidade contributiva⁵⁷ não obsta pois, segundo cremos e ao contrário do decidido, a que os autos prossigam, pois não houve ilegal cumulação de impugnações.

Significa, assim, que a posição do STA se alterou no que toca à interpretação do artigo 104º do CPPT, estando espelhada em vários acórdãos posteriores⁵⁸, permitindo-se, deste modo, que fosse apresentada impugnação judicial relativamente a diferentes atos tributários desde que, na tese agora perfilhada pelo STA, se tratassem de atos relativos

⁵⁶ Sublinhado nosso

⁵⁷ “A introdução da capacidade contributiva na própria noção de imposto-este pressupõe e é medido pela capacidade contributiva do sujeito passivo- tem vindo a acrescer às constituições tributárias formais e materiais dos últimos decénios, e tem vindo a ser referida com cada vez mais insistência pela jurisprudência e doutrina dos diversos Estados.” LEITE CAMPOS, Diogo, Benjamim Silva Rodrigues, Jorge Lopes de Sousa (maio 2012) - *Lei Geral Tributária. - : Anotada e comentada. 4ª ed.*, Lisboa: Encontro da escrita, p.84

⁵⁸Ex: Ac. do STA de 23 de março de 2017 proc. n.º 036/17; Ac. Do STA de 31 de maio de 2017, proc. n.º 0358/17;

apenas a impostos, ou a apenas taxas ou apenas a contribuições, abandonando-se, portanto, o entendimento da necessidade de se tratarem de impostos sobre o rendimento, sobre o património ou sobre a despesa.

Assim sendo, admitir-se-ia a impugnação judicial relativa a uma liquidação adicional de IRS e a uma liquidação adicional de IVA, mas não seria possível a apresentação de uma impugnação judicial relativamente a um ato de liquidação adicional de IRC e a um ato de liquidação de uma taxa ou de uma contribuição, apesar de ser segura a relação de dependência existente entre as duas liquidações, desde logo, mesmo que tenham como pressuposto a mesma correção.⁵⁹

E, em comparação com o texto da lei (alínea b) nº1 do art.104º do CPPT), o STA, por toda a conveniência, e para evitar decisões contraditórias, reconheceu à priori que de proceda judicialmente à apreciação conjunta da impugnação de atos de liquidação adicional baseados na mesma correção à matéria tributável, desde que tenham a mesma natureza, conforme o artigo 4º nº1 e nº2 da LGT, uma vez que têm a mesma conexão objetiva- o mesmo relatório de inspeção.

Ainda que a remissão da norma seja para o artigo 3º nº 2 da LGT (enunciando que têm natureza diferente de tributo: os impostos, as taxas e as demais contribuições financeiras), o artigo 3º nº2 da LGT faz a divisão tripartida da natureza dos tributos, e o artigo 4º da LGT enuncia os pressupostos dos tributos com natureza distinta, já classificados, portanto acabam por ser indissociáveis e a classificação/divisão de tributos é a mesma.

Impostos, taxas e contribuições têm todos natureza de tributos, embora com características diferentes e liquidados por entidades também diferentes. E, portanto, por esta razão, também, não faz sentido cumular a impugnação de um ato de liquidação do imposto e de um ato de liquidação de uma taxa, uma vez que a entidade que vai contestar, para o caso do imposto será a Fazenda Pública e para o caso da taxa municipal será o Município, e para o caso de uma contribuição a entidade que procedeu à sua liquidação.⁶⁰

⁵⁹ NETO, Serena Cabrita e Carla Castelo Trindade- *Contencioso Tributário-: Processo, Arbitragem, Execução*. Vol. 2, Coimbra: Almedina, p.211

⁶⁰ AA-VV (2019) - *Comentários à Legislação Processual Tributária*. Lisboa: AAFDL editora. Apontamento de João Damião Caldeira, p. 182

Um outro desiderato da nova lei foi deixar de exigir a identidade do tribunal como requisito da cumulação, deitando por terra a regra das três identidades, ou seja, já não se exige agora que seja o mesmo tribunal competente para todos os pedidos cumulados. A solução legislativa é, no caso de haver diversos tribunais competentes para a apreciação dos pedidos cumulados, conferir ao autor a faculdade de escolher qualquer dos tribunais para a propositura da ação, porém se a cumulação disser respeito a pedidos entre os quais haja uma relação de dependência ou subsidiariedade, a ação deve ser proposta no tribunal competente para apreciar o pedido principal (art.104º nº3 do CPPT).

5. Cumulação ilegal de impugnações: o não preenchimento dos requisitos

Atendemos agora às consequências no caso de, perante uma cumulação ou coligação, não se verificar os requisitos exigidos no artigo 104º, nomeadamente o requisito da “identidade da natureza dos tributos”.

Na ótica da doutrina, com a entrada em vigor do CPPT, aplicar-se-ia, subsidiariamente, o regime do CPTA ao processo tributário, ao abrigo da alínea c) do artigo 2º do CPPT.

Assim, o artigo 47º nº 5 e 6 do CPTA estabelecia que, no caso de cumulação ilegal de impugnações, o impugnante devia ser notificado para que, no prazo de 10 dias, escolher o pedido que queria ver apreciado no processo, sob cominação de, não o fazendo, haver absolvição da instância quanto a todos os pedidos, podendo o interessado apresentar novas petições no prazo de um mês a contar do trânsito em julgado, cuja a data de apresentação corresponderia à data em que tinha sido apresentada a primeira petição.

E antes da entrada do CPTA, o raciocínio seria o mesmo, mas a remissão era feita para o artigo 38º nº4 da LPTA, em que reconhecia aos recorrentes a faculdade de interpor novos recursos, no prazo de um mês, a contar do trânsito em julgado da decisão, considerando-se as respetivas petições apresentadas na data de entrada da primeira.

Até 2015, seria este o cenário para o caso de faltar algum dos pressupostos cumulação de impugnações, designadamente a «identidade de natureza dos tributos». No entanto, com a reforma de 2015 do contencioso administrativo, sabemos, que o artigo 47º do CPTA foi revogado. À primeira vista, ficaríamos, aqui, sem solução sobre esta questão no processo tributário.

Todavia, no mesmo sentido de alguns autores⁶¹, defendemos que, perante uma cumulação ilegal, deveria o juiz notificar o impugnante para escolher qual o pedido que quer ver apreciado na impugnação judicial, ou seja, qual o ato tributário cuja legalidade

⁶¹ NETO, Serena Cabrita e Carla Castelo Trindade- *Contencioso Tributário-: Processo, Arbitragem, Execução*. Vol. 2, Coimbra: Almedina, p

pretende contestar, por força do princípio *pro actione* e da adequação formal, aplicáveis no processo tributário.

Por outro lado, quando a forma processual adstrita a cada pedido seja diferente, a solução também não encontra unanimidade na doutrina.

Jorge Lopes de Sousa sustenta que deve o processo prosseguir para a apreciação do pedido para o qual é adequada aquela forma de processo, com indeferimento liminar ou absolvição da instância quanto ao outro pedido. Posição que “encontra apoio no artigo 184º n.º4 do CPC⁶², ao pressupor que, nos casos de erro parcial da forma de processo, o pedido para que o processo é inadequado «fique sem efeito»”.⁶³

Rui Duarte Morais defende que o regime do CPTA também seria aplicável, e, portanto, o impugnante seria notificado para decidir qual dos pedidos queria ver decididos.

Diversamente, Jesuíno Alcântara Martins e José Costa Alves,⁶⁴ consideram que não sendo viável a convoção nos termos do n.º4 do artigo 98º do CPPT e n.º3 do artigo 97º da LGT, deve haver indeferimento liminar da petição, justificando que não cabe ao juiz substituir-se ao interessado na escolha de uma das formas processuais adequadas, pois cabe ao interessado a escolha do meio de defesa que considere mais conveniente.

Sem dúvida, que este último entendimento é o que menos se compatibiliza com o princípio da *pro actione*, da adequação formal e da economia processual que se visa em processo tributário, sendo que o que melhor se coaduna com estes princípios será o de proceder à convoção na forma processual adequada, por força dos artigos 97º n.º3 da LGT e 98º n.º4 do CPPT, e se não for possível, o processo prossegue apenas com o conhecimento do pedido adequado à forma processual escolhida (na petição inicial), sendo o impugnante notificado da situação⁶⁵.

⁶² Corresponde ao artigo 193º n.º4 do CPC de 1962

⁶³ LOPES DE SOUSA, Jorge- *Código de Procedimento e de Processo Tributário. -: Anotado e Comentado*. Vol.2, 6ª ed., col. Coleção DIREITO, Lisboa: Áreas Editora, p.185

⁶⁴ ALCÂNTARA MARTINS, Jesuíno e José Costa Alves (2016) - *Procedimento e processo Tributário. -: uma perspectiva prática*. Coimbra: Almedina, p.110

⁶⁵ NETO, Serena Cabrita e Carla Castelo Trindade- *Contencioso Tributário-: Processo, Arbitragem, Execução*. Vol. 2, Coimbra: Almedina, pp.213 a 215

Parece ser este último o entendimento perfilhado pelo STJ, no seu o Ac. de 7 de janeiro de 2016 proc. n.º 01265/13:

O meio processual adequado para o revertido impugnar contenciosamente o despacho que ordena a reversão, com fundamento em falta de fundamentação ou preterição de formalidades a tal ato imputadas, é a oposição à execução, e não o processo de impugnação judicial. Tendo sido efetuados, na petição inicial de impugnação, dois pedidos um de anulação da liquidação de vários tributos e outro de anulação do despacho de reversão verifica-se erro parcial na forma do processo devendo desprezar-se este último pedido e prosseguir o processo apenas para conhecimento do primeiro que é o único adequado à forma processual escolhida.

Concluimos que o novo texto do artigo 104º continua omissivo na resposta a esta matéria, portanto, defendemos, na esteira dos princípios *pro actione* e da economia processual, a posição tomada pelo STA em acórdão referido *supra*. Assim, em caso de cumulação ilegal de impugnações, por não haver identidade da forma de processo entre os pedidos, prossegue-se com o processo e apenas se conhece o pedido adequado à forma processual escolhida.

Conquanto, existe inúmera jurisprudência tributária que termina com a improcedência da ação por utilização do meio processual indevido, por conseguinte, entendemos que “a não consagração de uma ação tributária comum, ou seja, de uma ação que permita ao contribuinte a formulação de um leque alargado de pedidos do contribuinte, não só limita a proteção do direito ou interesse cuja tutela é solicitada, como também é fonte potencial de conflitos formais que em nada protege o acerto da decisão”, constituindo uma deficiência na tutela jurisdicional efetiva.⁶⁶

Se aos vários pedidos corresponder a mesma forma processual, preenchendo-se o requisito na alínea a) do nº1 do artigo 104º do CPPT, mas não se verificar os outros requisitos previstos na alínea b), o regime aplicável será o do nº6 e nº7 do artigo 4º do CPTA, ou seja, o juiz notifica o autor ou autores para, no prazo de 10 dias, indicarem o

⁶⁶ FESTAS DA SILVA, André (2007) - *Princípios Estruturantes do Contencioso Tributário*. Lisboa: Dislivro, p.99

pedido que pretendem ver apreciado no processo, sob cominação de, não o fazendo, haver absolvição da instância quanto a todos os pedidos. No caso de absolvição da instância por cumulação ilegal de pedidos, podem ser apresentadas novas petições no prazo de 30 dias a contar do trânsito em julgado, considerando-se estas apresentadas na data de entrada da primeira

Deixando, com a Lei n.º 118/2019 de 17 de setembro, de se exigir a identidade do tribunal competente para conhecer de todos os pedidos cumulados, quando propomos uma ação num tribunal que não é competente para julgar todos os pedidos, não se considera, hoje, que a cumulação é ilegal, por força da faculdade dada ao autor pelo o nº3 do artigo 104º do CPPT. Contudo, se houver uma relação de dependência e subsidiariedade entre pedidos, a ação deve ser proposta no tribunal competente para apreciar o pedido principal.

6. A cumulação de pedidos e a coligação de autores na arbitragem tributária

Já no que concerne à arbitragem tributária, o artigo 3º do RJAT, estabelece a admissibilidade de cumulação de pedidos, ainda que relativos a diferentes atos quando a procedência dos pedidos dependa, essencialmente, da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito. Não se exigindo, aqui, a “identidade da natureza de tributos” como se exigia, primeiramente, no artigo 104º do CPPT, no âmbito da impugnação judicial.

*Assim, é patente a intenção do legislador de obstar na arbitragem tributária às dificuldades e críticas que se fazem [fizeram] sentir (...) em sede de processo judicial tributário, no âmbito da impugnação judicial, decorrentes, como se viu, da exigência da verificação da (...) identidade da natureza dos tributos.*⁶⁷

Considera-se, que há uma aproximação do regime arbitral tributário da cumulação de pedidos com o regime administrativo estabelecido no n.º1 do artigo 4º do CPTA. Deste modo, admite-se a cumulação de pedidos de pronuncia arbitral no mesmo processo desde que a causa de pedir seja a mesma e única ou os pedidos estejam entre si numa relação de prejudicialidade ou de dependência, nomeadamente por se inscreverem no âmbito da mesma relação jurídico material; ou sendo diferente a causa de pedir, a procedência dos pedidos principais dependa essencialmente da apreciação dos mesmos factos ou da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito. No entanto, não se exige uma “identidade absoluta das situações fácticas, bastando que seja essencialmente idêntica a questão jurídico-fiscal a apreciar e que a situação fáctica seja semelhante nos pontos em que relevam para a decisão”.⁶⁸

A possibilidade de se coligar autores também é admitida no n.º1 do artigo 3º do RJAT, nos mesmos termos que a cumulação de pedidos.

⁶⁷ NETO, Serena Cabrita e Carla Castelo Trindade- *Contencioso Tributário-: Processo, Arbitragem, Execução*. Vol. 2, Coimbra: Almedina, p.212

⁶⁸ Exemplo: “um caso em que haja uma liquidação de IMI relativa a um ano em que se considera o sujeito passivo desse imposto um titular de direito de uso e habitação de um imóvel será idêntico, para efeitos de pedido de declaração de ilegalidade, a outro em que se trate de apreciar a mesma questão relativamente ao mesmo interessado, quanto a outro prédio de que seja titular, ou quanto a outro ano, relativamente ao mesmo prédio” VILLA-LOBOS, Nuno e Tânia Carvalhais Pereira- *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Coimbra: Almedina, pp.139 e 140

No que diz respeito à cumulação ilegal no âmbito da arbitragem tributária, defendia-se, igualmente, até à reforma administrativa de 2015, a aplicação subsidiária do disposto no artigo 47º n.º5 e n.º6 do CPTA, “defendendo-se que na ausência de norma expressa no CPPT, deveria recorrer-se ao disposto no CPTA”, ao abrigo do artigo 29º n.º1, alínea c) do RJAT. Contudo, após a reforma administrativa de 2015, ficando sem solução expressa no caso de cumulação ilegal de pedidos de pronuncia arbitral, parece-nos defensável, na esteira do princípio da autonomia do tribunal arbitral previsto no artigo 16º alínea c) do RJAT, que o tribunal arbitral notifique o sujeito passivo para escolher qual o pedido que quer ver apreciado, isto é, qual o ato tributário cuja legalidade pretende contestar.⁶⁹⁷⁰

6.1.A comparação do regime da arbitragem tributária com o novo regime do 104º do CPPT⁷¹

Visto o novo regime do CPPT, relativo à cumulação de pedidos e coligação de autores, facilmente se constata que a alínea b) do n.º1 do 104º do CPPT espelha o artigo 3º n.º1 do RJAT, ainda que melhorado.

Ora, se atentarmos na alínea b) do n.º1 do artigo 104º, o legislador exige que se verifiquem um dos seguintes requisitos: a apreciação dos pedidos tenha por base as mesmas circunstâncias de facto; ou a apreciação dos pedidos tenha por base o mesmo relatório de inspeção; ou os pedidos sejam suscetíveis de ser decididos com base na aplicação das mesmas normas e situações de facto do mesmo tipo.

O único que não consta, pelo menos, expressamente, na redação do artigo 3º n.º1 do RJAT é o referente ao mesmo relatório de inspeção. Quanto aos outros requisitos, nomeadamente a exigência das mesmas circunstâncias de facto ou a suscetibilidade dos pedidos serem decididos com base na aplicação das mesmas normas e situações de facto

⁶⁹ NETO, Serena Cabrita e Carla Castelo Trindade- *Contencioso Tributário-: Processo, Arbitragem, Execução*. Vol. 2, Coimbra: Almedina, p.216

⁷⁰ VILLA-LOBOS, Nuno e Tânia Carvalhais Pereira- *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Coimbra: Almedina, p.140

⁷¹ Ver neste ponto: AA-VV (2019) - *Comentários à Legislação Processual Tributária*. Lisboa: AAFDL editora. Apontamento de João Damião Caldeira, pp. 169 a 190

do mesmo tipo, o legislador no CPPT foi menos rígido, comparativamente com o RJAT. Como?

No RJAT, “tratam-se de requisitos cumulativos, o que significa que, por exemplo, se estivermos perante as mesmas circunstâncias de facto, mas a aplicação das regras e princípios não for a mesma (IRC e IVA), fica afastada a possibilidade de cumular e coligar”.

No CPPT, tal não acontece, “pois se é possível cumular caso se trate do mesmo relatório de inspeção, independentemente das regras e regime aplicáveis, então não faria sentido impedir a cumulação com fundamento apenas na ausência de aplicação das mesmas regras ou princípios, quando as circunstâncias de facto são semelhantes”.⁷²

⁷² AA-VV (2019) - *Comentários à Legislação Processual Tributária*. Lisboa: AAFDL editora. Apontamento de João Damião Caldeira, pp. 187

7. Cumulação de pedidos e coligação de autores no procedimento de reclamação graciosa

No procedimento de reclamação graciosa, a cumulação pode ser feita aquando da dedução reclamatória, devendo o órgão instrutor aceitar a cumulação desde que entenda, fundamentadamente, não haver prejuízo na celeridade da decisão. Mais uma vez se percebe, também neste ponto, que a cumulação de reclamações tem como vantagem, em regra, a economia de meios que proporciona.

Como requisitos desta cumulação, o legislador exigia, aquando a entrada em vigor do CPPT, a “identidade de tributos”, a identidade do órgão competente para a decisão e a identidade dos fundamentos de factos e de direitos alegados.

Também neste caso, cumulação de pedidos e a coligação de autores foi, durante anos, alvo de controvérsia, pela exigência da “identidade de tributos” (cf. Artigos 71º e 72º do CPPT).

O *ofício-circulado 60081 (20-12-2010)*, veio resolver algumas questões, nomeadamente, a questão de saber se no mesmo procedimento de reclamação graciosa podiam ser cumulados pedidos de anulação de impostos de natureza diferente, designadamente quando as liquidações resultassem de factos apurados na mesma ação de inspeção, bem como o modo como se devia proceder quando se verificasse um caso de cumulação ilegal de pedidos.

Entendia-se que os requisitos tinham de estar cumulativamente preenchidos, caso contrário “a cada pedido do contribuinte deve corresponder um pedido autónomo”.⁷³

Considerava-se que não existia identidade de tributos entre IVA e IRC, ainda que estivessem em causa factos apurados na mesma ação de inspeção e que se aplicariam as normas do CPA⁷⁴ no caso de haver a irregularidade da petição, por terem sido cumulados

⁷³ ofício-circulado 60081 (20-12-2010)- Finanças, Direção Geral de Impostos; http://www.taxfile.pt/file_bank/news5210_10_1.pdf

⁷⁴ O CPA também foi alterado pela reforma administrativa de 2015- *Decreto-Lei n.º 4/2015, de 07 de Janeiro*

pedidos de anulação de impostos diferentes, aplicável por remissão da alínea c) do artigo 2.º da LGT.

Este ofício foi esclarecedor relativamente aos casos em que se cumulavam reclamações relativas a liquidações de IVA e IRC, considerando que estes dois impostos não são tributos idênticos. No entanto, não deixou um mote claro para a cumulação de reclamações relativas a liquidações de outros impostos, como IRS e de IRC. Neste caso, haveria ou não identidade de tributos? A hipotética tentativa de resolver a questão pelo recurso, por analogia, ao processo tributário- artigo 104º do CPPT - também não teria sucesso, uma vez que, ao tempo, esta norma também originava grande controvérsia, exatamente por também prever o requisito da “identidade da natureza dos tributos”.

Com a Lei nº118/2019 de 17 de setembro, foi o texto dos artigos 71º e 72º do CPPT alterado.

No regime atual, o legislador quis permitir a cumulação e a coligação no procedimento da reclamação graciosa nos mesmos termos em que ora se admite para a impugnação judicial, ou seja, o “legislador optou – e, bem, - por uniformizar o regime, quer estamos em sede graciosa ou judicial”⁷⁵. Por outro lado, continua a dar ao órgão instrutor a faculdade de abdicar da cumulação de pedidos ou da coligação de autores quando tal ponha em causa a celeridade da decisão, o que os parece também sensato, uma vez que a cumulação visa exatamente a economia de meios e a rapidez da decisão.

⁷⁵ AA-VV (2019) - *Comentários à Legislação Processual Tributária*. Lisboa: AAFDL editora. Apontamento de João Damião Caldeira, pp. 188

Conclusão

Por tudo o que foi dito, concluímos, que o legislador, com a Lei 118/2019 de 17 de setembro, tentou diluir o excesso de rigidez da cumulação de pedidos e da coligação de autores no contencioso tributário ao consagrar, legalmente, o que já era posto em prática pela jurisprudência.

Por outro lado, com a alteração ao artigo 104º do CPPT, há uma aproximação ao regime da arbitragem tributária, ainda que no CPPT legislador tenha ido, como vimos, mais longe, e uma aproximação do regime da ação administrativa, principalmente, por deixar de se exigir que seja o mesmo tribunal competente para cumular todos os pedidos (artigo 21º n.º2 CPTA), (no entanto, também por esta razão que se afasta ainda mais do regime do CPC).

No procedimento de reclamação graciosa o legislador tornou o regime mais abrangente ao permitir a cumulação e a coligação nos mesmos termos que a é permitida em sede de impugnação judicial, afastando, assim, as críticas até aqui surgidas aos artigos 71º e 72º do CPPT.

No entanto, achamos que o objetivo do legislador, ainda que cumprido, não foi totalmente satisfatório, pois tinha a oportunidade de criar no CPPT um regime novo, autónomo e capaz de ser tão elástico como do CPTA, em que consagra o princípio livre da cumulação de pedidos., bem como tinha a oportunidade de encontrar uma solução expressa no CPPT para a cumulação ilegal de impugnações. Tal não aconteceu.

A cumulação de pedidos e a coligação de autores no âmbito da impugnação judicial, ainda que que permita uma maior concretização do princípio da economia processual com a supressão do requisito da “identidade da natureza de tributos” no sentido que lhe era dado no regime anterior do CPPT, é, ainda, de excessiva rigidez, na comparação com o regime do CPTA.

Poderíamos pensar na aplicação supletiva do CPTA nas normas relativas à cumulação de pedidos no âmbito do contencioso tributário, revogando o artigo 104º. No entanto, consideramos que a alteração de 2019 foi um passo em frente que não devemos

desconsiderar, e, portanto, poderemos é pensar numa nova alteração para que se crie no CPPT um regime tão amplo como no CPTA.

Bibliografia

AA. VV,

Comentários à Legislação Processual Tributária, AAFDL editora, 2019.

ALMEIDA, Mário Aroso, Carlos Alberto Fernandes CADILHA,

Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos. 3ª ed., Coimbra: Almedina, 2010.

CABO, Sérgio Gonçalves do,

A cumulação processual no contencioso tributários, Estudos jurídicos e económicos em homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco. - [Lisboa]: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2006.
https://issuu.com/bibliotecafiscal/docs/a_cumulacao_processual_no_contencio

CAMPOS, Diogo Leite, Benjamim Silva RODRIGUES, Jorge LOPES DE SOUSA

Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada, 4ªed., encontro da escrita, 2012.

FREITAS, José Lebre, Isabel Alexandre,

Código do Processo Civil Anotado, 4ªed., Vol.2, Coimbra: Almedina, 2017.

GERALDES, António Santos Abrantes, Paulo PIMENTA, Luís Filipe Pires de SOUSA,

Código de Processo Civil Anotado, 2ªed., Vol.1, Coimbra: Almedina, 2020.

LEITÃO, Hélder Martins, 2019

Código do Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 9ª ed., col. Nova Fiscus, Librum editora.

MARTINS, Jesuíno Alcântara, José Costa ALVES,

Procedimento e Processo Tributário. Uma perspetiva prática, Coimbra: Almedina, 2016.

NETO, Abílio,

Novo Código de Processo Civil Anotado, 2ªed., revista e ampliada, Lisboa: Ediforum, 2014

NETO, Serena Cabrita, Carla Castelo TRINDADE,

Contencioso Tributário. Processo, arbitragem e execução. Vol.2, Coimbra: Almedina, 2017

PAIS DO AMARAL, Jorge Augusto

Direito Processual Civil. 14º ed., Coimbra: Almedina, 2018.

PIMENTA, Paulo,

O Processo Civil Declarativo, Coimbra: Almedina, 2015

REBELO, Marta,

Código do Procedimento e Processo Tributário. Algumas anotações à luz da reforma do Contencioso Administrativo, Coimbra: Almedina, 2004.

SILVA, André Festas da,

Princípios Estruturantes do Contencioso Tributário. Lisboa: Dislivro, 2007

SILVA, Graça

O Princípio da livre cumulação de pedidos, 2013
<https://caano4sub6.blogs.sapo.pt/4184.html>.

SILVA, Isabel Marques da,

Anotação ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10 de março de 2004-
Cumulação de Impugnações de IVA e IRS, proc.º 1911/03. Revista Ciência e Técnica
Fiscal, n.º 414, julho-dezembro de 2004

SOUSA, Jorge Lopes,

Código de Procedimento e de Processo Tributário, 6ªed., col. Direito, Áreas Editora,
2011

TORRÃO, João António Valente,

Código de Procedimento e de Processo Tributário. Anotado e Comentado, Coimbra:
Almedina, 2005.

VILLA-LOBOS, Nuno de e Tânia Carvalhais PEREIRA,

Guia da Arbitragem Tributária, 3ª ed., Coimbra: Almedina, 2018

XAVIER, Rita Lobo, Inês FOLHADELA, Gonçalo Andrade e CASTRO

Elementos de Direito Processual Civil, Teoria Geral, Princípios, Pressupostos. 2ªed.,
Porto: Universidade Católica editora, 2018.