

BREVE PANORÂMICA SOBRE A ORGANIZAÇÃO DOS TRIBUNAIS ADMINISTRATIVOS E FISCAIS E O PROCESSO TRIBUTÁRIO EM PORTUGAL

BRIEF OVERVIEW OF THE ORGANIZATION OF THE ADMINISTRATIVE AND TAX COURTS AND THE TAX PROCESS IN PORTUGAL

José de Campos Amorim¹

Patrícia Anjos Azevedo²

RESUMO: Os contribuintes dispõem de um conjunto de meios processuais para fazer valer os seus direitos e interesses em tempo útil, de forma plena e efetiva, nomeadamente dos meios impugnatórios de atos lesivos, do reconhecimento de direitos ou interesses, da ação de condenação à prática de atos devidos e dos meios cautelares. Os contribuintes podem recorrer à jurisdição administrativa e fiscal, que são órgãos com soberania para administrar a justiça em nome do povo nos litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais, para a defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos. O objetivo deste nosso contributo é o de apresentar uma breve panorâmica sobre a organização dos Tribunais Administrativos e Fiscais e o Processo Tributário em Portugal, passando-se, entre outros pontos, pelos princípios fundamentais do processo tributário.

Palavras-chave: Tribunais Administrativos e Fiscais; Processo Tributário; Portugal.

ABSTRACT: Taxpayers have a set of procedural means to assert their rights and interests in due time, in a full and effective way, namely the means of challenging harmful acts, the recognition of rights or interests, the action of condemnation to the practice of acts and precautionary measures. Taxpayers can apply to administrative and tax jurisdiction, which are sovereign bodies to administer justice on behalf of the people in disputes arising from administrative and tax legal relations, to defend their legally protected rights and interests. The purpose of our contribution is to present a brief overview of the organization of the Administrative and Tax Courts and the Tax Process in Portugal, passing, among other points, through the fundamental principles of the tax process.

Keywords: Administrative and Tax Courts; Tax Process; Portugal.

¹ Doutor em Direito Público. Professor Coordenador no Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto – Politécnico do Porto (ISCAP/P. Porto).

E-mail: j.camposamorim@gmail.com.

² Doutora em Direito. Professora Adjunta Convidada na Escola Superior de Tecnologia e Gestão – Politécnico do Porto (ESTG/P. Porto).

E-mail: patricia_anjos_azevedo86@hotmail.com.

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. A organização dos tribunais administrativos e fiscais em Portugal. 3. O processo tributário. 3.1. As fases do processo tributário. 3.2. Tipos de processos judiciais tributários. 3.3. O valor da causa. 4. Princípios estruturantes do processo tributário. 4.1. Princípio da tutela jurisdicional efetiva e da plenitude dos meios processuais. 4.2. Princípio da verdade material e do inquisitório. 4.3. Princípio da colaboração. 4.4. Princípio da celeridade. 4.5. Princípio do contraditório. 4.6. Princípio do duplo grau de jurisdição. 4.7. Princípio *pro actione*. 5. As partes no processo. 5.1. A legitimidade processual tributária. 5.2. Os sujeitos passivos. 5.3. Patrocínio judiciário. 5.4. O representante da Fazenda Pública. 5.5. O Ministério Público. 6. Conclusão. Referências.

1. INTRODUÇÃO

O processo tributário constitui um conjunto de atos tendentes à exteriorização da vontade do poder judicial³ e tem em vista fundamentalmente apreciar a legalidade do ato e não o seu mérito ou conveniência.

O controlo desta legalidade não abrange apenas atos tributários, mas também atos administrativos em matéria tributária, como é o caso do não reconhecimento de um benefício fiscal, do indeferimento de um pedido de pagamento em prestações ou de um pedido de compensação de dívidas tributárias, etc. Estes atos administrativos em matéria tributária podem ser objeto de recurso contencioso, sendo regulados pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos (cfr. n.º 2 do art.º 97.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário), exceto se implicarem atos de liquidação e equiparados (atos tributários em sentido próprio), relativamente aos quais o legislador reservou a impugnação judicial para estas situações.

Os contribuintes dispõem de um conjunto de meios processuais para fazer valer os seus direitos e interesses em tempo útil, de forma plena e efetiva, nomeadamente dos meios impugnatórios de atos lesivos, do reconhecimento de direitos ou interesses, da ação de condenação à prática de atos devidos e dos meios cautelares. Estes instrumentos processuais encontram-se implícitos no art.º 268.º, n.º 4 da Constituição da República Portuguesa (princípio da tutela jurisdicional efetiva).

A atividade jurisdicional é desenvolvida pelos tribunais administrativos e fiscais, que são os órgãos competentes para dirimir os litígios resultantes das

³ Ao contrário do procedimento tributário, que agrega um conjunto de atos reveladores da vontade do poder administrativo.

relações jurídicas tributárias (cfr. art.º 212.º, n.º 3 da CRP⁴ e art.º 1.º, n.º 1 do ETAF⁵).

Os tribunais administrativos e fiscais têm por função assegurar a tutela jurisdicional efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos (cfr. art.º 268.º, n.º 4 da CRP e art.º 96.º do CPPT⁶), garantindo a todos os cidadãos o acesso aos tribunais, a informação e consulta jurídicas, o patrocínio judiciário, uma decisão jurídica em tempo razoável e um processo equitativo. Para tal, é-lhes atribuída a plenitude dos meios processuais tributários e garantido uma total independência (art.º 203.º da CRP e art.º 2.º do ETAF), que se manifesta na independência em relação ao poder político e administrativo (independência objetiva) e na inamovibilidade e irresponsabilidade dos juízes (independência subjetiva - art.º 216.º da CRP e art.º 3.º do ETAF).

De referir ainda que os tribunais administrativos e fiscais gozam do princípio da reserva da função jurisdicional em matéria tributária, que prescreve a competência exclusiva aos tribunais administrativos e fiscais para dirimir os litígios jurídico-fiscais (art.º 202.º, n.º 1 da CRP e art.º 1.º, n.º 1 do ETAF), tomando as decisões no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos. As decisões dos tribunais têm força vinculativa e formam caso julgado, obrigando as partes a cumprir as decisões transitadas em julgado e a não proceder de modo diverso daquilo que foi decidido.

O objetivo deste nosso contributo é o de apresentar uma breve *panorâmica sobre a organização dos Tribunais Administrativos e Fiscais e o Processo Tributário em Portugal*, passando-se, entre outros pontos, pelos princípios fundamentais do processo tributário.

2. A organização dos tribunais administrativos e fiscais em Portugal

Determina o art.º 1.º do ETAF⁷ que os tribunais da jurisdição administrativa e fiscal são os órgãos com soberania para administrar a justiça em nome do povo nos litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais, de forma independente e em total subordinação à lei (art.º 2.º do ETAF).

⁴ Constituição da República Portuguesa.

⁵ Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (português).

⁶ Código de Procedimento e de Processo Tributário (português).

⁷ Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (português).

Os tribunais da jurisdição fiscal compreendem o STA⁸, os TCA⁹ (Norte e Sul) e os TAF.

O Supremo Tribunal Administrativo (STA) é o órgão superior da hierarquia dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal (n.º 1 do art.º 11.º do ETAF), com jurisdição em todo o território nacional (n.º 2 do art.º 11.º do ETAF), que funciona por secções e em plenário. O STA compreende duas secções, uma de contencioso administrativo e outra de contencioso tributário, que funcionam em formação de três juízes ou em pleno. A Secção de Contencioso Tributário conhece apenas de matéria de direito nos recursos diretamente interpostos de decisões proferidas pelos tribunais tributários (art.º 12.º do ETAF). A Secção de Contencioso Tributário do STA tem competência para conhecer (art.º 26.º do ETAF): a) *Dos recursos dos acórdãos da Secção de Contencioso Tributário dos tribunais centrais administrativos, proferidos em 1.º grau de jurisdição;* b) *Dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários com exclusivo fundamento em matéria de direito;* c) *Dos recursos de atos administrativos do Conselho de Ministros respeitantes a questões fiscais;* d) *Dos requerimentos de adoção de providências cautelares respeitantes a processos da sua competência;* e) *Dos pedidos relativos à execução das suas decisões;* f) *Dos pedidos de produção antecipada de prova, formulados em processo nela pendente;* g) *Dos conflitos de competência entre tribunais tributários;* h) *De outras matérias que lhe sejam deferidas por lei.*

Quanto ao pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, este tem competência para conhecer (art.º 27.º, n.º 1 do ETAF) *dos recursos de acórdãos proferidos pela Secção em 1.º grau de jurisdição e dos recursos para uniformização de jurisprudência. Cabe ainda ao pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo pronunciar-se, nos termos estabelecidos na lei de processo, relativamente ao sentido em que deve ser resolvida, por um tribunal tributário, questão de direito nova que suscite dificuldades sérias e se possa vir a colocar noutros litígios* (art.º 27.º, n.º 2 do ETAF).

Por seu turno, o Tribunal Central Administrativo Sul, com sede em Lisboa, e o Tribunal Central Administrativo Norte, com sede no Porto (art.º 31.º, n.º 1 do ETAF), são tribunais centrais administrativos (TCA) que conhecem matéria de facto e de Direito (art.º 31.º, n.º 3 do ETAF). Relativamente à área de jurisdição do TCA Norte e

⁸ Supremo Tribunal Administrativo.

⁹ Tribunais Centrais Administrativos.

do TCA Sul, o primeiro integra os Tribunais Administrativos de Círculo e os Tribunais Tributários de Aveiro, Braga, Coimbra, Mirandela, Penafiel, Porto e Viseu. No âmbito da competência do TCA Sul encontram-se abrangidos os Tribunais Administrativos de Círculo e Tributários de Almada, Beja, Castelo Branco, Funchal, Leiria, Lisboa, Loulé, Ponta Delgada e Sintra.

Cada tribunal central administrativo compreende duas secções, uma secção de contencioso administrativo e outra de contencioso tributário (art.º 32.º, n.º 1 do ETAF), tendo esta última competência para conhecer (art.º 38.º do ETAF): a) *Dos recursos de decisões dos tribunais tributários, salvo o disposto na alínea b) do artigo 26.º;* b) *Dos recursos de atos administrativos respeitantes a questões fiscais praticados por membros do Governo;* c) *Dos pedidos de declaração de ilegalidade de normas administrativas de âmbito nacional, emitidas em matéria fiscal;* d) *Dos pedidos de adoção de providências cautelares relativos a processos da sua competência;* e) *Dos pedidos de execução das suas decisões;* f) *Dos pedidos de produção antecipada de prova formulados em processo nela pendente;* g) *Dos demais meios processuais que por lei sejam submetidos ao seu julgamento.*

Quanto aos tribunais administrativos e fiscais de primeira instância (TAF¹⁰ de primeira instância), podemos referir que as sedes, bem como as respetivas áreas de jurisdição, são determinadas por decreto-lei (art.º 45.º, n.º 1 do ETAF). Os tribunais tributários são os seguintes: Tribunal Administrativo de Círculo de Lisboa, Tribunal Tributário de Lisboa e TAF de Almada, Aveiro, Beja, Braga, Castelo Branco, Coimbra, Leiria, Loulé, Mirandela, Penafiel, Ponta Delgada, Sintra, Viseu, Funchal e Porto. Os tribunais tributários funcionam com juiz singular, competindo a cada juiz o julgamento, de facto e de Direito, dos processos que lhe sejam distribuídos (art.º 46.º, n.º 1 do ETAF). Quando se coloque uma questão de Direito nova que suscite dificuldades sérias suscetível de ser colocada noutros litígios, pode o presidente do tribunal determinar que o julgamento se faça com a intervenção de todos os juizes do tribunal, sendo necessário para tal um quórum de dois terços (art.º 46.º, n.º 2 do ETAF). Este procedimento tem obrigatoriamente lugar quando esteja em causa um processo de natureza prioritária, nos termos previstos na lei de processo (art.º 46.º, n.º 3 do ETAF).

Mais concretamente, e sem prejuízo da competência das instâncias especializadas (conforme disposto no art.º 49.º-A do ETAF), compete aos tribunais

¹⁰ Tribunais Administrativos e Fiscais.

tributários conhecer (cfr. art.º 49.º, n.º 1 do ETAF): a) *Das ações de impugnação: i) Dos atos de liquidação de receitas fiscais estaduais, regionais ou locais, e parafiscais, incluindo o indeferimento total ou parcial de reclamações desses atos; ii) Dos atos de fixação dos valores patrimoniais e dos atos de determinação de matéria tributável suscetíveis de impugnação judicial autónoma; iii) Dos atos praticados pela entidade competente nos processos de execução fiscal; iv) Dos atos administrativos respeitantes a questões fiscais que não sejam atribuídos à competência de outros tribunais; b) Da impugnação de decisões de aplicação de coimas e sanções acessórias em matéria fiscal; c) Das ações destinadas a obter o reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria fiscal; d) Dos incidentes, embargos de terceiro, reclamação da verificação e graduação de créditos, anulação da venda, oposições e impugnação de atos lesivos, bem como de todas as questões relativas à legitimidade dos responsáveis subsidiários, levantadas nos processos de execução fiscal; e) Dos seguintes pedidos: i) De declaração da ilegalidade de normas administrativas de âmbito regional ou local, emitidas em matéria fiscal; ii) De produção antecipada de prova, formulados em processo neles pendente ou a instaurar em qualquer tribunal tributário; iii) De providências cautelares para garantia de créditos fiscais; iv) De providências cautelares relativas aos atos administrativos impugnados ou impugnáveis e as normas referidas na subalínea i) desta alínea; v) De execução das suas decisões; vi) De intimação de qualquer autoridade fiscal para facultar a consulta de documentos ou processos, passar certidões e prestar informações; f) Das demais matérias que lhes sejam deferidas por lei.*

No âmbito do processo tributário, destaca-se ainda o papel fundamental do Ministério Público e da Fazenda Pública.

O Ministério Público intervém em representação do Estado, na defesa da legalidade democrática e na promoção do interesse público, de acordo com os poderes que a lei lhe confere para o efeito (art.º 51.º do ETAF). O Ministério Público é representado (art.º 52.º, n.º 1 do ETAF): a) *No Supremo Tribunal Administrativo, pelo Procurador-Geral da República, que pode fazer-se substituir por procuradores-gerais-adjuntos; b) Nos tribunais centrais administrativos, por procuradores-gerais-adjuntos; c) Nos tribunais administrativos de círculo e nos tribunais tributários, por procuradores da República e por procuradores-adjuntos.* Os procuradores-gerais-adjuntos em serviço no Supremo Tribunal Administrativo e nos tribunais centrais administrativos podem ser coadjuvados por procuradores da República (art.º 52.º, n.º 2 do ETAF). Na colocação e provimento dos magistrados nesta jurisdição, deve ser ponderada a formação especializada, de acordo com o disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 136.º do Estatuto do Ministério Público (art.º 52.º, n.º 3 do ETAF).

A Fazenda Pública intervém pela via do seu representante na defesa dos

interesses da Administração Tributária (art.º 53.º do ETAF). A representação da Fazenda Pública compete (art.º 54.º, n.º 1 do ETAF): *a) Nas secções de contencioso tributário do Supremo Tribunal Administrativo e dos tribunais centrais administrativos, ao diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira que pode ser representado pelos respetivos subdiretores-gerais ou por trabalhadores em funções públicas daquela Autoridade licenciados em Direito; b) Nos tribunais tributários, ao diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, que pode ser representado pelos diretores de finanças e diretores de alfândega da respetiva área de jurisdição ou por funcionários daquela Autoridade licenciados em Direito.*

3. O processo tributário

3.1. As fases do processo tributário

Existem várias fases nos processos tributários. Tendencialmente são as seguintes:

(i) iniciativa, por parte do sujeito passivo (através, por exemplo, da apresentação de uma petição inicial de impugnação judicial, nos termos dos art.ºs 102.º e 103.º do CPPT) ou da AT (através, nomeadamente, da instauração de um processo de execução fiscal, nos termos do art.º 148.º e ss do CPPT);

(ii) contestação por parte da Fazenda Pública (nos termos, nomeadamente, do art.º 110.º do CPPT) ou a oposição por parte do contribuinte (no caso da execução fiscal, de acordo com os art.ºs 203.º e ss do CPPT);

(iii) instrução do processo, onde são produzidas as provas (art.ºs 114.º e ss do CPPT, por exemplo);

(iv) alegações (nos termos do art.º 120.º do CPPT, por exemplo);

(v) vista ao Ministério Público (conforme o art.º 121.º do CPPT, por exemplo);

(vi) sentença (regulada nos art.ºs 122.º e ss do CPPT, por exemplo).

3.2. Tipos de processos judiciais tributários

O processo judicial tributário tem por função a tutela jurisdicional plena e efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos (art.º 268.º, n.º 4 da CRP). Os tribunais tributários são, para o efeito, os órgãos competentes para dirimir os litígios

emergentes das relações jurídicas tributárias (cfr. art.º 212.º, n.º 3 da CRP e art.º 1.º, n.º 1 do ETAF). Estando o processo judicial tributário sob a tutela jurisdicional, encontra-se assegurado o acesso aos tribunais, o patrocínio judiciário e um processo justo e equitativo. Neste contexto, o contribuinte tem o direito a obter uma decisão em prazo razoável, com força de caso julgado¹¹, e a possibilidade da sua execução (art.º 97.º, n.º 1 da LGT¹²). Para tal, a lei impõe ao juiz um prazo de duração máxima do processo, que poderá ser: (i) de 2 anos – prazo regra (art.º 96.º, n.º 2 do CPPT); (ii) de 90 dias (art.º 96.º, n.º 3 do CPPT); ou (iii) de 1 ano (art.º 177.º do CPPT).

Existem fundamentalmente quatro tipos de meios processuais destinados a assegurar as posições jurídicas dos contribuintes, quando a sua esfera jurídica se encontre afetada, a saber: (i) o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária (art.º 145.º do CPPT); (ii) os meios impugnatórios de atos lesivos (são vários, ao longo do CPPT e da LGT), quando suscetíveis de afetar a esfera jurídica dos contribuintes (identificados exemplificativamente no art.º 95.º, n.º 2 da LGT), *quer retirando-lhes direitos ou obrigações, quer recusando-lhes o reconhecimento de direitos ou a satisfação de pretensões*¹³. São assim suscetíveis de lesar os direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes os seguintes atos: a liquidação de tributos; a fixação de valores patrimoniais; a determinação da matéria tributável por métodos indiretos; o indeferimento expresso ou tácito; o agravamento à coleta; o indeferimento de pedidos de reconhecimento de benefícios fiscais; e os atos praticados no âmbito da execução fiscal (cfr. art.º 95.º, n.º 2 do CPPT); a intimação para um comportamento, como meio destinado a obrigar a AT a praticar determinados atos administrativos (art.º 147.º do CPPT); e os meios cautelares adequados para assegurar o efeito útil das decisões, de acordo com os requisitos *fumus boni iuris* e *periculum in mora* (art.º 51.º da LGT e art.ºs 135.º e ss do CPPT).

Quanto à tipificação dos processos que integram o conceito de “processo judicial tributário”, o art.º 97.º do CPPT efetua uma enumeração exemplificativa, como se depreende da alínea q) do seu n.º 1, abrindo assim a possibilidade de utilização

¹¹ O caso julgado qualifica, positiva ou negativamente, as circunstâncias apreciadas na decisão transitada em julgado, determinando a impossibilidade para o sujeito passivo contestar a legalidade do ato.

¹² Lei Geral Tributária (portuguesa).

¹³ Neste sentido, cfr. SOUSA, Jorge Lopes, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Vol. II, Áreas Editora, 2011, p. 28.

de outros meios processuais.

Os tipos de processos impugnatórios indicados no art.º 97.º, n.º 1 do CPPT são os seguintes:

(i) a impugnação de atos de liquidação de tributos, incluindo os atos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta – alínea a) do n.º 1 do art.º 97.º do CPPT e al. a) do n.º 2 do art.º 97.º da LGT;

(ii) a impugnação da fixação da matéria tributável por métodos indiretos, quando não dê origem à liquidação ou exigência de pagamento, no caso, por exemplo, de prejuízo fiscal – alínea b) da mesma disposição e al. c), do n.º 2 do art.º 95.º da LGT;

(iii) a impugnação do indeferimento total ou parcial, expresso ou tácito, de reclamações gratuitas de atos tributários (atos de *segundo grau*) – alínea c) e al. d) do n.º 2 do art.º 95.º da LGT;

(iv) a impugnação dos atos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade da liquidação, isto é, atos que não incidam diretamente sobre a liquidação mas que acabam por questionar o valor do tributo, tais como os atos de segundo e terceiro grau, por exemplo os atos de indeferimento de reclamações gratuitas ou de recursos hierárquicos, bem como a impugnação de atos de indeferimento da revisão oficiosa de atos tributários – alínea d) e al. d) do n.º 2 do art.º 95.º da LGT;

(v) a impugnação da decisão administrativa de agravamento à coleta, nos casos em que o contribuinte apresenta uma reclamação gratuita ou recurso hierárquico sem qualquer fundamento – alínea e) e al. e) do n.º 2 do art.º 95.º da LGT;

(vi) a impugnação de atos de fixação de valores patrimoniais em sede de impostos sobre o património, cujas regras específicas estão previstas no art.º 134.º do CPPT – alínea f) e al. b) do n.º 2 do art.º 95.º da LGT;

(vii) a impugnação de providências cautelares adotadas pela AT – alínea g);

(viii) as ações para reconhecimento de direitos ou interesses legítimos – alínea h);

(ix) as providências cautelares de natureza judicial – alínea i);

(x) os meios acessórios de intimação para consulta de processos ou documentos administrativos e passagem de certidões – alínea j);

(xi) a produção antecipada de prova – alínea l);
(xii) a intimação para um comportamento – alínea m);
(xiii) o recurso dos atos praticados na execução fiscal – alínea n);
(xiv) a oposição, os embargos de terceiros e outros incidentes, bem como a reclamação da decisão da verificação e graduação de créditos – alínea o);
(xv) o recurso contencioso do indeferimento total ou parcial ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento pela AT, bem como de outros atos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação – alínea p) do mesmo art.º 97.º, n.º 1 do CPPT. Não são aqui objeto de impugnação judicial os atos que não comportem a apreciação da legalidade da liquidação, como sucede quando uma decisão de recurso hierárquico nega o direito a um determinado benefício fiscal ou quando é indeferido um pedido de compensação de dívidas tributárias ou ainda quando é indeferido um pedido de sub-rogação. Estas impugnações são efetuadas através da ação administrativa prevista nos art.ºs 37 e ss do CPTA¹⁴.

Relativamente aos atos administrativos em matéria tributária que não comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação, determina o art.º 97.º, n.º 1, al. p) e n.º 2 do CPPT que o contribuinte deve atuar através do recurso contencioso, seguindo a forma da ação administrativa, regulada nos art.ºs 37.º e ss do CPTA. A ação administrativa aplica-se aos processos que tenham por objeto litígios cuja apreciação se inscreva no âmbito da competência dos tribunais administrativos (art.º 37.º, n.º 1 do CPTA). São aqui impugnáveis os atos lesivos dos direitos e interesses dos contribuintes tendo em vista a anulação ou a declaração de nulidade desse ato (art.º 50.º, n.º 1 do CPTA), bem como a eventual reparação dos danos causados. Cria-se assim uma dicotomia entre a impugnação judicial e a ação administrativa.

3.3. O valor da causa

Relativamente ao valor da causa, o art.º 97.º-A refere os valores atendíveis em sede de processo judicial tributário, designadamente para efeitos de custas e de

¹⁴ Código de Processo nos Tribunais Administrativos (português).

admissibilidade de recurso. Vejamos o valor da causa nalguns processos:

a) Na impugnação da liquidação [alínea a) do n.º 1], o valor do processo é apenas a importância cuja anulação se pretende, que é o da própria liquidação, incluindo os juros compensatórios que eventualmente tiverem sido liquidados – art.º 35.º, n.º 8 da LGT;

b) Na impugnação de um ato de fixação da matéria coletável que não dê lugar à liquidação de qualquer tributo [alínea b) do n.º 1], o valor do processo corresponde ao valor contestado, que neste caso corresponde ao valor do imposto relacionado com a matéria coletável contestada;

c) Na impugnação de atos de fixação de valores patrimoniais [alínea c)] – art.º 134.º do CPPT –, o valor do processo correspondente ao valor contestado, que neste caso está associado à fixação do VPT objeto de discórdia por parte do contribuinte. O valor da causa está associado ao imposto que deixou de ser cobrado com a alteração para menos do VPT. Através desta impugnação, o contribuinte pretende contestar a legalidade do ato de fixação do VPT com vista a obter uma diminuição do imposto a pagar;

d) No recurso contencioso do indeferimento ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, o valor do processo corresponde ao valor da isenção ou benefício – alínea d) do n.º 1 do mesmo art.º 97.º-A do CPPT;

e) No contencioso em matéria de execução fiscal, o valor do processo correspondente ao montante da dívida exequenda – alínea e) da mesma disposição;

f) Na apensação de impugnações, o valor da causa corresponde à soma dos pedidos – n.º 3 do art.º 97.º-A do CPPT. A referência neste n.º 3 às “execuções” remete para os casos de impugnação de atos em processos de execução fiscal.

Nos restantes casos, o valor da causa é fixado pelo juiz, tendo em conta a complexidade do processo e a condição económica do impugnante, sendo certo que o limite máximo do valor da causa é o da alçada da 1.ª instância dos tribunais judiciais (cfr. n.º 2 do art.º 97.º-A do CPPT).

4. Princípios estruturantes do processo tributário

4.1. Princípio da tutela jurisdicional efetiva e da plenitude dos meios processuais

O princípio da tutela jurisdicional efetiva, constitucionalmente consagrado nos art.ºs 20.º, n.º 1 e 268.º, n.º 4 da CRP, impõe que seja encontrado um meio processual judicial que confira proteção adequada e suficiente aos direitos e interesses protegidos. Este preceito constitucional estabelece a competência dos tribunais administrativos e fiscais para dirimir litígios emergentes das relações jurídico-administrativas e garantir o direito à interposição de uma ação judicial, destinada a proteger determinada situação emergente de factos tributários e garantir a sua subsunção às normas substantivas.

Este preceito encontra-se ainda transposto no art.º 9.º, n.º 1 da LGT, que prevê a tutela plena e efetiva de todos os direitos ou interesses legalmente protegidos e a possibilidade de impugnação ou recurso dos atos em matéria tributária que lesem esses mesmos direitos ou interesses (art.º 95.º, n.º 1 da LGT). O interessado tem o direito de impugnar ou recorrer de todos os atos lesivos dos seus direitos ou interesses, nomeadamente o direito de contestar judicialmente os atos tributários e os atos administrativos em matéria tributária, suscetíveis de lesar os seus direitos ou interesses, requerendo a invalidade ou inexistência do ato praticado ou pedindo ao tribunal que condene a administração à prática do ato devido no caso de um indeferimento tácito ou ao pagamento de juros indemnizatórios e de indemnização por garantia indevida.

Resulta ainda do princípio da tutela jurisdicional efetiva que *a todo o direito de impugnar corresponde o meio processual mais adequado de o fazer valer em juízo* (art.º 97.º, n.º 2 da LGT). Tal preceito de que a todo o direito corresponde um meio processual decorre também do artigo 2.º, n.º 2 do CPC que proclama que *a todo o direito, exceto quando a lei determine o contrário, corresponde a ação adequada a fazê-lo reconhecer em juízo, a prevenir ou reparar a violação dele e a realizá-lo coercivamente, bem como os procedimentos necessários para acautelar o efeito útil da ação*. Este princípio exige que as formas processuais estejam fixadas na lei, incluindo os trâmites processuais e o conteúdo dos atos processuais¹⁵

¹⁵ MORAIS, Rui Duarte, Manual de Procedimento e Processo Tributário, Almedina, 2012, p. 250.

e que a todo o direito corresponda uma ação adequada.

Apesar do reconhecimento de que ao direito de impugnar deve corresponder um meio processual adequado de o fazer valer em juízo, o interessado não pode escolher livremente qualquer meio processual, devendo recorrer ao meio processual mais adequado para a impugnação daquele ato tributário em causa. Assim, se o sujeito passivo pretender impugnar um ato tributário terá de utilizar a impugnação judicial prevista nos art.ºs 99.º e ss do CPPT e não um qualquer outro meio processual.

De entre os vários meios processuais previstos no art.º 101.º da LGT, consideram-se, de modo geral, quatro tipos de meios processuais, a saber: o reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos (art.º 145.º do CPPT), a impugnação de quaisquer atos lesivos de direitos e interesses legalmente protegidos (como é o caso da impugnação judicial, prevista no art.º 99 do CPPT, da oposição à execução fiscal, consagrada no art.º 203.º e seguintes do CPPT e da reclamação de atos do órgão de execução fiscal, estabelecida no art.º 276.º do CPPT), a determinação da prática de atos administrativos legalmente devidos (art.º 147.º do CPPT), a adoção de meios cautelares (como a adoção de medidas cautelares contra a AT, segundo o disposto no art.º 147.º, n.º 6 do CPPT e a impugnação das providências cautelares adotadas pela AT, conforme o art.º 144.º do CPPT) e ainda o direito de impugnar normas administrativas lesivas dos direitos e interesses do contribuinte.

No caso de o contribuinte recorrer a um destes meios e não ser o adequado para a sua defesa, esse meio poderá ser convolado no meio processual mais apropriado – cfr. n.º 3 do art.º 97.º da LGT. O mesmo resulta do art.º 98.º, n.º 4 do CPPT, que determina, mais concretamente, que em caso de erro na forma de processo, este será convolado na forma de processo adequado. Esta convalidação ou “conversão” visa sanar a nulidade processual resultante do erro na forma de processo. O erro na forma de processo, resultante muitas vezes do desconhecimento da lei, permite a sua correção oficiosa pelo tribunal para a forma processual mais adequada. Assim, se o meio processual utilizado pelo contribuinte não for o adequado, o tribunal deve proceder à sua convalidação para uma forma processual mais adequada para assegurar ao contribuinte, neste e noutros casos, a plena e

adequada proteção jurídica, podendo até a lei prever mais do que um meio processual para fazer valer em juízo determinado direito, tal como resulta do art.º 2.º, n.º 2 do CPC, subsidiariamente aplicável no contencioso tributário, por força do disposto no art.º 2.º, al. e) do CPPT. Não pode a justiça tributária ser negada por insuficiência de meios económicos ou as custas judiciais serem de tal modo elevadas que impeçam o acesso aos tribunais (art.º 20.º da CRP).

O processo tributário, enquanto direito adjetivo, zela pelos direitos e interesses legalmente protegidos consagrados em normas de direito substantivo, conferindo ao tribunal poder para anular total (na falta de elementos para a anulação parcial) ou parcialmente (quando resulte possível a divisão do ato em causa) a decisão da administração, não devendo o tribunal interferir no domínio da competência da AT, podendo aliás condenar a administração à prática de um determinado ato, embora na maior parte das vezes as decisões conduzem à anulação do ato tributário ilegal.

O tribunal não pode, em nome do princípio da separação de poderes, determinar na sentença o ato que compete à administração praticar, só podendo determinar o seu conteúdo quando a decisão decorra da lei e disponha de todos os elementos necessários para tal. Para o efetivo cumprimento da exigência constitucional de tutela jurisdicional efetiva, compete apenas ao juiz realizar as diligências necessárias ao apuramento da verdade material dos factos para a tomada da decisão declarativa ou constitutiva do direito do contribuinte (art.º 114.º do CPPT), sendo que só pode conhecer os vícios do ato tributário impugnado invocados pelo impugnante na petição inicial (art.º 108.º, n.º1 do CPPT) e pelo Ministério Público, nos termos do art.º 124.º, n.º 2 do CPPT. Não está limitado aos vícios invocados pelo impugnante ou Ministério Público no âmbito do contencioso administrativo, uma vez que o n.º 3 do art.º 95.º do CPTA determina que “[n]os processos impugnatórios, o tribunal deve pronunciar-se sobre todas as causas de invalidade que tenham sido invocadas contra o ato impugnado, exceto quando não possa dispor dos elementos indispensáveis para o efeito, assim como deve identificar a existência de causas de invalidade diversas das que tenham sido alegadas, ouvidas as partes para alegações complementares pelo prazo comum de 10 dias, quando o exija o respeito pelo princípio do contraditório”.

O tribunal deve abster-se de interferir nas decisões da administração ou

substituir-se a ela na tomada de decisões, devendo respeitar o poder discricionário ou de livre apreciação de que goza a administração. Por isso, não cabe, por exemplo, ao tribunal apurar a matéria coletável e proceder à respetiva liquidação do imposto devido, ou substituir-se à AT na qualificação e quantificação da matéria coletável.

O certo é que este contencioso de plena jurisdição, que veio substituir o anterior contencioso de mera legalidade, para além de admitir meios de impugnação de atos tributários e de atos administrativos em matéria tributária, o reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos ou a condenação da administração na prática do ato devido, confere ao tribunal o poder de declarar a invalidade ou inexistência do ato e condenar a administração à prática do ato devido.

4.2. Princípio da verdade material e do inquisitório

Tal como a administração tributária no âmbito do procedimento tributário, também o juiz no processo tributário deve realizar todas as diligências necessárias à descoberta da verdade material, não estando limitado às provas que as partes apresentarem. Também, *o tribunal não pode abster-se de julgar, invocando a falta ou obscuridade da lei, ou alegando dúvida insanável acerca dos factos em litígio* (art.º 8.º, n.º 1 do Código Civil).

Esta obrigação de decidir encontra-se consagrada no art.º 20.º, n.º 4 da CRP, determina que *todos têm direito a que uma causa em que intervenham seja objeto de decisão em prazo razoável e mediante processo equitativo* e no art.º 9.º, n.º 2 da LGT que prevê que todos os atos em matéria tributária que lesem direitos ou interesses legalmente protegidos são impugnáveis ou recorríveis nos termos da lei.

Neste sentido, incumbe ao juiz realizar todas as diligências, para além daquelas que sejam suscitadas pelas partes, que considere úteis ao apuramento dos factos e da verdade material, nos termos do art.º 13.º, n.º 1 do CPPT. Para o bom andamento dos processos, as autoridades e repartições públicas são obrigadas a prestar as informações que o juiz entender necessárias (n.º 2 do art.º 13.º do CPPT). O juiz não tem que ordenar a produção de toda a prova, mas só aquela que considere relevante e necessária para a decisão a proferir. Também, o juiz não pode investigar factos não alegados pelas partes, a não ser que estes sejam de conhecimento

oficioso (art.º 99.º, n.º 1 da LGT), devendo apenas realizar as diligências indispensáveis ao apuramento da verdade dos factos que lhe é lícito conhecer ou que oficiosamente possa conhecer – cfr. art.º 13.º do CPPT. As diligências instrutórias promovidas pelo juiz limitam-se assim aos factos que ele pode conhecer e aos que tenham sido alegados pelas partes.

Recai também sobre a AT a realização das diligências necessárias em ordem a apurar os factos constitutivos de causas de invalidade, no âmbito dos seus poderes de investigação, no respeito pelo princípio da proporcionalidade. No caso de a AT não realizar as diligências necessárias ao apuramento dos factos, poderá ser condenada por omissão da prática das diligências instrutórias necessárias ao apuramento da verdade material ou os atos praticados poderão ser anulados por preterição de formalidades essenciais.

O tribunal pode conhecer factos não alegados pelas partes ou que não sejam de conhecimento oficioso ou ainda factos instrumentais ou notórios que o tribunal tenha conhecimento no exercício das suas funções. O art.º 99 da LGT limita os poderes cognitivos do tribunal “aos factos alegados [pelas partes] ou de que oficiosamente [o tribunal] possa conhecer” (princípio do inquisitório). Tais limitações dos poderes cognitivos do tribunal aos factos alegados pelas partes ou aos factos de conhecimento oficioso decorrem não do princípio do inquisitório mas do princípio do dispositivo. Este último traduz-se na “liberdade de decisão sobre a instauração do processo, sobre a conformação do seu objeto e das partes em causa e sobre o termo do processo, assim como, muito mitigadamente sobre a sua suspensão”¹⁶. A limitação dos poderes cognitivos do tribunal aos factos alegados pelas partes ou aos factos do seu conhecimento oficioso não pode ser interpretado em termos absolutos, pois não pode o tribunal deixar de considerar os factos que não foram alegados pelas partes, quer sejam factos de conhecimento oficioso, quer sejam factos notórios, instrumentais e complementares. O tribunal deve ter em conta, em primeiro lugar, os factos que sejam do seu conhecimento oficioso (art.º 608.º n.º 2 do CPC); em segundo lugar, os factos notórios, instrumentais e complementares resultantes do processo instrutório (art.º 5.º, n.º 2, al. a) e b) do CPC), e, por último, os factos notórios que o

¹⁶ FREITAS, José Lebre de, *Introdução ao Processo Civil – Conceito e princípios ferais à luz do novo Código*, Coimbra Editora, 2013, p. 156-157.

tribunal tenha conhecimento no exercício das suas funções (art.º 5.º, n.º 2, al. c) do CPC). O tribunal está assim limitado às questões alegadas pelas partes e àquelas que sejam do seu conhecimento oficioso.

A falta de conhecimento pelo tribunal de questões suscitadas pelas partes conduz sim à nulidade da sentença por omissão de pronúncia, e no caso de conhecimento de questões que não podia conhecer, dá-se a nulidade da sentença por excesso de pronúncia, nos termos do n.º 1 do art.º 125.º do CPPT. O tribunal tributário pode assim considerar factos não alegados pelas partes, desde que digam respeito a questões por elas suscitadas, o que significa que o conhecimento de factos, quer sejam ou não de conhecimento oficioso, não consubstancia a nulidade da sentença nos termos do art.º 125.º do CPPT. Apenas se determina a nulidade da sentença no caso de se verificar a pronúncia sobre questões que o juiz não deva conhecer, ou seja, sobre questões não alegadas pelas partes. Se tal acontecer, isto é, se o juiz se pronunciar acerca de questões que não podia conhecer por não terem sido suscitadas pelas partes, nos termos do art.º 125.º, n.º 1 do CPPT, a sentença será nula por excesso de pronúncia.

Para comprovar a veracidade dos factos, o juiz deverá realizar ou ordenar oficiosamente todas as diligências que considerar úteis, por força do princípio do inquisitório, nos termos dos art.º 99.º, n.º 1 da LGT e art.º 13.º, n.º 1 do CPPT. O juiz não está obrigado a realizar todas as diligências que sejam requeridas pelos intervenientes processuais, devendo apenas realizar as diligências úteis ao apuramento da verdade. Por outro lado, se o juiz não realizar as diligências instrutórias necessárias à descoberta da verdade dos factos, a sentença não será considerada nula por omissão de pronúncia mas sim por erro de julgamento, segundo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Lopes de Sousa¹⁷, resultante de um “défice instrutório”¹⁸ por parte do tribunal.

Relativamente ao ónus da prova, a regra geral, constante no art.º 342.º do Código Civil, determina que àquele que invocar um direito cabe fazer a prova dos respetivos factos constitutivos, cabendo à outra parte a prova dos factos impeditivos, modificativos ou extintivos – cfr. art.º 74.º da LGT. Neste contexto, cabe à AT fazer

¹⁷ SOUSA, Jorge Lopes, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Vol. I, Áreas Editora, 2011, p. 180.

¹⁸ Acórdão STA, processo n.º 0388/13, de 23 de outubro de 2013.

valer o direito ao imposto e ao particular provar os factos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito¹⁹, em que a AT não atuou em conformidade com a lei. Existem, contudo, casos em que a lei prescreve a inversão do ónus da prova, como sucede em matéria de avaliação indireta, em que a AT tem que fazer a prova da verificação dos factos que integram os pressupostos legais da avaliação indireta, cabendo ao sujeito passivo provar o excesso da quantificação da matéria coletável fixada – art.º 74.º, n.º 3 da LGT.

4.3. Princípio da colaboração

Os particulares estão obrigados a colaborar com o tribunal (n.º 2 do art.º 99.º da LGT), prestando todas as informações que o juiz entender necessárias ao conhecimento do processo ou remeter cópia dos documentos que o juiz entender necessários ao conhecimento do objeto do processo (art.º 99.º, n.º 3 da LGT).

Esta obrigação de colaboração remete implicitamente para o art.º 7.º do CPC que impõe que no processo judicial os magistrados, os mandatários judiciais e as próprias partes devem cooperar entre si. Decorre ainda do art.º 417.º, n.º 1 do CPC o dever de todas as pessoas prestarem a sua colaboração para a descoberta da verdade, respondendo ao que for solicitado, com vista à obtenção de uma decisão justa e equitativa.

Se as partes se recusarem a colaborar, o tribunal pode condená-las por litigância de má fé – art.º 104.º, n.º 1 da LGT. Entende-se por litigante de má fé quem, com dolo ou negligência grave: a) tiver deduzido pretensão ou oposição cuja falta de fundamento não devia ignorar; b) tiver alterado a verdade dos factos ou omitido factos relevantes para a decisão da causa; c) tiver praticado omissão grave do dever de cooperação; d) tiver feito do processo ou dos meios processuais um uso manifestamente reprovável, com o fim de conseguir um objetivo ilegal, impedir a descoberta da verdade, entorpecer a ação da justiça ou protelar, sem fundamento sério, o trânsito em julgado da decisão (cfr. art.º 542.º, n.º 2 do CPC). O sujeito passivo pode assim ser condenado em multa por litigância de má fé, nos termos do

¹⁹ Neste sentido, MORAIS, Rui Duarte, Manual de Procedimento e Processo Tributário, Almedina, 2014, p. 259.

art.º 104.º, n.º 2 da LGT.

Este dever de colaboração e boa-fé assume especial relevância no processo arbitral tributário, cuja celeridade na resolução dos litígios é uma das vantagens deste regime arbitral.

4.4. Princípio da celeridade

De acordo com o art.º 97.º, n.º1 da LGT, o contribuinte tem o direito de obter uma decisão, num prazo razoável, com força de caso julgado. Tal princípio decorre do estipulado no art.º 96.º, n.º 1 do CPPT que estabelece que “o processo judicial tributário tem por função a tutela plena, efetiva e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária”.

Esta obrigação de proferir uma decisão num prazo razoável ou em tempo útil resulta do princípio constitucional da tutela jurisdicional efetiva, consagrado no art.º 268.º, n.º 4 da CRP, e do direito à decisão judicial em tempo razoável, estabelecido no art.º 20.º, n.º 4 da CRP e no art.º 6.º da Convenção Europeia dos Direitos do Homem. Por exemplo, a lei impõe ao juiz um prazo de duração máxima do processo, que poderá ser de:

(i) 2 anos entre a data da respetiva instauração e a data da decisão proferida em primeira instância que lhe ponha termo – prazo regra (art.º 96.º, n.º 2 do CPPT). Este prazo aplica-se aos seguintes processos (cfr. n.º 2 do art.º 96.º, n.º 2 do CPPT): (a) impugnação da liquidação dos tributos; (b) impugnação da fixação da matéria tributável, quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo; (c) impugnação do indeferimento das reclamações gratuitas dos atos tributários; (d) impugnação dos atos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do ato da liquidação; (e) impugnação do agravamento à coleta; (f) impugnação dos atos de fixação de valores patrimoniais; (h) as ações para o reconhecimento de um direito ou interesse em matéria tributária; (n) o recurso dos atos praticados na execução fiscal; (o) a oposição, os embargos de terceiros e outros incidentes, bem como a reclamação da decisão da verificação e graduação de créditos; (p) o recurso contencioso do indeferimento ou da revogação de isenções ou benefícios fiscais quando dependentes do reconhecimento da AT; e (q) outros meios processuais

previstos na lei. Uma vez conclusos os autos, o juiz deve proferir a sentença no prazo de 20 dias, nos termos do art.º 21.º, al. b) do aplicável *ex vi* art.º 122.º, n.º 1 ambos do CPPT;

(ii) 90 dias nos casos de impugnação de providências cautelares adotadas pela AT, de providências cautelares de natureza judicial, de intimação para a consulta de processos ou documentos administrativos e passagem de certidões, de produção antecipada de prova e de intimação para um comportamento (art.º 96.º, n.º 3 do CPPT), bem como no caso de recurso judicial da decisão da AT de derrogação do sigilo bancário previsto no art.º 146.º-B do CPPT. A decisão judicial deverá ser proferida no prazo de 90 dias, nos termos do n.º 2 do art.º 20.º do CPPT²⁰ e do n.º 4 do art.º 146.º-D do CPPT; ou

(iii) 1 ano, no caso de extinção da execução, salvo casos insuperáveis devidamente justificados (art.º 177.º do CPPT).

O incumprimento do prazo máximo do processo judicial tributário de 2 anos ou 90 dias (ou 20 dias para a prolação da sentença) conduz à responsabilidade civil extracontratual do Estado por violação do direito à tutela judicial em tempo útil e cria alguma desconfiança na justiça fiscal, que leva os contribuintes a recorrer à arbitragem tributária. Apesar da consagração destes prazos máximos de duração dos processos, continua a verificar-se a morosidade dos tribunais, razão pela qual os contribuintes têm vindo a recorrer à arbitragem tributária como meio alternativo de resolução de litígios.

Face à morosidade dos tribunais administrativos e fiscais, o Decreto-Lei n.º 81/2018, de 15 de outubro, prevê a criação de equipas de juízes para a recuperação de processos pendentes de decisão final nos tribunais administrativos de círculo e nos tribunais tributários, ainda que tenham sido realizadas diligências de prova, e que tenham dado entrada até 31 de dezembro de 2012, tramitando os processos mais antigos. Pretende-se igualmente a revisão oficiosa de atos relativos a processos pendentes, conforme determina o art.º 10.º do referido diploma que declara que a AT *deve, até 31 de dezembro de 2019, nos termos legais, avaliar da revogação ou anulação dos atos administrativos em matéria tributária e rever os atos tributários que sejam objeto de processos*

²⁰ Os prazos no processo tributário são contínuos, contando-se sábados, domingos e feriados. Os prazos suspendem-se nas férias judiciais, salvo no caso dos processos urgentes, em que não há lugar a esta suspensão (art.º 138.º do CPC).

tributários pendentes de decisão final ou recurso nos tribunais administrativos e fiscais, incluindo nos tribunais superiores, notificando o tribunal dessa decisão.

Além disso, os sujeitos passivos poderão, até 31 de dezembro de 2019, submeter aos tribunais arbitrais tributários, dentro das respectivas competências, as pretensões que tenham formulado em processos de impugnação judicial que se encontrem pendentes de decisão em primeira instância nos tribunais tributários, e que nestes tenham dado entrada até 31 de dezembro de 2016, com dispensa de pagamento de custas processuais (art.º 11.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 81/2018). Ao submeter os processos tributários aos tribunais arbitrais tributários, as pretensões “devem coincidir com o pedido e a causa de pedir do processo a extinguir, apenas se admitindo a redução do pedido” (art.º 11.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 81/2018).

4.5. Princípio do contraditório

Este princípio não decorre expressamente da LGT nem do CPPT, a sua aplicação resulta do princípio constitucional da participação previsto no art.º 267.º, n.º 5 da CRP, na qual se proclama que os cidadãos têm o direito de participar na formação das decisões que lhes dizem respeito. Tal princípio encontra-se expressamente consagrado no art.º 3.º, n.º 3 do CPC, que consagra o princípio do contraditório no âmbito do processo civil, e que é aplicado subsidiariamente ao processo tributário, por força do art.º 2.º, al. e) do CPPT. A jurisprudência tem vindo, de facto, a aplicar este princípio no âmbito do processo judicial tributário²¹.

Resulta deste princípio que as partes devem dispor de iguais faculdades e meios de defesa (art.º 98.º da LGT), para a descoberta da verdade material e assim participar na tomada das decisões. Por exemplo, no âmbito do processo de impugnação judicial, após a petição inicial apresentada pelo contribuinte, o juiz ordena a notificação do representante da Fazenda Pública para, no prazo de 90 dias, contestar e solicitar a produção de prova adicional (cfr. art.º 110.º, n.º 1 do CPPT), tendo em vista uma decisão final.

De notar que o processo tributário é um processo essencialmente escrito e

²¹ Ver Acórdãos do STA no âmbito dos processos n.º 0663/13, de 29-01-2014, n.º 0548/15, de 13-04-2016 e n.º 0205/15, de 4-02-2016.

apreciado diretamente pelo juiz. Não há lugar, regra geral, a uma audiência de discussão e julgamento dos factos e aspetos jurídicos. O único momento de oralidade é a audiência das testemunhas na fase de instrução. Com exceção deste momento, o processo é essencialmente escrito, isto é, tem por base as seguintes peças escritas: a petição inicial (art.º 103.º do CPPT), a contestação da Fazenda Pública (art.º 110.º do CPPT), as alegações escritas (art.º 120.º do CPPT), a vista do Ministério Público (art.º 121.º do CPPT) e a sentença (art.º 122.º do CPPT).

Sendo este princípio do contraditório um princípio fundamental em qualquer processo e procedimento tributário, a falta do seu cumprimento pode dar lugar à nulidade da sentença. Tal sucede, no caso, por exemplo, de omissão de um ato ou formalidade legal que possa influir a decisão final, em que a consequência é neste caso a nulidade processual, segundo o art. 195.º, n.º 1 do CPC.

A consagração deste princípio é, aliás, particularmente relevante no âmbito da arbitragem tributária. No âmbito deste processo, encontra-se consagrado o princípio da livre apreciação dos factos e da livre determinação das diligências de produção de prova necessárias nos termos do art.º 16.º, alínea e) do RJAT.

4.6. Princípio do duplo grau de jurisdição

O princípio do duplo grau de jurisdição significa que uma mesma questão não pode ser objeto de mais do que duas decisões por parte de dois tribunais diferentes.

Das decisões do tribunal administrativo e fiscal de primeira instância (TAF) cabe recurso para um segundo grau de jurisdição: TCA, quando a matéria em causa for de facto e de Direito (n.º 3 do art.º 31.º do ETAF), ou para o STA (recurso *per saltum*), quando o fundamento do recurso consistir exclusivamente em matéria de Direito – cfr. art.º 26.º, alínea b), do ETAF.

4.7. Princípio *pro actione*

Este princípio, enquanto corolário do princípio constitucional da tutela jurisdicional efetiva, visa evitar formalismos excessivos e decisões injustificadas no domínio do contencioso administrativo e tributário.

Resulta deste princípio a ideia de que as regras processuais são um instrumento ao dispor dos particulares para a realização da justiça e não um obstáculo à mesma. Por isso, o juiz deve interpretar as normas processuais no sentido de fazer justiça e evitar decisões injustificadas que afetem desrazoavelmente os direitos e interesses dos particulares.

Este princípio, apesar de não estar expressamente consagrado na LGT e no CPPT, é na mesma aplicável no âmbito do processo tributário, por força do disposto na al. c) do art.º 2.º do CPPT, que prevê a aplicação subsidiária das normas do CPTA.

À luz deste princípio, sempre que o particular utiliza um meio de defesa errado, pode recorrer ao meio mais adequado, a contar do trânsito em julgado da decisão judicial que reconheça o meio utilizado como errado, para fazer valer os seus direitos e interesses, nos termos do art.º 37.º, n.º 4 do CPPT. O juiz deve assim permitir que o particular possa utilizar a forma que a lei considere adequada para fazer valer a sua pretensão.

É exigido ao juiz que interprete as normas processuais no sentido de favorecer o acesso à justiça e a produção de uma decisão justa e equitativa.

5. As partes no processo

5.1. A legitimidade processual tributária

Refere o art.º 9.º, n.º 4 do CPPT que têm legitimidade processual (ativa ou passiva) os contribuintes, incluindo substitutos, responsáveis e outros obrigados tributários; o Ministério Público (art.ºs 51.º e 52.º do ETAF); o representante da Fazenda Pública (art.ºs 53.º a 55.º do ETAF), bem como quaisquer outras pessoas que provem um direito ou interesse legalmente protegido. É parte legítima no processo judicial tributário quem tem interesse direto em demandar (art.º 30.º, n.º 1 do CPC) ou quem alegue ser parte na relação material controvertida (art.º 9.º, n.º 1 do CPTA).

Os contribuintes têm toda a legitimidade para intervir no processo judicial, de acordo com o art.º 9.º, n.º 4 do CPPT, desde que manifeste o seu interesse direto no processo em causa. Recai sobre o contribuinte, como sujeito passivo do tributo

liquidado, o ónus de alegar os factos que comprovam esta legitimidade.

No caso específico dos substitutos tributários, estes têm legitimidade para apresentar uma reclamação graciosa ou uma impugnação judicial quando tenham entregue um imposto superior ao legalmente devido e não seja possível descontá-lo das entregas seguintes com a mesma natureza, a efetuar no ano do pagamento indevido – cfr. art.º 132.º, n.ºs 1 e 2 do CPPT. Os substitutos têm ainda legitimidade para contestar as impugnações judiciais deduzidas pelos substituídos e vice-versa, nos termos do art.º 129.º, n.º 1, alínea a) do CPPT. Os substitutos podem ter interesse na impugnação judicial de atos de retenção na fonte, no caso em que tenha sido entregue ao Estado uma quantia superior à retida, bem como os substituídos podem ter interesse na impugnação quando os substitutos tenham retido uma quantia superior à devida.

Relativamente à responsabilidade subsidiária, esta apenas se verifica quando se revelem insuficientes os bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários e opera por reversão do processo de execução fiscal, nos termos dos art.ºs 23.º da LGT e 159.º do CPPT. Como exemplos de responsáveis subsidiários (solidários entre si – art.º 21.º, n.º 1 da LGT), temos os membros de corpos sociais e responsáveis técnicos (art.º 24.º da LGT); os titulares de EIRL (art.º 25.º da LGT); os liquidatários das sociedades (art.º 26.º da LGT); e os gestores de bens ou direitos de não residentes sem estabelecimento estável (art.º 27.º da LGT). Quer os responsáveis subsidiários, quer os responsáveis solidários podem impugnar judicialmente a dívida tributária cuja responsabilidade lhe seja imputável, segundo o art.º 22.º, n.º 5 da LGT. A legitimidade do responsável solidário resulta da exigência de cumprimento da obrigação tributária, nos mesmos termos que o devedor principal. A legitimidade do responsável subsidiário resulta de ter sido revertida contra ele a execução fiscal ou de ter sido requerida qualquer providência cautelar de garantia dos créditos tributários (art.º 9.º, n.º 3 do CPPT).

Por fim, quanto aos demais obrigados tributários com legitimidade para intervir no processo judicial tributário, estes são todas aquelas pessoas que podem ter responsabilidade pessoal pelo pagamento da dívida tributária, como é o caso do cabeça-de-casal (art.º 155.º do CPPT), do liquidatário judicial (art.º 156.º do CPPT) e do antigo possuidor, fruidor ou proprietário de bens (art.º 158.º do CPPT).

5.2. Os sujeitos passivos

O sujeito passivo é aquele sobre quem recai o correspondente dever jurídico ou o estado de sujeição – cfr. art.º 18.º, n.ºs 1 e 3 da LGT. Os sujeitos são as pessoas que participam na relação jurídica: por um lado, o sujeito ativo, que é o credor do imposto ou de qualquer outro tributo, tendo o poder de exigir o cumprimento das obrigações tributárias; e, por outro lado, o sujeito passivo, que é o devedor do imposto ou de qualquer outro tributo, que está vinculada ao cumprimento da obrigação tributária – cfr. art.º 18.º, n.º 3 da LGT.

O sujeito passivo é a pessoa (singular ou coletiva) a quem a lei impõe o dever de efetuar a prestação tributária, a qual pode ser originário, quando é a pessoa em relação à qual se verificam os pressupostos constantes da incidência do imposto, bem como pode ser não originário quando, apesar de não se verificarem os referidos pressupostos, é chamado ao cumprimento da obrigação de imposto, por se enquadrar na previsão legal.

Para o exercício de direitos no âmbito do processo tributário, é requerida a capacidade tributária, que tem por base a capacidade de exercício de direitos tributários (art.º 3.º e seguintes do CPPT). Os incapazes só podem estar em juízo por intermédio dos seus representantes ou autorizados pelo seu curador, exceto quanto aos atos que possam exercer pessoal e livremente – cfr. art.º 3.º, n.º 3 do CPPT.

5.3. Patrocínio judiciário

Nas causas cujo valor exceda o dobro da alçada do tribunal tributário de primeira instância, ou seja, € 10.000, bem como nos processos da competência do TCA e do STA, é obrigatória a constituição de advogado (art.º 6.º, n.º 1 do CPPT). Enquanto no contencioso tributário a constituição de advogado é obrigatória nas causas judiciais de valor superior a € 10.000, no processo civil e no processo administrativo é obrigatória a constituição de advogado nas causas de valor superior a € 5.000 euros, nos termos do art.º 40.º, n.º 1 do CPC²² e art.º 11.º, n.º 1 do CPTA, respetivamente. No âmbito do processo arbitral tributário, aplicam-se as mesmas

²² Código de Processo Civil (português).

regras que no processo judicial tributário, designadamente o disposto no art.º 6.º, n.º 1 do CPPT, aplicável subsidiariamente por força do art.º 29.º, n.º 1, alínea a) do RJAT²³.

No caso do recurso interposto pelo contribuinte da decisão da AT de acesso à informação bancária que lhe diga respeito, está previsto a dispensa de constituição de mandatário, nos termos do art.º 146.º-B, n.º 3 do CPPT.

Tal exceção não se justifica uma vez que os processos existentes nestas matérias são de especial complexidade e que a constituição de mandatário é fundamental para assegurar a defesa dos direitos e interesses do contribuinte.

5.4. O representante da Fazenda Pública

O representante da Fazenda Pública intervém em defesa dos interesses da Administração Tributária.

Nas secções de contencioso tributário dos TCA e do STA, a representação cabe ao diretor-geral da AT²⁴, que pode ser representado pelos respetivos subdiretores gerais ou por trabalhadores em funções públicas daquela autoridade, licenciados em Direito (cfr. art.º 54.º do ETAF). Quando estejam em causa receitas fiscais das autarquias locais, a Fazenda Pública é representada por um licenciado em Direito ou por um advogado designado para o efeito pela respetiva autarquia, de acordo com o art.º 54.º, n.º 3 do ETAF.

Contudo, não cabe ao representante da Fazenda Pública a representação da AT em todos os processos previstos no art.º 97.º do CPPT. Assim, é afastada a representação pelo representante da Fazenda Pública no âmbito da ação para o reconhecimento de direito ou interesse legítimo, prevista no art.º 145.º do CPPT, nos processos de intimação para a prestação de informações, consulta de processos ou passagem de certidões (art.º 104.º do CPTA) e no recurso judicial da decisão de derrogação do sigilo bancário (art.º 146.º-B do CPPT). A competência para a representação da AT poderá ser atribuída a outras entidades públicas no âmbito do processo judicial tributário e do processo de execução fiscal – art.º 15.º, n.º 1, alínea

²³ Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (português).

²⁴ Autoridade Tributária e Aduaneira.

a) do CPPT.

Compete ao representante da Fazenda Pública: representar a AT e quaisquer outras entidades públicas no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal; recorrer e intervir em patrocínio da Fazenda Pública, como recorrente ou recorrida; praticar quaisquer outros atos previstos na lei – cfr. art.º 15.º, n.º 1 do CPPT.

O representante da Fazenda Pública deve promover o rápido andamento dos processos, podendo solicitar às repartições públicas os elementos de que necessite para tal andamento – n.º 2 do art.º 15.º do CPPT. O representante pode, nomeadamente, contestar a petição inicial, requerer a produção de prova adicional no âmbito do processo de impugnação judicial (art.º 110.º, n.º 1 do CPPT), promover a extinção do processo em caso de revogação do ato impugnado (art.º 112.º, n.º 4 do CPPT), pedir o arresto de bens quando haja fundado receio de diminuição de garantia de cobrança dos créditos tributários (art.º 136.º, n.º 1 do CPPT), requerer o arrolamento dos bens quando haja fundado receio de extravio e de dissipação de bens ou de documentos conexos com obrigações tributárias (art.º 140.º do CPPT), contestar a oposição no processo de execução fiscal (art.º 210.º do CPPT) e interpor recurso das sentenças dos tribunais tributários de primeira instância (art.º 280.º, n.º 1 do CPPT).

5.5. O Ministério Público

Compete ao Ministério Público representar o Estado, defender a legalidade democrática e promover a realização do interesse público exercendo, para o efeito, os poderes que a lei lhe confere no âmbito do processo judicial tributário.

De entre os vários poderes do Ministério Público, destacam-se os de: a) representar os ausentes, incertos e incapazes (art.º 14.º, n.º 1 do CPPT); b) exercer o "direito de vista" no processo de impugnação judicial, ou seja, pronunciar-se sobre questões de legalidade que tenham sido suscitadas no processo ou suscitar outras no âmbito das suas competências legais antes de ser proferida a decisão final que ponha fim ao processo (cfr. art.ºs 14.º, n.º 2 e 121.º, ambos do CPPT). O Ministério Público pode assim arguir novos vícios, não se encontrando limitado a conhecer dos vícios arguidos pelo recorrente. A falta de audição do Ministério Público, quando

obrigatória, constitui uma nulidade insanável, que pode ser arguida a todo o tempo, nos termos do art.º 98.º do CPPT e do art.º 195.º do CPC; c) pronunciar-se antes da decisão sobre qualquer incidente processual (*v.g.*, assistência, habilitação e apoio judiciário) – cfr. art.º 127.º, n.º 3 do CPPT; e d) interpor recurso das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, nos termos do art.º 280.º, n.º 1 do CPPT.

O Ministério Público será sempre ouvido nos processos judiciais, antes de ser proferida a decisão final (art.º 14.º, n.º 2 do CPPT). Pode assim emitir um parecer antes de ser proferida a decisão final, em nome da defesa da legalidade e da promoção do interesse público. A falta de audição do Ministério Público, quando obrigatória, constitui uma nulidade processual sanável, por interpretação *a contrario* do art.º 98.º do CPPT. Tal nulidade deverá ser arguida nos termos do art.º 199.º, n.º 1 do CPC perante o tribunal em que a omissão tiver ocorrido.

6. CONCLUSÃO

Os tribunais administrativos e fiscais têm por função assegurar a tutela jurisdicional efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos (art.º 268.º, n.º 4 da CRP), garantindo a todos os cidadãos o acesso aos tribunais, a informação e consulta jurídicas, o patrocínio judiciário, uma decisão jurídica em tempo razoável e um processo equitativo. Os tribunais da jurisdição administrativa e fiscal são os órgãos com soberania para administrar a justiça em nome do povo nos litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais, de forma independente e em total subordinação à lei.

Os contribuintes dispõem de um conjunto de meios processuais para fazer valer os seus direitos e interesses em tempo útil, de forma plena e efetiva, nomeadamente dos meios impugnatórios de atos lesivos, do reconhecimento de direitos ou interesses, da ação de condenação à prática de atos devidos e dos meios cautelares. Estes instrumentos processuais encontram-se implícitos no princípio da tutela jurisdicional efetiva.

O processo judicial tributário tem precisamente por função a tutela jurisdicional plena e efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos. Os tribunais tributários são, para o efeito, os órgãos competentes para dirimir os litígios emergentes das

relações jurídicas tributárias. Estando o processo judicial tributário sob a tutela jurisdicional, encontra-se assegurado o acesso aos tribunais, o patrocínio judiciário e um processo justo e equitativo. Neste contexto, o contribuinte tem o direito a obter uma decisão em prazo razoável, com força de caso julgado, e a possibilidade da sua execução.

O princípio da tutela jurisdicional efetiva impõe que seja encontrado um meio processual judicial que confira proteção adequada e suficiente aos direitos e interesses protegidos. Este preceito constitucional estabelece a competência dos tribunais administrativos e fiscais para dirimir litígios emergentes das relações jurídico-administrativas e garantir o direito à interposição de uma ação judicial, destinada a proteger determinada situação emergente de factos tributários e garantir a sua subsunção às normas substantivas.

Para garantir a efetividade de tal princípio, têm legitimidade processual (ativa ou passiva) os contribuintes, incluindo substitutos, responsáveis e outros obrigados tributários, o Ministério Público, o representante da Fazenda Pública, bem como quaisquer outras pessoas que provem um direito ou interesse legalmente protegido. É parte legítima no processo judicial tributário quem tem interesse direto em demandar ou quem alegue ser parte na relação material controvertida.

Toda a organização e funcionamento dos tribunais administrativos e fiscais visa garantir que, em qualquer fase do processo tributário, o contribuinte possa legitimamente fazer valer os seus direitos e interesses no âmbito do processo em causa, com a garantia de que lhe sejam facultados os meios processuais judiciais indispensáveis à proteção dos seus direitos.

REFERÊNCIAS

FREITAS, José Lebre de. **Introdução ao Processo Civil – Conceito e princípios gerais à luz do novo Código**, Coimbra Editora, 2013.

MORAIS, Rui Duarte. **Manual de Procedimento e Processo Tributário**. Almedina, 2014.

MORAIS, Rui Duarte. **Manual de Procedimento e Processo Tributário**, Almedina, 2012.

SOUSA, Jorge Lopes. **Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Vol. I.** Áreas Editora, 2011.

SOUSA, Jorge Lopes, **Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Vol. II.** Áreas Editora, 2011.