

# **O regime das providências cautelares no Código do Processo nos Tribunais Administrativos: breve apreciação à luz das alterações propostas para o contencioso tributário<sup>1</sup>**

**Sofia David**

**Juíza Desembargadora no TCAS**

**Sumário:** I – Intróito; II – As alterações da Proposta de Lei n.º 168/XIII; III – O novo regime das providências cautelares a favor do contribuinte ou demais obrigados tributários; III.1 – Alguns dos casos que poderão ficar abrangidos pelo novo regime; III.2 – A tutela cautelar que pode ser requerida nos termos do CPTA e as suas características essenciais; III.3 – A tramitação do procedimento cautelar; III.4 -O decretamento provisório da providência cautelar; III.5 – A proibição de executar o acto administrativo do art.º 128.º do CPTA; III.6 – Os critérios para a adopção da tutela cautelar; IV – Conclusões

**Resumo:** No presente texto analisam-se as alterações introduzidas pela Proposta de Lei n.º 168/XIII na tutela cautelar a adoptar no contencioso tributário e assinalam-se as principais características dessa tutela e do correspondente regime legal.

**Palavras-Chave:** tutela cautelar; contencioso tributário; Proposta de Lei n.º 168/XIII.

## **I – Intróito**

O Código de Processo e Procedimento Tributário (CPPT) no art.ºs. 97.º, n.º 1, al. i), prevê uma regra geral de admissão da tutela cautelar no contencioso tributário.

Porém, a actual legislação tributária quando versa sobre esta matéria mostra-se parca, dispersa e remissiva.

Em sede de providências cautelares (judiciais) a favor da Administração Fiscal (AF), encontramos as seguintes providências: o arresto, o arrolamento e a apreensão (cf. art.ºs. 135.º a 142.º, 214.º do CPPT e 101.º, al. e), da Lei Geral Tributária (LGT). Trata-se de um elenco nominado e tipificado de providências, que afasta a possibilidade da AF requerer outras providências não especificadas.

Refira-se, no entanto, que a AF pode adoptar, ela própria, sem recurso aos tribunais, as providências cautelares (administrativas) de apreensão de bens ou documentos e de retenção,

---

<sup>1</sup> O presente texto corresponde ao desenvolvimento da apresentação ocorrida em 25-01-2019, no CEJ, na Acção de Formação Contínua “*Temas de Direito Tributário*”

até à satisfação dos créditos tributários, de prestações tributárias a que o contribuinte tenha direito. As indicadas providências podem ser peticionadas em caso de fundado receio da diminuição, e consequente frustração, da cobrança de créditos tributários, ou em casos de fundado receio de extravio ou de dissipação de bens e de documentos, ou outros elementos necessários ao apuramento da situação tributária, dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários – cf. art.º 51.º da LGT, 143.º e 144.º do CPPT.

Adoptadas tais providências pela AF, os contribuintes podem impugná-las nos termos dos art.ºs. 101.º, al. i) da LGT, 97.º, n.º 1, al. g), 143.º e 144.º do CPPT.

Mais se note, que a impugnação das providências cautelares adoptadas pela AF, prevista nos art.ºs. 143.º e 144.º do CPPT, será essencialmente uma forma de defesa do contribuinte contra as actuações da AF, tomadas no âmbito dos seus poderes enquanto Administração e não tanto um verdadeiro meio de tutela cautelar.

No que concerne às providências cautelares (judiciais) a favor do contribuinte, a lei tributária não tipifica estas providências. Igualmente, no que diz respeito aos pressupostos e critérios para a adopção de providências cautelares a favor do contribuinte, o CPPT limita-se a indicar no art.º 147.º, n.º 6, relativo à intimação para um comportamento, que o disposto no citado artigo *“aplica-se, com as adaptações necessárias (...) devendo o requerente invocar e provar o fundado receio de uma lesão irreparável do requerente a causar pela actuação da administração tributária...”*.

Neste enquadramento legal, parte significativa da doutrina e na sua senda a jurisprudência maioritária, vêm entendendo que os critérios para a adopção das providências cautelares correspondem aos que se encontram indicados no art.º 147.º, n.º 6, do CPPT, relativo à intimação para um comportamento.<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> Cf. neste sentido, considerando que o art.º 147.º do CPPT configura uma cláusula geral de admissibilidade da tutela cautelar e que o n.º 6 é *“uma norma especial sobre a tutela cautelar no contencioso tributário”*, SOUSA, Jorge Lopes de - Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado e Comentado. Vol. II. 6.ª ed. Lisboa: Áreas Editora. 2011, pp. 592-602. O referido Autor considera, ainda, que face ao art.º 147.º, n.º 6, do CPPT, *“não há uma lacuna de regulamentação quanto aos requisitos da adopção de providências cautelares no contencioso tributário, pelo que não é viável recorrer aos critérios previstos no CPTA, pois são de aplicação meramente subsidiária [art. 2.º, alínea c), do CPPT]”* in, do Autor, Código de Procedimento, *op. cit.*, p. 595. Cf., no mesmo sentido, CAMPOS, Diogo Leite; RODRIGUES, Benjamim Silva; SOUSA, Jorge Lopes – Lei Geral Tributária, Anotada e comentada. 4.ª ed., Lisboa: Editora Encontro de Escrita, 2012, p. 421. ROCHA, Joaquim Freitas – Lições de Procedimento e Processo Tributário, 4.ª ed., Coimbra: Coimbra Editora, pp 365-366. Na jurisprudência, entre outros, vide o Ac. do TCAS n.º 9240/15, de 31-03-2016 (Relatora Catarina Almeida e Sousa), o Ac. do TCAS n.º 07793/14, de 24-07-2014 (Relator Joaquim Condesso), o Ac. do TCAS n.º 02052/11.9BEBRG, 15-02-2013 (Relatora Anabela Ferreira Alves Russo), ou o Ac. n.º 06120/12, de 28-05-2013 (Relator Aníbal Ferraz). Criticando este entendimento doutrinário e correspondente jurisprudência, vide, FERNANDEZ, Elizabeth – Tutela cautelar em contexto tributário: a (im)possibilidade de concessão de tutela cautelar a favor dos contribuintes – [Em linha [Consultado em 13-01-2019]. Disponível em: [http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo\\_fiscal/eb\\_TutelaCautelar.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_TutelaCautelar.pdf), pp. 12-20.

Neste contexto, o legislador da Proposta de Lei n.º 168/XIII pretende rever o quadro legal relativo às providências cautelares em sede de contencioso tributário. Considerando que a sua actual admissão se revela em termos “*manifestamente exíguos*”, o legislador pretende que as providências cautelares de natureza judicial a favor do contribuinte ou demais obrigados tributários se processem nos termos previstos no Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) – cf. exposição de motivos da Proposta de Lei n.º 168/XIII e a redacção do novo art.º 97º, n.º 3, al. a), do CPPT.

Como reverso, o efeito suspensivo dos actos de liquidação só é admitido mediante prestação de garantia ou concessão da sua dispensa, nos termos do CPPT – cf. o novo art.º 97º, n.º 3, al. a), do CPPT.

Mais se indique que, no restante, ou seja, em sede de providências cautelares (judiciais) a favor da AF, não são introduzidas mais alterações legais.

## **II – As alterações da Proposta de Lei n.º 168/XIII**

Decorre da alteração inclusa na Proposta de Lei n.º 168/XIII, ao art.º 97º, n.º 3, al. a), do CPPT, conjugado com a alínea i) do n.º 1, do mesmo preceito legal, que os contribuintes e os demais obrigados tributários poderão passar a lançar mão de quaisquer providências cautelares, nominadas ou inominadas, que se mostrem adequadas à tutela do seu direito.

Atendendo à redacção do art.º 97.º, n.º 3, al. a), do CPPT, na indicada Proposta, que refere que “*as providências cautelares de natureza judicial a favor do contribuinte ou demais obrigados tributários*” são “*regulados pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos*”, teremos de ter por certo que a importação do regime do CPTA se faz *em bloco*. Ou seja, passam a aferir-se pelo regime do CPTA quer os pressupostos, quer os critérios para a adopção das providências cautelares que sejam requeridas no contencioso tributário pelos contribuintes e demais obrigados tributários. Igualmente, a tramitação destas providências rege-se pelo CPTA.

Há, no entanto, uma importantíssima ressalva no que concerne aos requisitos da admissão da tutela que seja requerida: a tutela cautelar nunca será um meio idóneo para se obter o efeito suspensivo dos actos de liquidação, porquanto esse efeito apenas poderá ser alcançado mediante a prestação de garantia ou a concessão da sua dispensa, nos termos do CPPT – cf. art.º 97º, n.º 3, al. a), do CPPT, na Proposta de revisão<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> Cf. relativamente às condições e forma de prestação da garantia, o art.º 52.º da LGT - preceito que se aplicará às diversas situações em que seja obrigatória a prestação de garantia. O procedimento para a prestação da garantia e respectivos critérios vêm indicados nos art.ºs. 183.º, 183.º-B e 199.º do CPPT. Relativamente aos pedidos de isenção de prestação de garantia, vide os art.ºs 199.º, n.º 3, do CPPT, 54.º, n.º 4, da LGT e para a dispensa, os

De realçar, no que diz respeito às providências cautelares (judiciais) de arresto e de arrolamento, que podem ser requeridas pela AF nos termos dos art.ºs. 135.º a 142.º, 214.º do CPPT e 101.º, al. e), da LGT, que a Proposta de Lei n.º 168/XIII não inova. Assim, as condições para a admissibilidade destas providências e os critérios para o seu decretamento mantêm-se os previstos nos citados preceitos legais.

Mais se indique, que nos termos dos art.ºs. 139.º e 142.º do CPPT, ao regime do arresto e do arrolamento a requerer pela AF aplicam-se supletivamente as regras do Código de Processo Civil (CPC). Logo, no que diz respeito a estas providências cautelares, as regras a aplicar são primeiramente as indicadas no CPPT e subsidiariamente as do CPC, ficando afastada a aplicação do CPTA.<sup>4</sup>

### **III – O novo regime das providências cautelares a favor do contribuinte ou demais obrigados tributários**

#### **III.1 - Alguns dos casos que poderão ficar abrangidos pelo novo regime**

Atendendo às alterações que vêm propostas, importa averiguar acerca da tutela cautelar que passará a poder ser requerida pelos contribuintes e demais obrigados tributários, assim como, acerca dos pressupostos ou requisitos processuais e critérios para a respectiva adopção.

Como acima indicamos, nos termos dos art.ºs. 97º, n.ºs 1, al. i) e 3, al. a), do CPPT, na redacção proposta, os contribuintes e demais obrigados tributários passam a poder lançar mão a quaisquer providências cautelares, nominadas ou uninominadas, que se mostrem adequadas à tutela do seu direito.

Ressalva-se, no entanto, a suspensão de eficácia dos actos de liquidação, pretensão que só pode ser alcançada através da prestação de garantia ou a concessão da sua dispensa, nos termos do CPPT – cf. art.º 97º, n.º 3, al. a), do CPPT, na Proposta de revisão.

No contencioso tributário vigora o princípio da impugnação unitária, pelo que a impugnação dos actos procedimentais ou interlocutórios só pode ocorrer quando o respectivo

---

art.ºs 170.º e 198, n.º 5, do CPPT. No que concerne aos critérios para a avaliação da garantia (que exclui a garantia bancária, a caução e o seguro caução) vide o indicado no art.º 199.º-A do CPPT.

<sup>4</sup> Por força dos art.ºs 139.º e 142.º do CPPT, se a AF requerer um arresto ou um arrolamento, essas mesmas providências reger-se-ão pelas regras do CPC. Porém, se essas mesmas providências vierem a ser requeridas pelos contribuintes e demais obrigados, conforme resulta da Proposta de Lei, os pressupostos e os critérios para a sua adopção já se regerão pelo regime do CPTA, que é diverso do CPC e bem mais exigente (cf. art.ºs. 391.º a 396.º, 403.º a 409.º do CPC e 112.º, n.º 1 e 2, als. f) e h), do CPTA). Esta diferenciação de regimes parece-nos não fazer qualquer sentido, não obstante considerarmos que só muito residualmente será requerido por um contribuinte um arresto ou um arrolamento contra a AF. Mas em teoria essa possibilidade existirá, podendo imaginar-se, v.g. situações em que terceiros tenham direitos sobre bens de outros particulares que já estejam na posse da AF.

acto seja imediatamente lesivo ou quando haja disposição expressa nesse sentido – cf. art.º 54.º do CPPT<sup>5</sup>.

Assim sendo, por força da aplicação conjugada do art.º 97.º, n.ºs 1, al. i) e 3, al. a), do CPPT, na redacção ora proposta, com o art.º 54.º do mesmo Código, os actos de liquidação de imposto vão continuar a representar a maioria dos actos impugnáveis e o pedido de suspensão de eficácia destes actos vai ficar dependente da prestação de garantia ou da concessão da sua dispensa, sendo dificilmente configurável para estes mesmos actos um qualquer outro pedido cautelar para além da indicada suspensão.

Visto de outro modo, o *novo mundo cautelar* que ora se abre aos contribuintes ficará necessariamente restrito às demais situações em que a conduta da AF seja directamente impugnável, quer porque a lei tributária preveja a possibilidade dessa impugnação autónoma, quer porque o acto procedimental afecte de imediato o contribuinte e demais obrigados tributários, provocando-lhe efeitos lesivos autónomos.

Refira-se, aqui, que na nossa óptica, para determinar o âmbito dos actos autonomamente impugnáveis será supletivamente aplicável o preceituado no art.º 51.º do CPTA (cf. art.º 2.º, al. c), do CPPT).

Mais se refira, que tal preceito do CPTA não afasta critério constitucional da lesividade, constante do art.º 268.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa (CRP).

Ou seja, se um acto administrativo for imediata e directamente lesivo, ainda que não apresente efeitos externos, terá de ser imediatamente impugnável, pois o art.º 51.º do CPTA tem de ser lido em conformidade com a Constituição (cf. neste sentido, para o contencioso tributário, o Ac. do Supremo Tribunal Administrativo (STA) n.º 01725/13, de 27-11-2013 (Relator Casimiro Gonçalves), quando indica que o critério constitucional deve prevalecer sobre o indicado no art.º 51.º do CPTA).

Um exemplo deste tipo de casos de actos procedimentais directamente impugnáveis é o que vem tratado no Ac. do STA n.º 1361/13, de 23-10-2013 (Relatora Dulce Neto). Neste Acórdão entendeu-se que o acto que vem previsto no art.º 6.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 127/90, de 17-04, relativo à decisão de troca automática de informações, não obstante ser um acto procedimental colocava “*um ponto final na relação da administração fiscal portuguesa com a empresa inspeccionada*”. Nessa medida, considerou-se no citado Acórdão que tal acto era directa e imediatamente impugnável, pois provocava efeitos externos e lesivos autónomos.

---

<sup>5</sup> No contencioso administrativo o princípio da impugnação unitária vem consagrado, de forma próxima, no art.º 51.º do CPTA.

Nessa mesma medida, entendeu-se que o referido acto poderia ser alvo de uma medida de tutela cautelar.

Também no Ac. do STA n.º 01725/13, de 27-11-2013 (Relator Casimiro Gonçalves) discutiu-se acerca da impugnabilidade directa do acto de *“inscrição oficiosa na matriz de uma determinada realidade física, por ter sido qualificada como prédio”* e da possibilidade de tal acto ser sujeito a um pedido de suspensão de eficácia. Em causa estava um acto de inscrição oficiosa na matriz, de um aerogerador (com inscrição como prédio urbano, na categoria “Outros”). Entendeu o STA que o referido acto provocava *“uma alteração significativa na esfera jurídica da recorrente, pois que lhe confere a qualidade de sujeito passivo de IMI e nessa qualidade passa a estar sujeita a várias obrigações tributárias, desde as declarativas e acessórias, até à obrigação de imposto, nos termos do disposto nos arts. 18º n.º 3 e 31º da LGT. Acrescendo que, a partir do momento em que a realidade física (aerogerador) aqui em causa está inscrita como prédio na matriz para efeitos fiscais, até os negócios relativos à sua transmissão se encontrem sujeitos a IMT/Imposto Selo.”* Consequentemente, o STA decidiu pela sindicabilidade directa e autónoma do referido acto de inscrição oficiosa na matriz (cf. para uma situação paralela, no mesmo sentido, o Ac. do STA n.º 0836/14, de 22-04-2015 (Relator Pedro Delgado).

No mesmo sentido, mas já para uma diferente situação factual, encontramos o Ac. do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS) n.º 05232/11, de 22-05-2012 (Relator Joaquim Condesso), onde a propósito da impugnação do acto de liquidação do imposto sucessório, se refere que o acto de fixação do valor tributável constante de uma dada verba inserta numa relação de bens é um acto destacável e imediatamente impugnável nos termos do art.º 86.º, n.ºs. 1 e 2, da LGT.

Indicamos, igualmente, como exemplo de um caso que poderá ter a tutela cautelar abrangida pelas novas regras, nomeadamente através de um pedido de admissão provisória da declaração fiscal ou de regulação provisória de uma situação jurídica, o tratado no Ac. do STA n.º 01752/13, de 18-06-2014 (Relator Aragão Seia). Aqui o STA considerou ser um acto autonomamente impugnável, porque imediatamente lesivo, a decisão da AF de correcção de uma declaração de IRS submetida via internet, substituindo o anexo B pelo anexo C (cf. para uma situação totalmente igual, no mesmo sentido, o Ac. do STA n.º 01032/09, de 23-06-2010 (Relatora Dulce Neto).

Igualmente, no Ac. do Tribunal Central Administrativo Norte (TCAN) n.º 02052/11.9BEBRG, 15-02-2013 (Relatora Anabela Ferreira Alves Russo), considerou-se que o acto que determinou a realização de uma acção inspectiva aos anos de 2008, 2009 e 2010,

porque alicerçado na invocação da existência de um vício de desvio de poder, decorrente de uma (eventual) actividade persecutória traduzida na prática de inspecções sucessivas ao longo de cerca de 20 anos, era um acto procedimental mas autonomamente impugnável, pois visava-se a impugnação da própria actividade inspectiva e não do acto (final) de liquidação. Também aqui entendeu-se que o acto procedimental que vinha impugnado - porque era autonomamente lesivo dos direitos do contribuinte - poderia ser alvo a um pedido de suspensão de eficácia. Este Acórdão do TCAN foi sujeito a um recurso de revista para o STA, que não foi admitido – cf. Ac. do STA n.º 01009/13, de 10-07-2013 (Relatora Isabel Marques da Silva).

Outra situação em que poderá relevar a nova tutela cautelar é a relativa a pedidos de intimação da AF para a adopção provisória de um comportamento, que deixa de seguir os termos e critérios do art.º 147.º do CPPT, para seguir as regras ora insertas no CPTA.

Procurando exemplos já tratados pela jurisprudência, encontramos o Ac. do STA n.º 01305/14, de 28-10-2015 (Relator Ascensão Lopes), em que se discutiu o reembolso de uma dada quantia referente à liquidação de IRS de 2011, por se entender que o direito a tal reembolso já estava consolidado na esfera jurídica do contribuinte à data em que a AF iniciou o procedimento inspectivo, que visou a correspondente declaração de IRS. Entendeu-se neste Acórdão - porque não se conhecia da existência de um novo acto de liquidação, assim como, não se conhecia da existência de um acto revogatório da liquidação geradora do direito de reembolso – que o contribuinte tinha o direito a peticionar, a título cautelar, que lhe fosse pago pela AF o crédito a que tinha direito, isto independentemente de futura e eventual liquidação adicional.

Outra situação que encontramos tratada pelo TCAN no Ac. n.º 02827/09.9BEPRT-A, de 25-11-2010 (Relator Paulo Escudeiro) é relativa a um pedido cautelar de devolução de valores penhorados pela AF, constantes de uma conta bancária do contribuinte e executado. Esta acção cautelar tinha sido intentada na dependência de uma acção de embargos de terceiros. Neste Acórdão discutiu-se da possibilidade desse pedido cautelar e acerca dos critérios para a atribuição da providência requerida, considerando a AF que os critérios previstos no art.º 147.º, n.º 6, do CPPT, não tinham sido devidamente valorados. No citado Acórdão julgou-se verificados aqueles critérios do art.º 147.º, n.º 6, do CPPT, em simultâneo com os previstos no art.º 120.º, n.ºs. 1 e 2, do CPTA, que se aplicou supletivamente.

Já no âmbito de situações relacionadas com actos autonomamente impugnáveis, porque prevista tal impugnação pela lei tributária, entre as situações que ficarão abarcadas pela nova tutela cautelar, indicamos casos em que se vise impugnar uma decisão de avaliação da matéria colectável por métodos indirectos (cf. art.ºs. 86.º, 89.º-A da LGT. Cf. neste sentido, entre outros,

o Ac. do STA n.º 1137/16, de 22-02-2017 (Relator Aragão Seia), o Ac. do STA n.º 0633/14, de 15-02-2017 (Relator Pedro Delgado), o Ac. do STA n.º 422/11, de 06-07-2011 (Relator Valente Torrão), o Ac. do TCAN n.º 00287/12.6BEPRT, de 09-11-2011 (Relator Pedro Vergueiro), ou o Ac. do TCAN n.º 00270/11.9BEBRG, de 08-03-2018 (Relatora Ana Patrocínio).

Igualmente, para situações relativas a benefícios fiscais dependentes de reconhecimento, encontramos diversas decisões que exigem a impugnação autónoma desse acto de reconhecimento, sob pena de se constituir um acto decidido (face à impugnação do acto de liquidação) – cf., entre outros, o Ac. do STA n.º 0459/14, de 18-11-2015 (Relator Francisco Rothes), o Ac. do STA n.º 01011/11, de 05-01-2012 (Relator Casimiro Gonçalves), o Ac. do STA n.º 0211/04, de 15-12-2004 (Relator Mendes Pimentel), ou o Ac. do STA n.º 025432, de 15-11-2000 (Relator Brandão de Pinho).

Por fim, indicamos uma última situação, bastante frequente no contencioso tributário, em que também se configura a possibilidade de um decretamento cautelar: a relativa à derrogação do sigilo bancário.

Aqui, a acção principal pode ser acompanhada de um pedido cautelar de suspensão de eficácia da decisão que autorize o acesso à informação bancária do contribuinte ou de um pedido de intimação da AF a abster-se, provisoriamente, de adoptar uma conduta, designadamente a abster-se de aceder às contas e documentos bancários relativos ao contribuinte e existentes nas instituições de crédito e bancárias. Não obstante esta acção estar concebida como um processo urgente, não nos parece estar legalmente afastada a possibilidade de, em simultâneo, ser accionada uma tutela cautelar, desde que se apresente com utilidade para assegurar a demora do processo principal - cf. art.ºs. 146.º-A e ss. do CPPT (cf., por exemplo, o Ac. do STA (Pleno) n.º 99/15, de 16-09-2015 (Relator Francisco Rothes) ou o Ac. do STA n.º 150/16, de 31-03-2016 (Relator Aragão Seia).

Em suma, entre as providências que passarão a ser formuladas e julgadas nos termos do CPTA, encontramos as decisões relativas à troca automática de informações, à qualificação de factos e actividades para efeitos de sujeição a impostos, à determinação da forma como devem ser prestadas as declarações fiscais, ou à atribuição de benefícios fiscais, ou de isenções. Encontramos, também, decisões que visem o reconhecimento de direitos - designadamente o reconhecimento do direito a um reembolso de imposto ou o reconhecimento do direito a não ser penhorado – assim como, encontramos casos relacionados com decisões de avaliação da matéria colectável por métodos indirectos ou com a decisão de derrogação do sigilo bancário.

### **III.2 - A tutela cautelar que pode ser requerida nos termos do CPTA e as suas características essenciais**

Conforme o art.º 112.º, n.ºs. 1 e 2, do CPTA, ora aplicável subsidiariamente às providências cautelares requeridas pelos contribuintes ou demais obrigados tributários, estes poderão requerer junto dos tribunais tributários quaisquer providências, antecipatórias ou conservatórias, que se mostrem adequadas a assegurar a utilidade da sentença a proferir no processo principal.

Estas providências visam acautelar o perigo da infrutuosidade ou do retardamento da decisão que ocorrer no processo principal, ou seja, visam acautelar o perigo da demora na tutela jurídica que possa ser atribuída por via do processo principal, evitando que essa demora provoque lesões graves e irreparáveis.

O art.º 112.º, n.º 2, do CPTA, traz-nos um elenco meramente exemplificativo das providências cautelares que poderão ser requeridas. Entre este elenco salientamos as seguintes providências, por nos parecerem de maior relevo no contencioso tributário: a suspensão da eficácia de um acto administrativo ou de uma norma, a autorização provisória para o interessado iniciar ou prosseguir uma actividade, ou adoptar uma conduta, a regulação provisória de uma situação jurídica, a intimação para adopção ou abstenção de uma conduta por parte da AF por alegada violação ou fundado receio de violação do direito administrativo nacional ou do direito da União Europeia – als. a), d), e) e i) do indicado n.º 2 do art.º 112.º do CPTA.

Para além das providências que vêm especificadamente indicados no art.º 112.º, n.º 2, do CPTA, os contribuintes ou demais obrigados tributários poderão, ainda, solicitar quaisquer outras providências não especificadas.

Poderá ser também peticionada a suspensão de eficácia de actos já executados, se daí advier utilidade efectiva para o requerente – cf. art.º 129.º do CPTA.

As providências cautelares que venham a ser requeridas devem apresentar-se como instrumentais face ao processo principal, devem ter efeitos provisórios ou precários, não podendo antecipar, a título definitivo, os efeitos que se pretendam obter com o processo principal e devem obedecer a um processo sumário, com uma cognição abreviada e meramente indiciária (cf. art.ºs. 112.º, n.º 1, 113.º, n.ºs. 1 a 3 e 114.º, n.ºs 1 e 2, al. e), do CPTA).

O processo cautelar é um processo urgente, com uma tramitação mais célere e prazos reduzidos a metade (cf. art.ºs. 36.º, al. f) e 113.º, n.º 2, do CPTA).

Porque se trata de uma tutela instrumental, a legitimidade para desencadear o processo cautelar é definida pelo processo principal – cf. art.º 112.º, n.º 1, do CPTA.

Neste sentido refira-se, também, relativamente ao pedido de suspensão de eficácia de normas, a regra constante do art.º 130.º do CPTA, que circunscreve a legitimidade do pedido cautelar em função da legitimidade que se tenha para intentar o processo principal.

Porque se trata de uma tutela instrumental e provisória, o processo cautelar está limitado ao objecto da acção principal, podendo ser intentado antes ou durante o processo principal – cf. art.ºs. 113.º, n.º 1 e 114.º, n.º 1, do CPTA.

No caso de o procedimento cautelar ser instaurado antes da propositura da acção principal, o requerente deve intentar a acção adequada no respectivo prazo legal, sob pena de se extinguir o processo cautelar ou caducar a providência que tenha sido decretada – cf. art.ºs. 114.º, n.º 1, al. a) e 123.º, n.º 1, al. a), do CPTA.

Se a acção principal não estiver sujeita a prazo, o requerente da tutela cautelar deve apresentar a acção principal no prazo de 90 dias, contados desde o trânsito em julgado da acção cautelar – cf. art.º 123.º, n.º 1, al. a) e 2.<sup>6</sup>

Se o procedimento cautelar for intentado juntamente com a acção principal ou na sua pendência, esse mesmo procedimento extingue-se ou caduca a providência que tenha sido decretada se o processo principal ficar parado durante mais de 3 meses, por negligência do A. em promover os respectivos termos, ou de algum incidente de que dependa o andamento do processo – cf. art.ºs. 114.º, n.º 1, als. b), c) e 123.º, n.º 1, al. b), do CPTA.

Da mesma forma, se o processo principal findar por extinção da instância e o requerente não intentar novo processo, no caso em que a lei o permita, dentro do prazo fixado para o feito, o procedimento extingue-se ou caduca a providência que tenha sido decretada – cf. art.º 123.º, n.º 1, al. c), do CPTA.

Conforme o art.º 123.º, n.º 1, als. d) a f), do CPTA, o procedimento extingue-se ou caduca a providência, igualmente, se se extinguir o direito ou interesse a cuja tutela a providência se destina, ou se se verificar o trânsito em julgado da decisão que ponha termo ao processo principal, no caso de ser desfavorável ao requerente, ou se ocorrer termo final, ou se preencher condição resolutiva a que a providência cautelar estivesse sujeita.

Sendo a tutela cautelar instrumental e provisória, o requerente da providência pode, na pendência do procedimento cautelar, proceder à substituição ou à ampliação do pedido,

---

<sup>6</sup> Especificamente no âmbito do contencioso tributário, vide, a este propósito, o Ac. do TCAN n.º 01188/15.1BEAVR, de 09-06-2016 (Relator Paula Moura Teixeira), no qual se julgou caducada uma providência cautelar onde se peticionava a suspensão de um acto que determinou a entrega de um imóvel, ou, supletivamente, para que fosse dada sem efeito a entrega de um imóvel ao adjudicatário, por o interessado não ter apresentado a competente acção no prazo legal, designadamente uma acção de anulação de venda (cf. art.º 257.º, n.º 1, al. c), do CPPT) ou uma reclamação da decisão do órgão da execução fiscal (cf. art.º 276.º e 277.º, n.º 1, do CPPT).

conforme o art.º 113.º, n.º 4, do CPTA e a decisão cautelar pode ser alterada e revogada nos termos do art.º 124.º do CPTA – cf. também art.ºs 122.º, n.º 3 e 125.º, n.º 1, do CPTA.

Identicamente, porque se trata de uma tutela instrumental e provisória, as providências cautelares podem ficar sujeitas a termo ou condição - cf. art.º 122.º, n.º 1 e 123.º, n.º 1, al f), do CPTA.

### **III.3 - A tramitação do procedimento cautelar**

O procedimento cautelar inicia-se com um requerimento, que deve obedecer ao indicado no art.º 114.º, n.ºs 2 a 4, do CPTA.

Tal requerimento pode ser apresentado previamente à instauração do processo principal, juntamente com a petição inicial (PI) desse processo ou na pendência do mesmo, correndo, depois, como um apenso ao processo principal – cf. art.ºs. 113.º, n.ºs. 1 a 3 e 114.º, n.º 1, do CPTA.

Na falta do preenchimento destes requisitos, o juiz deve determinar a notificação ao requerente para suprir essas deficiências no prazo de 5 dias, conforme o art.º 114.º, n.º 5, do CPTA.

Não sendo supridas as deficiências no indicado prazo, o juiz determinará a rejeição do requerimento cautelar, nos termos do art.º 116.º, n.º 2, do CPTA.

Apresentado o requerimento cautelar, o processo deve ser concluso ao juiz para despacho liminar, a proferir no prazo máximo de 48 horas, nos termos do art.º 116.º do CPTA.

Sendo requerido o decretamento provisório da providência, o juiz deve apreciar este requerimento no despacho liminar - cf. art.º 114.º, n.º 4, 116.º, n.º 5 e 131.º do CPTA.

Existindo contra-interessados, devem os mesmos ser identificados no requerimento inicial – cf. art.º 114.º, n.º 2, al. d), do CPTA. Se o requerente não conhecer a identidade dos contra-interessados pode despoletar o incidente indicado no art.º 115.º do CPTA.

Em sede de despacho liminar cumpre ao juiz verificar dos requisitos que são exigíveis ao requerimento cautelar, que vêm indicados no art.º 114.º, n.º 2, do CPTA, cumprindo-lhe, ainda, determinar o convite ao suprimento dos requisitos em falta (se supríveis) – cf. art.º 114.º, n.º 5.

Se estiver em falta a designação do tribunal competente, a correção dessa falha deve ser feita oficiosamente, devendo remeter-se (oficiosamente) o requerimento para o respectivo tribunal, quando não seja o próprio, conforme determina o art.º 114.º, n.º 6 e 116.º, n.º 2, al. a), do CPTA.

Através do despacho liminar também pode ser, desde logo, rejeitado o requerimento inicial com fundamento na manifesta ilegitimidade do requerente, ou da entidade requerida,

desde que essa ilegitimidade não possa vir a ser suprida – cf. art.º 114.º, n.º 5, e 116.º, n.º 2, als. a), b) e c), do CPTA.

Igualmente, pode ser rejeitado o requerimento com fundamento na manifesta falta de fundamento da pretensão formulada, ou na manifesta desnecessidade da tutela cautelar, ou na manifesta ausência dos pressupostos processuais da acção principal – cf. art.º 116.º, n.º 2, als. d) a f), do CPTA.<sup>7</sup>

Tentando encontrar exemplos em sede de contencioso tributário em que este indeferimento liminar poderá ocorrer, evidenciam-se, de imediato, dois casos.

Tal como referimos no ponto III.1. deste trabalho, atendendo ao preceituado no art.º 54.º do CPPT, a impugnação dos actos procedimentais e interlocutórios manter-se-á admissível apenas para os casos em que tais actos sejam imediatamente lesivos ou quando haja disposição expressa que permita essa impugnabilidade autónoma e imediata – cf. também o art.º 97.º, n.ºs 1, al. i), 3, al. a), na versão da Proposta de Lei. Ou seja, fora daqueles casos, a impugnabilidade dos actos ocorridos no âmbito do procedimento tributário só poderá verificar-se juntamente com o acto (final) de liquidação. Consequentemente, a *nova* tutela cautelar também ficará restrita aos actos procedimentais que se mostrem imediatamente impugnáveis.

Nesta mesma medida, caso venha a ser requerida uma providência cautelar que vise obstar aos efeitos de um acto procedimental que não seja imediatamente impugnável, deve ser rejeitado o correspondente requerimento inicial por manifesta falta de fundamento da pretensão formulada ou a formular na acção principal. Na verdade, sendo inimpugnável o acto procedimental, a acção principal terá necessariamente de claudicar por essa mesma razão. Logo, a tutela cautelar também não será admitida, devendo o juiz, em sede de despacho liminar, rejeitar o correspondente requerimento.

Esta mesma rejeição deverá ocorrer nos casos em que a tutela cautelar vise assegurar os efeitos de uma eventual reclamação judicial da decisão do órgão de execução fiscal, porquanto o efeito suspensivo automático da execução, que resulta da indicada reclamação, implicará, seguramente, a desnecessidade da tutela cautelar (cf. art.ºs. 169.º, 276.º e 278.º do CPPT). Também nestes casos, em sede de despacho liminar, haverá que determinar-se a rejeição do requerimento cautelar por manifesta desnecessidade de tal tutela.

---

<sup>7</sup> Cf. neste sentido, na actual redacção do CPPT, o Ac. do TCAN n.º 02253/17.6BEPRT, de 11-01-2018 (Relatora Paula Moura Teixeira), onde se entendeu que o n.º 2 do art.º 116.º do CPTA era aplicável por força do n.º 6 do art.º 147.º do CPPT.

Admitido o requerimento cautelar, é citada a entidade requerida, no caso a AF, e os contra-interessados, se os houver, para deduzirem oposição, no prazo de 10 dias – cf. art.ºs. 116.º, n.º 1 e 117.º, n.º 1, do CPTA.

Se a providência cautelar for requerida como incidente em processo já intentado e a entidade requerida e os contra-interessados já tiverem sido citados no processo principal, estes são chamados por mera notificação – cf. art.º 117.º, n.º 5, do CPTA.

Sendo invocadas excepções ou questões prévias na oposição apresentada, terá que haver lugar a contraditório da contraparte, por força do art.º 3.º, n.º 3, do CPC, *ex vi* art.º 1.º do CPTA.

Se as excepções invocadas na oposição forem supríveis, por imposição do princípio *pro accione*, deve ocorrer um despacho que convide a esse suprimento, ainda que o despacho de aperfeiçoamento nesta fase não esteja previsto na tramitação dos procedimentos cautelares <sup>8</sup>.

Ocorrendo um requerimento de substituição ou de ampliação do pedido cautelar na pendência do processo, terá também, necessariamente, de haver lugar a contraditório da contraparte, por força dos princípios do contraditório, da igualdade das partes e do direito a um processo equitativo – cf. art.º 113.º, n.º 4, do CPTA<sup>9</sup>.

Decorrida a fase dos articulados, o processo é concluso ao juiz que pode abrir lugar a uma fase de instrução, caso a considere necessária. Não sendo necessária mais instrução, o processo pode ser imediatamente conhecido – cf. art.º 118.º, n.ºs. 1, 3 e 5, do CPTA.

Porque o processo cautelar convoca uma tutela sumária, a cognição é perfunctória. Nesta lógica, o art.º 118.º, n.º 2, do CPTA, determina que na falta de oposição presumem-se verdadeiros os factos invocados pelo requerente.

Conforme o art.º 118.º, n.ºs 3 e 4, do CPTA, em processos cautelares não é admissível a prova pericial e a prova testemunhal oferecida está limitada a 5 testemunhas por cada parte <sup>10</sup>. A prova testemunhal é a apresentar, não havendo lugar a adiamento do julgamento por falta das testemunhas ou dos mandatários – cf. art.º 118.º, n.ºs. 6, do CPTA.

---

<sup>8</sup> Cf. neste sentido, ALMEIDA, Mário Aroso de; CADILHA, Carlos Alberto Fernandes - Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos. 4.a ed. Coimbra: Almedina, 2017. ISBN 978-972-40-6910-4, pp. 959-960.

<sup>9</sup> Cf. neste sentido DAVID, Sofia - As modificações da instância e a convolução processual no Código de Processo nos Tribunais Administrativos revisto: algumas notas. Revista do Centro de Estudos Judiciários. Lisboa. II (2015) 277-310. ISSN 978-201-52-5829-4, p. 307.

<sup>10</sup> Ficará, assim, afastada a aplicação dos art.ºs 115.º, n.º 1 e 116.º, do CCPT, quando prevêem a possibilidade do recurso à prova pericial nos processos impugnatórios.

A prova deve ser apresentada e requerida pelas partes nos seus articulados iniciais, a saber, no requerimento inicial PI cautelar e na oposição (cf. art.º 114.º, n.º 2, al. g) e 118.º, n.ºs 1, 3 e 4, do CPTA)<sup>11</sup>.

A decisão judicial de recusa da utilização de meios de prova deve fazer-se por despacho devidamente fundamentado, nos termos do art.º 118.º, n.º 5, do CPTA.

Havendo lugar a uma fase de instrução, com a produção de prova testemunhal, terá de realizar-se audiência de julgamento, que seguirá os termos previstos no art.º 91.º do CPTA e supletivamente o regime do CPC, *ex vi* art.º 1.º e 91.º, n.º 2, do CPTA. Esta aplicação supletiva decorre dos termos da Proposta de Lei, quando remete em termos genéricos para (todo) o regime das providências cautelares que vem previsto no CPTA.

No demais, porque o processo cautelar tem uma tramitação própria e abreviada - a que vem prevista nos art.ºs 114.º a 120.º do CPTA - não haverá lugar a outros momentos processuais tal como vêm definidos para a acção administrativa, *v.g.*, não haverá lugar a audiência prévia e à elaboração de despacho saneador ou de prova.

Finda a fase dos articulados, o juiz terá apenas que determinar a data da realização da audiência final, a fazer-se com prioridade sobre os demais processos.

Para efeitos dessa audiência, as testemunhas são a apresentar.

No início da audiência, o juiz terá que procurar a conciliação das partes (cf. art.º 91.º, n.º 3, do CPTA).

Por seu turno, no final da audiência deverá ser dada palavra as partes para alegações orais (cf. art.º 90.º, n.º 3, al. e), do CPTA), ou determinada a apresentação de alegações escritas, em 10 dias, para os casos de grande complexidade, ou quando as partes não prescindam desta apresentação (cf. art.ºs 36.º, n.º 2 e 3, 90.º, n.º 5, do CPTA).

Carlos Cadilha e Mário Aroso de Almeida consideram que esta audiência também poderá ser accionada para o juiz pedir esclarecimentos às partes<sup>12</sup>.

Da nossa parte, entendemos que para esse fim bastará ao juiz accionar a prerrogativa do art.º 7.º, n.º 2, do CPC, aplicável *ex vi* art.ºs. 1.º e 90.º, n.º 2, do CPTA, convidando as partes e seus representantes ou mandatários para virem prestar os esclarecimentos necessários sobre a matéria de facto ou de direito, sem outras formalidades.

Quanto ao prazo para a decisão final do juiz, é de 5 dias, devendo a decisão ser notificada às partes com urgência - cf. art.ºs. 119.º, n.º 1 e 122.º, n.º 1, do CPTA.

---

<sup>11</sup> Cf. neste sentido ALMEIDA, Mário Aroso de; CADILHA, Carlos Alberto Fernandes - Comentário, *ob. cit.*, pp. 958-959.

<sup>12</sup> Cf., neste sentido, ALMEIDA, Mário Aroso de; CADILHA, Carlos Alberto Fernandes - Comentário, *ob. cit.*, p. 958.

A execução da providência cautelar corre nos próprios autos, conforme determinado no art.º 127.º do CPTA.

#### **III.4 - O decretamento provisório da providência cautelar**

Existindo uma situação de especial urgência pode ser peticionado, junto com o requerimento inicial, ou na pendência do processo cautelar, para ser provisoriamente decretada uma providência cautelar – cf. art.º s. 114.º, n.º 4, 2.ª parte e 131.º do CPTA. Este decretamento também pode ser determinado oficiosamente pelo juiz – cf. art.º 116.º, n.º 5 e 131.º, n.º 1, do CPTA.

Para Mário Aroso de Almeida na base deste decretamento provisório está o “*perigo de lesão iminente, e não apenas irreversível, do interesse do requerente*”<sup>13</sup>.

Este decretamento provisório configura um incidente no âmbito da acção cautelar, que tramita de forma *urgentíssima*. Com esta providência quer-se acautelar o perigo da infrutuosidade ou do retardamento do próprio processo cautelar.

O pedido de decretamento provisório pode ser formulado junto com o requerimento inicial - ou PI - relativa à providência cautelar. Nestes casos, apresentado aquele requerimento inicial, o processo é concluso ao juiz para despacho liminar, a proferir em 48 horas. Neste despacho liminar são aferidos os pressupostos para o decretamento provisório e, se necessário, pode o mesmo ser decretado ainda que não tenha havido lugar ao contraditório da contraparte. O mesmo ocorre quando o juiz, por iniciativa oficiosa, entender que tal decretamento deve acontecer de imediato – cf. art.ºs. 116.º, n.º 5, 131.º, n.ºs 1, 2 e 3, do CPTA.

Porém, se o juiz verificar que a situação de urgência é compatível com a realização do contraditório, pode – e deve, na nossa óptica – determinar o mesmo, podendo efectivar o contraditório através de qualquer meio de comunicação que se revele adequado. Porque o contraditório está dependente da especial urgência que se manifeste na concreta situação, o prazo para o exercício deste contraditório deve ser adaptado a essa mesma especial urgência.

Este decretamento também pode ser pedido na pendência do processo cautelar, com fundamento em alteração superveniente dos pressupostos de facto ou de direito – cf. art.º 131.º, n.º 2, do CPTA.

É requisito para o decretamento provisório a existência de uma situação de “*especial urgência, passível de dar causa a uma situação de facto consumado na pendência do processo*” – cf. art.º 131.º, n.º 1, do CPTA.

---

<sup>13</sup> In ALMEIDA, Mário Aroso de - Manual de Processo Administrativo. 2.a ed. Coimbra: Almedina, 2016. ISBN 978-972-40-6414-7, p. 432.

A prova deste requisito há-de ser recortada a partir da alegação feita na PI cautelar e da prova que lhe seja junta. Assim, na base do juízo relativo à invocada “*especial urgência*” estará sobretudo um juízo de evidência e não tanto de mera probabilidade. Ou seja, o juiz decretará a medida cautelar provisoriamente quando se evidencie, a partir do requerimento inicial e dos documentos juntos, que se não for imediatamente decretada a medida irá resultar para o requerente uma situação de facto consumado, que frustrará o próprio processo cautelar.

O juiz pode decretar a providência requerida ou qualquer outra que julgue mais adequada – cf. art.º 131.º, n.º 1, do CPTA.

Determinado o decretamento provisório, é notificado de imediato às pessoas e entidades que o devem cumprir – cf. art.º 131.º, n.º 5, do CPTA.

O decretamento provisório não é passível de impugnação – cf. art.º 131.º, n.º 4, do CPTA.

Os requeridos, discordando do decretamento que foi determinado podem requerer o seu levantamento ou alteração, conforme o preceituado no art.º 131.º, n.º 6, do CPTA. Este requerimento abre um novo incidente. Apresentado este requerimento, a contraparte é ouvida pelo prazo de 5 dias. Pode ocorrer um momento de prova, no âmbito da qual o juiz goza de fortes poderes inquisitórios – cf. art.º 131.º, n.º 6, do CPTA.

O critério para a apreciação do pedido de levantamento ou de alteração do decretamento que foi determinado, é o da mera ponderação de interesses, previsto no art.º 120.º, n.º 2, do CPTA, devendo o decretamento provisório ser levantado ou alterado quando os danos que resultam desse decretamento sejam superiores àqueles que resultariam da respectiva recusa e quando tais danos não possam ser evitados ou atenuados pela adopção de outras providências. Deve o juiz ponderar os interesses públicos e privados conflituantes e aferir dos indicados danos para cada uma das partes – cf. art.ºs. 120.º, n.º 2 e 131.º, n.º 6, do CPTA.

A decisão que for tomada no âmbito deste pedido de levantamento ou de alteração do decretamento provisório, já é passível de recurso – cf. art.º 131.º, n.º 7, do CPTA.

### **III.5 - A proibição de executar o acto administrativo do art.º 128.º do CPTA**

Nos casos em que seja admitida a suspensão de eficácia de um acto administrativo, requerida esta providência a autoridade administrativa terá - após ter recebido o duplicado do requerimento cautelar - que suspender imediatamente a execução do acto impugnado, assim como, terá que impedir que os serviços competentes ou terceiros procedam ou continuem a proceder à execução do acto – cf. art.º 128.º, n.º 1 e 2, do CPTA.

O art.º 128.º, n.º 1, refere os efeitos do citado artigo a partir do momento em que a autoridade administrativa tenha “*recebido o duplicado do requerimento*”. A doutrina vem entendendo esse momento como coincidente com o da citação<sup>14</sup>.

Caso a autoridade administrativa pretenda prosseguir com a indicada execução, no prazo de 15 dias, terá que emitir uma resolução fundamentada reconhecendo que o deferimento da execução será gravemente prejudicial para o interesse público – cf. art.º 128.º, n.º 1, do CPTA.

Caso a autoridade administrativa inicie ou prossiga a execução do acto sem emitir a indicada resolução fundamentada, o interessado pode reagir a essa execução apresentando em tribunal um requerimento a pedir a declaração de ineficácia dos actos de execução indevida. Esse mesmo requerimento pode ser apresentado nos casos em que a autoridade administrativa inicie ou prossiga a execução do acto após ter emitido uma resolução fundamentada, mas o interessado considere que são improcedentes as razões que fundamentam aquela resolução e que motivaram a possibilidade da execução – cf. art.º 120.º, n.ºs 1, 3 e 4, do CPTA.

O incidente de declaração de ineficácia dos actos de execução indevida corre nos próprios autos cautelares – cf. art.º 120.º, n.º 5, do CPTA.

Após a apresentação do requerimento há lugar a contraditório das contrapartes, a efectuar-se no prazo de 5 dias, seguindo-se, de imediato, a decisão do juiz – cf. art.º 120.º, n.º 6, do CPTA.

De referir, que se discute da aplicabilidade simultânea do regime do art.º 128.º do CPTA, relativo à proibição da execução do acto administrativo e do art.º 131.º, do CPTA, relativo ao decretamento provisório da providência.

A doutrina aceita essa aplicabilidade simultânea, considerando os termos mais abrangentes e garantísticos do regime do art.º 131.º face ao regime do art.º 128.º do CPTA<sup>15</sup>.

### **III.6 - Os critérios para a adopção da tutela cautelar**

A decisão cautelar reclama uma *summaria cognitio* ou um conhecimento perfunctório.

Para a procedência do pedido basta a prova indiciária e sumária do direito ameaçado, não se exigindo certezas ou uma prova plena.

Nesta lógica, as presunções judiciais gozam de algum relevo no juízo cautelar.

---

<sup>14</sup> Cf. neste sentido ALMEIDA, Mário Aroso de - Manual, *ob. cit.*, p. 437 e ANDRADE, José Carlos Vieira de - A Justiça Administrativa, (Lições). 15a ed. Coimbra: Almedina, 2016. ISBN 978-972-40-6731-5, p. 332. MAÇÃS, Fernanda - O contencioso cautelar. Em Comentários à Revisão do ETAF e do CPTA. 3.a ed. Lisboa: AAFDL, 2017. ISBN 978-972-629-344-2, pp. 968-985.

<sup>15</sup> Cf. neste sentido ALMEIDA, Mário Aroso de - Manual, *ob. cit.*, pp. 436-437 e ANDRADE, José Carlos Vieira de - A Justiça, *op. cit.*, p. 332.

Para o decretamento da tutela cautelar exige-se a verificação cumulativa de três critérios: a existência de *periculum in mora*, de *fumus boni iuris*, na sua vertente positiva e verificação da proporcionalidade da medida cautelar, considerando todos os interesses em presença, conforme art.º 120.º, n.ºs. 1 e 2, do CPTA.

Nas palavras da lei, o *periculum in mora* ocorre nos casos em que “*haja fundado receio da constituição de uma situação de facto consumado ou da produção de prejuízos de difícil reparação para os interesses que o requerente visa assegurar no processo principal*” e o *fumus boni iuris* verifica-se quando “*seja provável que a pretensão formulada ou a formular nesse processo principal venha a ser julgada procedente*” – cf. art.º 120.º, n.º 1, do CPTA.

Quando dos factos concretos alegados pelo Requerente se antever que uma vez recusada a providência será, depois, impossível, ou muito difícil, a reconstituição da situação de facto, no caso de o processo principal vir a ser julgado procedente, ter-se-á por preenchido o requisito *periculum in mora*.

Ainda aqui, o critério não é o da susceptibilidade ou insusceptibilidade da avaliação pecuniária dos danos, mas, sim, o da maior ou menor dificuldade que envolve o restabelecimento da situação que deveria existir se a conduta ilegal não tivesse tido lugar.

Quanto ao *fumus boni iuris* que ora se exige, encontra-se na sua formulação positiva, requerendo-se que haja uma séria possibilidade de procedência da pretensão principal, que seja “*provável*” a aparência do bom direito. Por seu turno, esta apreciação deve ser feita em termos de *summario cognitio*, com base em juízos de verosimilhança, de mera previsibilidade ou razoabilidade, face aos factos e alegações (indiciários) que são trazidos pelo Requerente para os autos.

A falta de qualquer um daqueles requisitos faz logo claudicar a providência cautelar que tenha sido requerida.

Verificados o *periculum in mora* e *fumus boni iuris*, nos termos do art.º 120.º, n.º 2, do CPTA, há ainda que proceder a uma ponderação de interesses, devendo recusar-se a providência quando ponderados os interesses em presença, os danos que resultariam da sua concessão se mostrem superiores àqueles que podem resultar da sua recusa, sem que possam ser evitados ou atenuados com a adopção de outras providências.

Nesta ponderação de interesses há que avaliar, no mesmo patamar, os interesses em presença, públicos e privados, havendo que afastar-se a ideia – oriunda do instituto da

suspensão de eficácia do acto administrativo, tal como vinha consagrado na antiga Lei de Processo nos Tribunais Administrativos (LPTA) – de que o interesse público é prevalecente<sup>16</sup>.

Como refere Vieira de Andrade, com o art.º 120.º, n.º 2, do CPTA, não se pretende *“ponderar exclusivamente o interesse público com o interesse privado, mesmo que muitas vezes o interesse do requerido seja o interesse público e o interesse do requerente seja o interesse privado: o que está aqui em conflito são os resultados ou os prejuízos que podem resultar da concessão ou a recusa da concessão para todos os interesses envolvidos, sejam públicos, sejam privados.*

*Na realidade, o que está em causa não é ponderar valores ou interesses entre si, mas danos ou prejuízos e, portanto, os prejuízos reais, que numa prognose relativa ao tempo previsível de duração da medida, e tendo em conta as circunstâncias do caso concreto, resultariam da recusa ou da concessão (plena ou limitada) da providência cautelar”* <sup>17</sup>.

Nos termos do art.º 120.º, n.º 5, do CPTA, na falta de contestação ou na ausência de alegação, julga-se a inexistência de lesão para o interesse público, salvo quando esta for *“manifesta ou ostensiva”*.

Porque as providências cautelares a adoptar devem limitar-se ao necessário para evitar a lesão dos interesses defendidos pelo requerente, o juiz pode, oficiosamente, alterar a concreta providência que tenha sido requerida, adoptando outra que se revele igualmente adequada e que se mostre menos gravosa para os demais interesses em presença – cf. art.º 120.º, n.º 3, do CPTA.

Nessa lógica, estando em causa prejuízos que possam ser integralmente reparáveis mediante indemnização pecuniária, o tribunal pode impor ao requerente a prestação de garantia por uma das formas previstas na lei tributária, conforme determina o art.º 120.º, n.º 4, do CPTA.

A adopção oficiosa de providências cautelares diversas das requeridas deve ser precedida de contraditório às partes – cf. art.º 120.º, n.º 3, do CPTA.

De notar, ainda, que se no processo principal estiver em causa apenas o pagamento da quantia certa, sem natureza sancionatória, o decretamento das providências cautelares faz-se independentemente da verificação dos critérios do *fumus boni iuris* e do *periculum in mora*, assim como, sem necessidade da ponderação dos interesses em presença, desde que tenha

---

<sup>16</sup> Cf. neste sentido ALMEIDA, Mário Aroso de – Manual, *op. cit.*, pp. 452-453 e ANDRADE, José Carlos Vieira de - A Justiça, *op.cit.*, pp. 322-323.

<sup>17</sup> In ANDRADE José Carlos Vieira de - A Justiça, *op.cit.*, p. 323. Cf., a este propósito, considerando o interesse público da AF como necessariamente prevalecente, o Ac. do STA n.º 150/16, de 31-03-2016 (Relator Aragão Seia). Em sentido diferente, já procedendo a uma ponderação equilibrada de todos os interesses em confronto, vide o Ac. do TCAN n.º 02827/09.9BEPRT-A, de 25-11-2010 (Relator Paulo Escudeiro).

sido prestada uma garantia por uma das formas previstas na lei tributária – cf. art.º 120.º, n.º 6, do CPTA.

#### **IV – Conclusões**

Por decorrência do princípio da impugnação unitária, porque os actos de liquidação de imposto representam a maioria dos actos impugnáveis, as alterações incluídas na Proposta de Lei n.º 168/XIII irão ter reflexos relevantes num número residual de casos, a saber, em todas aquelas situações em que a impugnação dos actos da AF se possa fazer autonomamente face ao acto de liquidação de imposto.

No que concerne aos actos de liquidação de imposto, porque a tutela cautelar se mantém feita apenas por via do pedido de suspensão de eficácia, associada à prestação de garantia ou à concessão da sua dispensa, as alterações da Proposta de Lei n.º 168/XIII, pouco inovam.

No restante, a Proposta de Lei n.º 168/XIII ao remeter em bloco para o regime da tutela cautelar tal como vem prevista no CPTA, deixa claro que este será o regime supletivamente aplicável.

Nesta mesma medida, haverá que alterar os quadros mentais por que se rege a tutela cautelar no contencioso tributário e há que passar a olhar esta tutela seguindo aquele que foi o desenvolvimento doutrinal e jurisprudencial que se foi dando ao regime instituído pelo CPTA.

Lisboa, 25 de Janeiro de 2019