



Universidade do Minho
Escola de Direito

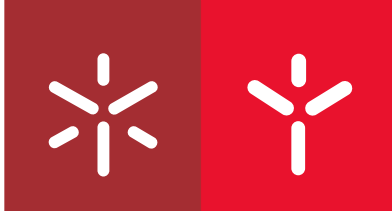
Manuel José Pimenta Gonçalves

**A APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DO CPC
AO PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO**

Manuel José Pimenta Gonçalves **A APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DO CPC AO PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO**

U Minho | 2021

abril de 2021



Universidade do Minho
Escola de Direito

Manuel José Pimenta Gonçalves

A APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DO CPC AO PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO

Dissertação de Mestrado
Mestrado em Direito Tributário

Trabalho efetuado sob a orientação do
Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha

abril de 2021

DIREITOS DE AUTOR E CONDIÇÕES DE UTILIZAÇÃO DO TRABALHO POR TERCEIROS

Este é um trabalho académico que pode ser utilizado por terceiros desde que respeitadas as regras e boas práticas internacionalmente aceites, no que concerne aos direitos de autor e direitos conexos.

Assim, o presente trabalho pode ser utilizado nos termos previstos na licença [abaixo](#) indicada.

Caso o utilizador necessite de permissão para poder fazer um uso do trabalho em condições não previstas no licenciamento indicado, deverá contactar o autor, através do RepositóriUM da Universidade do Minho.

Licença concedida aos utilizadores deste trabalho



**Atribuição-NãoComercial-SemDerivações
CC BY-NC-ND**

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>

AGRADECIMENTOS

Para o desenvolvimento deste trabalho não posso deixar de sublinhar o apoio que os meus pais me deram. Assim, a eles dirijo o meu agradecimento.

Por outro lado, agradeço à Universidade do Minho e aos docentes da Escola de Direito, pois tiveram um papel essencial na minha formação jurídica e permitiram o desenvolvimento deste trabalho científico.

Expresso, em especial, a minha gratidão ao Dr. Joaquim Freitas da Rocha. A sua disponibilidade, dedicação e correção foram determinantes na realização deste projeto.

DECLARAÇÃO DE INTEGRIDADE

Declaro ter atuado com integridade na elaboração do presente trabalho académico e confirmo que não recorri à prática de plágio nem a qualquer forma de utilização indevida ou falsificação de informações ou resultados em nenhuma das etapas conducente à sua elaboração.

Mais declaro que conheço e que respeitei o Código de Conduta Ética da Universidade do Minho.

A APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DO CPC AO PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO

RESUMO

A aplicação do Código de Processo Civil (CPC), a título de Direito subsidiário, ao processo judicial tributário constitui frequentemente uma tarefa complexa, que tem suscitado na jurisprudência dificuldades e contradições. Neste domínio, pode-se afirmar que existe uma dose considerável de insegurança jurídica.

Este trabalho visa o estudo das regras e dos princípios jurídicos oriundos do processo civil que conformam em termos jurídico-normativos o processo judicial tributário. Na primeira parte serão abordados os conceitos de regras e princípios jurídicos, cuja relevância na economia deste estudo resulta da clarificação de conceitos jurídicos operativos, que potenciam a compreensão das duas últimas partes dedicadas aos princípios jurídicos comuns ao processo civil e ao processo tributário e às regras jurídicas do CPC que reclamam a aplicação subsidiária ao processo tributário, respetivamente.

A essência, os fins e os princípios do Direito Tributário constituirão diretrizes fundamentais para evidenciar quais as normas jurídicas, provenientes do CPC, idóneas a regular uma relação jurídica processual de cariz tributário.

Palavras-chave: aplicação; civil; processo; subsidiária; tributário.

SUBSIDIARY APPLICATION OF THE CIVIL PROCEDURE CODE

ABSTRACT

The application of the Civil Procedure Code, as subsidiary law, to the tax judicial process is a complex task, which has raised difficulties and contradictions in the jurisprudence. In this area, it can be said that there is a considerable amount of legal uncertainty.

This work aims to study of the rules and legal principles arising from the civil process that conform the tax judicial process in legal-normative terms. In the first part, it will be explored the concepts of legal rules and principles, whose relevance in the economy of this study results from the clarification of operative legal concepts, which enhance the understanding of the last two parts dedicated to the legal principles common to the civil process and the tax process and to the legal rules of the Civil Procedure Code that claim subsidiary application to the tax process, respectively.

The essence, goals and principles of Tax Law will constitute fundamental guidelines to show which legal norms, coming from the Civil Procedure Code, are suitable to regulate a procedural legal relationship of a tax nature.

Keywords: application; civil; process; subsidiary; tax.

ÍNDICE

DIREITOS DE AUTOR E CONDIÇÕES DE UTILIZAÇÃO DO TRABALHO POR TERCEIROS	ii
Agradecimentos	iii
DECLARAÇÃO DE INTEGRIDADE	iv
Resumo	v
Abstract	vi
Lista de abreviaturas	xiv
Introdução	1
I. Objeto de investigação	1
II. Plano de exposição do tema	2
III. Pressupostos	4
Capítulo I	11
O Conceito de Norma Jurídica	11
1. Normas Jurídicas	11
1.1. Definição de Norma jurídica	11
1.2. Direito natural e direito positivo	16
1.3. Critérios de diferenciação: princípios e regras	18
1.3.1. Grau de Abstração	18
1.3.2. Quanto ao grau de determinabilidade na aplicação do caso concreto	21
1.3.3. Quanto ao modo e fundamentação da sua aplicação ao caso concreto	23
1.3.4. Necessidade de intermediação normativa	25
1.3.5. Necessidade de positivação	26
1.3.6. Proximidade da ideia de Direito	27
1.3.7. Ao nível da conflitualidade	28
1.3.8. Caráter de fundamentalidade no sistema das fontes de Direito	32
2. Funções dos princípios	33
3. A aceitação dos princípios no quadro do sistema jurídico	35
Capítulo II	39
Princípios comuns ao processo tributário e ao processo civil	39
§. Considerações sequenciais	39
1. Princípio do dispositivo	39
1.1. No Direito processual civil	39

1.2. No Direito processual tributário	45
2. Princípio do inquisitório.....	52
2.1. No Direito processual civil	52
2.2. No Direito processual tributário	55
3. Princípio da cooperação processual	61
3.1. No Direito processual civil	61
3.2. No Direito processual tributário	67
4. Princípio do contraditório	75
4.1. No Direito processual civil	75
4.2. No Direito processual tributário	77
5. Princípio da aquisição processual.....	82
§. No Direito processual civil e no Direito processual tributário	82
6. Princípio da universalidade dos meios de prova.....	84
§. No Direito processual civil e no Direito processual tributário	84
7. Princípio da livre apreciação da prova	87
7.1. No Direito processual civil	87
7.2. No direito processual tributário.....	89
8. Princípio da celeridade e economia processual.....	91
8.1. No Direito processual civil	91
8.2. No Direito processual tributário	94
9. Princípio da preclusão processual	98
9.1. No Direito processual civil	98
9.2. No direito processual tributário.....	101
10. Princípio da imediação.....	103
10.1. No direito processual civil	103
10.2. No Direito processual tributário	105
11. Princípio da oralidade	106
§. No Direito processual civil e no Direito processual tributário	106
12. Princípio da plenitude de assistência do juiz.....	110
§. No Direito processual civil e no Direito processual tributário	110
13. Princípio da publicidade do processo	111
§. No Direito processual civil e no Direito processual tributário	111

14. Princípio da imparcialidade	113
§. No Direito processual civil e no Direito processual tributário	113
Capítulo III	115
Regras jurídicas comuns do processo tributário e do processo civil	115
§. Considerações sequenciais	115
1. Suspensão da instância	115
1.1. Enquadramento do problema	115
1.2. Suspensão da instância por determinação do juiz.....	116
1.3. Falecimento e extinção de uma parte	120
1.4. Falecimento ou impossibilitação absoluta do mandatário ou do representante	122
2. Extinção da instância	123
2.1. Enquadramento do problema	123
2.2. Julgamento	123
2.3. Deserção da instância.....	123
2.4. Impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide	125
2.5. Extinção da execução fiscal nos casos de sub-rogação.....	126
3. Absolvição da instância	128
3.1. Enquadramento do tema.....	128
3.2. Patrocínio judiciário obrigatório	130
3.2.1. Constituição obrigatória de mandatário judicial e a sua inobservância	130
3.2.2. Forma, conteúdo e alcance do mandato judicial	132
3.2.3. Revogação e renúncia do mandato	133
3.3. Litispendência.....	133
3.4. Caso Julgado	135
3.4.1. Noção, funções e aceções do caso julgado	135
3.4.2. Limites subjetivos do caso julgado	137
3.4.3. Limites objetivos do caso julgado.....	138
3.4.4. Limites temporais do caso julgado.....	139
4. Nulidades processuais	140
4.1. Enquadramento do tema.....	140
4.2. Conceito de nulidades processuais.....	141
4.3. Ineptidão da petição inicial.....	143

4.3.1. Causas de ineptidão da petição inicial	143
4.3.2. Conhecimento e efeitos da ineptidão da petição inicial.....	146
4.4. Falta de citação.....	147
4.4.1. Conceito	147
4.4.2. Conhecimento, arguição e efeitos	149
4.5. Nulidade da citação	151
4.5.1. Delimitação do seu âmbito face à falta de citação.....	151
4.5.2. Conhecimento, arguição e efeitos	152
4.6. Erro na forma de processo.....	154
4.6.1. Conceito	154
4.6.2. Conhecimento e efeitos.....	156
4.7. Nulidades secundárias.....	157
4.7.1. Conceito e casos jurisprudenciais.....	157
4.7.2. Conhecimento, arguição e efeitos	162
5. Prazos processuais	163
5.1. A relevância jurídica do tempo no processo judicial	163
5.2. Modalidades de prazos	165
5.3. Contagem dos prazos processuais	169
5.4. Justo impedimento	172
5.5. Prática do ato processual mediante o pagamento de uma multa.....	173
5.6. Prorrogação do prazo processual	174
5.7. Prazos dilatatórios	176
6. Providências cautelares a favor da Administração tributária	178
6.1. Enquadramento do tema.....	178
6.2. Arresto	183
6.2.1. Noção e pressupostos.....	183
6.2.2. Tramitação.....	188
6.3. Arrolamento.....	193
6.3.1. Noção e pressupostos	193
6.3.2. Tramitação.....	194
7. Sentença	195
7.1. Enquadramento do tema.....	195

7.2. Fundamentação da sentença	197
7.3. Poderes de cognição do juiz no processo tributário	201
7.4. Vícios da sentença	205
7.4.1. Nulidades da sentença	205
7.4.2. Retificação de erros materiais e reforma da sentença	207
8. Penhoras em matéria tributária	209
8.1. Enquadramento do tema e conceito	209
8.2. Contextualização da penhora no domínio tributário	210
8.3. Dimensões constitucionais conflituantes no âmbito da penhora	211
8.4. Bens parcialmente penhoráveis	214
8.4.1. Limites à penhorabilidade destes bens	216
8.4.2. Redução e isenção de penhora	217
8.5. Bens relativamente impenhoráveis	219
8.6. Bens absolutamente impenhoráveis	221
8.7. Formalidades da penhora de saldo bancário	223
8.8. Formalidades da penhora de créditos	225
8.9. Penhora de partes sociais ou quotas em sociedades	228
8.10. Penhora de estabelecimento comercial	229
8.11. Obstáculos à realização da penhora	231
8.12. Deveres do depositário	232
9. Reclamação e graduação de créditos	233
9.1. Breve enquadramento do tema	233
9.2. A subsidiariedade das normas do CPC	236
9.3. Verificação e graduação de créditos	237
9.4. Impugnação dos créditos reclamados	241
9.5. As segundas penhoras	245
9.5.1. Segunda penhora em processo de execução cível	246
9.5.2. Segunda penhora em processo de execução fiscal	247
10. Venda executiva	248
10.1. Conceito e natureza jurídica	248
10.2. Modalidades da venda em sede executiva	249
10.2.1. Venda mediante leilão eletrónico	249

10.2.2. Venda mediante propostas em carta fechada.....	252
10.2.3. Outras modalidades de venda	254
10.3. Adjudicação dos bens	255
10.4. Direito de remissão.....	256
10.5. A notificação do despacho que fixa a modalidade de venda e o valor dos bens.....	258
10.6. Anulação da venda	261
11. Execução para entrega de coisa certa	264
12. Recursos de decisões jurisdicionais em matéria tributária.....	267
§. Considerações introdutórias.....	267
12.1. Noção de recurso de atos jurisdicionais e classificações doutrinárias	268
12.2. Recurso comum das decisões dos tribunais tributários	275
12.2.1. Conceito e requisitos de admissibilidade.....	275
12.2.2. Legitimidade e prazo de interposição.....	283
12.2.3. Tramitação	286
12.2.4. As alegações e conclusões	289
12.2.5. Ampliação do âmbito objetivo do recurso.....	293
12.2.6. Junção de documentos em sede de recurso	294
12.2.7. Poderes decisórios do Tribunal <i>ad quem</i>	295
12.2.8. Reforma e vícios do acórdão	298
12.3. Recurso de revista	299
12.3.1. Enquadramento no sistema de recursos no âmbito tributário.....	299
12.3.2. Requisitos de admissibilidade.....	301
12.3.3. Ônus de alegar e formular conclusões	303
12.3.4. Julgamento do recurso.....	304
12.4. Recurso para uniformização de jurisprudência.....	306
12.4.1. Noção e requisitos de admissibilidade	306
12.4.2. Legitimidade, prazo e julgamento do recurso	308
12.5. Recurso de revisão de sentença	309
12.5.1. Noção e requisitos de admissibilidade	309
12.5.2. Legitimidade e prazo.....	312
12.5.3. Instrução e julgamento.....	315
13. Custas processuais.....	316

13.1. Conceito	316
13.2. Responsabilidade pelo pagamento das custas processuais	319
Conclusões	321
Referências Bibliográficas	337

LISTA DE ABREVIATURAS

Ac. – Acórdão

CC – Código Civil

CEDH – Convenção Europeia dos Direitos do Homem

Cfr. - confrontar

CPC – Código de Processo Civil

CPP – Código de Processo Penal

CPPT – Código de Procedimento e Processo Tributário

CPTA – Código de Processo nos Tribunais Administrativos

CRP – Constituição da República Portuguesa

CIS – Código do Imposto do Selo

CIMI – Código do Imposto Municipal sobre Imóveis

CIMT – Código do Imposto sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

ETAF – Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais

IS – Imposto de Selo

IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis

IMT – Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

Proc. – Processo

RCPITA – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira

RGAT – Regime Jurídico da Arbitragem em matéria tributária

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TC – Tribunal Constitucional

TCA – Tribunal Central Administrativo

INTRODUÇÃO

I. Objeto de investigação

O nosso estudo tem por escopo a determinação e análise dos preceitos jurídicos previstos no Código de Processo Civil¹ que são aplicáveis aos meios processuais tributários por força da consideração do primeiro como sendo Direito subsidiário [art.º 2.º al. e) do Código de Procedimento e Processo Tributário²].

O processo integrativo das lacunas que se verificam no CPPT pode revelar-se problemático. A sua complexidade gera muitas vezes a produção de decisões jurisdicionais contraditórias, mostrando-se pertinente uma análise cuidada e ponderada em ordem a contribuir para o aumento da segurança jurídica nesta matéria. A correta delimitação das normas adjetivas reguladoras do processo civil que podem ou não gozar de uma pretensão aplicativa no processo tributário³, a título subsidiário, assume uma incontornável relevância prática para os operadores do Direito e, no plano dogmático, coloca desafios que devem ser superados ou, pelo menos, debatidos com a devida profundidade. A necessidade deste estudo emerge também do facto de não existir uma investigação completa e uma que aborde os problemas em sede de integração de lacunas com recurso ao CPC.

Em termos sucintos, as dificuldades que estes assuntos geram na prática do Direito resultam, em larga medida, da natureza distinta dos interesses que estão subjacentes ao processo civil e ao processo tributário. No primeiro são interesses de índole essencialmente privada ou particular que se discutem, isto é, a maior parte das vezes os litígios resultam de patologias verificadas no contexto de situações ou relações jurídicas privadas, embora não descuramos a possibilidade de se discutirem questões de interesse público. No segundo, suscitam-se questões atinentes a relações jurídicas tributárias, portanto, são iminentemente interesses públicos⁴ que estão em causa.

¹ Passaremos a utilizar a abreviatura CPC para nos referirmos a este diploma legislativo.

² Doravante será designado de modo abreviado por CPPT.

³ Referimo-nos ao processo tributário em sentido amplo, como abrangendo os diversos meios processuais previstos no art.º 97.º do CPPT, assim como o processo de execução fiscal que não integra o elenco de processos referidos neste preceito jurídico. Não nos referimos ao processo enquanto conjunto de documentos devidamente ordenados em que se traduzem os atos e formalidades que integram o procedimento administrativo – na aceção do art.º 1.º n.º 2 do Código de Procedimento Administrativo (em termos sucintos - CPA).

⁴ Interesses esses que se relacionam com a obtenção de receitas públicas para a satisfação das necessidades coletivas, enquanto finalidade constitucionalmente atribuída ao Estado (art.º 9.º, art.º 81.º e art.º 103.º n.º 1, todos da CRP). Acerca da razão de ser da Administração Pública (assente na concretização do interesse público) e a vasta e complexa organização administrativa no ordenamento jurídico português vide Amaral, Diogo Freitas, *Curso de Direito Administrativo, Volume I*, Almedina, 4.ª Edição, 2016, pp. 25 e ss, 193 e ss.; sobre as formas de intervenção (direta ou indireta) do estado na economia, vide Moncada, Luis S. Cabral, *Direito Económico*, Almedina, 7.ª Edição, 2018, pp. 279-600. Como nos ensina João Ricardo Catarino: “Sem receitas públicas não há Estado. Esta evidência demonstra a essencialidade das receitas para o funcionamento do Estado. A receita pública permite ao Estado agir, isto é produzir ou contratar a produção de bens públicos que sirvam os interesses das populações visando o bem estar coletivo”. Cfr. Catarino, João Ricardo, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Almedina, 5ª Edição, 2019, pp. 452 e ss. De igual modo, salientando a natureza publicista da relação jurídica tributária, remetemos para Rocha, Joaquim Freitas, e Silva, Hugo Flores, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, 2019, pp.40 e ss.

Por conseguinte, o processo tributário deve ter uma tramitação processual mais simples, célere e eficaz do que o processo civil. As exigências de celeridade e simplicidade são particularmente relevantes no contexto do processo de execução fiscal, pelo que a aplicação subsidiária de normas reguladoras do processo de execução comum ou civil não pode realizar-se sem uma ponderação crítica, na medida em que se o legislador tributário decidiu criar e regular um conjunto de meios processuais tributários para a efetivação de direitos tributários é porque pretendeu afastar a aplicação de outras normas jurídicas adjetivas que não foram criadas tendo em vista a essencial tarefa de arrecadação de receitas públicas.

II. Plano de exposição do tema

Em ordem a uma melhor compreensão do tema da aplicação subsidiária das normas do processo civil ao processo tributário, começamos por analisar num primeiro momento o conceito de normas jurídicas, adotando a posição metodológica da existência de duas espécies normativas : os princípios e as regras jurídicas. De facto, a primeira parte deste trabalho fornecerá o enquadramento metodológico-jurídico necessário para a determinação das regras e princípios jurídicos consagrados ou concretizados no CPC que, no entanto, reclamam a sua aplicação no âmbito do processo tributário. A razão pela qual adotamos esta posição metodológica reside no facto de o legislador democrático verter, com frequência, no texto da lei um conjunto de princípios que estiveram na base da criação de um determinado regime jurídico, o que indubitavelmente implica a consideração destes como normas jurídicas, sendo que um entendimento diferente não se coaduna com o princípio da legalidade, pois estar-se-ia a desrespeitar frontalmente a lei na medida em que o aplicador normativo não estaria a aplicar uma verdadeira norma jurídica, por motivos extrajurídicos e, portanto, irrelevantes. Note-se ainda no reconhecimento expresso dos princípios enquanto dimensões jurídicas cuja violação pode derivar a inconstitucionalidade de uma dada lei (art.º 277.º n.º 1 da CRP) ou a anulabilidade de um ato administrativo (art.º 163.º n.º 1 do CPA). Por outro lado, os princípios jurídicos constituem em regra uma concretização do espírito do sistema, em sede dos quais o julgador procurará a resposta a um litígio no caso de inexistir uma concreta regra jurídica aplicável. Deste modo, o ordenamento positivo se torna mais completo e dotado de ferramentas jurídico-metodológicas que permitem a resolução dos problemas complexos que se suscitam nos tribunais, para os quais não existem regras jurídicas concretas aplicáveis.

Uma adequada visão da teoria das normas jurídicas servirá de ponto de partida para a compreensão das regras e princípios jurídicos que reclamam a sua aplicação não só no processo civil,

mas também no processo tributário. Frequentemente, os princípios jurídicos constituem um critério normativo de resolução de casos concretos.

Pense-se, por exemplo, na transação⁵ judicial entre as partes no contexto do processo civil – art.º 277.º al. d) e art.º 283.º n.º 2 do CPC. Será juridicamente adequado o instrumento consensual de natureza processual na sequência de um litígio de índole tributária? A transação judicial é uma forma de autocomposição de interesses, pois pressupõe o encontro de vontades das partes quanto a um determinado conteúdo e por fim ao litígio, vislumbrando-se, na sua substância, um conjunto de concessões recíprocas. Uma solução redutora da questão colocada neste contexto poderia passar pela sua aceitação no plano processual tributário através da aplicação subsidiária do disposto no CPC, contudo, o princípio da indisponibilidade das situações jurídicas tributárias revela-nos que a transação judicial é inadmissível, pois o crédito tributário é indisponível (art.ºs 30.º n.º 2, 36.º n.º 2 e 36.º n.º 3 da Lei Geral Tributária⁶) – assim verifica-se a impossibilidade de as partes disporem livremente das posições jurídicas tributárias, com particular incidência nas que se assumem de cariz pecuniário (por isso, o credor tributário não tem poderes jurídicos para acordar com o contribuinte, na pendência de um processo de impugnação judicial de um tributo, o concreto montante de imposto devido, assim como não existe habilitação legal que permita, em sede judicial, a formação de um consenso entre os litigantes - em regra, um ente público e um ente privado - acerca da consideração de uma dada despesa como sendo um custo fiscalmente relevante para efeitos da determinação do lucro tributável - art.º 17.º n.º 1 e art.º 23.º do CIRCI). Por conseguinte, a questão tributária suscitada perante o tribunal deve ser resolvida de acordo com a lei, no respeito pelo princípio da igualdade tributária, e não segundo a vontade das partes.

Acresce que o processo tributário é moldado pelo princípio do inquisitório no plano da investigação e pelo princípio da verdade material no que tange à valoração dos factos. Diga-se ainda, que, mesmo em sede de arbitragem tributária⁷, o tribunal arbitral não pode decidir com base na

⁵ A transação encontra-se definida no art.º 1248.º do Código Civil (abreviado por CC). Segundo este preceito jurídico, a transação é o contrato pelo qual as partes previnem ou terminam um litígio mediante recíprocas concessões, sendo que estas podem envolver a constituição, modificação ou extinção de direitos diversos do direito controvertido. Por conseguinte, a transação pode ter uma natureza preventiva (ou extrajudicial), quando as partes “*previnem um litígio futuro (o que significa que não há qualquer ação pendente)*”, ou uma natureza judicial, quando estas colocam um ponto final a um processo pendente. Cabe realçar, neste domínio, que o legislador ordinário prescreve que as partes não podem transigir sobre direitos de que lhes não é permitido dispor, nem sobre questões respeitantes a negócios jurídicos ilícitos – art.º 1249.º do CC. Por outras palavras, o Código de Processo Civil veda a transação judicial quando esta se traduza na « *afirmação da vontade das partes relativamente a direitos indisponíveis* » (art.º 289.º n.º 1 do CPC). Os efeitos da transação podem ser materiais e/ou processuais, sendo materiais aqueles que se referem “ *à definição da situação substantiva entre as partes* ” e processuais os que se traduzem na modificação do pedido (em regra, uma redução do mesmo) ou na extinção da instância. De acordo com Teixeira de Sousa, a transação judicial constitui um negócio processual de natureza bilateral, radicanado assim o fundamento desta figura jurídica do princípio da autonomia das partes. Assim, enquanto atos de carácter negocial, pressupõem a “ *vontade de produzir a declaração negocial (vontade de ação) e de através desta exprimir um pensamento (vontade de declaração), como também a vontade de produzir um certo efeito (vontade de resultado) num processo pendente ou futuro* ”. Vide Sousa, Miguel Teixeira, *Estudos sobre o Processo Civil*, LEX, 2.ª Edição, Lisboa, 1997, p. 193-207.

⁶ Doravante LGT.

⁷ O regime jurídico da arbitragem em matéria tributária encontra-se prevista e regulada no decreto lei n.º 10/2011. Utilizaremos a designação RJAT para convocar, de modo abreviado, o mencionado decreto lei. Citando Cláudia Figueiras, o mecanismo arbitral consubstancia “ *um meio de resolução de litígios, alternativos aos tribunais do Estado, constituindo, portanto, um meio extrajudicial de resolução de conflitos. É um método que requer a*

equidade, mas apenas de acordo com o direito constituído – art.º 2.º n.º 2 do RJAT⁸. Por estas razões, entendemos que, atualmente, a transação judicial em matéria tributária não pode ser admitida no ordenamento jurídico português, pelo menos, em termos amplos.

Após uma breve passagem pela teoria da norma jurídica, prosseguimos com a análise dos princípios jurídicos que conformam normativamente o processo tributário, mas que têm a sua origem no CPC ou são concretizados por preceitos jurídicos oriundos do mesmo. Por exemplo, o princípio da aquisição processual, sendo fundamental para o apuramento da verdade material, adquire plena aplicabilidade no domínio adjetivo-tributário, embora por aplicação subsidiária do art.º 413.º do CPC. Assim, todo o material probatório adquirido para o processo tributário deve ser atendido no momento do proferimento da decisão jurisdicional final, independentemente de saber se um certo meio probatório prejudicou a parte que o apresentou. Pense-se, também, no princípio da cooperação processual em que, não obstante a LGT o reconhecer expressamente (art.º 99.º n.º 2), o seu conteúdo é densificado com recurso a regras provenientes do processo civil (por exemplo, os art.ºs 542.º n.º 2 e 417.º do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT).

A última parte do nosso trabalho tem por objeto a delimitação das regras jurídicas concretamente relevantes do ponto de vista da conformação jurídica do processo tributário. Nesta fase do nosso trabalho, procederemos ao estudo das regras relativas à suspensão, extinção e absolvição da instância, às nulidades processuais, aos prazos processuais, às providências cautelares a favor da Administração tributária, à sentença, às penhoras em matéria tributária, entre outros aspetos que envolvem a aplicação subsidiária de prescrições normativas oriundas do CPC.

III. Pressupostos

O estudo científico que se segue tem por base o ordenamento jurídico português, isto é, o conjunto de prescrições normativas ligadas por relações de supra e infra ordenação, que são emanadas no quadro da Constituição da República Portuguesa – que é, em articulação com as prescrições fundamentais de Direito da União Europeia, o ato normativo dotado de uma força jurídica suprema e estruturante no contexto de todo o bloco de juridicidade em que se traduz a ordem jurídica

intervenção de um terceiro imparcial, isto é, de um juiz árbitro para solucionar o litígio. A decisão arbitral, por força de lei, produz os mesmos efeitos da sentença proferida pelo juiz tradicional, pelo que tem força de caso julgado". Vide Figueiras, Cláudia Sofia Melo, *A Arbitragem em Matéria Tributária: à semelhança do modelo Administrativo*, Universidade do Minho – Tese de Doutoramento, 2011, p. 39, disponível em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/19318>. O tribunal arbitral constitui um órgão jurisdicional com assento constitucional (art.º 202.º e art.º 209.º n.º 2 da CRP), todavia a Constituição atribui ao legislador ordinário a decisão de criar os mesmos. Neste sentido, Figueiras, Cláudia Sofia de Melo, *A Arbitragem em Matéria Tributária: à semelhança do modelo Administrativo*, Universidade do Minho – Tese de Doutoramento, 2011, pp. 25 e ss.

⁸ Assim, ao impedir os juizes arbitrais de julgar o mérito ou a conveniência da atuação administrativa em matéria tributária cumpre-se de modo adequado o princípio da separação de poderes, dimensão fundamental no quadro de um Estado de Direito, evitando-se a intromissão dos órgãos jurisdicionais em assuntos que integram a reserva da função administrativa. Cfr. Figueiras, Cláudia Sofia de Melo, *A Arbitragem em Matéria Tributária: à semelhança do modelo Administrativo*, Universidade do Minho – Tese de Doutoramento, 2011, p. 147.

portuguesa. Todavia, daremos particular ênfase às normas de caráter adjetivo-processual, uma vez que o nosso tema assenta na aplicação subsidiária das normas do Código de Processo Civil ao processo judicial tributário, sem perder de vista a relevância das disposições de direito substantivo e a relação de complementaridade existente entre o direito adjetivo e o direito substantivo na tarefa da realização da paz jurídica e social, necessária a uma convivência comunitária harmoniosa. Quando nos referimos a processo tributário ou ao processo judicial tributário estamos a fazer referência aos vários meios processuais que são abarcados pela jurisdição tributária (inclusivamente aqueles que são regulados nos termos do Código de Processo nos Tribunais Administrativos) – art.ºs 101.º e 103.º da LGT e art.º 97.º do CPPT.

Neste momento preliminar do nosso estudo, cumpre tomar posição sobre o que é o processo judicial e a sua finalidade (tendo por referência, em especial, o contencioso tributário e o contencioso administrativo). A correta delimitação destas dimensões constitui um critério interpretativo precioso e teleologicamente orientado para a compreensão do tema que desenvolvemos, na medida em que a perceção plena das realidades sob investigação - particularmente, o contencioso tributário e o contencioso administrativo – é um pressuposto essencial para a realização de um estudo crítico e criterioso, de um ponto de vista jurídico-dogmático.

O processo pode ser delimitado conceitualmente como uma realidade complexa composta por um conjunto de atos jurídicos normativamente enquadrados, praticados por diversos intervenientes processuais, com vista à exteriorização de uma decisão jurisdicional em face da qual aqueles se mostram instrumentais⁹. Neste contexto, utilizamos a expressão atos jurídicos num sentido amplo, isto é, abrangendo as atuações materiais levadas a cabo pelos sujeitos processuais¹⁰ (partes, Tribunal, Ministério Público, testemunhas, peritos...). Por outro lado, as referidas atuações (v.g. o recebimento da petição inicial, a notificação do representante da Fazenda Pública para contestar, o convite efetuado pelo juiz dirigido ao impugnante para o suprimento de qualquer deficiência ou irregularidade de um articulado, a solicitação dos documentos administrativos relevantes por parte do representante da Fazenda Pública) adquirem relevância jurídica através da sua previsão em normas jurídicas.

Perante a inobservância das prescrições normativas, a decisão jurisdicional que espelha a vontade do Tribunal, emitida na sequência de um conjunto de atuações instrumentais, pode ser impugnada ou afastada do ordenamento jurídico, o que pressupõe a existência de uma conexão

⁹ Vide Rocha, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento e...*, cit. pp. 103-106. Chiovenda define o processo civil como sendo um “conjunto de los actos dirigidos al fin de la actuación de la ley (respecto de un bien que se pretende garantizado por ésta en el caso concreto) mediante los órganos de la jurisdicción ordinaria”. Cfr. Chiovenda, Giuseppe, *Principios de derecho procesal civil, Tomo I*, REUS, 3.ª Edição, 1997, trad. por José Casais Y Santaló, p. 98.

¹⁰ Estes atos materiais podem ser praticados perante o Tribunal ou fora dele (por exemplo, a constituição de mandatário por procuração).

funcional entre as várias atuações em que se desdobra o processo e a decisão final proferida pelo Tribunal.

Miguel Teixeira de Sousa, pronunciando-se teoreticamente sobre o processo declarativo, sustenta que este tem uma função social e, por essa razão, a decisão judicial reflete “*a consciência social do tribunal*”¹¹, os meios processuais político-legislativamente definidos que constituem o meio para atingir um fim condicionado pela “*manutenção dos padrões de valores*” ou pela “*realização de objetivos*” no quadro de um contexto social e cultural e o processo judicial procede a uma “*institucionalização dos conflitos*”, espelhando assim esta absorção dos conflitos de interesses uma função social¹². Nas palavras deste autor: “*Sendo o processo judicial uma garantia da eficácia do ordenamento jurídico e sendo este um elemento do sistema cultural, torna-se aquele um dos mais importantes garantes de que o controlo pretendido pelo sistema cultural não é frustrado na sua efetivação*”¹³. Deste modo, é correto do ponto de vista dogmático afirmar que o processo judicial constitui um instrumento jurídico com um conteúdo substantivo.

A este propósito, cumpre mencionar e tomar posição acerca das perspetivas em que se pode traduzir a correta composição dos interesses em conflito ou a resolução adequada do litígio deduzido em juízo. Aderindo a uma conceção finalística do processo, é possível constatar a existência de duas teses: uma de cariz subjetivista e outra de cariz objetivista¹⁴.

A tese subjetivista da jurisdição pressupõe o entendimento de que os tribunais servem o objetivo da tutela de posições jurídicas subjetivas dos administrados e contribuintes¹⁵. Segundo este entendimento, o objetivo da jurisdição não poderia ser outro, uma vez que a CRP consagra o princípio da tutela jurisdicional efetiva (art.ºs 20.º e 268.º n.ºs 4 e 5 da CRP), dando ênfase à proteção dos direitos fundamentais das pessoas e entes, titulares de direitos e deveres resultantes da ordem jurídica. Esta corrente metodológico-processual coloca em evidência a figura processual da legitimidade ativa para desencadear o processo administrativo e o processo tributário dos sujeitos (coletivos ou singulares) ou entes cujos direitos e interesses legalmente protegidos tenham sido afetados

¹¹ A consciência social do tribunal é particularmente convocada quando inexistente uma previsão normativa – devendo criar-se uma norma dentro do espírito do sistema - art.º 10.º n.º 3 do CC.

¹² Quando existe uma norma jurídica solucionadora da questão processual, o processo produz indiretamente “*uma função socialmente construtiva*”, através dos fins legais. V. Sousa, Miguel Teixeira, *Sobre a teoria do processo declarativo*, Coimbra Editora, 1980, pp. 55- 59.

¹³ Sousa, Miguel Teixeira de Sousa, *Sobre a teoria do processo ...*, cit., p. 59.

¹⁴ Não perfilhamos o entendimento de que o fim do processo constitui a exteriorização do caso julgado, visto como um poder dos órgãos jurisdicionais que se traduz na confirmação judicial de uma pretensão, na linha das teses intraprocessuais, uma vez que não é correto considerar o processo como um fim em si mesmo. V. a este propósito, Sousa, Miguel Teixeira de Sousa, *Sobre a teoria do processo ...*, cit., p. 59.

¹⁵ No sentido de que o contencioso tributário adquiriu um cunho marcadamente subjetivista, ainda que na tutela das situações jurídicas subjetivas dos contribuintes se revele a defesa da legalidade vide Ribeiro, Nuno Cerdeira, *O Controlo Jurisdicional dos Atos da Administração Tributária*, Almedina, 2014, pp. 23-42. No contexto do processo civil, admitindo que este serve preferencialmente a tutela da situação jurídica subjetiva das partes, sem descurar a função autónoma da composição dos litígios privados a par daquela (art.º 212.º da CRP) – o que pressupõe a consideração de uma dimensão objetiva e não só subjetiva da justiça civil, v. Freitas, José Lebre, *Introdução ao Processo Civil, Conceito e Princípios Gerais à Luz do Novo Código*, Gestlegal, 4.ª Edição, 2017, pp. 38-46.

negativamente por uma conduta estadual, seja ela omissiva ou ativa, perfilhando uma conceção finalística da jurisdição assente na proteção das situações subjetivas privadas ou na realização de uma determinada situação jurídica privada¹⁶.

Por outro lado, é defensável a tese de que os tribunais atuam não só com o fim de proteger dimensões subjetivas constitucionalmente relevantes, mas também valores, interesses, princípios, objetivos igualmente fundamentais do ponto de vista constitucional (vide, por exemplo, o art.º 9.º e os art.ºs 80.º e 81.º da CRP¹⁷). Na ótica desta posição doutrinal¹⁸, outros valores objetivos da ordem jurídica merecem proteção jurisdicional como, por exemplo, a estabilidade da relação jurídica tributária, o interesse da cobrança de receita pública para a satisfação das missões públicas com dignidade constitucional, a defesa da legalidade da atividade administrativa, o equilíbrio financeiro e orçamental, a segurança jurídica das relações jurídicas estabelecidas no ordenamento jurídico português. Reitere-se ainda que, perfilhando esta tese objetivista, o respeito e a efetivação pela via judicial pelos direitos fundamentais e dos interesses legítimos legalmente previstos dos contribuintes não deixa de constituir uma preocupação da jurisdição administrativa e tributária¹⁹. Em termos simples, para a corrente extraprocessual objetivista, o fim do processo civil consiste na “*garantia e realização da ordem jurídica material*”²⁰. Nas palavras de Chiovenda:

“[...] *En el proceso desarrollan una función pública y ésta es la actuación de la ley, o sea del derecho en sentido objetivo (1).*

Este es el fin del proceso, no la defensa de derechos subjetivos, como muchos afirman (2). En primer lugar, no siempre se encontraría en el proceso el derecho subjetivo a defender, por ejemplo, cuando la sentencia rechaza la demanda; pero, además, si el derecho subjetivo no es sino la expectación de un bien garantizado por el Estado, el titular del derecho que se dirige al Estado no pide una cosa que afirma tener ya la garantía de su expectación, sino la actuación de esta garantía, que es la ley (3).

¹⁶ Sousa, Miguel Teixeira de Sousa, *Sobre a teoria do processo...*, cit., pp. 94-98.

¹⁷ Assim, na defesa de “*interesses metaindividuais*”, a causa de pedir não tem de ser necessariamente integrada pela ilegalidade de um comportamento por parte da administração e o pedido já não se cinge obrigatoriamente ao afastamento por via jurisdicional de um ato administrativo ou de uma norma regulamentar. Revelam-se também como bens jurídicos a proteger pela jurisdição, designadamente, a “*prevenção e a persecução judicial das infrações contra a saúde pública, os direitos dos consumidores, a qualidade de vida e a preservação do ambiente e do património cultural*”, o *asseguramento da defesa dos bens do Estado, das regiões autónomas e das autarquias locais (CRP, artigo 60.º n.º 3)*”. Note-se, em abono desta posição, no disposto no art.º 52.º n.º 3 da CRP que consagra a chamada ação popular. É neste sentido que devemos interpretar a letra do art.º 4.º n.º 1 al. k) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), quando atribui à jurisdição administrativa e fiscal, em termos genéricos, a competência material para a prevenção, cessação e reparação de violações a valores e bens constitucionalmente protegidos, em matéria de saúde pública, habitação, educação, ambiente, ordenamento do território, urbanismo, qualidade de vida, património cultural e bens do Estado, quando cometidas por entidades públicas (vide ainda as alíneas b), c) e d) do art.º 4 n.º 1 do ETAF. Cfr. Correia, Sérvulo, *Direito do Contencioso Administrativo I*, Lex, 2005, pp. 446 e ss.

¹⁸ No sentido de que o processo constitui um instrumento ao serviço da paz social e é legitimado por três ordens de objetivos que o Estado persegue, mediante o exercício da jurisdição: sociais, políticos e jurídico (o que demonstra a adoção de uma perspetiva objetivista do processo), vide Cintra, Antonio Carlos de Araújo; Grinover, Ada Pellegrini; Dinamarco, Cândido Rangel, *Teoria Geral do Processo*, Malheiros Editores, 30.ª Edição, pp.56 a 64.

¹⁹ Correia, Sérvulo, *Direito do Contencioso...*, cit., pp. 632-649.

²⁰ Sousa, Miguel Teixeira de Sousa, *Sobre a teoria do processo ...*, cit., pp. 96-97.

[...] La actuación de la ley es el fin constante del proceso. Sea fundada o infundada la demanda del actor, la sentencia que la acepta o que la rechaza es siempre actuación de la ley, esto es, afirmación de una voluntad positiva o negativa de la ley. El proceso no sirve a una parte o a la otra; sirve a quien tiene razón, según el criterio del juez”²¹.

Tomando posição sobre o tema, tendemos a favorecer o entendimento de que a tese objetivista da jurisdição tributária se adequa mais às valorações imanentes ao nosso sistema jurídico. Repare-se que a Administração tributária pode solicitar junto dos tribunais tributários o decretamento do arresto (art.ºs 136.º e ss do CPPT), que visa em primeira linha evitar a dissipação ou delapidação do património do devedor tributário. No âmbito deste processo judicial, o requerido só é chamado a exercer o contraditório após o decretamento da providência cautelar (art.º 393.º n.º 1 do CPC *ex vi* art.º 139.º do CPPT). Com este exemplo, pretendemos demonstrar que a Administração tributária, prosseguindo fins heteronomamente determinados (pela Constituição e pela lei), também é merecedora da tutela jurisdicional na medida em que sobre ela impende a tarefa de realizar posições jurídicas objetivas e, conseqüentemente, a jurisdição tributária acaba por intervir com o fim de acautelar, em sede judicial, dados normativos objetivos evidenciados pelo legislador constituinte e o legislador democraticamente eleito²². Por sua vez, os direitos e interesses dos contribuintes não deixam de ser tomados em conta, no quadro do mencionado processo, pois estes têm a oportunidade de exercer o seu direito de defesa, se bem que numa fase mais adiantada (após o decretamento do arresto, verificando-se os respetivos pressupostos legais para o seu deferimento).

Por conseguinte, subjacente à ótica subjetivista da jurisdição administrativa e fiscal, encontra-se uma visão redutora do processo judicial assente na constatação de que sempre que a posição jurídica subjetiva da pessoa de direito ou ente, enquanto sujeito impulsor de um processo de impugnação judicial na sequência de um ato de liquidação de um tributo praticado pela Administração tributária, não seja acautelada no processo tributário, este falha irremediavelmente no que respeita à prossecução da finalidade essencial da justa composição dos interesses em conflito.

De acordo com o art.º 202.º n.ºs 1 e 2 da CRP, os tribunais devem administrar a justiça em nome do povo, sendo que tal finalidade não compreende apenas a defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, mas também a defesa dos valores objetivos do ordenamento

²¹ Chiovenda, Giuseppe, *Principios de derecho procesal civil, Tomo I*, REUS, 3.ª Edição, 1997, trad. por José Casais Y Santaló, pp. 93 e ss.

²² Este entendimento não coloca em causa o princípio da separação de poderes, corolário formal do princípio do Estado de Direito, dado que não estamos a preconizar a intromissão do poder judicial no poder administrativo. O que afirmamos é que, no âmbito das finalidades do processo judicial, o Tribunal deve considerar todos os valores e objetivos subjacentes às normas do ordenamento jurídico português que sejam relevantes para a resolução do caso concreto, o que necessariamente pressupõe a atendibilidade dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos e entes no confronto com aqueles.

jurídico como a legalidade democrática²³. Note-se ainda que, de acordo com o princípio da imparcialidade²⁴, o correto exercício do poder jurisdicional assenta na ponderação de todos os interesses juridicamente relevantes em presença, o que significa que uma visão unidimensional e redutora dos valores e interesses subjacentes aos preceitos normativos concretamente relevantes para o caso concreto a apreciar pressupõe uma errada aplicação do direito e, conseqüentemente, uma violação do princípio da independência dos juizes (na vertente funcional²⁵) – art.º 203.º da CRP e art.º 2.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais²⁶.

Face aos argumentos por nós apresentados, a justiça administrativa e a justiça tributária (assim como o processo civil) devem ser perspetivados finalisticamente sob um prisma objetivista. A opção por este modelo de justiça constitui um pressuposto fundamental para o estudo da aplicação subsidiária das normas do processo civil ao contencioso tributário, uma vez que serve como padrão crítico do regime processual tributário visto na sua globalidade e tem conseqüências práticas, por exemplo, ao nível da legitimidade do impulso processual, dos meios de acesso ao tribunal, assim como dos poderes dos julgadores e dos efeitos das decisões jurisdicionais²⁷.

Uma vez que se adota uma perspetiva objetivista do contencioso tributário, com este trabalho pretende-se também a desconstrução de um paradigma jurídico-metodológico, seguido por uma parte significativa da jurisprudência, que se traduz no reconhecimento da vinculação do juiz ao pedido e na limitação dos seus poderes cognitivos aos factos essenciais aduzidos pelas partes (nos termos que vigoram no processo civil) e a afirmação de um modelo efetivo de sindicância da juridicidade das atuações dos correspondentes sujeitos ou entes, destinatários das prescrições normativas, tendo em conta que o Direito tributário constitui um ramo de Direito Público, em que as considerações de interesse público imperam e prevalecem sobre o princípio do dispositivo.

²³ José Carlos Vieira de Andrade defende que, apesar de a Constituição consagrar o princípio da justiciabilidade dos atos da Administração concretizado por um direito fundamental de acesso aos tribunais administrativos, tal não deve ser interpretado como uma imposição constitucional para o legislador no sentido da adoção por este de um modelo estritamente subjetivista da justiça administrativa. O que resulta da Constituição é tão só a necessidade de previsão legal e operatividade prática de um conjunto de garantias de cariz processual ao dispor dos administrados nas suas relações com a Administração. Sustenta ainda o mesmo autor que o modelo objetivista é aquele que mais se adequa à defesa da legalidade e do interesse público, uma vez que se permite o alargamento dos meios processuais no seio da justiça administrativa e tributária ao controlo da juridicidade das atuações da Administração. Com efeito, a Administração está vinculada a prosseguir o interesse público no respeito pela juridicidade (art.º 266.º da CRP), sendo que, no exercício da sua atividade vinculada finalisticamente pela Constituição, se encontra sujeita a um controlo de legalidade efetuado pelos Tribunais, que pode ser mais ou menos amplo conforme seja maior ou menor o grau de vinculação do órgão administrativo à lei; por outro lado, a jurisdição administrativa e tributária é competente para julgar a generalidade das questões administrativas e fiscais – independentemente de nestas se envolverem administrados ou contribuintes; note-se também na previsão, pela própria Constituição, de ações dirigidas à tutela de interesses difusos, coletivos ou comunitários (como a defesa dos bens públicos) – pense-se na ação popular. Estes aspetos permitem concluir que se impõe uma relativa objetivização do modelo de justiça. Com maior profundidade, vide Andrade, José Carlos Vieira, *A justiça Administrativa, Lições*, Almedina, 14.ª Edição, 2015, pp.11-46.

²⁴ Acerca dos princípios estruturantes do poder judiciário, Canotilho, J. J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Almedina, 7.ª Edição, 2016, pp.652 e ss.

²⁵ Vide Canotilho, J. J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria ...*, cit. p. 664. Cfr. Cintra, António Carlos de Araújo; Grinover, Ada Pellegrini; Dinamarco, Cândido Rangel, *Teoria Geral do Processo*, Malheiros Editores, 30.ª Edição, pp. 71-72.

²⁶ Lei n.º 13/2002 de 19 de Fevereiro. Sempre que nos referirmos a esta lei utilizaremos a abreviatura ETAF.

²⁷ Para uma síntese das conseqüências interpretativas da opção por um ou outro modelo de justiça administrativa vide Silva, Vasco Pereira da Silva, *Para um Contencioso Administrativo dos Particulares, Esboço de uma Teoria Subjetivista do Recurso Direto de Anulação*, Almedina, 1997, pp. 262-283.

Nesta fase inicial cumpre referir que se decidiu utilizar a vocábulo “partes” para se referir aos atores processuais principais, sujeitos da relação jurídico-tributária controvertida, por razões meramente expositivas (credor tributário e contribuinte), uma vez que facilita a explanação das realidades adjetivo-processuais. Todavia, não deixamos de mencionar que a utilização daquele vocábulo se mostra mais adequado quando se refere ao processo civil, na medida em que neste se vislumbra um verdadeiro conflito de interesses ou pretensões, ao passo que, no âmbito do processo tributário, perfilha-se o entendimento de que o fim deste visa a descoberta da verdade material no âmbito da tributação²⁸, sendo que para alcançar tal desiderato o contribuinte é chamado a colaborar com a Administração tributária (não só numa fase contenciosa, mas também num momento pré-contencioso) e esta visa não só garantir a posição jurídico-financeira do Estado mas também a prossecução de várias objetivos constitucionalmente relevantes, nomeadamente o respeito pelos direitos fundamentais dos contribuintes. Neste sentido, a Administração tributária, no respeito pelos princípios da legalidade e imparcialidade, está obrigada a interceder pelo contribuinte na pendência do processo judicial quando disponha de conhecimentos ou elementos factuais que o favorecem, ainda que em prejuízo dos interesses patrimoniais do Estado.

²⁸ V. Xavier, Alberto Pinheiro, *Conceito e Natureza do ...*, cit. p. 165 e ss. O autor refere-se ao procedimento tributário ou, nas suas palavras, ao “*processo gracioso*”. No entanto, tais considerações são pertinentes mesmo no contexto do processo judicial, na medida em que os fins prosseguidos pela Administração tributária não se alteram quando esta atua no contexto de um “*processo contencioso*”.

CAPÍTULO I

O CONCEITO DE NORMA JURÍDICA

1. Normas Jurídicas

1.1. Definição de Norma jurídica

O Direito²⁹, enquanto ordem normativa que visa a obtenção da paz social e a prossecução do bem comum, é composto por normas jurídicas. Estas, por sua vez, podem ser definidas como enunciados normativos que prescrevem certos padrões de comportamentos, estando inseridas num dado ordenamento jurídico³⁰. No cerne desta definição, encontram-se dois elementos essenciais para a consideração de uma dada norma como sendo jurídica: carácter prescritivo³¹ e a sua localização num dado ordenamento jurídico. Seguimos de perto a noção de ordenamento jurídico proposto por Joaquim Freitas da Rocha como sendo “*um conjunto autónomo de normas, agrupadas em relação de unidade e de uma forma sistemática, num corpo tendencialmente completo*”³². Segundo o referido autor, o ordenamento jurídico é caracterizado pela sua *pluralidade, autonomia, unidade, sistematicidade e completude*³³, pelo que um “*complexo normativo ao qual faltem estes atributos poderá ser considerado um “conjunto de normas”, mas dificilmente pode ser qualificado como um verdadeiro “ordenamento”. Tal não significa, realce-se, que estejamos em presença de requisitos absolutamente necessários, no sentido de se afirmarem todos eles como condições de existência; pode acontecer que algum deles não se verifiquem e a realidade ordenamental não se encontre afetada – por exemplo, um ordenamento pode tolerar normas incompatíveis sem deixar de ser ordenamento. Mas não pode deixar de se concordar com a ideia de que a falta maioritária será sinónimo de negação de existência*”³⁴.

Por outro lado, as normas jurídicas não se confundem com os textos que exteriorizam as leis, pois aquelas constituem “*sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos*

²⁹ O termo “Direito” pode ter várias aceções (entendido como direito objetivo, direito normativo, direito subjetivo e ciência do direito). Quando nos referimos ao “Direito” falamos de um conceito que foi sofrendo uma evolução constante à medida que os tempos foram avançando. No nosso texto, utilizaremos o termo no sentido de direito em sentido normativo. Vide Amaral, Diogo Freitas, *Manual de Introdução ao Direito*, Volume I, Almedina, 2004, pp. 45 e ss.

³⁰ Sobre o conceito de norma jurídica veja-se Rocha, Joaquim Freitas, *Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, Esboço de uma teoria analítica da ordenação normativa*, Coimbra Editora 2008, pp. 117 e ss.

³¹ Seguindo os ensinamentos de Kelsen, “*o Direito que constitui o objeto deste conhecimento [jurídico], é uma ordem normativa da conduta humana, ou seja, um sistema de normas que regulam o comportamento humano. Com o termo «norma» quer-se significar que algo deve ser ou acontecer, especialmente que um homem se deve conduzir de determinada maneira*”. Cfr. Kelsen, Hans, *Reine Rechtslehre*, 2.ª Edição, 1960, trad. de João Batista Machado, *Teoria Pura do Direito*, Almedina, 7.ª Edição, 2008, p. 4.

³² Rocha, Joaquim Freitas, *Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, Esboço de uma teoria analítica da ordenação normativa*, cit. pp. 245-246.

³³ Para um enfoque analítico sobre tais características do ordenamento jurídico v. Idem, pp. 211 e ss.

³⁴ Rocha, Joaquim Freitas, *Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, Esboço de uma teoria analítica da ordenação normativa*, cit. pp. 245-246.

normativos”³⁵, o que significa que não tem de existir uma correspondência semântica absoluta entre texto e norma para que se constate a presença de uma norma jurídica. Neste sentido, Gomes Canotilho sustenta que o “*recurso ao «texto» para se averiguar o conteúdo semântico da norma constitucional não significa a identificação entre texto e norma. Isto é assim mesmo em termos linguísticos: o texto da norma é o «sinal linguístico»; a norma é o que se «revela» ou «designa»*”³⁶. Pense-se nos princípios da segurança jurídica, certeza no Direito e da confiança, enquanto postulados normativos basilares no quadro de um Estado de Direito, cuja inexistência de uma previsão específica expressa em lei escrita não impede a sindicância jurisdicional dos atos jurídico-públicos à luz dos seus comandos de índole principiológica³⁷. Deste modo, torna-se indubitável que o caráter normativo não advém necessariamente da existência de uma formulação escrita emanada de acordo com o procedimento previsto na Constituição ou em lei ordinária.

Diga-se ainda, que um concreto preceito jurídico pode conter direta ou indiretamente várias normas jurídicas. É o que sucede com o princípio da legalidade fiscal (que se extrai do art.º 103.º n.º 2 da CRP e art.º 165.º n.º 1 al. i) da CRP)³⁸, uma vez que dele advém um conjunto de sentidos normativos, designadamente: a criação de impostos e a sua estruturação (no que concerne aos elementos essenciais deste tipo de tributos – a saber, a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes) só pode ser realizada mediante lei formal da Assembleia da República ou decreto lei, desde que, neste último caso, haja uma prévia autorização parlamentar; a exigência de densificação da lei fiscal quanto aos elementos essenciais de imposto (princípio da tipicidade fiscal); a proibição de produção normativa nestes domínios por parte de entidades administrativas no exercício da função administrativa (p. ex.: regulamentos); a proibição de delegação normativa quanto aos contornos constitucionalmente delimitados e considerados como fundamentais do sistema fiscal, com exceção da possibilidade de autorização ao governo para legislar em matérias abrangidas pela reserva legislativa de competência da Assembleia da República, nos termos e condições estabelecidos no art.º 165.º da CRP.

Cabe salientar que as normas jurídicas inscrevem-se num sistema, o que significa que o seu sentido objetivo deve ser captado no quadro de um vasto campo normativo-axiológico³⁹ em que se

³⁵ Ávila, Humberto, *Teoria dos Princípios, da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, Malheiros Editores, 12.ª Edição, 2011, pp. 30 e ss.

³⁶ V. Canotilho, José Joaquim Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.ª Edição, Almedina, 2016, p. 1218.

³⁷ V. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 11/83 publicado no Diário da República n.º 242/1983, Série I de 1983-10-20, em especial as declarações de voto; Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 568/2016 publicado no Diário da República n.º 227/2016, Série II de 2016-11-25.

³⁸ Cfr. Dourado, Ana Paula, *Direito Fiscal*, Almedina, 4.ª Edição, 2019, pp. 134 e ss.

³⁹ Freitas do Amaral salienta ainda que as prescrições normativas se encontram “*articuladas em termos de coerência, em torno de uma ideia central – a ideia de Direito*”. Para o mesmo autor, tal ideia de Direito concretiza-se, no quadro de Estado Democrático, nos seguintes postulados: a soberania popular (através da escolha e substituição dos decisores políticos por eleições livres), o respeito pelos direitos fundamentais dos cidadãos (que constituem limites à atuação do poder público), a promoção do bem estar económico, social e cultural. Neste sentido vide Amaral, Diogo Freitas, *Manual de Introdução ao Direito, Volume I*, cit., p. 50. Segundo Paulo Otero, a ideia de Direito em torno da qual as normas jurídicas adquirem um sentido material

integram através da utilização de critérios interpretativos lógicos, racionais e técnicos, da consideração dos princípios jurídicos que o conformam, da análise dos parâmetros normativos que se encontram numa posição superior no plano da hierarquia das normas jurídicas e que lhes conferem validade (v.g. a Constituição)⁴⁰. A este propósito, impõe-se fazer uma referência ao princípio da unidade da ordem jurídica. Este princípio “*fundamenta soluções, forma categorias, reforça conexões, e permite eliminar, por diversos meios (hierarquia das fontes, revogação e derrogação de normas, regras sobre concurso e conflitos de normas, interpretação abrogante, etc.) as contradições que logicamente se possam detetar, mas que juridicamente não podem subsistir, pelo que têm de ser suprimidas ou harmonizadas*”⁴¹. Tal unidade deriva do facto de que todas as normas jurídicas de uma ordem jurídica repousam no mesmo fundamento material de validade, a dignidade da pessoa humana (art.º 1.º da CRP). A quebra dessa unidade pode ter por efeito a violação dos princípios (constitucionais) da segurança jurídica, da justiça, da proporcionalidade, da legalidade e da igualdade.

De acordo com a metodologia jurídica tradicional, o conceito de norma jurídica compreende apenas as regras enquanto proposições jurídicas positivadas por uma autoridade pública. Na senda desta posição doutrinal, os princípios eram assim relegados para um plano exterior à normatividade ou juridicidade⁴² pois entendia-se que não tinham a capacidade de estabelecer um dever ser, de fixar qualquer padrão comportamental vinculante. Segundo este entendimento que assume uma feição marcadamente positivista, os princípios – enquanto meros fundamentos axiológicos - apenas assumiam alguma relevância no processo de criação das normas jurídicas⁴³ pelo que o julgador não podia fundamentar as suas decisões com base na mera violação de um princípio, sob pena de comprometer gravemente a segurança jurídica e violar a legalidade formal.

coerente e adequado em termos valorativos radica na designada *consciência jurídica geral*, elevando a categoria jurídica fundamental e indisponível a dignidade de cada pessoa humana. Este último autor conclui mesmo que as normas integrantes da constituição formal – em sede do qual se encontra a ordenação jurídica-axiológica dos bens jurídicos essenciais de uma concreta comunidade – podem ser alvo de um juízo de inconstitucionalidade se violaram os princípios materiais que radicam de tal *consciência jurídica geral*. V. a este respeito, Otero, Paulo, *Legalidade e Administração Pública, O Sentido da Vinculação Administrativa à Juridicidade*, Almedina, 2003, pp. 411 e ss.

Sobre o conceito de Sistema, cfr. Canaris, Claus-Wilhelm, *SYSTEMDENKEN UND SYSTEMBEGRIFF IN DER JURISPRUDENZ*, 2. Auflage, 1983, trad. por A. Menezes Cordeiro, *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*, Fundação Calouste Gulbenkian, 5.ª Edição, pp. 66 e ss

⁴⁰ Com interesse, vide Otero, Paulo, *Legalidade e Administração Pública, O Sentido da Vinculação Administrativa à Juridicidade*, Almedina, 2003, pp. 250 e ss. Para uma adequada abordagem de algumas categorias de leis, vide Canotilho, José Joaquim Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Almedina, 7.ª edição, 2016, pp. 749 e ss.

⁴¹ Cfr. Amaral, Diogo Freitas, *Manual de Introdução ao Direito, Volume I*, cit., p. 51. Para uma abordagem mais completa sobre o problema da unidade do ordenamento jurídico vide Rocha, Joaquim Freitas, *O problema da unidade do ordenamento jurídico, refletindo sobre Castanheira Neves e o seu “sistema aberto e de reconstrução dialética”*, Universidade do Minho, 2008, disponível em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/51936>, pp. 5 e ss.

⁴² Kelsen, Hans, *Reine Rechts...*, cit. pp. 3-27.

⁴³ Na aceção de standards vinculativos previstos numa lei escrita emanada por um órgão público competente para o efeito.

Atualmente, este paradigma alterou-se substancialmente uma vez que a doutrina e a jurisprudência (e também os atos normativos infraconstitucionais bem como a Constituição⁴⁴) têm vindo a considerar os princípios e as regras jurídicas enquanto duas espécies de uma mesma realidade (que é a norma jurídica)⁴⁵. Por outras palavras, as regras e os princípios passaram a integrar a juridicidade, constituindo desse modo duas “*categorias do dever ser*”⁴⁶.

Na jurisprudência dos tribunais é cada vez mais frequente o recurso aos princípios jurídicos para sustentar uma concreta decisão judicial sendo que, por vezes, essa prática jurisprudencial conduz à desaplicação de uma regra jurídica com base na violação de um princípio fundamental do ordenamento jurídico, pelo que é inegável a constatação de que os princípios integram a juridicidade⁴⁷. Todavia, os contornos de como essa integração deve ser realizada e a forma de resolver eventuais conflitos normativos é uma questão diferente. Por seu turno, reiteramos que não estamos a tratar de princípios que derivam da ética ou das regras morais, mas de verdadeiros comandos normativos que resultam implícita ou explicitamente do texto da lei.

Uma das críticas à tese de que os princípios⁴⁸ se assumem como um subtipo de norma jurídica relaciona-se com o facto de estes não conterem uma verdadeira previsão normativa nem uma estatuição podendo levar o intérprete do direito a vários caminhos, o que geraria maior insegurança na aplicação do direito⁴⁹. Como veremos, o facto de não existir uma positivação do conteúdo do princípio (ou, no caso de existir essa positivação, o seu carácter abstrato ou geral) não implica necessariamente que não sejam vislumbráveis as situações de facto que visam enquadrar e, por outro lado, também não significa que inexista qualquer efeito jurídico associado. É irrefutável a tese de que o aplicador do direito se encontra vinculado aos princípios constitucionais e deve julgar em conformidade com estes,

⁴⁴ Por exemplo, atente-se no disposto no art.º 204.º da Constituição da República Portuguesa: « *Nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados* ». Ao longo do texto da Constituição surgem referências expressas a vários princípios : art.ºs 6.º, 7.º, 8.º, 12.º, 13.º, 204.º, 227.º e 266.º da CRP, entre outros.

⁴⁵ “ *Mas, ao longo das últimas décadas, o ordenamento jurídico português deu importantes passos no sentido de aprofundar a ideia de juridicidade da Administração, assumindo, através da consagração de um elenco cada vez mais ambicioso de princípios gerais, que a justiça e, por último, a própria eficiência não são critérios de mérito mas padrões de juridicidade da atuação administrativa. Cumpre, pois, explorar esse caminho investindo um esforço crescente na concretização das exigências que deles decorrem* ”. Cfr. Almeida, Mário Aroso, *Teoria Geral do Direito Administrativo*, 6.ª Edição, Almedina, 2020, pp. 105-106.

⁴⁶ Nas palavras de Gouveia, Jorge Bacelar, *Manual de Direito Constitucional, Volume I*, 5.ª Edição, Almedina, 2013, pp.613 e ss. Também reconhecendo uma função ordenadora dos princípios, Miranda, Jorge, *Manual de Direito Constitucional, Constituição, Tomo II*, Coimbra Editora, 7.ª Edição, 2013, p.281.

⁴⁷ Nas palavras de Dworkin “ *I call a “principle” a standard that is to be observed, not because it will advance or secure an economic, political, or social situation deemed desirable, but because it is a requirement of justice or fairness or some other dimension of morality*”, em Dworkin, Ronald M., *The Model of Rules*, Faculty Scholarship Series, 1967, Paper 3609, disponível http://digitalcommons.law.yale.edu/fss_papers/3609, p. 23 (consultado em 27/02/2020).

⁴⁸ Freitas do Amaral fornece-nos uma definição do que sejam “*princípios gerais de Direito*”, adiantando que estes são “*as máximas ou fórmulas, enunciadas de forma condensada, que exprimem as grandes orientações e valores que caracterizam uma dada ordem jurídica, ou um certo ramo ou subramo do Direito*”. Pense-se no princípio da separação de poderes, o princípio do Estado de Direito Democrático, o princípio da autonomia da vontade contratual. De acordo com o mesmo autor, os princípios têm um “*carácter normativo: enunciam valores ou orientações que se transformam em normas jurídicas*”. Cfr. Amaral, Diogo Freitas, *Manual de Introdução ao Direito, Volume I*, cit. pp. 499 e ss.

⁴⁹ No sentido de que os princípios são demasiado gerais para reclamarem uma solução jurídica concreta para o caso concreto e, por isso, não se lhes reconhece o carácter de norma jurídica, vide Kaufmann, Arthur, *RECHTSPHILOSOPHIE*, Verlag C.H. Beck oHG, Munchen ,1997, trad. por António Ulisses Cortês, *Filosofia do Direito*, Fundação Calouste Gulbenkian, 2004, pp. 272-274, 147-149.

que se assumem como verdadeiros modos ou formas de revelação de normas jurídicas⁵⁰. Além disso, não será de todo adequado desvalorizar o texto da lei quando o legislador decide positivar as diretrizes fundamentais que o levaram a estruturar um determinado regime jurídico. Essas diretrizes fundamentais, a que chamamos de princípios, apresentam um caráter jurídico e não é adequado tratá-los como meras palavras “vagas e inoperantes”, com o intuito de “embelezar” o texto normativo.

Defendendo a integração dos princípios no campo da juridicidade, Humberto Ávila afirma que *“não é correto afirmar que os princípios, ao contrário das regras, não possuem nem consequências normativas, nem hipóteses de incidência. Os princípios também possuem consequências normativas. De um lado, a razão (fim, tarefa) á qual o princípio se refere deve ser julgada relevante diante do caso concreto. De outro, o comportamento necessário para a realização ou preservação de determinado estado ideal de coisas (Idealzustand) deve ser adotado. Os deveres de atribuir relevância ao fim a ser buscado e de adoção de comportamentos necessários á realização do fim são consequências normativas importantíssimas. Ademais, apesar de os princípios não possuírem um caráter frontalmente descritivo de comportamento, não se pode negar que sua interpretação pode, mesmo em nível abstrato, indicar as espécies de comportamentos a serem adotados, especialmente se for feita urna reconstrução dos casos mais importantes ”*⁵¹.

Tendo por referência o Direito Administrativo, sendo certo que o mesmo vale no domínio do Direito Tributário (não obstante a sua especificidade), Mário Aroso de Almeida refere que:

*“É, na verdade, fundamental para a adequada compreensão do Direito Administrativo moderno ter presente que o Direito, enquanto parâmetro pelo qual se deve orientar o exercício dos poderes de valoração próprios da Administração, não se esgota, ao contrário do que se entendia suceder nos primórdios do Estado de Direito Liberal, nas regras ditadas pelo legislador, mas estende-se a um conjunto de princípios jurídicos, diretrizes decorrentes da ideia de Direito, que são formalmente consagrados na Constituição e nas leis e que consubstanciam limites internos ou intrínsecos ao exercício desses poderes ”*⁵².

A este respeito não se deixa de anotar que, ao contrário do que se afirma muitas vezes na jurisprudência e na doutrina, não se concorda com a afirmação de que os tribunais só devem proceder à aplicação dos princípios em situações de evidência da correspondente violação. No quadro do ordenamento jurídico português, tal tese não se afigura correta. Reiterando, uma vez mais, as palavras de Mário Aroso de Almeida:

⁵⁰ Basta ver o art.º 277.º n.º1 e art.º 8.º n.º 4, ambos da CRP.

⁵¹ Cfr. Ávila, Humberto, *Teoria dos Princípios, da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, Malheiros Editores, 12.ª Edição, 2011, p. 43.

⁵² V. Almeida, Mário Aroso, *Teoria Geral do Direito Administrativo*, 6.ª Edição, Almedina, 2020, pp. 104-105.

“ [...] aplicação de princípios como os da igualdade e da proporcionalidade exige da Administração a formulação de juízos comparativos e de medida que devem ser objeto de controlo pelos tribunais em toda a extensão com que o possam ser [sublinhado nosso].

Isto é o que, a nosso ver, resulta dos dados normativos aplicáveis no nosso ordenamento jurídico. Com efeito, nenhum dado resulta dos artigos 6.º e 7.º do CPA que permita afirmar que os princípios da igualdade e da proporcionalidade se limitam a proibir a Administração de incorrer em situações de manifesta desigualdade ou desproporcionalidade. E, pelo contrário, o confronto dos referidos artigos com o artigo 8.º evidencia que o princípio da razoabilidade é o único ao qual o CPA confere um conteúdo minimalista, que apenas impõe a rejeição de “soluções manifestamente desrazoáveis”. O que, naturalmente, não significa que os diferentes princípios tenham de ser aplicados em todos os tipos de situações, com o mesmo grau de intensidade, nem impede que, em certos casos, o grau de controlo do respeito pelos princípios gerais da atividade administrativa possa ser excepcionalmente limitado, quando a concreta configuração do caso concreto o possa justificar”⁵³.

1.2. Direito natural e direito positivo

Antes de avançarmos para a densificação dos critérios que distinguem os princípios das regras será útil para tal propósito abordar os conceitos de Direito Natural e Direito Positivo e as respetivas correntes do pensamento jurídico associadas (o Jusnaturalismo e o Juspositivismo), recorrendo aos ensinamentos oriundos da Filosofia do Direito. A correta captação destas realidades potenciam a compreensão das espécies de normas jurídicas por nós propugnada, na medida em que os princípios se aproximam mais de uma dimensão metajurídica ou suprapositiva (ao contrário das regras que acabam por estar mais distantes), embora reiteramos que não deixam de integrar o mundo da juridicidade ao lado das regras jurídicas.

O direito natural⁵⁴ é uma expressão difícil de conceptualizar, todavia, podemos afirmar que “*a força motora do Direito Natural é a ideia de Justiça*”⁵⁵. Ao longo do tempo, o conceito de direito natural foi evoluindo tendo sido entendido como manifestações de um ente divino, da natureza das coisas ou da razão. A lei natural corresponde assim a um conjunto de princípios que transcendem o direito positivo, a natureza humana, afirmando-se como universais, intemporais, impregnados de um sentido axiológico e valorativo intimamente ligado à ideia de “direito justo”⁵⁶. Uma das características do direito

⁵³ Cfr. Almeida, Mário Aroso, *Teoria Geral do Direito Administrativo*, 6.ª Edição, Almedina, 2020, pp. 106-107.

⁵⁴ Sobre o problema do Direito Natural, v. a este propósito Amaral, Diogo Freitas, *Manual de Introdução ao Direito, Volume I*, cit. pp. 165 e ss.

⁵⁵ Como nos ensina Cunha, Paulo Ferreira, *Filosofia do Direito, Fundamentos, Metodologia e Teoria Geral do Direito*, Almedina, 2ª Edição, 2013, p.337.

⁵⁶ Segundo Hart, o Direito Natural pode ser definido como um conjunto de “*princípios de conduta humana, que esperam a descoberta pela razão humana, com os quais o direito feito pelos homens se deve conformar para ser válido*”. Neste sentido Hart, Herbert L.A., *The Concept of Law*, Oxford

natural é a sua mutabilidade pois revela-se capaz de se abrir a novos conteúdos morais, éticos e que constantemente se descobre, orientando assim os aplicadores do direito na tarefa de realização concreta da Justiça.

Já o Direito Positivo⁵⁷ é “o direito que os homens efetivamente criaram a partir dos princípios, dos métodos, do legado do Direito Natural”⁵⁸ ou as leis escritas emanadas por uma autoridade pública com vista a organizar a vida social, sendo por essa autoridade impostas de forma coativa. Alguns autores defendem a desconsideração do direito natural e a hipervalorização do direito positivo uma vez que este conseguiria resolver todas as situações da vida social (conferindo certeza e segurança jurídica na aplicação do direito) e configurar-se-ia como um direito justo pois, durante o seu processo de criação, os valores axiológicos, éticos e morais relevantes já teriam sido ponderados antes do estabelecimento da regra jurídica.

Não cremos que assim deva ser. Os princípios jurídicos não podem ser positivados na sua totalidade. É verdade que muitos dos princípios já se encontram inscritos em lei escrita (veja-se, por exemplo, a CRP que estabelece nos artigos 1.º e ss. os princípios fundamentais, estruturantes do ordenamento jurídico português), no entanto subsistem sempre incoerências, contradições normativas, problemas de interpretação, lacunas associadas ao sistema de direito positivo e o direito natural ou os seus princípios constituem ou representam, potencialmente, um recurso fundamental na tarefa de realização do direito, acrescentando-lhe uma dimensão flexibilizadora e uma racionalidade operativa que permitirá resolver os problemas jurídicos com que o aplicador do direito se depara. Nas palavras de Paulo Ferreira da Cunha: “*Há princípios (e mais entidades do mundo jurídico e jurídico-político) que se não podem (e sobretudo se não devem) passar a escrito e especialmente não se devem positivizar em regulamento, lei, constituição. Não devem, sem embargo, ser olvidados e desaplicados. Antes (pelo contrário) são de grande relevância e transcendência e deveriam estar sempre presentes na mente e no coração não só dos juizes como de qualquer aplicador do direito*”⁵⁹.

Mas isto não significa que o direito positivo deva ser “posto de lado”. Ambas as dimensões - lei natural (com os seus princípios) e a lei escrita – concorrem mutuamente no processo de aplicação de uma norma a um caso concreto. Seria caótica a tramitação de um processo num dado tribunal se não existissem regras jurídicas a regulá-lo, assim como a convivência em sociedade ficaria comprometida se não existisse um conjunto positivado de normas técnicas, adjetivas e substantivas.

University Press, 2.ª Edição, 1994, trad. por A. Ribeiro Mendes, *O Conceito de Direito*, Fundação Calouste Gulbenkian, Serviço de Educação e Bolsas, 5.ª Edição, 2007, pp.202 e ss.

⁵⁷ Cfr. Kelsen, Hans, *Reine Rechtslehre*, 2.ª Edição, 1960, trad. de João Batista Machado, *Teoria Pura do Direito*, Almedina, 7.ª Edição, 2008, pp. 246-249.

⁵⁸ Paulo Ferreira, *Filosofia do Direito, Fundamentos, Metodologia e Teoria Geral do Direito*, Almedina, 2ª Edição, 2013, p.338.

⁵⁹ Cf. Cunha, Paulo Ferreira, “*Dos princípios Positivos e dos Princípios Supremos*”, in “*Collatio*”, n.º11, pp.5-16, disponível em <http://www.hottopos.com/collat11/05-16PFC.pdf>, p.6 (consultado em 26/02/2020).

Com o surgimento das constituições (o constitucionalismo moderno), com a preocupação de tutelar os direitos fundamentais e os direitos humanos podemos constatar que o positivismo jurídico sentiu um forte abalo⁶⁰, revelando-se permeável a uma ordem universal, mutável, suprapositiva baseada em valores humanos (máxime a dignidade da pessoa humana). Saliente-se ainda que, não só ao nível interno se protegem determinadas dimensões subjetivas, éticas ou morais, mas também ao nível internacional⁶¹, ficando o juiz obrigado a dar guarida a essas dimensões.

1.3. Critérios de diferenciação: princípios e regras

Chegou o momento de efetuar uma adequada delimitação dos conceitos: regras e princípios, tendo em conta os critérios já assinalados pela doutrina e pela jurisprudência. Para compreendermos a função que os princípios assumem no nosso ordenamento jurídico é importante conhecer e distinguir estas duas categorias da normatividade.

1.3.1. Grau de Abstração

Ao nível da previsão normativa, cumpre referir que os princípios constituem normas com um elevado grau de abstração por contraposição às regras, que apresentam um nível reduzido de abstração⁶². Dito de outro modo, os primeiros podem ser aplicados a um conjunto indeterminado de situações, ao passo que as segundas, apesar de serem dotadas da característica da abstração, são-no em menor medida quando comparados com os princípios.

Pense-se, por exemplo, no princípio da tutela jurisdicional efetiva previsto no art.º 20.º e no art.º 268.º n.º 4, ambos da CRP. Da leitura das referidas disposições da Lei Fundamental resulta uma obrigação para o legislador ordinário de possibilitar uma apreciação judicial de todas as situações que comportem uma lesão de direitos ou interesses legalmente protegidos dos administrados. Trata-se de uma norma jurídica que, revestindo a forma de um princípio, impõe ao legislador a previsão de meios judiciais para a salvaguarda desses direitos e interesses (estamos, portanto, perante uma imposição legiferante positiva) e ainda serve como limite negativo ao seu poder de conformação legislativo, impedindo-o de eliminar ou limitar de um modo arbitrário esses meios.

Tendo em vista a efetivação do princípio da tutela jurisdicional efetiva, o legislador criou um conjunto de regras jurídicas para permitir aos interessados utilizar a via judicial para obter a concretização ou proteção dos seus direitos e interesses legalmente protegidos. A título meramente

⁶⁰ Esse abalo foi impulsionado em grande medida pela existência de regimes totalitários e de guerras que ocorreram no século passado.

⁶¹ A título exemplificativo, referimos a Convenção Europeia dos Direitos do Homem, a Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, a Declaração Universal dos Direitos Humanos. A este propósito, atente-se no disposto no art.º 16.º da CRP.

⁶² Canotilho, José Joaquim Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Almedina, 7.ª edição, 2016, p.1160.

exemplificativo, o art.º 37.º do CPTA coloca ao dispor dos administrados a possibilidade de lançar mão de uma ação administrativa para impugnar atos administrativos lesivos da sua esfera jurídica, para obter a condenação da Administração Pública à prática de atos legalmente devidos ou para obter qualquer outro efeito segundo as restantes alíneas do n.º 1 do referido preceito. Entre outras formas processuais, os art.ºs 112.º e ss. do CPTA fixam os termos em que pode ser decretada uma medida cautelar contra a Administração a requerimento do interessado.

No contexto do direito tributário, o princípio da tutela jurisdicional efetiva seria lesado se o ordenamento jurídico português não contivesse um meio processual adequado a requerer a sindicância jurisdicional dos atos de liquidação praticados pela Administração tributária. Por outro lado, no quadro de um contencioso tributário pleno, o legislador democrático criou a ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária (art.º 145.º do CPPT), que permite o alargamento da tutela jurisdicional a situações jurídico-tributárias que não possam ser juridicamente estabilizadas e pacificadas no contexto do processo de impugnação judicial ou da ação administrativa, designadamente em casos de omissões administrativas ilegais⁶³, de modo a que os particulares não sejam confrontados com um défice de meios processuais, em prejuízo da sua esfera jurídico-subjetiva (e de outras dimensões objetivas como a efetivação da legalidade na liquidação e cobrança dos tributos).

Atento o seu elevado grau de abstração, o princípio da tutela jurisdicional efetiva constitui um importante parâmetro jurídico para se afirmar, no contexto do quadro constitucional vigente, a existência de um direito à prova⁶⁴. O Tribunal Constitucional, no acórdão n.º 646/2006⁶⁵, julgou materialmente inconstitucional o art.º 146.º-B n.º 3 do CPPT, na parte em que prescreve a inadmissibilidade dos meios de prova que não revistam carácter documental. Esta jurisprudência reflete o entendimento de que o princípio da tutela jurisdicional é efetivamente cumprido quando os sujeitos ou entes carentes de proteção jurisdicional disponham dos meios de prova que sejam idóneos e necessários a demonstrar a sua pretensão, sendo que as restrições legalmente previstas ao direito à prova só podem ser admissíveis se se destinarem à salvaguarda de outros bens constitucionalmente relevantes. Além disso, o princípio da proporcionalidade obriga o julgador a efetuar uma ponderação dos interesses em jogo no processo, o que significa que sempre que esteja absolutamente condicionada a possibilidade de os interessados demonstrarem em juízo os factos que invocam, por

⁶³ Note-se todavia que, como refere Joaquim Freitas da Rocha, a ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária é um meio processual "*absolutamente subsidiário em relação a todos os outros, o que significa que apenas pode ser utilizado quando constitua a última ratio da tutela efetivamente dispensada àquele sujeito em concreto*". V. Rocha, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento e Processo...*, cit. pp. 264-266, 338-341.

⁶⁴ V. Lemos, Jorge Nuno, *Direito à prova: Brevíssimo Roteiro Jurisprudencial*, in Julgar, n.º 6, 2008, disponível em <http://julgar.pt/direito-a-prova-brevissimo-roteiro-jurisprudencial/>.

⁶⁵ Publicado no Diário da República n.º 5/2007, série II de 2007-01-08.

força da restrição probatória constante de lei infraconstitucional, existe uma inconstitucionalidade material.

Face ao exposto, os princípios parecem configurar-se como orientações normativas, num plano mais elevado de abstração, com a aptidão para fixar standards juridicamente vinculantes e para solucionar problemas jurídicos que se encontram fora do alcance das regras jurídicas, visto que estas não são dotadas de uma pretensão aplicativa tão ampla às factuaisidades como os primeiros (dado o seu menor grau de abstração). Esta constatação deriva aliás da incompletude e do carácter lacunoso do direito positivo, servindo os princípios jurídicos como diretrizes que norteiam o julgador no processo de realização da justiça. Atenta a natureza abstrata dos princípios, alguma doutrina afirma que estes “*apenas indicam o fundamento a ser utilizado pelo aplicador para futuramente encontrar a regra para o caso concreto*” ao passo que as regras possuem uma hipótese e uma estatuição que predeterminam uma decisão⁶⁶.

Devido ao elevado nível de abstração, os princípios acabam por possuir uma capacidade expansiva, adquirindo novos sentidos ao longo do tempo, explorados pela jurisprudência e pela doutrina. Pense-se na mutação contudística sofrida pelo princípio da igualdade, em grande medida impulsionada pelo princípio da socialidade. Este princípio era, originariamente, compreendido numa vertente formal⁶⁷ (como igualdade perante a lei). Contudo, verificou-se uma evolução do entendimento do que é verdadeiramente o conteúdo normativo do princípio da igualdade, no sentido em que, num Estado de Direito e no quadro de uma comunidade que respeita os direitos fundamentais e a dignidade da pessoa humana, os cidadãos são tratados de modo igual quando, no processo de formação do ato normativo e na respetiva execução, os seus direitos e interesses tenham sido ponderados de modo justo, sem a contaminação de fatores arbitrários e discriminatórios. Além disso, o princípio da igualdade, na sua vertente material, impõe ainda um tratamento jurídico diferenciado a situações materialmente distintas (v.g. pense-se nos menores, nas pessoas portadoras de uma deficiência grave que merecem um tratamento jurídico privilegiado em razão da sua condição)⁶⁸.

Por isso, a elevada abstração dos princípios, enquanto fator potenciador e orientador da compreensão do ordenamento positivo, desempenha um papel fundamental no plano da aplicação e integração do Direito e no processo de criação de novas normas jurídicas.

⁶⁶ Ávila, Humberto, *Teoria dos Princípios, da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, Malheiros Editores, 12.ª Edição, 2011, p. 39.

⁶⁷ Com muito interesse acerca da evolução do princípio da igualdade se bem que no plano fiscal, vide Nabais, José Casalta, *Direito Fiscal*, Almedina, 9.ª Edição, 2016, pp. 151 e ss.

⁶⁸ Novais, Jorge Reis, *Os Princípios Constitucionais Estruturantes da República Portuguesa*, Coimbra Editora, 2004, pp. 100 e ss.

1.3.2. Quanto ao grau de determinabilidade na aplicação do caso concreto

Os princípios e as regras, enquanto normas jurídicas, constituem padrões de conduta vinculativos que orientam o julgador a decidir num determinado sentido quando confrontado com uma determinada situação, contudo, o modo como o orientam é diferente⁶⁹. Nesta linha, os princípios são normas que “*carecem de mediações concretizadoras (do legislador, do juiz)*”⁷⁰ pois apresentam um conteúdo aberto ou impreciso, enquanto que as regras são caracterizadas pela sua determinabilidade e precisão⁷¹, sendo “*suscetíveis de aplicação direta*”⁷². Claus-Wilhelm Canaris defende que os princípios “*necessitam, para a sua realização, da concretização através de subprincípios e de valorações singulares com conteúdo material próprio*”⁷³. Por seu turno, Jorge Bacelar Gouveia, afirma que “[...]os princípios constitucionais são muito mais gerais do que as normas [rectius: regras] constitucionais e apenas indicam caminhos ou objetivos, admitindo, porém, diferentes intensidades na respetiva operacionalidade [...]”⁷⁴. No mesmo sentido, Hart sustenta que “*os princípios são, relativamente às regras, extensos, gerais ou não específicos, no sentido de que, com frequência, aquilo que seria encarado como um número de regras diferentes pode ser apontado como exemplificações ou ilustrações de um único princípio*”⁷⁵.

Humberto Ávila aponta que as “*regras podem ser dissociadas dos princípios quanto ao modo como prescrevem o comportamento. Enquanto as regras são normas imediatamente descritivas, na medida em que estabelecem obrigações, permissões e proibições mediante a descrição da conduta a ser adotada, os princípios são normas imediatamente finalísticas, já que estabelecem um estado de coisas para cuja realização é necessária a adoção de determinados comportamentos*”. O mesmo autor sustenta assim que “*os princípios estabelecem um estado ideal de coisas a ser atingido (state of affairs, Idealzustand), em virtude do qual deve o aplicador verificar a adequação do comportamento a ser escolhido ou já escolhido para resguardar tal estado de coisas. Estado de coisas pode ser definido como uma situação qualificada por determinadas qualidades. O estado de coisas transforma-se em fim quando alguém aspira conseguir, gozar ou possuir as qualidades presentes naquela situação*”⁷⁶.

Atente-se no princípio da indisponibilidade das posições jurídicas tributárias - art.ºs 30.º n.º 2 e 36 n.ºs 1 e 2 da LGT. Sendo o conteúdo deste vetor normativo caracterizado pela abertura, amplitude,

⁶⁹ Seguindo de perto Dworkin, Ronald M., *The Model of Rules...* cit., p.25.

⁷⁰ Canotilho, José Joaquim Gomes, *Direito Constitucional e teoria...* cit., p. 1160.

⁷¹ Amaral, Diogo Freitas, *Manual de Introdução ao Direito, Volume I*, cit., p. 501.

⁷² Canotilho, José Joaquim Gomes, *Direito Constitucional ...*, cit. p. 1160.

⁷³ Cfr. Canaris, Claus-Wilhelm, *SYSTEMDENKEN UND SYSTEMBEGRIFF IN DER JURISPRUDENZ*, 2. Auflage, 1983, trad. por A. Menezes Cordeiro, *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*, Fundação Calouste Gulbenkian, 5.ª Edição, p. 96.

⁷⁴ Gouveia, Jorge Bacelar, *Manual de Direito Constitucional, Volume I*, 5ª edição, Almedina, 2013, p.624.

⁷⁵ Cfr. Hart, Herbert L.A., *The Concept of Law*, Oxford University Press, 2.ª Edição, 1994, trad. por A. Ribeiro Mendes, *O Conceito de Direito*, Fundação Calouste Gulbenkian, Serviço de Educação e Bolsas, 5.ª Edição, 2007, p. 322.

⁷⁶ V. Ávila, Humberto, *Teoria dos Princípios, da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, Malheiros Editores, 12.ª Edição, 2011, pp. 71 e ss.

as consequências jurídicas que dele resultam operam ao nível do Direito tributário substantivo e ao nível do Direito tributário adjetivo. Com efeito, no plano jurídico-substantivo, os órgãos administrativo-tributários não podem conceder moratórias que não estejam expressamente consagradas na lei no que respeita à arrecadação da quantia tributária; estão igualmente inibidos de efetuar perdões fiscais; não são dotados de poderes jurídicos que permitam a alteração dos elementos essenciais dos impostos, por sua livre vontade, verificando-se nestas matérias um grau de vinculação máximo do órgão administrativo face à lei⁷⁷. No contexto do direito tributário adjetivo, o princípio da indisponibilidade das posições jurídico-tributárias constitui um parâmetro jurídico primacial, do qual se pode extrair, sem pretensões de exclusividade, os seguintes efeitos jurídicos: ao nível do procedimento tributário, os órgãos competentes para a inspeção tributária devem desencadear a atividade inspetiva sempre que constatem a existência de uma denúncia efetuada por um sujeito identificado, desde que não seja manifesta a falta de fundamento da denúncia (art.º 70.º n.º 1 da LGT)⁷⁸; inadmissibilidade da transação no contexto do procedimento tributário entre as partes na relação jurídico-tributária, a menos que o bloco de juridicidade vigente o permita; no que respeita ao processo tributário, as partes não podem celebrar acordos, na pendência de um litígio, com o intuito de determinar o quantum de imposto a pagar pelo contribuinte, atendendo à natureza indisponível do tributo⁷⁹; por outro lado, tendemos a favorecer a tese de que o impugnante não pode desistir da causa ou confessar o pedido, no contexto de um processo de impugnação judicial, na medida em que a legalidade da liquidação e da cobrança do tributo constitui uma dimensão jurídica subtraída à livre vontade do impugnante, pelo que não pugnamos pela aplicação subsidiária do disposto no CPC, no que respeita a esta matéria. Estas proposições jurídicas espelham assim a complexidade e a abrangência material do princípio da indisponibilidade das posições jurídico-tributárias.

Para ilustrarmos as especificidades dos princípios face às regras jurídicas, atendendo ao conteúdo normativo, veja-se o princípio do Estado de Direito previsto no art.º 2.º da CRP. Dado o seu conteúdo indefinido ou impreciso, para a efetivação do seu programa normativo o julgador deve efetuar uma ponderação casuística que apresenta um maior ou menor grau de subjetividade uma vez que a

⁷⁷ Sobre as exigências de tipicidade e legalidade relativamente aos atos tributários, v. Xavier, Alberto Pinheiro, *Conceito e Natureza do ...* cit. pp. 263 e ss.

⁷⁸ Estamos de acordo com João Caldeira, quando afirma que “a Administração tributária encontra-se obrigada a desencadear o respetivo procedimento quando estejam cumpridos os respetivos pressupostos legais, ou seja, o denunciante se tenha identificado e a denúncia seja fundada, isto pese embora, no artigo 70.º da LGT se faça referência à expressão «pode», o que poderia sugerir estarmos perante uma mera faculdade ao dispor da Administração. Por força do princípio da legalidade previsto no artigo 55.º da LGT, ao qual a Administração se encontra vinculada, desde que – repita-se – cumpridos os seus requisitos legais a Administração não goza de margem de discricionariedade ou de oportunidade quanto à instauração de procedimento conducente ao apuramento da situação denunciada”. Cfr. Caldeira, João Fernando Damião, *O procedimento tributário de inspeção: um contributo para a sua compreensão à luz dos direitos fundamentais*, Universidade do Minho – Dissertação de Mestrado, 2011, p. 60, disponível em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/17995> (consultado em 20/02/2021).

⁷⁹ Tivemos a oportunidade de abordar esta questão da transação no processo tributário, pelo que remetemos para as considerações efetuadas com maior detalhe no ponto 2 da introdução.

solução jurídica não surge através de um mero raciocínio lógico-dedutivo (como acontece com as regras), mas envolve componentes axiológicas, especulativas que levarão naturalmente a alguma insegurança jurídica. Nas palavras de Humberto Ávila, “*o princípio do Estado de Direito estabelece estados de coisas, como a existência de responsabilidade (do Estado), de previsibilidade (da legislação), de equilíbrio (entre interesses públicos e privados) e de proteção (dos direitos individuais), para cuja realização é indispensável a adoção de determinadas condutas, como a criação de ações destinadas a responsabilizar o Estado, a publicação com antecedência da legislação, o respeito à esfera privada e o tratamento igualitário. Enfim, os princípios, ao estabelecerem fins a serem atingidos, exigem a promoção de um estado de coisas – bens jurídicos – que impõe condutas necessárias à sua preservação ou realização*”⁸⁰.

Em termos sucintos, os princípios distinguem-se das regras porquanto os primeiros apresentam uma maior abertura conteudística do que as segundas, sendo que tal característica se interliga com o modo como os princípios se revelam no ordenamento jurídico enquanto espécie normativa, por via de uma menor densificação ou pormenorização, ao contrário do que sucede com as regras jurídicas que, geralmente, delimitam com precisão o seu núcleo material regulativo. Com efeito, a aplicação de um princípio jurídico a um caso concreto assume-se, frequentemente, como uma tarefa do aplicador normativo que envolve um cuidado especial na determinação do seu conteúdo, o que reclama a realização de juízos casuísticos de maior complexidade jurídica. Diferentemente, as regras jurídicas, geralmente, não suscitam as mesmas dificuldades práticas ao aplicador normativo e causam uma menor insegurança jurídica.

Em todo o caso, esta distinção entre princípios e regras deve ser entendida com algumas reservas na medida em que existem regras jurídicas dotadas de uma certa plasticidade ou flexibilidade, em virtude da existência de conceitos polissémicos ou conceitos indeterminados seja na previsão normativa seja na estatuição normativa. Neste caso, o aplicador normativo tem de realizar um esforço acrescido para interpretar devidamente tais conceitos recorrendo a critérios jurídicos, pois a indeterminação dos conceitos jurídicos associados a regras jurídicas aproxima-as dos princípios nesse concreto aspeto.

1.3.3. Quanto ao modo e fundamentação da sua aplicação ao caso concreto

Vimos já que os princípios são normas jurídicas que se caracterizam tendencialmente pela maior abstração e abertura conteudística (“*já que estabelecem um estado de coisas para cuja*

⁸⁰ Cfr. Ávila, Humberto, *Teoria dos Princípios, da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, Malheiros Editores, 12.ª Edição, 2011, p.72

realização é necessária a adoção de determinados comportamentos ”⁸¹) ao passo que as regras jurídicas possuem um conteúdo tendencialmente pormenorizado e descritivo (“*na medida em que estabelecem obrigações, permissões e proibições mediante a descrição da conduta a ser adotada* ”⁸²). Nesta exata medida cumpre individualizar o modo como aquelas espécies normativas se aplicam ao caso concreto, bem como o tipo de fundamentação que deve ser efetuado pelo intérprete do Direito ou aplicador normativo.

No que respeita aos princípios jurídicos, o aplicador normativo deve avaliar se a conduta a adotar ou a conduta adotada permite a efetivação do fim ou estado de coisas normativamente previsto. Dito de outro modo, se os princípios prescrevem a realização de um ideal ou fim, o julgador ou outros operadores jurídicos convocados para a tarefa de concretização prática do Direito devem averiguar se, no quadro das circunstâncias concretas do caso, o comportamento adotado ou a adotar permite a realização do fim ou interesse juridicamente relevante (o que quer dizer que a formulação de um princípio jurídico tem por consequência o estabelecimento de um dever jurídico, reportado a certos destinatários, de adotar o comportamento ou a conduta necessária para concretizar o ideal ou o resultado finalístico normativamente prescrito).

Estando-se perante regras jurídicas, o intérprete do Direito não tem de avaliar se uma determinada conduta prossegue um determinado fim, mas deve limitar-se a averiguar se a conduta adotada ou a adotar se adequa ao tipo legal descritivo. Por outras palavras, quando for aplicável uma regra jurídica o julgador limita-se a verificar se a conduta adotada ou a adotar corresponde ao comportamento legalmente descrito ou especificado.

Neste segmento, é ainda possível distinguir os princípios das regras jurídicas partindo do “*critério da natureza da justificação exigida* ”⁸³. Nas palavras de Humberto Ávila, as “*regras podem ser dissociadas dos princípios quanto á justificação que exigem. A interpretação e a aplicação das regras exigem uma avaliação da correspondência entre a construção conceitual dos fatos e a construção conceitual da norma e da finalidade que lhe dá suporte, ao passo que a interpretação e a aplicação dos princípios demandam uma avaliação da correlação entre o estado de coisas posto como fim e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária* ”⁸⁴.

⁸¹ V. Ávila, Humberto, *Teoria dos Princípios, da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, Malheiros Editores, 12.ª Edição, 2011, p. 71.

⁸² Idem.

⁸³ Ávila, Humberto, *Teoria dos Princípios, da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, Malheiros Editores, 12.ª Edição, 2011, p. 73.

⁸⁴ Idem.

1.3.4. Necessidade de intermediação normativa

Segundo este critério, os princípios são normas que carecem de uma mediação normativa por parte do legislador para reclamar a sua aplicação ao caso concreto, enquanto que as regras constituem preceitos diretamente aplicáveis à situação que visa regular, sem necessidade de uma intervenção concretizadora do poder legislativo⁸⁵. A título de exemplo, isto significa que o princípio do Estado de Direito previsto na CRP é densificado através de subprincípios e regras constitucionais, tornando-se cada vez mais determinado (a jurisprudência dos tribunais, em especial do Tribunal Constitucional, assume um papel muito relevante para esta determinação), diferentemente do que sucede com as regras jurídicas, que não necessitam dessa densificação por via de outras regras.

Sem a concretização do princípio por via do legislador ou por via da jurisprudência não é possível este constituir uma norma que contenha uma resolução de um caso particular⁸⁶. Pense-se, por exemplo, nos princípios da verdade material, do Estado social, da segurança jurídica. Citando Karl Larenz ⁸⁷: *“Se bem que os princípios jurídicos tenham, em regra, também o caráter de ideias jurídicas diretivas, das quais se não podem obter diretamente resoluções de um caso particular, mas só em virtude da sua concretização na lei ou pela jurisprudência dos tribunais, existem também princípios que condensados numa regra imediatamente aplicável, não só são ratio legis, mas, em si próprios, lex”*.

Não obstante o que foi dito, este critério não deve ser entendido em termos absolutos pois existem regras jurídicas que necessitam de outras regras para poderem ser aplicadas (pense-se por exemplo, nas normas incompletas ou nos regulamentos que podem tornar exequíveis determinados diplomas legislativos apesar de revestirem uma força jurídica inferior).

A título ilustrativo, pense-se no princípio da justiça, previsto no art.º 8.º do CPA e no art.º 266.º n.º 2 da CRP. Nas palavras de Diogo Freitas do Amaral, *“os princípios da igualdade, da proporcionalidade e da boa fé são subprincípios que se integram no princípio da justiça”*⁸⁸. Sustenta ainda o mesmo autor que *“o princípio da justiça, além de ser um princípio composto ou um «princípio de princípios», isto é, um princípio aglutinador de subprincípios que encontram tradução autónoma noutros preceitos constitucionais e legais – como é o caso da igualdade, da proporcionalidade e da boa fé -, é também residualmente um princípio com uma «capacidade irradiante» própria, isto é, um princípio diretamente constitutivo de regras jurídicas decorrentes do que vimos constituir o seu cerne.*

⁸⁵ Cfr. Rocha, Joaquim Freitas, *Constituição, ordenamento e conflitos normativos...*, cit., pp. 157-158. V. Rocha, Joaquim Freitas, *Direito Financeiro Local*, Coimbra Editora, 2.ª Edição, 2014, p. 29-30.

⁸⁶ Assim entende Larenz, Karl, *METHODENLERE DER RECHTSWISSENSCHAFT*, 6ª edição, reformulada, 1991, tradução portuguesa de José Lamego, *Metodologia da Ciência do Direito*, 7.ª edição, Fundação Calouste Gulbenkian, 2014 pp.674 e ss.

⁸⁷ Este autor distingue dois tipos de princípios : os princípios com forma de proposição jurídica e os princípios abertos. Para maiores desenvolvimentos Larenz, Karl, *Metodologia da Ciência do Direito...* op.cit., pp.682 e ss.

⁸⁸ V. Amaral, Diogo Freitas do Amaral, *Curso de Direito Administrativo, Volume II*, 3.ª Edição, Almedina, 2016, p. 107.

O seu conteúdo está, pois, aberto à evolução dos tempos”⁸⁹. Esta posição é adotada por Mário Aroso de Almeida, que afirma que “*os princípios da igualdade, da proporcionalidade e da boa fé são derivações densificadas do princípio da justiça, que, por possuírem um conteúdo mais específico e incisivo do que o daquele, estabelecem com ele uma relação de especialidade: são, pois, princípios especiais em relação ao princípio da justiça, que, por conseguinte, prevalecem sobre ele no âmbito do respetivo espaço próprio de aplicação*”⁹⁰. Por isso, o autor conclui que “*no âmbito do ordenamento jurídico português, os princípios da justiça e da razoabilidade são princípios de aplicação residual em relação aos outros princípios gerais da atividade administrativa, dirigidos a proibir juízos e decisões manifestamente inadmissíveis ou inaceitáveis, nos domínios não cobertos pelas exigências mais densificadas que decorrem dos demais princípios, cujo âmbito de aplicação se lhes sobrepõe por força da maior densidade de vinculação da Administração e dos correspondentes poderes de controlo dos tribunais que deles decorrem*”⁹¹.

1.3.5. Necessidade de positivação

Uma das vias possíveis e correntemente utilizadas para distinguir os princípios das regras radica na existência ou inexistência de positivação. Se uma norma jurídica se encontrar reduzida a escrito, inserida num texto legislativo, deve ser classificada como regra jurídica. Ao contrário do que acontece com as regras jurídicas, os princípios não precisam de ser positivados para revestirem a natureza de normas jurídicas.

Contudo, reiterando as palavras de Freitas da Rocha⁹², não se deve absolutizar esta visão pois existem princípios que se encontram positivados, mas não deixam de ser princípios. As regras jurídicas carecem sempre de ser escritas e inseridas num texto normativo. No mesmo sentido se posiciona Freitas do Amaral⁹³, na medida em que sustenta que existem princípios formulados de modo expreso (v.g. o princípio do Estado de Direito – art.º 2º da CRP) e outros que não o são – é o que sucede com o princípio constitucional não escrito nos termos do qual ninguém tem que se autoincriminar e fornecer meios de prova que possam contribuir para a sua própria condenação - *nemo tenetur se ipsum accusare* ⁹⁴).

Pense-se também nos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança, que têm plena aplicabilidade na nossa ordem jurídica apesar de não resultarem expressamente do texto

⁸⁹ Idem, p. 121.

⁹⁰ Cfr. Almeida, Mário Aroso, *Teoria Geral do Direito Administrativo*, 6.ª Edição, Almedina, 2020, pp. 120-121.

⁹¹ Idem, p. 121.

⁹² Rocha, Joaquim Freitas, *Constituição, ordenamento e conflitos normativos...*, cit., p. 158.

⁹³ Amaral, Diogo Freitas, *Manual de Introdução ao Direito*, Volume I, cit., p. 502.

⁹⁴ A este respeito, vide Mendes, Paulo de Sousa, *Lições de Direito Processual Penal*, Almedina, 2020, pp. 209 e ss.

constitucional. Em termos sucintos, estas normas jurídicas, reveladas sob a forma de princípios, postulam a “(1) *fiabilidade, clareza, racionalidade e transparência dos atos do poder; (2) de forma que em relação a eles o cidadão veja garantida a segurança nas suas disposições pessoais e nos efeitos jurídicos dos seus próprios atos*”⁹⁵. Enquanto normas jurídicas, os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança constituem um parâmetro material de inconstitucionalidade de normas infraconstitucionais (art.º 277.º n.º 1 da CRP).

1.3.6. Proximidade da ideia de Direito

De acordo com este critério, os princípios consubstanciam-se em normas que apresentam uma relação mais íntima com a ideia de “Justiça”⁹⁶, incorporam padrões de comportamento juridicamente vinculativos radicados na noção de “Direito”; as regras, por sua vez, “*podem ser normas vinculativas com um conteúdo meramente funcional*”⁹⁷ destinando-se a servir de modelo de como a realidade deve ser. O ordenamento jurídico assenta ideologicamente em determinadas dimensões axiológicas e valorativas que servirão de base para a futura normação jurídica. Os princípios, por sua vez, podem ser entendidos como manifestações mais próximas dessas dimensões estruturantes, ao passo que as regras jurídicas, encontrando-se mais longínquas do plano axiológico-valorativo do ordenamento jurídico, representam apenas de modo indireto ou implícito os elementos que integram a ideia de “Direito”.

Isto significa que a delimitação das fronteiras entre valor e princípio é muito ténue, assumindo-se como uma tarefa difícil, mas não impraticável. Por outras palavras, Canaris sustenta que a “*a passagem do valor para o princípio é extremamente fluida; poder-se-ia dizer, quando se quisesse introduzir uma diferenciação de algum modo praticável, que o princípio está já num grau de concretização maior do que o valor: ao contrário deste, ele já compreende a bipartição, característica da proposição de Direito em previsão e consequência jurídica*”⁹⁸. Assim, a ideia de Direito assume-se como um valor, porquanto que a este falta um conteúdo normativo ou uma direção jurídica, enquanto que os princípios já se revelam com um certa precisão a ponto ser possível extrair deles uma determinada indicação sobre as consequências jurídicas, embora não possuam um grau de determinação tão elevado como as regras jurídicas, que permita esconder a valoração. Relativamente à proximidade dos princípios com os valores, Humberto Ávila refere que a distinção entre princípios e

⁹⁵ Canotilho, José Joaquim Gomes, *Direito Constitucional e teoria...* cit., p. 257 e ss.

⁹⁶ Dworkin, Ronald, *Taking Rights Seriously*, Harvard University Press Copyright, 1977, traduzido por Nelson Boeira, *Levando os Direitos a Sério*, Martins Fontes Editora, 1.ª Edição, 2002, p. 36.

⁹⁷ Canotilho, José Joaquim Gomes, *Direito Constitucional e teoria...* cit., p.1160.

⁹⁸ Cfr. Canaris, Claus-Wilhelm, *SYSTEMDENKEN UND SYSTEMBEGRIFF IN DER JURISPRUDENZ*, 2. Auflage, 1983, trad. por A. Menezes Cordeiro, *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*, Fundação Calouste Gulbenkian, 5.ª Edição, p. 86.

regras pode assentar no “*critério do fundamento axiológico, que considera os princípios, ao contrário das regras, como fundamentos axiológicos para a decisão a ser tomada*”.

Nas palavras de Joaquim Freitas da Rocha: “*A Ideia de Direito que é acolhida neste momento inicial serve de trave-mestra a toda a edificação posterior, sendo ilícito (no sentido de desconforme) e valorado negativamente todo o comportamento que a contrarie. Num certo sentido, pode ser afirmado que tal Ideia de Direito vai receber consagração (expressa ou implícita) através dos princípios que o ordenamento acolhe e, nesse mesmo sentido, tais princípios encontram-se numa relação de proximidade muito mais intensa do que as regras que, enquanto densificações, encontram-se mais distanciadas de tal fundamento inicial*”⁹⁹.

Parece ser também esta a posição perfilada por Herbert Hart. Segundo este autor, “*os princípios, porque se referem mais ou menos explicitamente a um certo objetivo, finalidade, direito ou valor, são encarados, a partir de certo ponto de vista, como desejáveis de manter ou de ser objeto de adesão e, por isso, não apenas enquanto capazes de fornecer uma explicação ou fundamento lógico das regras que os exemplificam, mas também, pelo menos, enquanto capazes de contribuir para a justificação destas*”¹⁰⁰.

De acordo com Mário Aroso de Almeida, a ideia de Direito, “*entendido como justiça, não é constituído por um conjunto de axiomas universais transcendentais ao Homem, de inspiração divina, alto grau de abstração e caráter intemporal, mas é, pelo contrário, imanente à razão humana, numa perspectiva influenciada pelos padrões culturais da sociedade, variáveis no espaço e no tempo*”¹⁰¹. A ideia de Direito é um conceito utilizado pelo próprio legislador democrático no art.º 8.º do CPA, quando se refere aos princípios da justiça e da razoabilidade, sendo que na linha do mesmo autor, aquela deve ser entendida, “*não como uma realidade abstrata e superior, mas como uma realidade histórica e socialmente conformada, correspondente ao entendimento que, em cada momento, a consciência jurídica da comunidade assume do que seja justo, que não remete para uma lei natural, transcendente, mas para o sentido imanente de justiça que é objeto de aceitação intersubjetiva*”¹⁰².

1.3.7. Ao nível da conflitualidade

Na ótica de Dworkin, os princípios possuem uma componente que as regras não têm – uma dimensão de peso ou importância, isto é, “*não determinam absolutamente a decisão, mas somente*

⁹⁹ Rocha, Joaquim Freitas, *Constituição, ordenamento e conflitos normativos...* cit., p.157.

¹⁰⁰ Seguimos de perto Hart, Herbert L.A, *The Concept of Law*, Oxford University Press, 2.ª Edição, 1994, trad. por A. Ribeiro Mendes, *O Conceito de Direito*, Fundação Calouste Gulbenkian, Serviço de Educação e Bolsas, 5.ª Edição, 2007, p. 322.

¹⁰¹ V. Almeida, Mário Aroso, *Teoria Geral do Direito Administrativo*, 6.ª Edição, Almedina, 2020, p. 119.

¹⁰² Idem.

contêm fundamentos, os quais devem ser conjugados com outros fundamentos provenientes de outros princípios”¹⁰³. Assim, se dois princípios estão em confronto, num dado litígio, a resolução do conflito tem de partir da consideração do peso relativo de cada um deles, o que significa, por outras palavras, que numa situação de colisão entre princípios, o juiz deve dar prevalência ao princípio com peso relativo maior, que irá sobrepor-se no caso concreto a outro, sem que este perca a sua validade no quadro do ordenamento normativo. Claro que a aferição da relevância de cada um dos princípios não depende de um qualquer critério puramente matemático ou de uma medida exata, mas antes pressupõe a existência de um juízo de valor por parte do aplicador do direito sobre qual dos princípios é mais importante que o outro, face aos dados objetivos verificados no processo. Tal juízo de valor deve ter em consideração os fins subjacentes aos princípios jurídicos em colisão bem como a ordenação jurídico-axiológica dos bens jurídicos que resulta da Constituição da República Portuguesa. No nosso entendimento, os princípios constitucionais devem adquirir uma força normativa estruturante ou fundamental, pelo que estes não são suscetíveis de ser juridicamente abalados ou enfraquecidos por princípios constantes de leis ordinárias, a não ser que estes constituam densificações de princípios constitucionais, o que significa que, neste último caso, a questão da determinação do peso de cada princípio em confronto, face aos contornos fáticos da situação litigiosa, exige uma ponderação adicional quanto ao problema de saber se um princípio constitui um corolário ou densificação de uma norma constitucional de carácter principiológico.

Este percurso cognitivo não é adequado se estivermos perante regras. Quando o aplicador do direito se depara com um dado circunstancialismo fático e se vê confrontado com duas regras de conteúdo oposto, inconciliáveis e inadequadas para fornecer um critério de decisão coerente, não é possível resolver o conflito com base no “peso” das regras jurídicas. Nestes casos, só uma das regras pode ser válida, o que significa que, perante a coexistência de duas regras antinómicas, o interprete do Direito tem de aplicar um conjunto de ferramentas jurídico-metodológicas (como o recurso a critérios cronológicos ou de hierarquia normativa) com o intuito de apurar qual a regra jurídica aplicável, corrigindo assim uma situação patológica do ordenamento jurídico. A colisão de regras jurídicas tem de ser resolvida através do afastamento ou expurgação de uma das regras jurídicas em confronto, pois as regras “*are applicable in all-or-nothing fashion*” (Dworkin), isto é, se o pressuposto de facto previsto na regra se preencher, esta é aplicável e a solução jurídica dela decorrente deve ser aceite, sendo insustentável em termos jurídicos a aplicação de duas regras jurídicas de conteúdo oposto ou contraditório ao mesmo quadro fático. Neste âmbito, cumpre referir que a interpretação abrogante ou

¹⁰³ Cfr. Ávila, Humberto, *Teoria dos Princípios, da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, Malheiros Editores, 12.ª Edição, 2011, pp. 36-37.

revogatória é essencial, dado que permite rejeitar o sentido e o valor de uma disposição legal em casos graves e extremos, nomeadamente em casos de contradição inultrapassável verificada no sistema jurídico (em que nem sequer se mostra adequada a interpretação corretiva). Não obstante, importa referir que uma regra jurídica pode ser afastada se existir uma regra especial ou excecional, que regule em termos diversos a respetiva relação social, sem que se possa afirmar que a norma especial ou excecional em relação à regra geral perca a sua validade no plano da ordem jurídica. Como refere Gomes Canotilho, os princípios convivem entre si, mas as regras são excludentes¹⁰⁴.

Hart aponta uma incoerência à tese propugnada por Dworkin quando este afirma que “*se uma regra jurídica válida for aplicável a um dado caso, deve, diferentemente de um princípio, determinar sempre o resultado do caso*” numa lógica de tudo ou nada. Sustenta Hart que “*uma regra que seja superada, em concorrência com uma regra mais importante num caso dado, pode, tal como um princípio, sobreviver, para determinar o resultado em outros casos, em que seja julgada como sendo mais importante do que outra regra concorrente*”. Por seu turno, Hart não deixa de salientar que as regras podem entrar em colisão com os princípios e que estes poderão ganhar algumas vezes em concorrência com as regras. Basta atentar na supremacia jurídica dos princípios constitucionais face às regras jurídicas infraconstitucionais¹⁰⁵. A título exemplificativo, se o Governo introduz no ordenamento jurídico uma regra jurídica fiscal oneradora do contribuinte que produz efeitos jurídicos sobre factos passados, concluídos ao abrigo de uma lei antiga (retroatividade autêntica), existe uma violação clara do princípio da proibição da retroatividade fiscal¹⁰⁶, caso em que a regra jurídica não poderá ser válida, sendo afastada por um princípio jurídico com dignidade constitucional.

Partindo do ponto de vista de Dworkin, alguns autores como Robert Alexy e Gomes Canotilho reconhecem que estes constituem «*mandatos de otimização*»¹⁰⁷, ou seja, os princípios são normas que impõe que algo deve ser realizado na medida mais elevada possível, tendo em conta as possibilidades jurídicas e fácticas existentes. Por outras palavras, citando Paulo Mendes: os “*princípios jurídicos são normas de elevado grau de generalidade, que funcionam como comandos de otimização, naturalmente limitados pelos condicionamentos jurídicos e factuais do caso concreto. Os condicionamentos jurídicos são determinados pela existência de princípios opostos ou até de regras jurídicas de menor grau de generalidade opostas. No mesmo ordenamento jurídico coexistem necessariamente diferentes princípios, podendo surgir uma colisão de princípios. Nesse caso, devem*

¹⁰⁴ Canotilho, José Joaquim Gomes, *Direito Constitucional ...*, cit., p. 1161.

¹⁰⁵ Seguimos de perto Hart, Herbert L.A., *The Concept of Law*, Oxford University Press, 2.ª Edição, 1994, trad. por A. Ribeiro Mendes, *O Conceito de Direito*, Fundação Calouste Gulbenkian, Serviço de Educação e Bolsas, 5.ª Edição, 2007, pp. 324-325.

¹⁰⁶ Sobre este princípio vide Dourado, Ana Paula, *Direito Fiscal*, Almedina, 4.ª Edição, 2019, pp. 180 e ss.

¹⁰⁷ Rocha, Joaquim Freitas, *Direito Financeiro Local*, Coimbra Editora, 2.ª Edição, 2014, p. 29.

ser estabelecidas relações de ponderação entre os princípios que se opõem. Na prática, são relações de precedência condicionada, mas nunca absoluta, de uns princípios relativamente a outros. A relação de precedência condicionada implica a indicação das condições sob as quais um princípio prevalece sobre outro. Noutras condições, pode suceder o inverso”¹⁰⁸. Segundo esta teoria, os princípios podem comportar vários níveis de concretização, sem perder o seu caráter normativo no contexto do ordenamento jurídico em que se insere. Por exemplo, numa situação em que o julgador se vê confrontado com princípios conflituantes a reclamarem aplicação ao caso concreto, o aplicador do direito deverá efetuar uma ponderação dos bens ou valores jurídicos em causa, exteriorizados sob forma de princípios, e determinar qual deve prevalecer ou qual deve ceder perante o outro (e em que medida se deve verificar tal prevalência ou cedência), sem que o princípio ou princípios em colisão percam a sua validade no ordenamento jurídico (designadamente, pode suceder que, perante circunstâncias fáticas diversas, o princípio preterido adquira uma preferência aplicativa face ao princípio que, noutro contexto litigioso, tenha adquirido preferência sobre o primeiro). O mesmo já não sucede com as regras jurídicas, pois estas constituem standards vinculantes definitivos que não exigem que algo seja cumprido na medida do possível, mas sim que sejam cumpridas. O cumprimento de uma regra jurídica não pode depender das condições fáticas e jurídicas existentes, ou se cumpre ou não se cumpre¹⁰⁹.

Com uma perspetiva crítica desta teoria, Humberto Ávila defende que *“a ponderação dos princípios conflitantes é resolvida mediante a criação de regras de prevalência, o que faz com que os princípios, desse modo, sejam aplicados também ao modo tudo ou nada (Alles-oder-Nichts).”* Essa espécie de tensão e o modo como ela é resolvida é o que distingue os princípios das regras: *enquanto no conflito entre regras é preciso verificar se a regra está dentro ou fora de determinada ordem jurídica (problema do dentro ou fora), o conflito entre princípios já se situa no interior desta mesma ordem (teorema da colisão)*”¹¹⁰. O mesmo autor refere ainda que a *“distinção entre princípios e regras [...] deve resumir-se, sobretudo, a dois fatores: diferença quanto á colisão na medida em que os princípios colidentes apenas têm sua realização normativa limitada reciprocamente, ao contrário das regras, cuja colisão é solucionada com a declaração de invalidade de urna delas ou com a abertura de uma exceção que exclua a antinomia; diferença quanto á obrigação que instituem, já que as regras instituem obrigações absolutas, não superadas por normas contrapostas, enquanto os princípios*

¹⁰⁸ Neste sentido Mendes, Paulo de Sousa, *Lições de Direito Processual Penal*, Almedina, 2020, pp. 201 a 202.

¹⁰⁹ Para maiores desenvolvimentos acerca deste assunto, remete-se para Miranda, Jorge, *Manual de Direito Constitucional, Constituição, Tomo II*, cit. ... pp. 275 e ss.

¹¹⁰ Ávila, Humberto, *Teoria dos Princípios, da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, Malheiros Editores, 12.ª Edição, 2011, p. 38.

instituem obrigações prima facie, na medida em que podem ser superadas ou derogadas em função dos outros princípios colidentes”.

Em suma, em caso de conflito entre princípios é necessário efetuar um balanceamento de valores e interesses jurídicos que os enformam de modo a determinar qual dos standards deve prevalecer (dimensão de peso, do valor posicional dos princípios) ou seguir pela via da concordância prática¹¹¹ (como se de um conflito de direitos se tratasse), em que “*cada princípio [deve] ceder perante o outro, de modo a que ambos sejam atuados «em termos ótimos»*” (Karl Larenz). Juízo esse que, numa situação de colisão de regras jurídicas, o julgador não poderá levar a cabo, devendo este antes determinar qual das regras é válida. Como referimos, o ordenamento jurídico pode prever mecanismos para resolver o problema dos conflitos entre regras jurídicas, como o critério da hierarquia (p. ex.: uma norma legal não pode ser desconforme com uma norma constitucional; um ato normativo regulamentar não pode contrariar o disposto num ato legislativo ou disciplinar de forma inovadora uma situação sem uma lei habilitante), o critério da especialidade (p. ex. : lei especial derroga a lei geral), ou um critério meramente temporal ou cronológico (lei posterior revoga lei anterior – podendo esta revogação ocorrer de forma expressa ou tácita).

1.3.8. Caráter de fundamentalidade no sistema das fontes de Direito

Adotando a terminologia de Gomes Canotilho “*os princípios são normas de natureza estruturante ou com um papel fundamental no ordenamento jurídico devido à sua posição hierárquica no sistema das fontes (ex.: princípios constitucionais) ou à sua importância estruturante dentro do sistema jurídico (ex.: princípio do Estado de Direito)*”.

Os princípios jurídicos são normas jurídicas dotadas de uma generalidade elevada e representam de modo imediato valores jurídicos ao contrário do que sucede com as regras jurídicas, cujo conteúdo se mostra mais preciso e reflete de modo mediato valores jurídicos. Deste modo, se compreende que os primeiros possam ser perspetivados como normas jurídicas superiores no plano do sistema das fontes, uma vez que as normas jurídicas concretas encontram o seu fundamento nas normas jurídicas gerais. Pense-se nos princípios constitucionais do Estado de Direito, da separação de poderes, do Estado Social, da segurança jurídica, da proteção da confiança, da igualdade e da proporcionalidade. Estes princípios, pelo seu caráter de fundamentalidade, revelam-se ou podem ser

¹¹¹ Existem autores que não perfilam este entendimento contestando que se coloca em causa de uma forma inadmissível a segurança jurídica e a legalidade da atuação judicial e atribui aos juizes uma função legislativa violadora do princípio da separação de poderes num Estado de Direito Democrático. Grau, Eros Roberto, *Nota crítica aos chamados princípios gerais do Direito*, in Boletim de Ciências económicas, Homenagem ao Prof. Doutor António José Avelãs Nunes volume LVII, Tomo II , Universidade de Coimbra - Faculdade de Direito, 2014, pp. 1556 disponível em <http://hdl.handle.net/10316.2/39767> (consultado em 28/02/2021).

idóneos a determinar a inconstitucionalidade de normas jurídicas constitucionais concretas ou precisas, caso o conteúdo destas esteja em desconformidade com o conteúdo normativo daqueles princípios fundamentais. Por outro lado, atente-se no disposto no art.º 288.º da CRP que consagra alguns princípios jurídicos (v.g. a «*independência nacional e a unidade do Estado*», a «*separação e a interdependência dos órgãos de soberania*», a «*autonomia das autarquias locais*», a «*autonomia político-administrativa dos arquipélagos dos Açores e da Madeira*», o «*pluralismo de expressão e organização política*», a «*separação das Igrejas do Estado*», a «*forma republicana de governo*») cujo núcleo normativo essencial deve manter-se inalterado ainda que se procedam a eventuais revisões constitucionais.

2. Funções dos princípios

O legislador democrático tem utilizado uma técnica legislativa que consiste na enunciação de princípios, deixando ao julgador uma margem de densificação conteudística que reequaciona a tarefa de interpretação, integração e aplicação do direito, o que levou a uma renovação do método jurídico. Ao nível constitucional, é particularmente visível este fenómeno uma vez que o legislador constituinte começa precisamente por enunciar os princípios fundamentais ou estruturantes da República Portuguesa na CRP, cabendo aos Tribunais definir o sentido e o alcance dos princípios uma vez que estes constituem verdadeiras normas jurídicas, sem, contudo, agredir o princípio da separação de poderes.

No nosso ordenamento jurídico verificamos que os princípios jurídicos desempenham um conjunto de funções heterogéneas. Dada a sua multifuncionalidade, importa explicitá-los de um modo mais desenvolvido, sendo certo que tal aprofundamento mostrar-se-á pertinente para se compreender o alcance normativo dos princípios jurídicos que regem o processo tributário (nomeadamente, aqueles que se encontram previstos ou concretizados no CPC). Nas palavras de Joaquim Freitas da Rocha:

“Os princípios são exatamente uma espécie de normas, ao lado das regras, e desempenham, ao nível do ordenamento, uma importância que não sofre contestação. Entre outras dimensões de relevância, os mesmos são insubstituíveis (i) no fornecimento do substrato material que permite justificar a solução adotada por determinada norma/regra, ato administrativo ou sentença (dimensão enformadora); (ii) como parâmetro de validade de qualquer ato jurídico (dimensão parametrizadora); (iii) como elemento norteador da tarefa de interpretação de conceitos indeterminados e polissémicos

(dimensão interpretativa); e, eventualmente, (iv) como fator de integração de lacunas [...] (dimensão integrativa) ”¹¹².

Em primeiro lugar, os princípios do Estado de Direito Democrático, da socialidade¹¹³ ou do Estado Social, do Estado de Direito servem uma função legitimadora ou estruturante pois “*definem a aceitação do Ordenamento Constitucional, permitindo fazer um juízo de validade material a seu respeito*”¹¹⁴. Dada tal função legitimadora, compreende-se que tais princípios estejam consagrados na Constituição, que constitui a Lei Fundamental de um Estado regulado pelo Direito. Neste sentido, podemos afirmar que as normas jurídicas produzidas pelos entes titulares dos correspondentes poderes jurídicos, conferidos pela Constituição, e os atos do poder público de aplicação das mesmas são legítimas e corretas se se inserirem no quadro dos valores plasmados nesses princípios estruturantes.

Além da função legitimadora, os princípios comportam uma vertente criadora pois podem constituir o fundamento de normas jurídicas já existentes no sistema jurídico, funcionando como a sua *ratio* e, por outro lado, podem revelar-se como um substrato axiológico, valorativo motivador da criação de novas regras e princípios¹¹⁵. A doutrina tem apelidado este processo dedutivo de função normogénica¹¹⁶.

Não obstante o exposto, os princípios jurídicos são igualmente essenciais na tarefa de interpretação das normas jurídicas que os juízes (e não só) são chamados a efetuar, com particular relevância nos casos em que o legislador estabelece conceitos indeterminados. Assim, por vezes, o sentido e o alcance das normas jurídicas podem ser mais bem apreendidos à luz de uma interpretação conforme com os princípios.

Além de desempenharem um papel importante no domínio interpretativo, os princípios jurídicos desempenham uma função integradora quando inexistente uma regra jurídica para resolver o caso concreto (ou seja, quando há uma lacuna), devendo o julgador encontrar uma solução jurídica que se adeque aos princípios gerais de um particular ramo do direito. Neste conspecto, pode-se afirmar legitimamente que a consagração de princípios jurídicos (normas imediatamente finalísticas) permitem reduzir os casos em que se constatam lacunas, na medida em que de modo indireto contêm uma permissão, imposição ou proibição de adoção de uma conduta, tendo em vista a realização de um fim juridicamente querido. Por exemplo, na ausência de uma regra jurídica que permita a uma parte

¹¹² V. Rocha, Joaquim Freitas, *Direito da Despesa Pública*, Almedina, 2019, pp. 101 e 102.

¹¹³ Sobre o princípio da socialidade, Novais, Jorge Reis, *Princípios Constitucionais Estruturantes da ...*, cit. pp. 291 e ss.

¹¹⁴ Gouveia, Jorge Bacelar, *Manual de Direito Constitucional ...*, cit., p. 626.

¹¹⁵ Neste sentido, Amaral, Diogo Freitas, *Manual de Introdução ao Direito, Volume I*, cit. p. 502.

¹¹⁶ Gouveia, Jorge Bacelar, *Manual de Direito Constitucional...*, cit., p. 626. Ainda Canotilho, José Joaquim Gomes, *Direito constitucional e teoria...*, cit., p.1162.

processual se pronunciar sobre uma questão de facto ou de direito – quando tal pronúncia se mostre efetivamente necessária – o julgador deve proceder à respetiva audição concedendo-lhe um prazo para o efeito, fazendo cumprir o princípio do contraditório, que constitui um corolário do direito a um processo justo.

Note-se ainda que não podemos esquecer a função ordenadora dos princípios pois, como temos vindo a referir, estes estabelecem padrões de conduta vinculantes para os seus destinatários, apesar de o fazerem de um modo peculiar. Acerca desta vertente, remetemos para o exposto supra¹¹⁷.

Por fim, cumpre referir a função invalidante¹¹⁸ dos princípios jurídicos que constituem vetores jurídicos hierarquicamente superiores. Por exemplo, o princípio constitucional da proporcionalidade (art.º 18.º n.º 2 da CRP) pode determinar o afastamento da ordem jurídica de uma norma restritiva de direitos, liberdades e garantias, quando a intervenção estatal se revele inadequada, desnecessária, excessiva. Por outro lado, os subprincípios que constituem emanações de princípios constitucionais revelam-se igualmente de uma potencialidade invalidante de atos jurídicos emanados pelo poder público, na medida em que tais subespécies principiológicas ou desdobramentos adquirem a mesma força normativa que o princípio de onde promanam. Quanto a esta função, acompanhamos de perto Joaquim Freitas da Rocha quando afirma: *“Como se está em presença de verdadeiras normas jurídicas, a inobservância de qualquer deles, princípios, gera consequências negativas seja por via da invalidação (nulidade, anulabilidade, etc.) dos respetivos atos, seja por via da imposição de sanções”*¹¹⁹.

3. A aceitação dos princípios no quadro do sistema jurídico

O conceito de sistema pressupõe a consideração de um conjunto de elementos ordenados e conexos no quadro de um conjunto de valorações. Essas valorações comuns a um aglomerado de componentes conferem a estas uma unidade material¹²⁰, sendo possível definir, com base nessa materialidade valorativa comum, componentes que se situam dentro do sistema e componentes que se situam fora do mesmo. As valorações imanentes ao sistema jurídico-tributário português constituem um fator relevante para determinar se uma concreta regra ou princípio jurídico previsto ou densificado no CPC é suscetível de ser aplicado ao processo tributário a título de Direito subsidiário.

¹¹⁷ Ver ponto 1.1. do capítulo I.

¹¹⁸ Amaral, Diogo Freitas, *Manual de Introdução ao Direito, Volume I*, cit., p. 503.

¹¹⁹ Rocha, Joaquim Freitas, *Direito da Despesa Pública*, Almedina, 2019, p. 100.

¹²⁰ Sobre o conceito de Sistema, cfr. Canaris, Claus-Wilhelm, *SYSTEMDENKEN UND SYSTEMBEGRIFF IN DER JURISPRUDENZ*, 2. Auflage, 1983, trad. por A. Menezes Cordeiro, *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*, Fundação Calouste Gulbenkian, 5.ª Edição, pp. 26 e ss

O sistema jurídico, portanto, é composto de regras e princípios jurídicos. Se adotarmos uma posição simplista e redutora que propugna a total identificação das normas jurídicas com as regras, com o inerente desconhecimento da força normativa dos princípios, não é possível encontrar um conteúdo material aglutinador de um complexo regrístico, em prejuízo da ideia de unidade e sistematicidade do Direito.

Por outro lado, são os princípios jurídicos que atribuem uma coerência de sentido a um conjunto de regras jurídicas. São eles que permitem olhar para um conjunto de comandos normativos precisos e concretos de modo articulado, e não de uma forma desconexa, como se cada um desses preceitos regrísticos pertencessem a planos distintos.

Como afirma Canaris, o “*sistema deve fazer claramente a adequação valorativa e a unidade interior do direito*”¹²¹. Para tal, salienta o mesmo autor, as regras jurídicas não são idóneas a realizar tal fim. É verdade que de modo mediato ou indireto é possível vislumbrar as valorações imanentes a dada regra jurídica, mas aquelas são espelhadas de forma direta pelos princípios jurídicos, atendendo ao seu caráter aberto. Pense-se no conceito de ato administrativo, enquanto expressão do poder autoritário de uma entidade pública, concretizada na definição unilateral de uma situação jurídica individual e concreta revelada por via de uma decisão com efeitos jurídicos externos – art.º 148.º do CPA. A teleologia que legitima a aceitação no ordenamento português do ato administrativo emana implicitamente do art. 148.º do CPA. Todavia, é o princípio da prossecução do interesse público (266.º n.º 2 da CRP e art. 4.º do CPA) que reflete a valoração que subjaz à figura jurídica do ato administrativo. No quadro de um Estado que respeita os direitos fundamentais, assente no primado da dignidade humana (art. 1.º da CRP), as entidades públicas não podem restringir tais posições jurídicas subjetivas de projeção constitucional através da emanação de atos administrativos em sentido restrito, a não ser que tais atuações ablativas sirvam o propósito fundamental da realização do interesse público (sem pretensões de exaustividade, para garantir o respeito pelos direitos de outros cidadãos, para garantir a convivência societária num meio ambiente sustentável, para promover a qualidade do serviço de saúde). Neste sentido é correto afirmar que o sistema jurídico constitui uma ordem de valores, o que coloca em evidência a necessidade de se proceder a uma interpretação teleológica dos conceitos jurídicos.

Saliente-se ainda que a integração dos princípios no plano da juridicidade não significa o reconhecimento da coincidência semântica e material entre o Direito e a Moral. Somos da opinião de que constituem realidades distintas, na medida em que a Moral não possui aptidão para fixar condutas

¹²¹ Cfr. Canaris, Claus-Wilhelm, *SYSTEMDENKEN UND SYSTEMBEGRIFF IN DER JURISPRUDENZ*, 2. Auflage, 1983, trad. por A. Menezes Cordeiro, *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*, Fundação Calouste Gulbenkian, 5.ª Edição, pp. 83.

com carácter vinculativo, prerrogativa que só o Direito possui. O que pode suceder é que determinadas dimensões éticas ou morais sejam juridificadas, mas neste caso elas deixam de ser meramente morais ou éticas e passam a assumir uma relevância jurídica autónoma (v.g. pense-se nos princípios da igualdade, da justiça, da boa fé, da equidade intergeracional, da boa administração...), com um conteúdo normativo determinável, aberto, variável tendo em conta as circunstâncias concretas do caso. Todavia, os referidos princípios devem ser conjugados com os princípios da separação de poderes, no quadro de um Estado Democrático, merecendo tutela jurídica as opções políticas fundamentais tomadas no âmbito dos fins que o Estado deve prosseguir, por incumbência constitucional – art.ºs 1.º, 2.º, 9.º, 80.º, 81.º da CRP.

A ideia de sistema jurídico permite ainda a adoção de um pensamento jurídico moldado por um raciocínio lógico-sistemático. Esta forma de pensamento permite assim “*garantir a ausência de contradições e a facilidade de abarcar a ordenação das normas: tem de providenciar para que as várias regras jurídicas se encaixem sem contradições*”¹²². Assim, se logra uma visão simples e coerente da ordem jurídica, com as consequentes vantagens para a certeza e segurança jurídicas. Permite ainda “*aplicar, em casos da mesma natureza, os mesmos princípios jurídicos gerais e a realizar deste modo o princípio da igualdade de tratamento*”¹²³.

Por outro lado, o pensamento sistemático coloca em evidência também um importante critério de interpretação das normas jurídicas – a designada interpretação sistemática. Nas palavras de Zippelius, esta significa a “*interpretação a partir do contexto relacional em que as diferentes normas se encontram – impõem especialmente que se interpretem as várias normas, sempre que possível, de tal modo que não entrem em contradição lógica umas com as outras. Devem ser também, se possível, interpretadas de modo a que se evitem contradições teleológicas, que não sirvam, portanto, para fins contraditórios, ou de modo a que fins concorrentes sejam pelo menos conciliados uns com os outros de maneira a que se encontre entre eles um compromisso justo e o melhor possível*”¹²⁴. O raciocínio lógico-sistemático, nos moldes aqui referidos, constitui uma imposição normativa do princípio da igualdade e do princípio da segurança e certeza jurídicas, não devendo ser olvidado que estas duas dimensões jurídico-principiológicas resultam de valorações transpostas para a juridicidade por via da Constituição da República Portuguesa, que configura a Lei Fundamental e, portanto, com uma força jurídica suprema no plano das fontes de direito. O carácter sistemático do Direito permite ainda que o

¹²² Vide, Zippelius, Reinhold, *Rechtsphilosophie*. 5ª edição (2007) Verlag C.H. Beck *München*, tradução portuguesa por António Franco e António Francisco de Sousa, *Filosofia do direito*. 1.ª Edição, Quid Juris, 2010, pp. 330-331.

¹²³ *Ibidem*, p.331.

¹²⁴ *Ibidem*, p. 331.

juiz crie uma norma *ad hoc* que se reconduza ao “espírito do sistema” para a resolução de casos omissos, nos termos do art.º 10.º n.º 3 do CC.

As considerações subsequentes têm em consideração as coordenadas principiológicas na medida em que os preceitos jurídicos previstos no CPC, aplicáveis subsidiariamente ao processo tributário, devem ser interpretados e aplicados quando se verifique uma lacuna na legislação processual tributária desde que não conflituem com os princípios estruturantes do Direito Tributário, sob pena de se descaracterizar este ramo do Direito e afetar a coerência e unidade material do ordenamento jurídico português.

CAPÍTULO II

PRINCÍPIOS COMUNS AO PROCESSO TRIBUTÁRIO E AO PROCESSO CIVIL

§. Considerações sequenciais

No seguimento de uma análise detalhada sobre a teoria da norma jurídica, em sede da qual defendemos a integração das regras e dos princípios no campo da normatividade jurídica, importa abordar os princípios jurídicos que são comuns ao processo tributário e ao processo civil.

O Direito processual tributário constitui um ramo do direito adjetivo mais recente, ao contrário do direito processual civil, que é um ramo jurídico mais antigo, pelo que o primeiro sofreu uma influência considerável do segundo (assim como o próprio direito processual administrativo reflete tal influência), sem prejuízo de se reconhecer um conjunto de elementos individualizadores que justificam a plena autonomização destes ramos de direito adjetivo.

Esta análise principiológica revela-se fundamental para a compreensão dos temas abordados no nosso estudo, inclusive no capítulo III, o qual é dedicado ao estudo das regras jurídicas que reclamam a sua aplicação não só no processo civil como no processo tributário. Deste modo, no presente capítulo, colocamos em evidência princípios jurídicos que estão expressamente previstos no CPPT, embora sem uma densificação apropriada neste complexo normativo, o que obriga a considerar o disposto no CPC (por exemplo, o princípio da plenitude de assistência dos juízes¹²⁵, o princípio da cooperação processual¹²⁶). Por seu turno, relevamos ainda princípios que apenas têm a sua posituação no CPC, sendo convocados ao processo tributário por referência ao art.º 2.º al. e) do CPPT (v.g. os princípios da aquisição processual, do contraditório, da imparcialidade). Passemos ao estudo dos mesmos e retiremos as devidas consequências jurídicas no contexto do processo tributário.

1. Princípio do dispositivo

1.1. No Direito processual civil

O princípio do dispositivo constitui um corolário do princípio da autorresponsabilidade das partes e assume uma relevância considerável no contexto do processo civil. A sua dimensão normativa reflete-se no início, no desenvolvimento e no final do processo, portanto, durante toda a vida da relação

¹²⁵ Vide art.º 114.º do CPPT.

¹²⁶ Art.º 99.º n.º 2 e 3 da LGT e art.º 104.º do mesmo Código.

jurídica processual¹²⁷. Segundo Echandia: “Tomado en ambos aspectos significa que corresponde a las partes la iniciativa en general, y que el juez debe atenerse exclusivamente a la actividad de éstas, sin que le sea permitido tomar iniciativas encaminadas a iniciar el proceso ni a establecer la verdad para saber cuál de ellas tiene la razón en la afirmación de los hechos”¹²⁸. O âmbito de eficácia material do princípio do dispositivo¹²⁹ alarga-se, inclusive, ao recurso jurisdicional de uma sentença ou acórdão proferido pelo tribunal *a quo* (basta pensar no facto de que são as conclusões das alegações do recorrente que delimitam o âmbito de intervenção do tribunal *ad quem*).

No domínio do direito adjetivo privado, a vontade das partes constitui um fator a considerar no que respeita à conformação do processo e do seu objeto¹³⁰ – estas têm, em princípio, a disponibilidade do processo¹³¹. Não poderia ser de outro modo, na medida em que no processo civil se discutem tendencialmente relações jurídicas privadas (embora reconhecemos que possam existir exceções). Atento o princípio constitucional da autonomia da vontade¹³², que se reflete no poder jurídico atribuído aos particulares de estabelecerem e disporem livremente das relações jurídicas materiais (desde que não estejam em causa direitos e interesses indisponíveis), deve reconhecer-se igualmente essa posição jurídica subjetiva no plano processual¹³³.

No que respeita à promoção processual, note-se no disposto no art.º 3.º n.º 1 do CPC : *o tribunal não pode resolver o conflito de interesses que a ação pressupõe sem que a resolução lhe seja pedida por uma das partes*. Subjacente a esta formulação legislativa está o princípio do dispositivo, concretizado pelo subprincípio do pedido. Isto significa que o “*processo [...] só se inicia sob o impulso ou a iniciativa da parte (autor, requerente, exequente), através de um pedido (disponibilidade do início do processo)*”¹³⁴. Esta disposição legal, além de se fundar na autonomia da vontade da parte, radica na salvaguarda do princípio da imparcialidade e no direito a um processo equitativo (art.º 20.º n.º 4 da CRP), na medida em que, relativamente ao primeiro fundamento, a imparcialidade do tribunal estaria

¹²⁷ Xavier, Rita Lobo; Folhadela, Inês; Castro, Gonçalo Andrade, *Elementos de Direito Processual Civil, Teoria Geral Principios Pressupostos*, 2.ª Edição, Universidade Católica Editora, 2018, pp. 151 e ss.

¹²⁸ Cfr. Echandia, Devis, *Teoria General del Proceso*, Editorial Universidade, 3.ª Edição, 2013, p. 60

¹²⁹ Como salienta o autor Antonio Cintra : “*O princípio do dispositivo consiste na regra de que o juiz depende, na instrução da causa, da iniciativa das partes quanto às provas e às alegações em que se fundamentará a decisão*”. Cintra, Antonio Carlos de Araújo; Grinover, Ada Pellegrini; Dinamarco, Cândido Rangel, *Teoria Geral do Processo*, Malheiros Editores, 30.ª Edição, pp. 83 e ss.

¹³⁰ Nas palavras de Teixeira de Sousa: “*O processo civil é regido, quanto à relevância da vontade das partes, pelo princípio do dispositivo e da disponibilidade privada: aquele primeiro assegura a autonomia das partes na definição dos fins que elas procuram obter através da ação pendente; este último determina o domínio das partes sobre os factos a alegar e os meios de prova a utilizar para conseguir aqueles objetivos. Pode dizer-se que o princípio dispositivo representa a autonomia na definição dos fins prosseguidos no processo e que o princípio da disponibilidade objetiva assegura o domínio das partes sobre os meios de os alcançar*”. Sousa, Miguel Teixeira, *Estudos sobre o Processo Civil*, LEX, 2.ª Edição, Lisboa, 1997, p. 69.

¹³¹ Nas palavras de Lebre de Freitas, “*o processo civil tem na sua base um conflito de interesses privados, por objeto pretensões formuladas com fundamento no direito privado e por função a composição daquele conflito mediante a garantia dos direitos e interesses tutelados por normas de direito privado*”. Freitas, José Lebre, *Introdução ao Processo Civil, Conceito e Principios Gerais à Luz do Novo Código*, Gestlegal, 4.ª Edição, 2017, pp. 157 e ss. Todavia, também no direito privado surgem domínios em que os direitos são indisponíveis – v.g. no ramo do direito da família.

¹³² Xavier, Rita Lobo; Folhadela, Inês; Castro, Gonçalo Andrade, *Elementos de Direito Processual Civil, Teoria Geral...*, cit. p. 152.

¹³³ Sobre o princípio do dispositivo no processo civil, vide Capacete, José António, *O Princípio do Dispositivo e a Aquisição dos Factos no Processo Civil*, Centro de Estudos Judiciários, Lisboa, 1.ª Edição, Março de 2017 pp. 31 e ss, disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/civil/eb_Balanco_NPCivil.pdf (consultado em 15/09/2020).

¹³⁴ Almeida, Francisco Manuel Lucas Ferreira, *Direito Processual Civil, Volume I*, cit. p. 78.

comprometida se ele próprio pudesse iniciar o processo e, mais tarde, pudesse proferir a sentença e, no que respeita ao segundo motivo, dificilmente a parte contra quem seria instaurada a ação veria a causa ser julgada de modo equitativo.

Por outro lado, no momento do impulso processual inicial, impende sobre as partes o ónus de alegar (e provar) os factos essenciais que constituem a causa de pedir e aqueles em que se baseiam as exceções invocadas (art.º 5.º n.º 1 do CPC)¹³⁵. Isto significa que os poderes de cognição do juiz não abrangem os factos essenciais não alegados por aquelas, sob pena de se estar a violar um princípio fundamental do Direito processual civil – o princípio do dispositivo. Por esta razão, entendemos que as partes desempenham um papel fulcral na delimitação objetiva dos factos essenciais sobre os quais versará a decisão judicial final¹³⁶. A falta de alegação ou a ininteligibilidade do pedido ou dos factos essenciais integradores da causa de pedir geram irremediavelmente a ineptidão da petição inicial (art.º 186.º n.º 2 al. a) do CPC), sendo nulo todo o processo.

Como já referimos, o princípio do dispositivo reflete-se também no desenvolvimento da relação jurídica processual civil. Por exemplo, o art.º 264.º do CPC permite que as partes procedam a uma modificação objetiva (pedido e causa de pedir) da instância, mediante acordo, em qualquer altura do processo (em 1.ª ou 2.ª instância), embora a previsão normativa contenha um limite: *a alteração ou a ampliação não pode perturbar de modo inconveniente a instrução, a discussão da causa e o julgamento do pleito*. Na falta de acordo, a causa de pedir só pode ser alterada ou ampliada em consequência de confissão feita pelo réu e aceite pelo autor, devendo a alteração ou ampliação ser feita no prazo de 10 dias a contar da aceitação (art.º 265.º n.º 1 do CPC). Prescreve ainda o art.º 265.º n.º 2 deste Código que o autor pode reduzir ou ampliar o pedido até ao encerramento da discussão em 1.ª instância se a ampliação for o desenvolvimento ou a consequência do pedido primitivo. A autonomia da vontade das partes atribui ainda a estas a “*responsabilidade pelo material fático da causa*” – na medida em que as partes têm a “*liberdade de alegar os factos destinados a constituir fundamento da decisão, na de acordar em dá-los por assentes e, em certa medida, na iniciativa da prova dos que forem controvertidos*”¹³⁷.

¹³⁵ A falta de alegação dos factos essenciais determina a “*inviabilidade da ação ou da exceção*”. Sousa, Miguel Teixeira, *Estudos sobre o Processo Civil*, LEX, 2.ª Edição, Lisboa, 1997, p. 70; v. Rodrigues, Fernando Pereira, *Os meios de Prova em Processo Civil*, Almedina, 3.ª Edição, pp. 33 e ss.

¹³⁶ Como bem observa Francisco de Almeida: “*A iniciativa do desencadeamento do processo pertence pois, em exclusivo, à parte, a esta cabendo também, a definição ou balizamento dos contornos do pedido; não ao juiz ex officio, já que os tribunais não atuam sem um impulso externo e o juiz tem, por força da lei, de ser um terceiro imparcial e supra-partes. As partes são livres de decidir o se, o an, e o quando da exercitação desse impulso inicial. Ao juiz é apenas consentido indagar, de modo autónomo e oficioso, a verdade dos factos essenciais*”. Almeida, Francisco Manuel Lucas Ferreira, *Direito Processual Civil, Volume I*, cit. p. 78.

¹³⁷ Freitas, José Lebre, *Introdução ao Processo Civil, Conceito e Princípios Gerais à Luz do Novo Código*, Gestlegal, 4.ª Edição, 2017, p. 159.

As partes no processo civil podem conformar a instância¹³⁸ em termos subjetivos. Basta pensar na intervenção superveniente, espontânea ou provocada por alguma daquelas, de terceiro que vem a ocupar junto do autor ou do réu primitivo ou em confronto com estes a posição de parte, principal ou acessória, na causa. Assim, o Tribunal não pode proceder oficiosamente à convocação desse terceiro¹³⁹, devendo apenas convidar as partes à prática dos atos essenciais para a alteração subjetiva da instância, desde que sejam necessários à regularização dela, ao abrigo do dever de colaboração e de gestão processual que vincula o julgador – art.º 6.º n.º 2 do CPC.

Repare-se também nas seguintes vicissitudes que podem surgir na instância, em homenagem ao princípio do dispositivo:

a) o autor pode acordar conjuntamente com o réu a suspensão da instância por período não superior a 3 meses (art.º 272.º CPC);

b) o autor pode desistir da instância¹⁴⁰ (art.ºs 277.º al. d), 285.º n.º 2 e 286.º n.º 1 do CPC);

c) as partes podem estabelecer um compromisso arbitral, o que implica a extinção da instância (art.º 277.º al. b) do CPC);

d) tratando-se de direitos disponíveis¹⁴¹, o autor pode desistir do pedido, confessar o pedido ou pôr termo ao processo através de uma transação sobre o objeto do pedido (art.º 277.º al. d) do CPC)

¹⁴².

Saliente-se ainda que o juiz não pode condenar em quantidade superior à do pedido nem condenar em objeto diverso do pedido. Na eventualidade de o julgador decidir em moldes distintos em termos de quantidade e qualidade do que lhe foi solicitado pelo autor ou pelo reconvinente, a decisão jurisdicional padece de um vício de nulidade nos termos do art.º 615.º al. e) e do n.º 1 do art.º 609.º, ambos do CPC. No entanto, em casos excecionais a lei permite que o juiz decida de modo diferente do que o solicitado, introduzindo derrogações ao princípio do dispositivo – pense-se, por exemplo, na não

¹³⁸ Entendemos por instância a relação jurídica processual que se estabelece entre as partes e o tribunal. Sobre a natureza jurídica do processo e a sua qualificação como relação jurídica processual vide Cintra, Antonio Carlos de Araújo; Grinover, Ada Pellegrini; Dinamarco, Cândido Rangel, *Teoria Geral do Processo*, Malheiros Editores, 30.ª Edição, pp. 301-316.

¹³⁹ Excetua-se apenas o Ministério Público, quando deva intervir como parte acessória, nos termos do art. 325.º n.º 1 do CPC.

¹⁴⁰ No entanto a desistência da instância depende da aceitação do réu, se for requerida após o oferecimento da contestação – art.º 286.º n.º 1 do CPC. Sobre os poderes de conformação da instância no âmbito do princípio do dispositivo, vide Freitas, José Lebre, *Introdução ao Processo Civil, Conceito e Princípios Gerais à Luz do Novo Código*, Gestlegal, 4.ª Edição, 2017, pp. 165 a 167. Como refere o autor António Cintra o “*poder dispositivo [das partes] é quase absoluto no processo civil, mercê da natureza do direito material que se visa a atuar. Sofre limitações quando o próprio direito material é de natureza indisponível, por prevalecer o interesse público sobre o privado*”. Cintra, Antonio Carlos de Araújo; Grinover, Ada Pellegrini; Dinamarco, Cândido Rangel, *Teoria Geral do Processo*, Malheiros Editores, 30.ª Edição, pp. 79 e ss.

¹⁴¹ Em regra, nas chamadas ações de estado não é possível desistir, confessar e transigir sobre o objeto da causa uma vez que estas pressupõem a existência de direitos indisponíveis (exceto as ações de divórcio ou de separação de pessoas e bens em que a desistência é livre - art.º 289.º n.º 1 e 2 do CPC).

¹⁴² Como ensina Jorge Amaral “[...]segundo o princípio do dispositivo, as partes dispõem do processo, cabendo ao juiz controlar a observância das normas processuais e, por fim, proferir a decisão acerca do conflito de interesses que determinou a proposição de ação. É, portanto, aos litigantes que pertence a iniciativa da ação e o impulso necessário ao seu prosseguimento, sendo-lhes igualmente permitido fazê-la terminar”. Amaral, Jorge Augusto Pais de Amaral, *Direito Processual Civil*, 13.ª Edição, Almedina, 2017, pp. 16 e ss.

vinculação do tribunal ao decretamento da providência cautelar concretamente requerida – 376.º n.º 3 do CPC¹⁴³.

De todo o modo, temos vindo a presenciar uma flexibilização do conteúdo normativo do princípio do dispositivo no processo civil¹⁴⁴. Tal circunstância deveu-se à relevância da busca pela verdade material no processo e pela justa e eficiente composição do litígio¹⁴⁵. Esta nova orientação vem a afastar a ideia de que a resolução de litígios de índole privada constitui apenas uma matéria de interesse para as partes e não para a sociedade em geral (como sucede, por exemplo, no processo criminal em que a punição dos delitos assume uma relevância social acrescida). Na verdade, a administração da justiça é sempre exercida em nome do povo, constituindo assim uma tarefa de enorme relevância social, levada a cabo por um órgão de soberania, designado pela Constituição, de Tribunal. Nas palavras de Echandiá:

*“Consideramos equivocado este criterio, porque ejecutar ju sticia y obtener una sentencia que se acomode a la verdad y al derecho es cuestión de interés social, cualquiera que sea la rama del derecho objetivo a que corresponda la cuestión que constituye el objeto del proceso: penal, civil, laboral, etc. En el proceso civil moderno se deben dar al juez facultades especialmente en materia de pruebas, para decretarlas oficiosamente con absoluta libertad, para que la falta de iniciativa de las partes y las maniobras de éstas no ahoguen su criterio ni burlen la justicia y para hacer efectiva la lealtad procesal, la buena fe, la igualdad real de las partes, la economía y la celeridad del proceso, poniendo freno a las actividades dilatorias o dolosas de los litigantes y evitando la injusticia de la sentencia que niega el derecho a la parte cuyo abogado descuida la defensa o es menos capaz o de mala fe (lo cual le ocurre generalmente a la más pobre e ignorante). Debe aplicarse al proceso el principio fundamental del derecho moderno, sobre la protección de los débiles”*¹⁴⁶.

Segundo o disposto no art.º 411.º do CPC, o juiz deve realizar ou ordenar, oficiosamente, todas as diligências necessárias ao apuramento da verdade e à justa composição do litígio, quanto aos factos de que lhe é lícito conhecer. Isto significa que o juiz não deve adotar apenas uma posição passiva, adquirindo o material probatório fornecido pelas partes e, com base neste, decidir. O julgador deve solicitar os esclarecimentos necessários às partes, convocá-las para uma discussão para a definição dos termos ou contornos do litígio, solicitar a produção de prova, independentemente da vontade das partes. Estes poderes de gestão material do processo que assistem ao juiz revelam-se nitidamente na

¹⁴³ Outra derrogação ao princípio do dispositivo no processo civil consta do art.º 931.º n.º 7 do CPC. O legislador ordinário atribui assim ao juiz a possibilidade de este adotar a solução mais adequada e razoável para o caso concreto.

¹⁴⁴ Citando Jorge Amaral: *“O princípio do dispositivo tem vindo a ceder gradualmente em benefício do princípio do inquisitório, que é o princípio inverso, em que ao juiz é atribuído um papel mais ativo na condução do processo”*. Amaral, Jorge Augusto Pais, *Direito Processual...*, cit. p. 17.

¹⁴⁵ Almeida, Francisco Manuel Lucas Ferreira, *Direito Processual Civil*, Volume I, cit. pp. 80-81.

¹⁴⁶ Echandiá, Devis, *Teoría General del Proceso*, Editorial Universidade, 3.ª Edição, 2013, cit., p. 62.

audiência prévia, quando realizada – art.º 591.º n.º 1 do CPC. Por outro lado, note-se na autorização legal contida no art.º 5.º n.º 2 al. b) do CPC que permite ao juiz conhecer os factos complementares e/ou concretizadores¹⁴⁷, independentemente de serem invocados ou alegados pelas partes, que resultam da instrução da causa¹⁴⁸. Todavia, os poderes inquisitórios do julgador têm sempre como limite os factos essenciais que integram a causa de pedir e aqueles em que se baseiam as exceções invocadas – estes não podem ser investigados por ordem do tribunal, sem a correspondente alegação. O mesmo sucede em relação aos factos instrumentais¹⁴⁹ que resultem da instrução da causa e dos factos notórios, relativamente aos quais o juiz tem o dever de os conhecer, sendo irrelevante a alegação dos mesmos pelas partes (art.ºs 412.º, 413.º e 5.º do CPC).

Apesar de o impulso processual pertencer às partes, o juiz deve providenciar pelo andamento regular e célere do processo, desenvolvendo as atuações necessárias ao normal prosseguimento da ação e recusando o que for impertinente ou meramente dilatatório, suprimindo a falta de pressupostos processuais cuja sanção seja possível ou, dependendo esta de ato de uma das partes, convidando estas a praticá-los em ordem à regularização da instância e ao proferimento de uma decisão de mérito (art.º 6.º do CPC). Por outro lado, o juiz tem o poder de adaptar a tramitação processual às especificidades da causa e adaptar o conteúdo e a forma dos atos processuais ao fim que pretendem servir – art.º 547.º do CPC. Atente-se ainda no poder-dever atribuído pela ordem jurídica ao juiz no sentido de convidar as partes a suprir insuficiências ou imprecisões na exposição da matéria de facto alegada – art.º 590.º n.º 4 do CPC.

À luz do ordenamento positivo atual, o princípio do dispositivo não pode ser entendido em termos absolutos¹⁵⁰. O princípio do inquisitório estabelece verdadeiros limites ao princípio do dispositivo¹⁵¹. Por exemplo, o julgador pode requisitar informações, pareceres técnicos, plantas, fotografias, entre outros documentos necessários ao apuramento dos factos (art.º 436.º do CPC), pode

¹⁴⁷ Os factos complementares ou concretizadores distinguem-se dos factos essenciais, na medida em que os primeiros se traduzem naqueles que são indispensáveis à procedência da ação ou exceção, porém “*não integram o núcleo essencial da situação jurídica alegada pela parte*” (Teixeira de Sousa), enquanto que os segundos são absolutamente necessários à individualização da situação jurídica invocada pela parte. Com efeito, a falta de invocação dos factos complementares e/ou concretizadores determinam a improcedência da ação ou da exceção. A inexistência de factos essenciais, quando digam respeito ao autor, tem por efeito a ineptidão da petição inicial, gerando a nulidade de todo o processo. Sousa, Miguel Teixeira, *Estudos sobre o Processo Civil*, LEX, 2.ª Edição, Lisboa, 1997, pp. 71-73.

¹⁴⁸ No entanto, o julgador deve dar oportunidade às partes para se pronunciarem sobre esses factos. Não concordamos com Lebre de Freitas quando afirma que o juiz não se pode substituir às partes na introdução no processo dos factos complementares e concretizadores dos alegados nos articulados. Na nossa perspetiva, deve prevalecer o princípio do inquisitório e da descoberta da verdade material, sendo esta a interpretação mais adequada do art. 5.º n.º 2 al. b) do CPC, à luz de uma conceção objetivista do processo. Assim a parte não precisa de manifestar a vontade de se aproveitar deles, pois o juiz também deve desenvolver uma atitude ativa na descoberta da verdade, dentro dos limites dos factos essenciais que integram a causa de pedir e as exceções que são invocadas pelo réu. Esse dever jurídico que impende sobre o tribunal é ainda mais importante quando se trata de direitos indisponíveis. Sobre a conceção objetivista do processo remetemos para o exposto no ponto 3 da introdução. Acerca da posição de Lebre de Freitas vide Freitas, José Lebre, *Introdução ao Processo Civil, Conceito e Princípios Gerais ...*, cit., p.168. No mesmo sentido, Sousa, Miguel Teixeira, *Estudos sobre o Processo Civil*, LEX, 2.ª Edição, Lisboa, 1997, p. 74.

¹⁴⁹ Os factos instrumentais “*são utilizados para realizar a prova indiciária dos factos principais, isto é, esses factos são aqueles de cuja prova se pode inferir a demonstração dos correspondentes factos essenciais. Portanto, o âmbito de aplicação dos factos instrumentais coincide com o da prova indiciária*”. Sousa, Miguel Teixeira, *Estudos sobre o Processo...*, cit. pp. 72-73.

¹⁵⁰ Amaral, Jorge Augusto Pais, *Direito Processual...*, cit. p. 18.

¹⁵¹ Sobre a conflitualidade dos princípios, vide infra ponto 1.3.7.

determinar a comparência pessoal das partes para a prestação de depoimento ou esclarecimento de factos que interessem à decisão da causa em qualquer altura do processo¹⁵², sem depender da vontade de qualquer outro sujeito processual.

1.2. No Direito processual tributário

No contexto da jurisdição tributária, a jurisprudência tem entendido que o princípio do dispositivo constitui um importante parâmetro normativo a ter em consideração na resolução de problemas práticos. Atente-se, por exemplo, no acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo, no contexto do processo n.º 0378/10.8, de 08/01/2020, em que se afirmou o seguinte:

“No nosso sistema, vigora o princípio do dispositivo ou da disponibilidade das partes que é um dos princípios basilares e estruturantes relativo à prossecução processual, assegurando a autonomia das partes na definição dos fins que elas procuram obter através da ação, fazendo recair sobre elas o dever de formularem o pedido e de alegarem os factos que lhe servem de fundamento e os factos em que estruturam as exceções – artigo 264.º, n.º1, do CPC, hoje art.º 5 do NCPC”.

Outro exemplo da aplicabilidade do princípio do dispositivo no processo tributário consta do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo, no âmbito do processo n.º 01161/11, de 04/12/2019, em sede do qual se pronunciou nesse sentido: *“Como expressão do princípio do dispositivo, o tribunal não pode ocupar-se senão das questões suscitadas pelas partes, salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento oficioso de outras (art.º 608º n.º 2 do CPC vigente)”*.

Revelada a posição do Supremo Tribunal Administrativo quanto à matéria que agora nos ocupa, importa tomar posição sobre a questão da relevância do princípio do dispositivo no processo tributário.

À luz do programa constitucional no que respeita ao domínio da tributação, é difícil conceber o processo tributário como sendo enformado, em larga medida, pelo princípio do dispositivo. Note-se que os princípios da legalidade, imparcialidade, prossecução do interesse público, verdade material e capacidade contributiva (sendo que este último constitui um corolário do princípio da igualdade) vinculam a Administração tributária¹⁵³. De acordo com tais princípios de índole constitucional, é correto afirmar que o contribuinte tem um direito a ser tributado nos termos que a lei define, uma vez que só

¹⁵² Vejam-se os art.ºs 487.º n.º 2, 494.º n.º 1, 526.º n.º 1, todos do CPC. Independentemente da vontade das partes, o juiz pode ordenar a produção de prova. Assim, uma das partes no processo civil pode não querer a realização de uma determinada perícia ou a inquirição de uma determinada testemunha - ainda que seja previsível que a sua produção lhe trará benefícios -, mas o tribunal tem o dever legal de investigar em ordem a descobrir a verdade material, dentro dos limites dos factos que lhe compete conhecer. Por isso, a vontade do julgador, mesmo relativamente a questões de carácter privado ou particular, pode sobrepor-se à das partes.

¹⁵³ V. art.º 13.º, art.º 103.º n.º 1 e, por último, o art.º 266.º n.º 2 da CRP.

assim é possível alcançar uma justa distribuição dos encargos tributários¹⁵⁴ e limitar o poder tributário do Estado que inevitavelmente irá afetar negativamente o direito de propriedade dos contribuintes (art.º 62.º da CRP).

Por conseguinte, as prescrições normativas da Lei Fundamental da República Portuguesa não devem ser esquecidas quando saímos do plano do procedimento tributário e entramos no domínio do processo tributário¹⁵⁵. Assim o processo tributário deve ser perspetivado como um meio jurídico fundamental para se alcançarem os mencionados objetivos constitucionais no contexto da tributação. Com isto, queremos afirmar que os direitos dos contribuintes devem ser acautelados quando se constate uma atuação administrativa ilegal¹⁵⁶ no âmbito do processo tributário, da mesma forma que a Administração tributária deve merecer uma tutela jurisdicional quando atua sob a veste de entidade cujo fim é a prossecução do interesse público, nos quadros da legalidade. Por isso é que defendemos uma conceção objetivista do processo tributário, como já mencionamos¹⁵⁷.

Face ao exposto, facilmente se constata que a preponderância atribuída ao princípio do dispositivo no processo tributário, na linha do entendimento jurisprudencial perfilado, pode significar uma tributação inconstitucional ou ilegal uma vez que ao se aceitar que o processo tributário se encontra na disponibilidade das partes – fazendo-se prevalecer a vontade privada ou a autonomia da vontade dos contribuintes – estamos a favorecer a existência de uma tributação de acordo com a vontade daquelas e não segundo os parâmetros jurídicos que a deviam conformar. Por outro lado, se o fundamento do princípio do dispositivo radica da necessidade de acautelar a autonomia da vontade privada, pode colocar-se a questão de saber a que título pode a Administração tributária agir no processo, em ordem à prossecução de fins próprios ou privados, quando os fins que esta prossegue são determinados pelo legislador democrático, independentemente da vontade dos órgãos e agentes que a integram.

No nosso entendimento, o princípio do dispositivo não se adequa à natureza do processo tributário. Ao contrário do processo civil, em que se discutem relações jurídico-privadas (em sede das quais se vislumbram, geralmente, direitos disponíveis), o processo tributário tem por objeto um litígio

¹⁵⁴ Note-se no disposto no art.º 103.º n.º 3 da CRP, segundo o qual ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei. Cfr. Sanches, José Luís Saldanha, *Princípios do Contencioso Tributário*, Fragmentos, 1987, pp.24 e ss.

¹⁵⁵ Não deve ser esquecido o facto de que a Administração tributária tem o dever de investigar os factos relevantes para o apuramento exato dos contornos da obrigação tributária, sendo que, em virtude dos princípios da legalidade e da imparcialidade, aquela deve rever o ato tributário praticado quando constatar que houve uma ilegalidade cometida que teve por efeito a diminuição da receita percecionada ou o aumento da mesma, devendo a primeira agir de modo a repor a legalidade do ato praticado, a não ser que o ato tributário realizado se tenha consolidado juridicamente no tempo, ao abrigo do princípio da segurança jurídica, caso em que inevitavelmente o ato administrativo tributário viciado não poderá ser afastado do ordenamento jurídico, sendo correto afirmar que a estabilidade dos seus efeitos merece proteção jurídica por parte do sistema jurídico português. Sanches, José Luís Saldanha, *Princípios do Contencioso Tributário*, Fragmentos, 1987, pp. 47-49.

¹⁵⁶ Utilizamos a palavra ilegalidade num sentido amplo, como sendo uma violação de um padrão de juridicidade (decorrente, designadamente, da Constituição, lei parlamentar, decreto-lei do governo, regulamento).

¹⁵⁷ Vide ponto III da introdução.

de natureza pública, em que estão envolvidos direitos indisponíveis de cariz tributário¹⁵⁸. Nesta linha, a motivação que a doutrina e a jurisprudência têm explicitado para a vigência do princípio do dispositivo no processo civil não tem razão de ser no processo tributário, uma vez que na maior parte dos casos os direitos e deveres que integram a relação jurídica tributária não são suscetíveis de livre disposição¹⁵⁹.

Ainda assim, o princípio do dispositivo revela-se útil para o seguinte efeito: acentuar o papel das partes, às quais compete a decisão de se dirigirem ao Tribunal para requerer uma providência jurisdicional¹⁶⁰. Por exemplo, se o contribuinte entender que foi destinatário de um ato tributário do qual resultou a obrigação de pagar um montante de imposto superior ao legalmente devido, cabe a este intentar a respetiva impugnação judicial¹⁶¹, mediante a apresentação de uma petição inicial¹⁶² no serviço periférico local ou junto do tribunal tributário competente para a ação – art.º 103.º do CPPT. O mesmo vale para o credor tributário. Quando a lei prevê a necessidade de intervenção do poder jurisdicional, como condição intransponível ao exercício de um poder jurídico por parte daquele, é preciso que a Administração tributária se dirija ao Tribunal competente para que este autorize ou defira a realização de uma concreta atuação administrativa. Pense-se assim nos casos em que a Administração tributária pretende ter acesso a dados abrangidos pelo sigilo profissional (pense-se num consultório médico, num escritório de advogados) em ordem a obter as informações necessárias para o correto apuramento dos rendimentos auferidos por um determinado contribuinte. Para aceder a tais informações, havendo oposição por parte do contribuinte, é necessária uma autorização concedida pelo Tribunal de comarca competente com base em pedido fundamentado da Administração tributária (art.º 63.º n.º 5 al. b) e 6 da LGT)¹⁶³. Atente-se também no seguinte exemplo: se o credor tributário pretende efetuar o arresto dos bens de um contribuinte para evitar o risco sério de dissipação patrimonial por parte deste, aquele terá de solicitar ao Tribunal o decretamento da providência dado que o arresto é uma medida cautelar de natureza jurisdicional – art.ºs 136.º e ss do CPPT.

Por seu turno, não deixamos de reconhecer o papel que as partes desempenham, embora de modo reflexo no que respeita ao contribuinte, na realização da justiça na tributação, assente na

¹⁵⁸ Sanches, José Luís Saldanha, *Princípios do Contencioso Tributário*, Fragmentos, 1987, pp. 29-43.

¹⁵⁹ Vide por exemplo os art.ºs 30.º n.º 2 e 36.º n.º 2 da LGT. Acerca do princípio da indisponibilidade das situações jurídicas tributárias cfr. Rocha, Joaquim Freitas; Silva, Hugo Flores, *Teoria Geral da Relação Jurídica...*, cit. pp. 40-49.

¹⁶⁰ A jurisdição pode ser qualificada como inerte no sentido de que a sua intervenção depende de provocação por parte do interessado. Este fenómeno verifica-se porque o juiz que instaurasse o processo por sua iniciativa corria o risco de ficar ligado psicologicamente à pretensão, com eventuais prejuízos para o julgamento imparcial da causa. Cintra, Antonio Carlos de Araújo; Grinover, Ada Pellegrini; Dinamarco, Cândido Rangel, *Teoria Geral do ...*, cit., pp.76 e ss.

¹⁶¹ Para uma análise do processo de impugnação judicial, Rocha, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 7.ª Edição, 2019, pp. 309 e ss.

¹⁶² A vontade das partes está implícita no princípio da necessidade do pedido que vigora tanto no processo civil como no processo tributário, sendo uma dimensão normativa respeitante à promoção ou iniciativa processual. Andrade, José Carlos Vieira, *Justiça Administrativa*, Almedina, 14.ª Edição, 2015, p. 397

¹⁶³ Vide, por exemplo, o acórdão do Tribunal da Relação do Porto, proc. n.º 1606/17.4T8PVZ.P1, do 07/11/2019, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/56a6e7121657f91e80257cda00381fdf/f62bcb4c7174c4d1802584cd003ea4a0?OpenDocument&Highlight=0,1606%2F17>.

verdade material, na legalidade e na igualdade nas tarefas de liquidação e cobrança. Neste segmento, estas podem fazer as alegações de facto e de direito que entendam adequadas e juntar os respetivos meios probatórios¹⁶⁴ no sentido de obter o convencimento do juiz acerca da realidade percecionada e exteriorizada nos correspondentes articulados. Nessa medida, reconhece-se o poder que as partes detêm de influenciar o desfecho da causa, materializado no proferimento da decisão judicial transitada em julgado¹⁶⁵. Por exemplo, se o contribuinte pretende impugnar uma providência cautelar adotada pela Administração tributária, aquele deve instaurar uma ação nos termos do art.º 144.º do CPPT, invocando no respetivo requerimento as razões de facto e de direito que justificam a anulação total ou parcial da providência cautelar¹⁶⁶. Perante a instauração de uma ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária tem de invocar a titularidade de um direito ou interesse legalmente protegido a reconhecer e expor os factos que fundamentam essa titularidade. Por outro lado, o requerente tem todo o interesse em demonstrar que esse meio processual é o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efetiva do direito ou interesse legalmente protegido (art.º 145.º do CPPT), uma vez que caso o Tribunal não considere preenchido esse requisito legalmente previsto no art.º 145.º n.º 3 do CPPT a ação não irá proceder¹⁶⁷. Nesta medida concordamos que o princípio do dispositivo constitui uma dimensão normativa no processo tributário¹⁶⁸, ainda que fortemente condicionado pelos princípios da verdade material, do inquisitório e da legalidade, enquanto diretrizes que se impõem em nome da efetivação de uma justiça material no domínio da tributação.

Refira-se também que, no contexto do recurso de uma decisão jurisdicional, o recorrente tem a possibilidade de suscitar a intervenção do tribunal superior, delimitando o âmbito de intervenção deste através da formulação de conclusões das alegações. Todavia, os tribunais (seja em que instância for)

¹⁶⁴ Nos termos do art.º 115.º n.º 1 do CPPT são admitidos no processo tributário os meios gerais de prova.

¹⁶⁵ Todavia, não concordamos com a aplicabilidade do princípio da limitação do juiz pela causa de pedir (ou princípio da substanciação) no domínio do processo tributário, de acordo com o qual o Tribunal só pode basear a sua decisão em factos invocados no processo como fundamentos concretos do efeito jurídico pretendido (os chamados factos principais). Este princípio refere-se aos factos e não à qualificação jurídica dos mesmos, que, segundo a doutrina dominante, integra o espaço de liberdade do juiz, pois é este que tem de aplicar o direito aos factos. Sobre o princípio da limitação do juiz pela causa de pedir v. Andrade, José Carlos Vieira de Andrade, *A justiça Administrativa*, Almedina, 16.ª Edição, 2018, pp. 446-447.

¹⁶⁶ Art.º 144.º n.º 4 do CPPT.

¹⁶⁷ V. conclusões do acórdão do STA, proc. n.º 0204/17.7BECTB 01467/17, de 03-06-2020:

I - Não existe no ordenamento jurídico tributário nenhum meio processual em que caibam pedidos de condenação da administração a não reverter contra o Autor as dívidas tributárias de uma sociedade;

II - Não existindo meio processual adequado, é a ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária que deve acolher a pretensão formulada, ainda que com as adaptações necessárias;

III - Todavia, a ação só deve ser admitida quando, designadamente, se alegue e demonstre que a utilização desta via se mostra imprescindível;

IV - Não alega nem demonstra a imprescindibilidade da ação quem se limita a alegar, na essência, que só com esta ação pode obter uma decisão que vincule a Administração Tributária para o presente e para o futuro".

¹⁶⁸ V. ainda art.º 146.º B n.º 1 do CPPT (que exige, por parte do requerente, a invocação sumária das razões da sua discordância em requerimento apresentado no tribunal tributário relativamente ao ato administrativo de acesso a dados bancários); art.º 147.º n.º 3 (no «*requerimento dirigido ao tribunal tributário de 1.ª instância deve o requerente identificar a omissão, o direito ou interesse legítimo violado ou lesado ou suscetível de violação ou lesão e o procedimento ou procedimentos a praticar pela administração tributária para os efeitos previstos no n.º 1*»).

estão obrigados a assegurar o respeito pela constituição, poder-dever esse que implica o afastamento de soluções normativas violadoras das regras e dos princípios nela consignados¹⁶⁹.

Por último, os valores e os bens jurídicos envolvidos no processo tributário justificam igualmente fortes restrições à confissão de factos - a confissão destes não pode implicar a disposição de direitos indisponíveis como o direito à perceção da receita pública¹⁷⁰. Pelas razões já expostas, as causas de suspensão e de extinção da instância por acordo das partes, em princípio¹⁷¹, não têm relevância jurídica no domínio do direito processual tributário. No que concerne à desistência da instância ou do pedido por parte do contribuinte, reclamante, impugnante, oponente, requerente, entendemos que tal poder jurídico não pode ser aceite na medida em que se está perante matérias subtraídas à disponibilidade da vontade particular, sendo de considerar inaplicável o disposto no CPC relativamente a este assunto.

No presente estado da nossa investigação, importa realizar uma análise crítica a alguns acórdãos em sede dos quais se debateram questões jurídicas relacionadas com o princípio do dispositivo.

No acórdão do STA, proferido na sequência do proc. n.º 0931/13, de 03/02/2016, o Supremo Tribunal Administrativo limitou-se a confirmar uma decisão tomada pelo *tribunal a quo*, no sentido do reconhecimento da caducidade do direito à liquidação de uma dívida de IVA. Todavia, o tribunal que proferiu a decisão em 1ª instância não exerceu os seus poderes inquisitórios como deveria à luz do disposto no art.º 13.º do CPPT e do art.º 99.º da LGT, uma vez que incorreu em omissão ao não realizar diligências investigatórias necessárias à obtenção da verdade material. Na verdade, o órgão jurisdicional que proferiu a decisão recorrida, considerando que não constavam nos autos prova concreta do período em que o prazo de caducidade esteve suspenso em virtude do procedimento de inspeção ao impugnante¹⁷², deveria ter exercido os seus poderes de investigação com o objetivo de apurar se houve uma verdadeira suspensão da contagem do prazo de caducidade e, no caso afirmativo, por quanto tempo se verificou o evento suspensivo. O Supremo Tribunal Administrativo, em sede de recurso, veio a confirmar a decisão recorrida, afirmando que a Administração tributária tinha o

¹⁶⁹ De modo muito claro, o art.º 204.º da CRP refere que os tribunais não podem aplicar leis que não são conformes com as regras e com os princípios plasmados na Constituição, nos feitos submetidos à sua apreciação.

¹⁷⁰ Vide o art.º 289.º n.º 1 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT.

¹⁷¹ No âmbito da execução coerciva de decisões jurisdicionais transitadas em julgado (art.º 146.º n.º 1 do CPPT), que se traduzam numa condenação ao cumprimento de uma obrigação por parte da Administração tributária em benefício do contribuinte, é possível a fixação de uma indemnização por acordo entre os sujeitos da relação jurídica tributária no caso de existir concordância por parte do contribuinte relativamente à existência de uma causa legítima de inexecução (art.º 166.º e art.º 177.º do CPTA) ou perante a inexistência de verba ou cabimento orçamental que permita o pagamento imediato da quantia devida (art.º 171.º do CPTA). Sobre a execução de julgados em matéria tributária, vide Silva, Hugo Flores, *A execução de julgados*, in Gomes, Carla Amado; Rocha, Joaquim Freitas; Serrão, Tiago, *Comentários à Legislação Processual Tributária*, AAFDL, 2019, pp. 239 e ss.

¹⁷² De acordo com o disposto no art.º 46.º n.º 1 da LGT, o prazo de caducidade suspende-se com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou do despacho de início da ação de inspeção externa. V. sobre o regime normativo da caducidade do direito à liquidação Rocha, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento e Processo...*, pp. 516 e ss.

ónus de alegar e de demonstrar os factos constitutivos da existência dessa suspensão. A nosso ver, o Supremo Tribunal deveria ter anulado a decisão recorrida e mandado baixar os autos para o tribunal *a quo* em ordem ao apuramento dos factos necessários a uma decisão jurisdicional conforme ao direito constituído. Como se sabe, a suspensão, a que aludimos, traduz-se num evento ou numa situação de vida cuja ocorrência tem por efeito a paralisação da contagem do prazo que a Administração tributária tem para liquidar o tributo, sendo que, cessando o evento que originou a suspensão, a contagem do prazo de caducidade continua a correr normalmente, sem se verificar a inutilização do tempo decorrido anteriormente. Reiteramos que o incumprimento do dever de investigação que impende sobre tribunal pode ter originado uma situação de não arrecadação do imposto, em desconformidade com a lei, na medida em que a averiguação do tempo exato em que se consubstanciou a suspensão da contagem do prazo de caducidade era suscetível de influenciar a decisão proferida a final, no sentido oposto, isto é, pela não verificação da caducidade do direito de liquidar a dívida tributária. O Tribunal *a quo* e o tribunal *ad quem* entenderam erroneamente, a nosso ver, que o princípio do dispositivo tem prevalência sobre o princípio do inquisitório, ainda que as questões subjacentes ao litígio digam respeito a matérias subtraídas da livre disponibilidade das partes.

Atente-se agora na questão da condenação da Administração tributária no pagamento de juros indemnizatórios¹⁷³ em virtude da procedência de um processo de impugnação judicial no qual se reconheceu a existência de um erro imputável aos serviços de cobrança competentes que implicou o pagamento de um tributo em montante superior ao devido nos termos legais (art.º 43.º da LGT e art.º 61.º do CPPT), sem que o contribuinte lesado tenha peticionado os mesmos. Em 18 de Maio de 2005, o STA foi convocado a pronunciar-se sobre esta problemática, no contexto do proc. n.º 0296/05, tendo sido perfilhado uma solução conforme com o princípio do dispositivo, isto é, entendeu-se que se o impugnante apenas solicitou ao Tribunal a anulação do ato de liquidação praticado pela entidade competente não há razão para condenar a Administração tributária ao pagamento de juros indemnizatórios, perante a procedência do pedido impugnatório. Nas palavras do STA:

¹⁷³ Acerca das diferentes espécies de juros em matéria tributária, vide Rocha, Joaquim Freitas; Silva, Hugo Flores, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, 2019, pp. 123 e ss.

“Uma coisa é a obrigação da Administração, de pagar juros indemnizatórios, outra, diferente, é a do tribunal – que os recorrentes reclamam – de proferir condenação nesses juros. Tal só se lhe impõe quando lhe for pedido, pois que, se, no que toca aos factos, o processo judicial tributário é presidido pelo princípio do inquisitório, já no que concerne ao objeto do processo e pretensões a deferir ou indeferir, a atividade do juiz não deixa de estar constringida pelo princípio do dispositivo “.

Porém, atualmente o STA assume uma posição distinta quanto a este assunto. Veja-se o acórdão proferido pelo mesmo tribunal em 3 de maio de 2018, no contexto do proc. n.º 0250/17, no contexto do qual se entendeu que a condenação da Administração tributária no pagamento de juros indemnizatórios, quando estejam preenchidos os respetivos pressupostos legais, não depende da existência de prévio pedido por parte do contribuinte uma vez que o art.º 100.º da LGT estabelece de modo claro que *a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.* Deste modo, retiramos desta jurisprudência a inaplicabilidade, a título subsidiário, do art.º 609.º do CPC ao processo tributário, uma vez que o pedido não constitui uma limitação objetiva da sentença, devendo esta corresponder à afirmação da legalidade das atuações (privadas ou públicas) que se discutem no processo assim como a proteção dos valores e bens merecedores de tutela jurídica, com respeito pelo princípio do Estado de Direito.

Em termos de direito comparado, a questão de saber se o processo tributário é enformado predominantemente por um princípio do dispositivo coloca-se em outros ordenamentos jurídicos. Na ordem jurídica italiana, alguns autores defendem que o princípio do dispositivo vigora no processo tributário nos mesmos termos como vigora no processo civil¹⁷⁴, enquanto que a doutrina minoritária suporta a tese de que o princípio do inquisitório prevalece sobre aquele, pelo que o julgador não deve ficar limitado pela intervenção das partes. No ordenamento jurídico italiano as normas do código de processo civil também são aplicáveis enquanto Direito subsidiário, por força do art.º 1.º n.º 2 do *Codice del Processo Tributario, (Decreto n.º 546/1992)*. Com efeito, de acordo com o art.º 99.º e 112.º do CPC italiano, o recorrente fixa o objeto do processo, entendido como pedido e fundamentos; o mesmo sucede com os factos da causa, que são definidos pelas partes, e, além disso, o tribunal tem de fundamentar a sua decisão com base nas provas apresentadas por aquelas, estando o poder de aquisição probatória do tribunal circunscrito nos exatos termos do processo civil. Estas premissas são

¹⁷⁴ Cfr. Vassallo, Luigi, *Le Prove e Gli Indizi nel Processo Tributario*, Giuffrè Editore, 2014, p.10-18. V. Tesaurò, Francesco, *Manuale del Processo Tributario*, G.Giappichelli Editore, 3.º Edição, 2016, pp. 182-183.

consideradas como dados normativos, conformadores do processo tributário italiano, de acordo com a doutrina maioritária.

2. Princípio do inquisitório

2.1. No Direito processual civil

O princípio do inquisitório, como temos vindo a referir, constitui uma limitação da força normativa do princípio do dispositivo. Dispõe o art.º 411.º do CPC que: “*Incumbe ao juiz realizar ou ordenar, mesmo oficiosamente, todas as diligências necessárias ao apuramento da verdade e à justa composição do litígio, quanto aos factos que lhe é lícito conhecer*”¹⁷⁵. Isto significa que não são só as partes que desempenham o papel de sujeitos processuais responsáveis pela recolha do material fático da causa, uma vez que se impõe igualmente ao juiz o dever de investigar¹⁷⁶ para que a decisão jurisdicional a proferir se revele mais próxima possível da verdade material¹⁷⁷.

A fase da instrução no processo civil é o momento mais adequado para o exercício por parte do julgador dos seus poderes (deveres) inquisitoriais, na medida em que se trata de uma etapa processual em que se procurará demonstrar a realidade dos factos que foram enunciados no despacho de fixação dos temas de prova ou, quando não tenha de haver lugar a tal enunciação, dos factos necessitados de prova – art.º 341.º do CC e art.º 411.º do CPC¹⁷⁸. Assim se verifica atualmente o reconhecimento da importância do princípio da investigação em detrimento do princípio do dispositivo, afastando-se, por isso, uma resolução jurisdicional do litígio assente na configuração formal dos factos de exclusiva responsabilidade das partes.

O dever de investigação relaciona-se também com o dever de cooperação do tribunal com as partes. Estes deveres radicam assim do modelo social de processo¹⁷⁹, sendo indiscutível a relevância de determinados valores culturalmente evidenciados (ainda que indiretamente, através do processo legislativo) que o juiz deve fazer cumprir ao longo de todo o processo.

Todavia, o princípio do inquisitório não é um princípio absoluto, à luz do Código de Processo Civil. Na definição do seu núcleo normativo, deve considerar-se o princípio do dispositivo que impõe um

¹⁷⁵ Sobre o princípio do inquisitório no processo civil, Cunha, António Júlio, *Direito Processual Civil Declarativo*, Quid Juris, 2.ª Edição, 2015, pp. 67-69.

¹⁷⁶ “*El principio inquisitivo, por el contrario, por un aspecto le da al juez la función de investigar la verdad por todos los medios legales a su alcance, sin que la inactividad de las partes lo obligue ni lo limite a decidir únicamente sobre los medios que ellas le lleven o le pidan, y por outro aspecto lo faculta para iniciar de oficio el proceso y para dirigirlo con iniciativas personales*”. V. Echandía, Devis, *Teoría General del Proceso*, Editorial Universidade, 3.ª Edição, 2013, p. 61.

¹⁷⁷ Como refere Lebre de Freitas: “*A prova dos factos da causa deixou, no processo civil hodierno, de constituir monopólio das partes: de acordo com o art. 411.º [do CPC], o juiz tem o dever de realizar ou ordenar oficiosamente as diligências necessárias ao apuramento da verdade*”. Freitas, José Lebre, *Introdução ao Processo Civil...*, cit., p. 178.

¹⁷⁸ Almeida, Francisco Manuel Lucas Ferreira, *Direito Processual Civil, Volume I*, Almedina, 2.ª Edição, 2018, pp. 85-90.

¹⁷⁹ Sobre o modelo social do processo já nos pronunciamos no ponto III da introdução.

limite relevante aos poderes de investigação do juiz. Referimo-nos concretamente à impossibilidade de o juiz investigar os factos essenciais não alegados pelas partes que integram a causa de pedir e aqueles em que se baseiam as exceções invocadas – art.º 5.º n.º 1 do CPC¹⁸⁰. Relativamente a estes factos, sobre as partes recai o ónus de os alegar ao abrigo do princípio do dispositivo. Assim, o tribunal não poderá convidar as partes a aperfeiçoar os articulados em virtude da incompletude na exposição dos factos essenciais.

Note-se que uma vez constatada no processo a falta de factos essenciais individualizadores da causa de pedir na petição inicial, a consequência jurídica resultante dessa omissão, e que deve ser operada pelo juiz, é a ineptidão da petição inicial, geradora de nulidade de todo o processo nos termos do art.º 186.º do CPC (e não o exercício dos seus poderes de investigação). Perante a omissão do réu na alegação dos factos fundamentais em que assentam as exceções perentórias invocadas, verificar-se-á a preclusão da possibilidade de os alegar em juízo¹⁸¹, ressalvando-se, contudo, a possibilidade de dedução de articulados supervenientes desde que se verifiquem os condicionalismos prescritos no art.º 588.º do CPC. A este propósito, convém destacar que o princípio do inquisitório possibilita às partes a produção de prova relativamente a meios probatórios não oferecidos em tempo oportuno. Por outras palavras, ainda que vigore no processo civil o princípio da preclusão processual¹⁸², as partes podem apelar ao julgador para que este ordene de modo oficioso a junção de um determinado documento ou a realização de uma determinada diligência probatória desde que fique demonstrada a relevância da junção ou da produção do elemento probatório para o apuramento da descoberta da verdade material ou a boa decisão da causa. Como bem se afirma no acórdão proferido pelo tribunal da Relação do Porto, no contexto do proc. n.º 285/14.5, de 2 de Julho de 2020:

“ [...] terá de existir no caso concreto um equilíbrio entre a responsabilização da parte pela sua inércia na junção e o interesse, pertinência e atendibilidade dos documentos no caso concreto, por forma a evitar junções de documentos com base em diligências meramente dilatórias [...] mas ao mesmo tempo, permitir a introdução no processo de todos os meios de prova relevantes e pertinentes para o interesse social de boa decisão da causa “.

Citando ainda o mesmo tribunal:

“ Note-se aliás que segundo o Tribunal Europeu dos Direitos do Homem a garantia de processo equitativo (‘fair trial’) coloca o tribunal sob o dever de levar a cabo um exame aprofundado dos pedidos, fundamentos e provas aduzidos pelas partes; e se se reconhece uma larga margem de

¹⁸⁰ V. a este propósito, Almeida, Francisco Manuel Lucas Ferreira, *Direito Processual Civil, Volume I*, Almedina, 2.ª Edição, 2018, pp. 85-90;

¹⁸¹ Neste sentido, Almeida, Francisco Manuel Lucas Ferreira, *Direito Processual Civil, Volume I*, Almedina, 2.ª Edição, 2018, pp.86-87; Pimenta, Paulo, *Processo Civil Declarativo*, Almedina, 2015, pp. 29-30.

¹⁸² Sobre este princípio *vide* infra ponto 9 do capítulo II.

apreciação aos legisladores e tribunais nacionais para estabelecerem as regras de admissibilidade e apreciação das provas, não se deixa de afirmar que as restrições à apresentação de provas não podem ser arbitrárias ou desproporcionadas, antes têm de ser consistentes com a exigência de julgamento equitativo e que sempre se deve exigir que o procedimento na sua globalidade, incluindo os aspetos relativos à admissibilidade das provas, seja equitativo. Nesta medida é simples afirmar que a atividade do tribunal é norteadada pelo poder dever do inquisitório e da cooperação “.

No que diz respeito aos factos que sejam complemento ou concretização dos que as partes hajam alegado e resultem da instrução da causa, os poderes investigatórios do juiz são amplos, na medida em que pode tomar conhecimento deles e valorá-los no momento do proferimento da decisão jurisdicional – art.º 5.º n.º 2 al. b) do CPC. Não obstante, o tribunal tem de possibilitar às partes o efetivo exercício do contraditório para que os novos factos possam ser integrados no processo de forma válida, nos termos do art.º 5.º n.º 2 al. b) *in fine* do CPC.

O tribunal tem ainda o dever de conhecer os factos instrumentais que resultem da instrução da causa. Os factos instrumentais¹⁸³ destinam-se a permitir a realização da prova dos factos principais ou essenciais. Portanto, estamos perante outra limitação ao princípio do dispositivo¹⁸⁴ – art.º 5.º n.º 2 al. b) do CPC.

O conteúdo normativo do princípio do inquisitório revela-se insito em muitas disposições legais de cariz processual, designadamente, no poder que assiste ao juiz de utilizar dados confidenciais nos termos do art.º 418.º n.º 1 do CPC, requisitar documentos segundo o art.º 436.º n.º 1 do CPC, ordenar o depoimento de parte à luz do art.º 452.º n.º 1 do CPC, determinar a realização de prova pericial em face do prescrito nos art.ºs 477.º e 487.º n.º 2 do CPC, entre outras diligências de prova que podem ser produzidas por iniciativa do juiz (art.ºs 490.º n.º 1, 501.º, 526.º n.º 1, 604.º n.º 7 todos do CPC). A falta de realização de diligências investigatórias por parte do juiz, quando seja possível antever, segundo critérios de razoabilidade, a sua importância para se apurar a verdade material, constitui uma nulidade da sentença por omissão de pronúncia, pois o julgador não se pronunciou sobre questões que devia ter apreciado¹⁸⁵.

¹⁸³ Sobre os factos instrumentais vide Freitas, José Lebre, *Introdução ao Processo Civil...*, cit. pp.175-176.

¹⁸⁴ Amaral, Jorge Augusto Pais, *Direito Processual ...*, cit. pp. 16-18.

¹⁸⁵ Há doutrina e jurisprudência a propugnar no sentido de que a violação do dever de investigação por parte do juiz consubstancia uma nulidade processual pois não pode deixar de se considerar que existiu uma omissão de um ato legalmente devido por parte do juiz que teve repercussões negativas na boa decisão da causa (art.º 195.º do CPC). V. a este propósito, Cunha, António Júlio, *Direito Processual Civil Declarativo*, Quid Juris, 2.ª Edição, 2015, p. 68. Cfr. acórdão do Tribunal da Relação do Porto (TRP), proferido no contexto do proc. n.º 285/14.5, de 2 de Julho de 2020 disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/56a6e7121657f91e80257cda00381fd%20f/3ec1a95ebd584162802585b9003526c4?OpenDocume nt>.

2.2. No Direito processual tributário

No âmbito de um litígio de natureza pública, em que se pretende evitar uma tributação baseada no arbítrio e na afetação ilegal dos direitos fundamentais dos cidadãos com o inerente prejuízo para a obtenção da repartição justa dos encargos tributários, o processo tributário serve como um complemento do procedimento tributário conduzido pela Administração tributária na busca pela “*averiguação oficiosa dos factos fiscalmente relevantes*”¹⁸⁶. Esta tarefa só é cumprida se se conceber o primeiro como sendo orientado por um princípio do inquisitório ou da investigação¹⁸⁷. Neste sentido, são “*confiadas ao juiz a definição dos meios de prova adequados, a recolha dos elementos probatórios e a formulação das devidas conclusões, devendo este orientar as suas escolhas sempre pelo objetivo traçado pelo legislador, a descoberta da verdade*”¹⁸⁸.

Por conseguinte, devem ser concedidos amplos poderes de cognição ao juiz do tribunal tributário, só devendo aqueles ser limitados pelo princípio da economia processual e da razoabilidade¹⁸⁹. Saliente-se ainda que a reposição da legalidade violada pela atuação administrativa, por força do contencioso tributário, constitui uma dimensão não menosprezável do interesse público, pelo que com o processo tributário se pretende obter uma sentença materialmente correta que afaste qualquer ilegalidade que determine a invalidade da atuação administrativa. É neste quadro de valores objetivos revelados pelo ordenamento normativo que se compreende o papel do Ministério Público¹⁹⁰ no processo de impugnação judicial, quando a lei impõe que lhe seja dada vista antes do proferimento da decisão jurisdicional por parte do juiz – art.º 121.º n.º 1 do CPPT. Na verdade, aquele pode suscitar a atenção do juiz relativamente a vícios não invocados pelas partes, no âmbito da prossecução do interesse público e da defesa da legalidade democrática. Consequentemente, o julgador deve

¹⁸⁶ Por outras palavras, o procedimento tributário e o processo tributário, apesar de terem estruturas e meios diversos, visam tão só prosseguir uma finalidade: “*realizar a distribuição, de acordo com a lei, dos encargos tributários*” (Saldanha Sanches). Porém, ao contrário do procedimento tributário, o processo tributário apenas se verifica num número limitado de casos, em que a interpretação da lei dá origem a um litígio entre a Administração tributária e o contribuinte. Sanches, José Luis Saldanha, *Princípios do Contencioso Tributário*, Fragmentos, 1987, p. 63. Sanches, J. L. Saldanha, *O Ónus da Prova no Processo Fiscal*, in “*Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*”, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1987, pp. 30 e ss.

¹⁸⁷ Nos termos do art.º 13.º CPPT e do art.º 99.º n.º 1 da LGT, o juiz do tribunal tributário está obrigado a desenvolver os esforços necessários ao alcance da verdade material, devendo pedir esclarecimentos às partes quando estes se mostrem pertinentes e realizar todas as diligências necessárias para o apuramento da veracidade dos factos. No âmbito de matérias de conhecimento oficioso como a prescrição, vide acórdão do STA, proc. n.º 0534/20.0BEBRG de 15/07/2020 disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/3e217f93c5feb336802585ab003d3b15?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1. Outro exemplo da aplicabilidade do referido princípio na jurisprudência mostra-se no acórdão do STA, proc. n.º 02145/12.5BEPT 01190/17 de 20/04/2020, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/453328a88fb8ce04802585580058427a?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1.

¹⁸⁸ Vide, Bastos, Nuno, *O princípio Inquisitório no Processo Tributário*, Centro de Estudos Judiciários - Lisboa, 2018, pp. 15 e ss, disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_Prova_PT2017.pdf.

¹⁸⁹ Concordamos assim com Saldanha Sanches. Sanches, José Luis Saldanha, *Princípios do Contencioso ...*, cit. p. 63.

¹⁹⁰ O Ministério Público é uma entidade dotada de consagração constitucional (art. 219.º da CRP), a quem incumbe prosseguir um conjunto variado e heterogéneo de fins que vão desde a promoção da ação penal e persecução criminal, a representação dos ausentes, incertos e incapazes até à defesa da legalidade e promoção do interesse público (art. 14.º do CPPT e art. 4.º do Estatuto do Ministério Público, previsto na Lei n.º 68/2019). Para uma abordagem completa sobre o Ministério Público, no âmbito do contencioso tributário, vide Felgueiras, Luís António Sottomayor, *O Ministério Público no Contencioso Tributário*, Coimbra Editora, 2014.

pronunciar-se sobre as questões levantadas pelo Ministério Público, devendo exercer os seus poderes investigatórios se for necessário.

Para ilustrarmos o que temos vindo a afirmar sobre a prevalência do princípio do inquisitório em face do princípio do dispositivo¹⁹¹, atente-se na ação administrativa dirigida à impugnação de normas de cariz tributário (v.g. regulamentos) em sede da qual se pretende a declaração de ilegalidade de um ato normativo¹⁹². Segundo o art.º 75.º do CPTA, respeitante à impugnação de normas, o juiz pode decidir que um ato normativo é ilegal com fundamento na ofensa de princípios ou normas jurídicas diversos daqueles cuja violação haja sido invocada.

No que respeita ao controlo jurídico objetivo da aplicação de normas jurídicas tributárias a um caso concreto, o ordenamento jurídico não deixa de atribuir ao juiz uma margem ampla de apreciação jurisdicional, permitindo que este afaste as invalidades do concreto ato impugnado ou, sendo o ato conforme com o bloco de juridicidade que o enforma, confirme a legalidade do mesmo. Na verdade, independentemente de a ilegalidade se reportar a um comando normativo abstrato ou a uma atuação concreta ilegal, levada a cabo pela Administração tributária ou pelo próprio contribuinte¹⁹³ no caso de autoliquidação de tributos – v.g. art. 89.º al. a) do CPPT - a intencionalidade ou a teleologia subjacente ao contencioso tributário - materializado na “*obtenção da legalidade na distribuição concretizada dos encargos tributários*” - revelar-se-ia frustrada quando se conferisse ao contribuinte o direito a solicitar uma apreciação jurisdicional casuística da legalidade da atividade tributária por via do processo tributário.

Além do mais, não se mostra crível argumentar que a lei pretendeu atribuir ao juiz um poder de cognição amplo apenas para as situações em que este fosse chamado a apreciar a conformidade ou não das normas administrativas emitidas em matéria fiscal com o bloco de juridicidade que se

¹⁹¹ Nuno Bastos defende que o princípio do inquisitório deve ser compatibilizado com outros princípios processuais importantes como o princípio do dispositivo. Segundo o mesmo autor o “*princípio dispositivo valoriza a intervenção das partes, inclusive na atividade probatória, desde logo porque estas têm contacto prévio com o material probatório; o princípio inquisitório valoriza o papel do juiz, desde logo porque não tem interesse no resultado do litígio. A verdade material emerge, em regra, do confronto dialético entre as versões dos factos apresentadas pelas partes (e das suas provas), conjugado com a incessante demanda do juiz pela apreensão do que efetivamente sucedeu*”. Cfr. Bastos, Nuno, *O princípio Inquisitório no Processo Tributário*, Centro de Estudos Judiciários - Lisboa, 2018, pp. 15, disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_Prova_PT2017.pdf.

Não obstante, concordamos com Jónatas Machado e Paulo da Costa, quando afirmam que o processo tributário “*não pode, assim, ser compreendido como um processo de partes, dominado pelo princípio do dispositivo – este prevalece no processo civil, mas não no processo tributário*”. Este entendimento reflete-se, desde logo, no ónus da prova no Direito tributário, que não pode ser compreendido nos mesmos moldes em que opera no Direito civil. Machado, Jónatas E. M.; Costa, Paulo Nogueira, *Manual de Direito Fiscal, perspetiva ...*, cit. p. 551.

¹⁹² Como se sabe, os tribunais tributários são materialmente competentes para apreciar os pedidos de declaração de ilegalidade de normas administrativas emitidas em matéria fiscal – art.º 49.º n.º 1 al. e), subalínea i) do ETAF. Para um estudo aprofundado da jurisdição tributária vide Ferreira, Ricardo Matos, *Autonomia e Limites da Jurisdição Tributária*, Dissertação de Mestrado – Universidade do Minho, 2012, pp. 19 e ss, disponível em <http://repositorium.sd.um.uminho.pt/handle/1822/21393>.

¹⁹³ Neste caso o contribuinte deve procurar a obtenção de uma prévia decisão administrativa no âmbito de uma reclamação graciosa, revelando-se esta necessária para a obtenção de uma tutela jurisdicional – art.º 131.º n.º 1 do CPPT. Compreende-se esta solução legal na medida em que não existe verdadeiramente um litígio entre o contribuinte e a Administração tributária. Contudo, tendo o contribuinte liquidado o tributo com base em orientações genéricas emitidas nos termos legais pela Administração tributária, a interposição de um processo de impugnação judicial deixa de estar legalmente condicionada pela prévia apresentação de uma reclamação graciosa (art.º 131.º n.º 2 do CPPT).

revela numa posição hierárquica superior no plano das fontes de direito¹⁹⁴, dado que relativamente a estas situações a lesão do interesse público é maior. No contencioso tributário não se pode admitir uma argumentação deste calibre na medida em que mesmo quando se encontra sob apreciação jurisdicional um ato administrativo tributário individual e concreto, a decisão de mérito eventualmente emitida terá repercussões futuras no que respeita à conduta da Administração tributária em relação a vários contribuintes pois o que normalmente sucede no contencioso tributário é a existência de um vasto conjunto de casos em que se discutem as mesmas questões de direito¹⁹⁵. Face ao exposto, a vontade das partes enquanto elemento conformador do processo tributário, ao abrigo do princípio do dispositivo, tem de ser necessariamente reduzida, ao passo que a averiguação da legalidade de uma determinada atuação administrativa legitima um modelo processual tributário assente no princípio do inquisitório.

Todavia, o princípio do inquisitório contém exceções pelo que não se mostra como um princípio absoluto¹⁹⁶. Com efeito, o contencioso tributário convive com a existência de um ónus de impulso processual, indispensável para a sindicância judicial de um concreto ato tributário desfavorável ou lesivo dos direitos dos contribuintes. O que nos levou a concluir, no momento oportuno¹⁹⁷, pela utilidade do princípio do dispositivo para explicar este fenómeno jurídico. O sistema processual tributário português encontra-se estruturado deste modo pois é impraticável um modelo em que vigora na sua plenitude o princípio do inquisitório concretizado no princípio da oficialidade do impulso processual dada a impossibilidade de conceder proteção judicial a todas as situações em que a tributação foi ilegalmente levada a efeito. Ainda que o contencioso tributário não seja um modelo processual dominado em termos plenos por um princípio da oficialidade, a Administração tributária encontra-se obrigada por lei a corrigir as situações em que vislumbra uma tributação ilegal atendendo aos poderes (deveres) de revisão oficiosa dos atos tributários por ela praticados¹⁹⁸, de acordo com o Direito procedimental tributário.

A par do ónus de impulso processual a cargo do demandante surge um ónus de alegar os factos essenciais que impende sobre as partes (v.g. art.ºs 206.º, 207.º e 210.º do CPPT), o que constitui uma nova limitação ao conteúdo normativo do princípio do inquisitório, radicada no princípio da economia processual.

¹⁹⁴ Canotilho, José Joaquim Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.ª Edição, Almedina, 2016, pp. 693 e ss.

¹⁹⁵ Seguimos de perto, Saldanha Sanches. Sanches, José Luis Saldanha, *Princípios do Contencioso ...*, cit. pp. 64-65.

¹⁹⁶ Relembre-se o que expomos no ponto 1.3.7 da parte I sobre a conflitualidade dos princípios.

¹⁹⁷ No ponto 1.2 do capítulo II deste estudo.

¹⁹⁸ Como bem explica Saldanha Sanches, “[...] sempre que a Administração constate casos em que isso [leia-se uma ilegalidade] se verificou, dispõe de poderes para proceder à revisão oficiosa, sem necessidade da mediação judicial para repor a legalidade violada”. Sanches, José Luis Saldanha, *Princípios do Contencioso ...*, cit. p. 66. Cfr. Marques, Paulo, *A Revisão do Ato Tributário: do mea culpa à reposição da legalidade*, Almedina, 2.ª Edição, pp. 19 e ss.

O princípio do inquisitório apresenta a virtualidade de colmatar uma eventual omissão de uma das partes no que respeita à alegação de factos e à apresentação de novos meios probatórios. Por exemplo, se o contribuinte não junta um determinado meio de prova ou não requer a produção de um determinado elemento de prova na petição inicial que desencadeia o processo de impugnação judicial, este não poderá praticar posteriormente tal ato, ao abrigo do princípio da preclusão processual. Uma forma de colmatar os efeitos jurídicos gravosos provenientes da preclusão consiste no apelo aos poderes inquisitórios do julgador, através da demonstração de que a junção do meio de prova ou a produção da prova que se pretende apresentar traduz-se num contributo fundamental para o apuramento da verdade material. Feita esta demonstração, o tribunal deve realizar as diligências solicitadas.

Note-se ainda que o julgador incorre em omissão de pronúncia se, perante um litígio determinado, não se pronunciar sobre questões que devia ter apreciado, em violação do princípio do inquisitório, pois não emitiu Direito quando era obrigado a fazê-lo verificando-se uma nulidade da sentença¹⁹⁹. No nosso entendimento, o juiz deve integrar no processo todos os factos necessários à emanação de uma decisão jurisdicional que proceda à resolução do litígio de natureza tributária, independentemente da questão de se saber se tais factos foram ou não alegados pelas partes, atendendo aos objetivos constitucionais respeitantes ao domínio da tributação e aos princípios estruturantes no quadro de um Estado de Direito.

Na jurisprudência encontra-se, com alguma frequência, a utilização de normas processuais civis para concretizar o dever de investigação que impende sobre o juiz. É o que sucede com o art.º 412.º n.º 1 do CPC *ex vi* art. 2.º do CPPT²⁰⁰, em sede do qual se dispõe que não carecem de prova nem de alegação os factos notórios²⁰¹. O n.º 2 do art.º 412.º do CPC também constitui um recurso normativo subsidiário aos olhos da jurisprudência²⁰², prescrevendo que os factos de que o tribunal tem conhecimento em virtude do exercício das suas funções também não carecem de alegação, mas o tribunal deve juntar documento que os comprove. Encontramos ainda referências na jurisprudência ao

¹⁹⁹ Vide o acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, proferido no contexto do proc. n.º 00143/19.7, de 01/08/2019, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/7c1011103da44cd1f80258454003b8034?OpenDocument>. V. Rocha, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento e Processo ...*, cit. pp. 272 e 275-277.

²⁰⁰ Vide o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no contexto do proc. n.º 2346/18.2, de 16/09/2019, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/73999d524d1132e6802584780036a54b?OpenDocument>.

²⁰¹ Deve entender-se por facto notório aquele que é de conhecimento geral, ou seja, tem de se estar perante “*um facto conhecido ou facilmente cognoscível pela generalidade das pessoas de determinada esfera social, de tal modo que não haja razão para duvidar da sua ocorrência*”. Freitas, José Lebre, *Introdução ao Processo Civil, Conceito e Princípios Gerais ...*, cit. p.172. A consideração de um facto como sendo notório – que não carece de ser alegado nem provado – pressupõe a análise da localização do litígio (v.g. se se situa em Braga ou numa cidade francesa), do contexto histórico em que se vive (a constatação de um facto notório na contemporaneidade não significa que o tenha sido à uns 30 anos atrás ou 500 anos atrás). Os meios de comunicação social, atualmente, contribuem muito para a qualificação dos factos como sendo notórios, porém não deixam de existir factos divulgados pela radio, televisão ou imprensa cuja veracidade pode ser contestada, não devendo ser considerados como notórios.

²⁰² Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no contexto do proc. n.º 622/18.3, de 11/04/2019 disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/02c4308f19418afc802583d9004ca74c?OpenDocument>.

dever de conhecimento dos factos instrumentais²⁰³ que resultem da instrução da causa e dos factos complementares e concretizadores²⁰⁴ dos que hajam sido alegados pelas partes que resultem da instrução da causa. Na nossa perspetiva, não descobrimos uma razão válida para a integração destes preceitos no processo tributário, na medida em que não existe verdadeiramente uma situação lacunar no CPPT que justifique a aplicação subsidiária de normas do processo civil. Existe regulamentação específica nas normas processuais tributárias em relação aos poderes do juiz no processo tributário. Basta atentar no art.º 13.º do CPPT cuja epígrafe se refere aos poderes do juiz e no art.º 99.º n.º 1 da LGT, ambos impõem a este o dever de investigar de modo a que se alcance a verdade material. Por outro lado, para quem defenda que existe uma lacuna na lei processual tributária, coloca-se o problema de saber "*se é constitucionalmente admissível, numa zona de aplicação do direito de tal modo dominada por princípios de lex stricta, o recurso aos princípios do dispositivo que constituem o reflexo processual do princípio da autonomia privada e da disponibilidade de direitos, que caracterizam o direito privado*"²⁰⁵. A resposta a esta questão terá de ser negativa, à luz do que já afirmamos.

Em abono da tese por nós propugnada, repare-se no dever jurídico que impende sobre o representante da Fazenda Pública que se consubstancia na remessa ao tribunal, por via eletrónica, do processo administrativo que lhe tenha sido enviado pelos serviços, para todos os efeitos legais, aquando da apresentação da contestação em sede do processo de impugnação judicial - art.º 110.º n.º 4 do CPPT. No caso de aquele não apresentar uma contestação, o tribunal pode ordenar, a todo o tempo, o envio do processo administrativo ao serviço de finanças (n.º 5 do art.º 110.º do CPPT). Esta remessa demonstra que o juiz do tribunal tributário deve exercer os seus poderes inquisitórios relativamente a todos os factos relevantes para proferir a decisão da causa, não estando vinculado pelo que as partes afirmam.

A amplitude do princípio do inquisitório no processo tributário coloca algumas dificuldades no que respeita à articulação com as regras do ónus da prova. Nos termos do art.º 74.º n.º 1 da LGT, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque. Sucede que os princípios da verdade material, da legalidade tributária, da indisponibilidade do crédito tributário, do respeito pelos direitos fundamentais do contribuintes assim como o dever de imparcialidade que impende sobre a Administração tributária não permitem a compreensão da figura jurídica do ónus da prova nos mesmos moldes em que esta é entendida no

²⁰³ Cfr. acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no contexto do proc. n.º 2376/15.6, de 21/05/2020, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/5b2476870eb773fc8025857600417685?OpenDocument>.

²⁰⁴ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no contexto do proc. n.º 00097/18.7, de 18/10/2018, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/ed65e3cd67967e5f802583c10051741d?OpenDocument>.

²⁰⁵ Sanches, J. L. Saldanha, *O Ónus da Prova no Processo Fiscal*, in "Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal", Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1987, pp. 18 e ss.

processo civil. Por outro lado, os amplos poderes de cognição que a lei processual tributária confere ao juiz do Tribunal tributário revelam-nos também que, ao contrário do que sucede no processo civil, o ónus da prova não pode ser perspetivado em termos subjetivos. Dito de outro modo, a especificidade do Direito processual tributário não se compadece com o entendimento de que incumbe ao contribuinte a prova da inexistência ou da errada quantificação do facto tributário, sendo que, caso este não a efetive, o processo é decidido contra si. Do mesmo modo que não é juridicamente correta a ideia de que à Administração tributária (e apenas sobre esta) incumbe provar os factos constitutivos dos direitos que invoca, sob pena de ver a sua pretensão improceder.

Face aos dados normativos do ordenamento jurídico português, o juiz do tribunal tributário assim como o Ministério Público dispõem de poderes processuais para, a par dos contributos dados pelo sujeito ativo e pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária, prosseguir a finalidade da descoberta da verdade material e da efetivação da legalidade democrática, independentemente de esta tender a favorecer no caso concreto a tutela dos interesses financeiros do Estado ou a defesa das posições jurídicas subjetivas dos contribuintes.

Assim se compreende a razão que levou o legislador tributário a determinar que a falta de contestação no processo de impugnação judicial não determina a admissão dos factos articulados pelo impugnante (art.º 110.º n.º 6 do CPPT)²⁰⁶. No processo civil, em sede do qual o princípio da autorresponsabilidade das partes adquire uma força jurídica acrescida, a regra é precisamente a oposta: a falta de contestação por parte do réu no prazo previsto para o efeito, tendo este sido citado nos termos legais na sua própria pessoa, equivale, em princípio, à confissão dos factos articulados pelo autor (art.º 567.º n.º 1 CPC, a menos que seja aplicável alguma das exceções previstas no art.º 568.º do CPC – v.g., a confissão tácita dos factos não pode versar sobre direitos indisponíveis)²⁰⁷. Por seu turno, no âmbito do Direito processual civil, existe também a carga da entidade demandada um ónus de impugnação especificado dos factos que integram a causa de pedir invocada pelo demandante, sendo que, ressalvando algumas situações legalmente previstas, se consideram admitidos por acordo os factos que não forem impugnados²⁰⁸ - art.º 574.º do CPC e art.º 567.º n.º 1 do CPC. Este ónus de

²⁰⁶ Rocha, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento e Processo ...*, cit., pp. 319-320.

²⁰⁷ Sousa, Miguel Teixeira, *Estudos sobre o Processo Civil*, LEX, 2.ª Edição, Lisboa, 1997, pp. 282 e ss. Cfr. Almeida, Francisco Manuel Lucas Ferreira, *Direito Processual Civil, Volume II*, 2.ª Edição, Almedina, 2019, pp. 160 e ss.

²⁰⁸ A este respeito, cabe realçar uma incoerência dos diferentes regimes normativos em sede do processo tributário. Enquanto que o regime jurídico previsto no CPPT para os meios processuais exclusivamente previstos e regulados neste Código prescreve que a falta absoluta de contestação por parte do Representante da Fazenda Pública não se traduz na confissão dos factos articulados pelo contribuinte, a solução é distinta se o processo tributário se revelar na forma processual de ação administrativa. Em relação à segunda, o regime normativo aplicável não é o que está plasmado no CPPT mas o que resulta do CPTA, o que significa que, à luz deste último, a inexistência de contestação por parte do Representante da Fazenda Pública se traduz, em princípio, no reconhecimento dos factos articulados pelo demandante (aplicando-se subsidiariamente o CPC nos termos do art.º 2.º do CPTA). Na verdade, do art.º 84.º n.º 4 do CPTA resulta apenas que a falta de impugnação especificada (sublinhado nosso) não importa a confissão dos factos articulados pelo autor (mas o tribunal pode valorar livremente essa conduta para efeitos probatórios). Com efeito, conclui-se que existe um ónus de contestar à luz das normas processuais administrativas. Neste sentido, Almeida, Mário Aroso, *Manual de Processo Administrativo*, Almedina, 4.ª Edição, 2020, pp. 368-370.

impugnação especificada não existe em relação aos meios processuais tributários exclusivamente previstos e regulados no CPPT.

Neste sentido, deve-se entender que existe no contencioso tributário um ónus da prova em sentido material (e não subjetivo), dado estarem em causa dimensões jurídicas indisponíveis insuscetíveis de livre disposição pelas partes, devendo estas colaborar com o tribunal no apuramento da justa repartição dos encargos tributários, nos termos legais. Isto significa que não se pode aceitar a máxima de *in dubium contra* ou de *in dubium pro fisco* em matéria tributária, sendo antes mais correto referir que o contribuinte, procedendo à impugnação da liquidação, terá “*um ónus material de fornecer esclarecimentos adicionais*”²⁰⁹, ao abrigo do princípio da cooperação processual.

3. Princípio da cooperação processual

3.1. No Direito processual civil

O princípio da cooperação processual impõe aos sujeitos processuais uma atitude colaborante no sentido de se alcançar a solução adequada ao litígio no tempo mais breve possível. Do art.º 7.º n.º 1 do CPC resulta um dever jurídico para as partes, os mandatários e os magistrados²¹⁰ no sentido de que todos estes sujeitos processuais devem contribuir para alcançar, com brevidade e eficácia, a justa composição do litígio²¹¹, o que pressupõe que o processo decorra normalmente sem atuações dilatórias, inúteis e contrárias à boa fé²¹². Porém, a lei processual civil não deixa de exigir a cooperação de terceiros, pois sobre estes impendem deveres para com o Tribunal – v.g. art.ºs 417.º, 432.º a

Não obstante a referida incoerência é mitigada pelos princípios da indisponibilidade do crédito tributário, da verdade material e da legalidade tributária que obstam à confissão de factos relativos a direitos indisponíveis. Note-se que estamos no âmbito da confissão de factos e não do pedido, que é uma situação diferente - a admissão de um certo facto pelo Representante da Fazenda Pública não se traduz no reconhecimento do direito ou da situação jurídica afirmada pelo autor. Assim, sempre que resulte de uma declaração confessoria ou da falta de contestação a admissão de um determinado facto, no âmbito do processo administrativo, torna-se necessário que o tribunal averigue se a aceitação expressa ou tácita do facto pressupõe uma modificação ou extinção dos contornos essenciais do crédito tributário (art.º 30.º n.º 2 e art.º 36 n.º 1 e 2 da LGT), que comprometa os princípios de índole constitucional da igualdade tributária e da legalidade tributária. Este entendimento está em linha com o disposto no art.º 354.º al. b) do CC que preconiza a inadmissibilidade da confissão. Com interesse, acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no contexto do processo n.º 0566/12.2, de 02/07/2020, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/df4dc6694193b354802585ad003c5dea?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1.

²⁰⁹ Sanches, J. L. Saldanha, *O Ónus da Prova no Processo Fiscal*, in Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1987, p.137.

²¹⁰ Relativamente ao juiz da causa, dispõe o art.º 156.º n.º 4 e 5 do CPC que decorridos três meses sobre o termo do prazo para a prática de ato do juiz, este deve especificar a concreta razão a que se deveu o atraso. A secretaria remeterá informação discriminada sobre estas situações de inobservância de prazos por parte do juiz ao Presidente do respetivo Tribunal, devendo este comunicar a informação à entidade com competência disciplinar, no prazo de 10 dias a contar do recebimento da mesma. Assim reforça-se o dever de cooperação do tribunal com as partes e promove-se a celeridade na resolução dos litígios.

²¹¹ Nas palavras de Lebre de Freitas: “*O apelo à realização da função processual aponta para a cooperação dos intervenientes no processo no sentido de nele se apurar a verdade sobre a matéria de facto e, com base nela, se obter a adequada decisão de direito. O apelo ao prazo razoável aponta para a sua cooperação no sentido de, sem dilações inúteis, proporcionarem as condições para que essa decisão seja proferida no menor período de tempo compatível com as exigências do processo, ou, na ação executiva, para que tenham lugar com brevidade as providências executivas. No primeiro sentido, poder-se-á falar numa cooperação em sentido material; no segundo, numa cooperação em sentido formal*”. Vide Freitas, José Lebre, *Introdução ao Processo Civil, Conceito e Princípios Gerais...*, cit., p. 88.

²¹² No ordenamento jurídico brasileiro, o princípio da cooperação revela-se com outra designação – o princípio da lealdade processual. Vejam-se, a título exemplificativo, as concretizações legais deste princípio: art.ºs 14.º, 15.º, 17.º, 18.º, 31.º, 133.º, 135.º, 144.º, 147.º, 153.º, 193.º e ss., 600.º e 601.º do Código de Processo Civil brasileiro, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5869impressao.htm. Cintra, Antonio Carlos de Araújo; Grinover, Ada Pellegrini; Dinamarco, Cândido Rangel, *Teoria Geral do Processo*, Malheiros Editores, 30.ª Edição, pp. 90-92.

434.º, 436.º, 437.º, 469.º n.º 1, 497.º *a contrario*²¹³. Nesta linha, o Tribunal pode ser coadjuvado por outras entidades - públicas ou privadas - uma vez que, salvo pontuais exceções legalmente previstas, todas as pessoas, sejam ou não partes na causa, têm o dever de colaborar para o apuramento da verdade, respondendo com honestidade às perguntas que lhes são colocadas, submetendo-se às inspeções necessárias, facultando os elementos que forem requisitados e praticando os atos que forem ordenados pelo tribunal. Como salienta Teixeira de Sousa, “*este dever de colaboração é independente da repartição do ónus da prova (cfr. art.ºs 342.º a 345.º CC), isto é, vincula mesmo a parte que não está onerada com a prova*”²¹⁴. Com o princípio da cooperação processual pretende-se afirmar a chamada legitimação externa do processo, que espelha o interesse da correspondência dos factos analisados no processo com a realidade das coisas²¹⁵. O juiz passa assim, a par das partes, a ter um papel essencial no resultado do processo, afastando-se cada vez mais o modelo processual civilístico de um paradigma liberal assente na pura passividade do juiz (visto como mero árbitro) e na responsabilidade exclusiva das partes na delimitação dos factos objeto de apreciação jurisdicional.

Ao longo do processo os sujeitos processuais devem ser colaborantes, contribuindo para a descoberta da verdade material. No cumprimento das exigências decorrentes do princípio da cooperação, o juiz pode, em qualquer altura do processo, solicitar esclarecimentos às partes ou aos seus mandatários acerca da matéria de facto ou de direito que se afigure pertinente, devendo dar conhecimento à parte dos resultados da diligência (art.º 7.º n.º 2 do CPC). Ao abrigo do princípio da igualdade processual, quando o juiz atribui a uma das partes a possibilidade de prestar esclarecimentos não deve agir relativamente à contraparte de modo distinto, isto é, quando necessite de clarificação de factos por esta alegados o julgador tem de cooperar com a mesma.

O legislador democrático explicita ainda que existe uma obrigação jurídica de comparência quando uma parte ou o seu mandatário seja notificado para o efeito, ficando vinculados a prestar os esclarecimentos necessários (art.º 7.º n.º 3 do CPC). Contudo, os respetivos atores processuais podem recusar, de modo legítimo, a adoção de uma conduta cooperante se a obediência importar a violação de dimensões subjetivas e objetivas tuteladas pelo ordenamento jurídico, designadamente, a violação da integridade física ou moral das pessoas (i), a intromissão na vida privada ou familiar, no domicílio, na correspondência ou nas telecomunicações (ii), a violação do sigilo profissional ou de funcionários públicos, ou do segredo de estado (iii)²¹⁶.

²¹³ Cfr. Freitas, José Lebre, *Introdução ao Processo Civil, Conceito e Princípios Gerais...*, cit., p. 187 e ss.

²¹⁴ Sousa, Miguel Teixeira, *Estudos sobre o Processo...*, cit., p. 64.

²¹⁵ Sobre os conceitos de legitimação externa e legitimação interna (esta última reflete a coerência entre as premissas de facto e de direito e a decisão jurisdicional proferida), Sousa, Miguel Teixeira, *Estudos sobre o Processo ...*, cit., p. 59-62.

²¹⁶ Sendo a recusa fundada na violação do dever de sigilo ou de segredo, é aplicável com as devidas adaptações o disposto no Código de Processo Penal (CPP), acerca da verificação da legitimidade da escusa e da dispensa do dever de sigilo invocado art.ºs 136.º, 137.º e 138.º do CPP. Por

A audiência final (art.º 604.º do CPC) e a audiência prévia (art.º 591.º n.º 1 al. c) do CPC) constituem dois momentos importantes em que o juiz pode solicitar esclarecimentos e as partes devem prestar os mesmos, embora a prestação de informações relevantes possa ocorrer fora das mencionadas audiências.

O Tribunal deve desempenhar um papel ativo na identificação e no suprimento da falta de pressupostos processuais suscetíveis de sanação, determinando a realização dos atos necessários à regularização da instância ou, quando a sanação dependa de ato que deva ser praticado pelas partes, convidando estas a praticá-lo. Por exemplo, se a entidade demandada falecer e o autor tiver muitas dificuldades na identificação dos sucessores ou herdeiros (bem como em provar a qualidade destes), o juiz deve diligenciar no sentido de que as informações necessárias ao incidente de habilitação são fornecidas (v.g. pode realizar a notificação de algum familiar do falecido para obter a informação necessitada) – art.ºs 270.º e 351.º n.º 1 do CPC²¹⁷.

Por sua vez, o julgador encontra-se legalmente obrigado a auxiliar as partes na recolha de meios de prova quando se levantem dificuldades sérias na sua obtenção que condicione o exercício eficaz de faculdade ou o cumprimento de ónus ou dever processual, através da remoção, desde que possível, do obstáculo que impede a parte de obter uma determinada informação ou documento (dever de auxílio) – art.º 7.º n.º 4 do CPC. Este dever de auxílio existe independentemente de ser uma entidade privada ou uma entidade pública (seja ou não uma parte da causa) a criar obstáculos à obtenção da informação ou meio de prova relevante.

Neste segmento, cabe referir que se o documento estiver na posse da parte contrária (ou de um terceiro), o interessado deve requerer que aquela apresente o documento num determinado prazo, sendo que, perante a não junção do mesmo no processo, o juiz pode ordenar a sua entrega (além de uma eventual aplicação de uma sanção pecuniária), caso o interessado demonstre que o documento que se encontra nas mãos da parte contrária (ou de um terceiro) é relevante para o apuramento da

exemplo, um advogado ou um médico pode recusar a colaboração com o tribunal, quando a atuação devida implique a divulgação de factos abrangidos pelo dever de sigilo profissional. Havendo dúvidas sobre a legitimidade da recusa o Tribunal deve proceder às averiguações necessárias. Se o juiz concluir pela ilegitimidade da recusa ordena a prestação de declarações – todavia, no caso do sigilo profissional, é necessária a prévia audição da respetivo organismo representativo da profissão envolvida. Num caso de conflito de bens juridicamente relevantes impõe-se que o julgador decida com base no interesse prevalecente. Pense-se no dever de sigilo bancário que se destina a proteger direitos pessoais (v.g. o bom nome, reputação e reserva da vida privada) e no dever de cooperação para a descoberta da verdade que visa satisfazer o interesse público da administração da justiça. Facilmente se constata que o segundo dever tem prevalência sobre o primeiro, assim perante uma situação de inexistência de autorização do cliente bancário para a divulgação dos seus dados privados, o julgador, tendo recebido tais elementos pessoais, pode considerá-los como meios de prova lícitos, dispensando-se assim a confidencialidade daqueles, tendo em vista a realização dos fins probatórios e no respeito pelo princípio da proibição do excesso. Além do mais não é correto afirmar que os dados privados do cliente bancário integram o âmbito de proteção do direito à reserva sobre a intimidade da vida privada (consagrado no art.º 26.º n.ºs 1 e 2 da CRP e art.º 80.º do CC), não sendo as correspondentes informações cobertas pelo dever de sigilo (v.g. sobre o aprovisionamento das contas e movimentos de contas) meios de prova de obtenção e de produção ilícitas. Vide acórdão do STJ, proc. 159/05.6, de 17/12/2009 disponível em <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/afc9ab905314256e802576a1004f9d9c?OpenDocument&Highlight=0,sigilo,banc%C3%A1rio>. Freitas, José Lebre, *Introdução ao Processo Civil, Conceito e Princípios Gerais...*, cit., p. 189.

²¹⁷ Exemplo retirado de Freitas, José Lebre, *Introdução ao Processo Civil, Conceito e Princípios Gerais...*, cit., p.192.

verdade dos factos necessitados de prova – art.ºs 429.º, 432.º e 433.º do CPC²¹⁸. Pense-se na recusa ilícita de prestação de testemunho por parte de uma pessoa. O Tribunal pode ordenar que a testemunha, que faltou sem justificação, compareça sob custódia (art.º 508.º n.º 4 do CPC), sendo-lhe igualmente aplicável uma sanção pecuniária.

No que respeita à marcação das diligências processuais e ao adiamento das mesmas por acordo, assim como a comunicação pelo juiz de atraso no início da diligência, nota-se também a relevância do princípio da cooperação (cfr. art.ºs 155.º, 9.º e 151.º do CPC).

Constituem manifestações do princípio da cooperação o poder-dever do juiz de instar as partes a clarificar os respetivos articulados e a suprir as deficiências na exposição fática relevante, bem como o dever de chamar a atenção para a necessidade de adequar o pedido formulado à concreta situação material controvertida – art.ºs 590.º n.º 1 al. b) e n.ºs 2 e 3 e 591.º n.º 1 al. c) do CPC²¹⁹.

O princípio da cooperação está intimamente relacionado com o princípio da boa fé processual²²⁰. Nos termos do art.º 8.º do CPC, as partes devem agir de boa fé e observar os deveres de cooperação que sobre elas impende. Com efeito, os vários sujeitos processuais devem adotar uma conduta correta e leal, abstendo-se de utilizar palavras ou expressões desnecessárias ou ofensivas da honra ou do bom nome da contraparte ou vocábulos impróprios - art.º 9.º n.º 2 do CPC - nas peças escritas do processo bem como nas audiências.

Por outro lado, o princípio da boa fé e o princípio da cooperação processual não são compatíveis com a existência de um comportamento reiterado, adotado por uma das partes, do qual a contraparte pode retirar sem margem para dúvidas que aquela não irá instaurar um processo ou não exercerá determinada faculdade processual²²¹ (subjacente a esta proposição jurídica encontra-se o princípio da tutela da confiança).

²¹⁸ Perante a desobediência à ordem do juiz, a parte faltosa é condenada ao pagamento de um montante pecuniário (que o legislador apelida erroneamente de “multa”), sem prejuízo de poder estar a incorrer num ilícito criminal, caso o juiz tenha advertido aquela de que a sua conduta é punível nos termos do art.º 348.º n.º 1 al. b) com pena de prisão até um ano ou com pena de multa até 120 dias. Não obstante, o juiz aprecia livremente para efeitos probatórios a recusa de cooperação, sendo que o interessado na junção do documento fica desonerado de satisfazer o ónus da prova relativamente ao facto que pretendia demonstrar com a revelação do documento. Estamos a referir-nos à inversão do ónus da prova em prejuízo da parte faltosa – art.º 344.º n.º 2 ex vi art.º 417.º do CPC. Por seu turno, a parte faltosa pode ainda ser obrigada a indemnizar a outra parte uma vez que agiu como um litigante de má fé, violando, de forma grave, o dever de cooperação – art.º 542.º n.º 2 al. c) do CPC. Destacamos assim a força jurídica do princípio da cooperação, enquanto dimensão normativa que prevê padrões de comportamentos vinculativos para todos os sujeitos processuais (partes, magistrados, advogados, terceiros e outros intervenientes processuais) sendo que a inobservância das condutas que integram o objeto dos deveres jurídicos correspondentes são sancionadas pela ordem jurídica através de meios coercitivos heterogéneos (de índole processual, disciplinar, civil ou criminal, consoante os casos), o que denota a importância que o ordenamento jurídico atribui ao princípio da cooperação processual, dado este constituir um vetor fundamental para a descoberta da verdade e para a resolução do litígio dentro de um prazo razoável. Almeida, Francisco Manuel Lucas Ferreira, *Direito Processual Civil, Volume I*, cit., pp.120-123.

²¹⁹ Atualmente, o convite às partes em ordem ao suprimento das deficiências dos articulados deve ser visto como um poder vinculado e não, como se verificava no CPC de 1961, uma manifestação do poder discricionário do juiz. Freitas, José Lebre, *Introdução ao Processo Civil, Conceito e Princípios Gerais...*, cit., p.190.

²²⁰ Nas palavras de Jorge Amaral, a “boa fé traduz a convicção de agir ou de ter um comportamento conforme aos princípios da justiça e da lealdade que a cada um se impõem nas suas relações com as outras pessoas”, por isso as “partes devem ter uma atuação processual pautada pelo dever de honeste proceder”. Amaral, Jorge Augusto Pais, *Direito Processual Civil*, 13.ª Edição, Almedina, 2017, p. 27.

²²¹ Menezes Cordeiro designa este comportamento como *supressio*, que é ignorada pelo nosso ordenamento positivo enquanto uma hipótese de má fé processual. Sobre o conceito de boa fé, vide Cordeiro, António Menezes, *Da Boa Fé no Direito Civil*, Almedina, 2015.

Destaque-se ainda a figura jurídica do uso anormal do processo ou fraude processual, previsto no art.º 612.º do CPC. Em termos sucintos, ocorre uso anormal do processo quando “*a conduta das partes ou qualquer circunstância da causa produzam a convicção segura de que o autor e o réu se serviram do processo para praticar um ato simulado ou para a consecução de um fim ilegal (proibido por lei), caso em que a decisão [do Tribunal] deve obstar ao objetivo anormal prosseguido pelas partes*”²²².

Por exemplo, existe um caso de simulação processual quando as partes, através do processo, pretendem criar uma mera realidade aparente para defraudar os credores de uma das partes²²³. Haverá fraude processual quando as partes, em conluio, criam a aparência de um litígio em ordem a obter uma decisão jurisdicional cujos efeitos são queridos para si, mas que pressupõe a lesão de um direito de terceiro ou a violação de uma norma jurídica imperativa. O juiz deve obstar ao resultado ilícito pretendido pelas partes, anulando todo o processo e declarando extinta a instância (art.º 612.º do CPC). Perante a emissão de uma decisão jurisdicional de mérito com trânsito em julgado da mesma, sem que o julgador tenha notado o fim ou os fins ilícitos das partes, é possível a interposição de um recurso extraordinário de revisão (art.º 696.º al. g) do CPC).

Por fim, atentemos na questão da litigância de má-fé²²⁴, que se encontra intimamente relacionado com o princípio da cooperação processual. A litigância de má-fé pressupõe sempre uma conduta das partes que, pela sua gravidade, é inadmissível face à previsão de um dever de cooperação que sobre elas impende. Podemos distinguir a litigância de má-fé subjetiva que ocorre quando uma parte adota uma conduta anómala com conhecimento ou sem ignorar que o seu comportamento é juridicamente reprovável, da litigância de má-fé objetiva que se traduz na violação de padrões de comportamento exigíveis (esta última não é adotada no ordenamento jurídico português pois este exige a apreciação de elementos psicológicos, além da realidade objetiva)²²⁵.

Nos termos do art.º 542.º n.º 2 do CPC diz-se litigante de má fé quem, com dolo ou negligência grave, tiver deduzido pretensão ou oposição cuja falta de fundamento não devia ignorar (i); tiver alterado a verdade dos factos ou omitido factos relevantes para a decisão da causa (ii); tiver praticado omissão grave do dever de cooperação (iii); tiver feito do processo ou dos meios processuais um uso manifestamente reprovável, com o fim de lograr um objetivo ilegal, deturpar a verdade,

²²² Almeida, Francisco Manuel Lucas Ferreira, *Direito Processual Civil, Volume I*, cit., pp. 124-129.

²²³ No exemplo dado, estamos perante um caso de simulação processual absoluta, mas também é possível existir uma situação de simulação relativa (pense-se no encobrimento de um negócio realmente querido pelas partes, através do processo – uma doação para prejudicar os herdeiros legítimos do doador ou uma venda em prejuízo dos credores, dissimulada por sentença assente num litígio inexistente). Sobre os conceitos de simulação, particularmente no âmbito do sistema do IVA, cfr. Freitas, Fátima Vanessa Gonçalves, *A simulação de negócios em sede de imposto sobre o valor Acrescentado*, Universidade do Minho – Dissertação de Mestrado, 2017, disponível em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/50475>.

²²⁴ Cordeiro, António Menezes, *Litigância de Má Fé, Abuso do Direito de Ação e Culpa “in Agendo”*, Almedina, 2006, pp.11 e ss.

²²⁵ Sousa, Miguel Teixeira, *Estudos sobre o Processo ...*, cit., pp.62-64.

protelar, sem motivo atendível, o trânsito em julgado da decisão (iv)²²⁶. Note-se que, além do apuramento de elementos objetivos contidos na previsão normativa, o juiz deve atender ao elemento subjetivo subjacente à ação, isto é, tem de existir dolo (uma vontade por parte do agente processual dirigida à realização da ação juridicamente reprovada) ou negligência grave (que assenta na existência de uma imprudência grosseira, que é perceptível em termos claros por qualquer pessoa). Subjacente ao instituto jurídico da litigância de má fé encontra-se a noção de que “*o exercício do direito de ação [fundado no art.º 20 da CRP] deve ser compatibilizado com os direitos dos outros*”²²⁷.

Por conseguinte, é de sublinhar que o legislador processual sanciona a conduta ilícita do litigante independentemente do resultado a que esta conduz através de uma multa (podendo ser arbitrada uma indemnização a pedido da parte lesada²²⁸), relevando apenas o comportamento do sujeito processual. Como refere Menezes Cordeiro, “*o dano não é pressuposto da litigância de má fé*”²²⁹. Todavia, antes de o juiz decidir pela aplicação de uma sanção de cariz pecuniária legalmente fundada num comportamento abstratamente previsto numa norma jurídica, é necessário atribuir ao sujeito processual visado uma oportunidade para se defender²³⁰, devendo o juiz informá-lo previamente do projeto da decisão sancionatória a proferir. Apesar de não existir uma regra jurídica concreta que preveja tal dever por parte do juiz, não se concebe outro entendimento na medida em que, no contexto de um Estado de Direito Democrático, vigoram os princípios do acesso ao Direito e do respeito pelos direitos fundamentais – de entre os quais está o direito de propriedade – e, com igual relevância ao nível constitucional, o direito a um processo equitativo (art.º 20.º n.º 4 da CRP), segundo o qual deve-se fazer cumprir ao longo de todo o processo o princípio do contraditório, tanto mais quando se pretende a aplicação de uma sanção a um concreto destinatário²³¹. Relativamente à possibilidade de condenação do advogado de uma das partes numa sanção por litigância de má fé, tal não é possível de concretização por parte do juiz, cabendo a este apenas comunicar ou denunciar os factos à Ordem dos

²²⁶ Note-se que não são requisitos cumulativos, por isso, basta a subsunção da conduta da parte na previsão contida numa das alíneas do preceito sob análise para que o respetivo ato de coerção normativamente previsto possa ser acionado.

²²⁷ Menezes Cordeiro afirma que o direito de ação judicial “*surge, estruturalmente como um direito potestativo, isto é: um direito de, mediante uma atuação do próprio titular, desencadear efeitos de Direito*”. Neste sentido “*o reverso do direito de ação é, assim, a sujeição à ação. Tal sujeição recai sobre os diversos sujeitos de direito. Potencialmente, todas as pessoas podem, em cada momento, ser demandadas seja pelo que for e seja por quem for*”. V. Cordeiro, António Menezes, *Litigância de Má Fé, Abuso do Direito de Ação e Culpa “in Agendo”*, Almedina, 2006, pp.11-14.

²²⁸ Esta designação operada pelo legislador democrático no art.º 542.º do CPC mostra-se infeliz uma vez que a multa se traduz numa consequência jurídica da verificação de um ilícito criminal. Não obstante, é a designação utilizada na lei. Na verdade, a sanção pecuniária devida pelo litigante de má fé não se enquadra no domínio jurídico-criminal mas sim no campo da responsabilidade processual civil, a qual pode assumir uma vertente objetiva (imputada ao vencido na causa que terá de reembolsar as despesas em que incorreu a parte vencedora na causa - v.g., os honorários, as custas processuais) ou uma vertente subjetiva (sendo responsável o litigante de má fé que terá de cumprir uma obrigação de indemnizar). À luz de uma teoria da sanção aquilo a que o legislador apelida de multa pode ser encarada como uma pena, todavia a indemnização, a pedido da parte, já se assume como uma reparação dos prejuízos. Do ponto de vista finalístico, a multa devida pelo litigante de má fé serve a realização de uma finalidade punitiva, enquanto que a indemnização visa satisfazer uma finalidade compensatória e reconstitutiva. V. Soares, Fernando Luso, *A Responsabilidade Processual Civil*, Almedina, 2006, pp. 105 e ss.

²²⁹ Cordeiro, António Menezes, *Litigância de Má Fé, Abuso do Direito de Ação e Culpa...*, cit. p. 26.

²³⁰ Idem, p. 27.

²³¹ Vide o acórdão do STJ, proc. n.º 3992/02 de 17/12/2002 e o acórdão do TC n.º 263/01, proc. 542/01 de 03/07/2002.

Advogados, sendo que, nos termos do art.º 545.º do CPC, será a Ordem dos Advogados a entidade competente para condenar o advogado em multa e custas por litigância de má-fé.

Relativamente às partes, além da possibilidade de lhes ser aplicada uma sanção pecuniária por litigância de má-fé, a parte prejudicada pela atuação desleal e juridicamente desaprovada poderá ter direito a uma quantia ressaritória²³², a ser paga pelo respetivo autor da conduta processual censurada.

Sendo uma parte condenada numa sanção por litigar de má-fé²³³, é possível a interposição de recurso, em um grau, “*a menos que a condenação haja sido operada pela primeira vez pelo Supremo Tribunal de Justiça, de cujas decisões não há recurso*”²³⁴. Apesar de o Supremo Tribunal funcionar, em regra, como um tribunal de revista (art.º 46.º LOSJ), nada obsta ao conhecimento, em primeira e única instância, de todas as questões de conhecimento oficioso, tais como a da litigância de má fé.

3.2. No Direito processual tributário

Um dos princípios norteadores do processo tributário é o princípio da cooperação processual. Se é verdade que a Administração tributária, o contribuinte e outros entes que apresentem uma conexão especial relativamente ao segundo devem colaborar, em sede de procedimento tributário (cfr. art.º 59.º da LGT, art.ºs 48.º e 49.º do CPPT), para se obter uma tributação conforme aos padrões legais e constitucionais, a mesma atitude cooperante deve ser adotada no âmbito do processo tributário²³⁵. O dever de cooperação impende sobre todos os intervenientes processuais (Tribunal, Ministério Público, as partes e outros sujeitos ou entes privados ou públicos), para que seja emitida uma decisão jurisdicional em prazo razoável que defina a situação jurídica das partes nos termos prescritos pelo Direito.

Para se obter uma adequada compreensão desta dimensão principiológica, que integra o campo da juridicidade, importa articular o disposto nas leis processuais tributárias com o previsto nas normas processuais civis, devendo ter-se em atenção o facto de que o fim subjacente à previsão do dever de cooperação no âmbito do direito tributário (a tributação dos sujeitos ou entes de acordo com a verdade material e a lei) constitui uma imposição constitucional, o que significa que, no processo tributário, o princípio da cooperação processual adquire uma importância acrescida. Com efeito, a

²³² Os prejuízos a indemnizar podem dizer respeito a despesas incorridas pelo lesado com honorários dos mandatários ou técnicos relacionadas com a má-fé do outro litigante assim como a danos causados direta ou indiretamente pela conduta do litigante de má fé. No que concerne ao conteúdo da indemnização e ao momento em que a indemnização deve ser pedida, atente-se no disposto no art.º 543.º do CPC. Um aspeto importante prende-se com o facto de que a condenação do litigante de má-fé numa sanção assume um carácter oficioso, ao passo que a indemnização só é concedida mediante requerimento da parte contrária, no próprio processo ou em fase de recurso (se for admissível).

²³³ No sentido de que a responsabilidade pelas custas e multa só poderá recair sobre o respetivo representante quando eventualmente tenha atuado na causa, em representação de uma pessoa coletiva que era a verdadeira parte (v.g. sociedade comercial), com grave violação do dever de correção que sobre si impendia – art.º 244.º do CPC -, v. acórdão do STJ, proc. 1986/06.7, de 21/11/2019, disponível em <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/8159e06e7dbb6810802584ba0053f43b?OpenDocument>.

²³⁴ Almeida, Francisco Manuel Lucas Ferreira, *Direito Processual Civil, Volume I*, cit., pp. 133-134.

²³⁵ Rocha, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento e Processo ...*, cit., pp. 127-130, 273.

ponderação de interesses que eventualmente colidam no primeiro deve ter em conta a primazia do elemento axiológico-jurídico da indisponibilidade do crédito tributário. Todavia, não deixamos de afirmar que as restrições a dimensões jurídicas subjetivas devem respeitar o princípio da proibição do excesso ou da proporcionalidade - art.º 18.º n.º 2 da CRP.

Apesar de o princípio da cooperação processual se referir a todos os atores processuais, o seu conteúdo normativo dirige-se primordialmente às partes. Nos termos do art.º 99.º n.º 2 da LGT, os particulares estão obrigados a prestar colaboração nos termos da lei de processo civil, assim como todas as autoridades ou repartições públicas são obrigadas a prestar as informações ou remeter cópia dos documentos que o juiz entender necessários ao conhecimento do objeto do processo²³⁶ (n.º3).

No que respeita aos particulares, a inobservância dos deveres de cooperação pode desencadear reações adversas por parte do ordenamento jurídico. Atente-se no disposto no art.º 104.º n.º 2 da LGT, nos termos do qual se prevê a aplicação subsidiária do instituto jurídico da litigância de má fé previsto no art.º 542.º do CPC em relação ao sujeito passivo da relação jurídica tributária, no caso de este assumir a qualidade de parte no processo tributário.

Uma vez que a legislação processual tributária não contém indicações sobre o que integra o núcleo material da figura jurídica da litigância de má fé, torna-se necessário recorrer ao Direito subsidiário, em particular ao CPC (art.º 2.º al. e) do CPPT). Estando as partes vinculadas a agir processualmente de acordo com os ditames da boa fé e da cooperação recíproca (art.ºs 7.º e 8.º do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT), estatui o art.º 542.º n.º 1 que será condenado em multa e indemnização à parte contrária, se esta a pedir, o litigante de má fé²³⁷. Dado que já nos pronunciamos sobre este assunto no ponto 3.1 deste capítulo, teceremos apenas breves considerações.

Os fundamentos para a aplicação da correspondente sanção e da indemnização a favor da parte contrária constam do art.º 542.º n.º 2 do CPC. Em termos sucintos, as alíneas a) e b) do n.º 2 desta norma pressupõe uma conduta por parte do litigante de má-fé que se dirija à obtenção de uma decisão de mérito que não corresponda à verdade²³⁸, enquanto que as alíneas c) e d) pressupõe um

²³⁶ A inobservância dos deveres de colaboração por parte de agentes privados ou públicos pode, nos casos mais graves, consubstanciar uma conduta criminalmente punível nos termos dos art.ºs 359.º e ss. do Código Penal (além da eventual responsabilidade disciplinar e civil).

²³⁷ O STA aplicou uma sanção por litigância de má fé (além de uma indemnização a favor da parte lesada a ser quantificada em período posterior nos termos do art.º 543.º n.º 3 do CPC *ex vi* art.º 2.º CPPT) a uma sociedade que, à data da propositura da ação, era uma entidade de direito público, afirmando que: *"a sociedade não só deu azo a que o processo judicial de execução fiscal se prolongasse por mais de duas dezenas de anos, quando a dívida já se encontrava paga desde 13/05/1993 (informação que se impunha em face do dever de cooperação previsto no art.º 542.º n.º 2, al. c), do C.P. Civil, ao Serviço de Finanças da Maia de que tinha ocorrido o pagamento voluntário da dívida exequenda), como ainda, sendo instada a pronunciar-se sobre a pretensão e sobre o alegado pagamento, se posicionou contra a pretensão da reclamante, mais tendo demorado a responder e a juntar os documentos comprovativos de tal pagamento voluntário motivo da extinção da execução fiscal em causa"*. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no contexto do proc. n.º 0952/18.4, de 08/01/2020.

²³⁸ *"[...] Justifica-se a condenação do reclamante em sanção pecuniária por litigância de má fé, nos termos do artigo 278º n.º 6 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, se requereu a imediata subida a juízo da reclamação do despacho que determinou a penhora invocando um «prejuízo irreparável» sem fundamento razoável. [...] É o caso do reclamante que alega a penhora de bens imóveis, quando penhorados só foram móveis; que atribui a esses bens uma função que eles, por sua natureza, não podem desempenhar; que diz ser o valor atribuído aos bens penhorados de € 300.000,00, quando o é de € 60.000,00; e que acusa esse valor de corresponder a 1/5 do real, sem nada provar"*. Cfr. Acórdão do STA, proferido no

comportamento por parte do litigante que, não obstante poder visar o mesmo objetivo ilegal, serve principalmente para esgotar o adversário, desmoralizar o mesmo ou obter uma transação injusta. A lei exige ainda verificação de dolo ou negligência grave²³⁹ para que o litigante de má-fé possa ser sancionado, o que se compreende na medida em que o direito de ação²⁴⁰, constitucionalmente consagrado (art.º 20.º da CRP), deve ser exercido sem fortes constrangimentos e de modo livre e abrangente, para que sejam discutidos os aspetos de facto e de direito necessários à obtenção de uma decisão jurisdicional. Carla Sofia da Rocha Tavares entende que o art.º 278.º n.º 7 do CPPT consagra uma situação de litigância de má fé, independentemente do apuramento dos requisitos da culpa ou negligência grave, exigidos no contexto do CPC. Nas palavras da autora, a “*intenção do legislador está em evitar que a reclamação seja utilizada como um meio de entorpecer a tramitação do processo de execução fiscal pondo em causa o interesse subjacente àquele processo no sentido de ser o mais célere possível*”. Por outro lado, como refere a autora, o regime previsto no art.º 278.º n.º 7 do CPPT distingue-se do preceituado no CPC quanto às consequências jurídicas que resultam da verificação dos pressupostos da litigância de má-fé²⁴¹, dado que naquele apenas se prevê a aplicação de uma sanção pecuniária ao passo que no segundo, para além desta, é possível a condenação numa indemnização à parte contrária.

Saliente-se ainda que a jurisprudência²⁴² tem entendido que a aplicação da sanção pecuniária com fundamento na litigância de má-fé não pode ser efetuada sem a observância do princípio do contraditório, de modo que o visado pelo ato de coerção possa exercer o seu direito de defesa. O CPC assim como o CPPT não consagra expressamente a necessidade de o eventual litigante de má-fé ser ouvido antes da tomada de decisão sobre esta matéria. Todavia, “[o] *procedimento de conformação normativa deve ser justo e a própria conformação deve resultar num processo materialmente*

contexto do proc. n.º 0690/06, de 09/08/2006, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/c524f7159f63f2fd802571e90046aba4?OpenDocument>.

²³⁹ “[...] *Se, na sequência do trânsito em julgado da decisão que julgou improcedente a reclamação judicial deduzida contra a penhora pelo executado, este, na sequência da notificação da nova data designada para a venda, vem novamente reclamar contra o mesmo ato e com os mesmos fundamentos, não enferma de erro de julgamento a sentença que, julgando verificada a exceção do caso julgado, absolveu a Fazenda Pública da instância. [...] Nessas circunstâncias, porque o executado não podia ignorar a falta de fundamento da sua pretensão (já judicialmente apreciada por decisão transitada em julgado) e porque a atuação do executado só se compreende em ordem a perturbar a tramitação do processo de execução fiscal, justifica-se a condenação dele em multa por litigância de má-fé*”. Vide Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no contexto do proc. n.º 0726/15, de 01/07/2015, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/7bf92bb8bfe7070880257e7e003422e1?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1.

²⁴⁰ Canotilho, José Joaquim Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da ...*, cit. pp. 491 e ss.

²⁴¹ “*A condenação em sanção pecuniária por litigância de má fé pode advir, a título de exemplo, devido à invocação da existência de possível prejuízo irreparável quando não haja fundamento, com o único propósito do envio imediato da reclamação ao tribunal. Isto é, quando o litigante invoca factos que não sejam verídicos com o simples propósito de provocar a subida imediata da reclamação e assim protelar o andamento dos autos de execução*”. V. Tavares, Carla Sofia da Rocha, *Estudo sobre a Reclamação dos Atos Proferidos em Processo de Execução Fiscal*, Universidade do Minho – Dissertação de Mestrado, 2013, pp. 232-233, disponível em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/27694>.

²⁴² V. acórdão do TC., proc. n.º 30/2020, de 27/2/2020, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20200030.html?impressao=1>; Acórdão do TCAS, proc. n.º 6342/02, de 25/06 de 2002, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/857bfe5d41eb772880256be500383077?OpenDocument>; Acórdão do TCAS, proc. n.º 07313/14, de 10/07/2014, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/341dbdce0d4331b80257d1700454e1b?OpenDocument>.

informado pelos princípios materiais da justiça nos vários momentos processuais “²⁴³. Em abono desta posição, a CRP consagra o direito a um processo equitativo que “*postula, por isso, a efetividade do direito de defesa no processo, bem como dos princípios do contraditório e da igualdade de armas* “²⁴⁴. Não obstante a ampla margem de liberdade de conformação atribuída pela Constituição ao legislador democrático quanto à estruturação do processo, existem determinados valores materiais acolhidos pelo ordenamento jurídico-constitucional que se impõem ao segundo quando atua no exercício dessa liberdade²⁴⁵.

Uma questão que se pode colocar é a de saber se a Administração tributária poderá ser condenada numa sanção de natureza pecuniária em virtude das suas ações ou omissões que preencham uma das alíneas do art.º 542.º n.º 2 do CPC.

O art.º 104.º da LGT transparece, numa leitura simplista, a ideia de que a Administração tributária não poderá ser condenada por litigar de má fé com fundamento nas alíneas do n.º 2 do art.º 542.º do CPC. Em termos sucintos, o art.º 104.º n.º 1 estabelece que a Administração tributária pode ser condenada numa sanção pecuniária (determinada de acordo com as regras sobre a litigância de má fé) em caso de atuar em juízo contra o teor de informações vinculativas anteriormente prestadas aos interessados ou o seu procedimento no processo divergir do habitualmente adotado em situações idênticas. Por sua vez, o n.º 2 do mesmo preceito jurídico prescreve que o sujeito passivo poderá ser condenado em multa por litigância de má fé, nos termos da CPC²⁴⁶.

Não obstante o disposto no art.º 104.º da LGT, tendemos a favorecer uma posição distinta no que concerne à questão colocada - a admissibilidade de a Administração tributária ser condenada numa sanção pecuniária por litigar de má fé, nos termos do n.º 2 do art.º 542.º do CPC. De seguida, enunciámos os fundamentos jurídicos do nosso entendimento.

Em primeiro lugar, o princípio da igualdade processual surge como uma dimensão normativa fundamental para evitar desigualdades de tratamento em sede processual, assentes em razões desprovidas de racionalidade e, portanto, arbitrárias. O art.º 98.º da LGT constitui uma refração infraconstitucional da realidade principiológica que, nesta sede, convocamos, apesar de se mostrar imperfeitamente expresso. O art.º 98.º da LGT deve ser conjugado com o art.º 4.º do CPC e com o art.º 6.º do CPTA²⁴⁷, que estabelece igualmente o princípio da igualdade processual. Em termos

²⁴³ Canotilho, J.J. Gomes; Moreira, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume I, 4.ª ed., Coimbra Editora, 2007, p. 415.

²⁴⁴ Miranda, Jorge; Medeiros, Rui, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, 2.ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2010, p. 441.

²⁴⁵ Miranda, Jorge, *Manual de Direito Constitucional, Direitos Fundamentais, Tomo IV*, Coimbra Editora, 5.ª Edição, p. 240.

²⁴⁶ A jurisprudência e a doutrina têm entendido que não é possível condenar a Administração tributária a pagar uma multa por litigar de má fé no processo tributário assim como não é admissível pedir a condenação da mesma numa indemnização pelos danos causados em virtude da sua conduta processual ilícita no âmbito do mesmo processo. V. acórdão do STA, proferido no contexto do proc.º n.º 0138/12, de 21/11/2012.

²⁴⁷ No art.º 6.º do CPTA *in fine* refere-se expressamente a necessidade de o tribunal assegurar o princípio da igualdade processual entre as partes no que responde à aplicação do instituto jurídico da litigância de má fé.

sucintos, o tribunal deve assegurar ao longo de todo o processo tributário um estatuto de igualdade substancial das partes²⁴⁸, designadamente no exercício de faculdades, no uso de meios de defesa e na aplicação de cominações ou de sanções processuais (art.º 4.º do CPC e art.º 6.º *in fine ex vi* art.º 2 do CPPT).

No presente momento do nosso estudo, releva essencialmente a última dimensão referida - a igualdade na aplicação de cominações ou de sanções processuais²⁴⁹. Se o sujeito passivo da relação jurídica tributária ou impugnante viola o dever de cooperação processual através da adoção ou omissão de um comportamento típico a que a lei liga uma concreta consequência jurídica desfavorável (art.º 542.º do CPC), não se vislumbra uma razão válida e racional para que o mesmo comportamento ou abstenção praticado pela Administração tributária não possa ser juridicamente sancionado²⁵⁰. Note-se que o princípio da igualdade processual constitui uma concretização do princípio geral da igualdade constitucionalmente previsto no art.º 13.º da CRP²⁵¹.

Face ao exposto, pode-se inferir que os sujeitos ou entes têm o direito subjetivo de não serem discriminados sem um fundamento objetivo sério e razoável ou, formulado positivamente, estes estão investidos na titularidade de uma posição jurídica subjetiva dotada de uma força jurídica particularmente robusta, concretizada no poder jurídico de exigir dos poderes públicos um tratamento conforme aos ditames da igualdade (em sentido formal e material). Com isto não queremos afirmar que o princípio da igualdade exige que os poderes públicos tratem de modo idêntico todos os sujeitos ou entes, pois à luz das coordenadas atuais vigentes num Estado de Direito é pacífico o entendimento de que o princípio da igualdade pressupõe a existência de um tratamento diferenciado para situações materialmente distintas. Todavia, de entre as distintas especificidades fáticas respeitantes a cada sujeito ou ente, é necessário que o critério material erigido pelo legislador para sustentar a existência de um tratamento desigual radique em motivos ponderosos, sérios e racionais. Deste modo, o princípio da igualdade serve como um parâmetro normativo adequado ao controlo jurídico das atuações ou omissões praticadas pelos poderes públicos e, além desta função, aquele princípio deve moldar a

²⁴⁸ Sousa, Miguel Teixeira, *Estudos sobre o Processo...*, cit. pp. 42-46.

²⁴⁹ Note-se que um processo enformado pelo princípio da igualdade processual constitui uma decorrência do direito a um processo equitativo – art.º 20.º n.º 4 da CRP.

²⁵⁰ Citando as palavras do STA: “*é inviável basear na natureza pública das entidades recorridas em processos de recurso contencioso e no interesse público que devem prosseguir suporte consistente para considerar ínsita no seu estatuto processual uma isenção do regime de litigância de má fé. Na verdade, a nível de traços distintivos das entidades públicas e das entidades particulares e no que concerne aos fins públicos que aquelas devem prosseguir não houve qualquer alteração com a recente reforma do contencioso administrativo, nomeadamente nos casos dos institutos públicos... Por isso, sendo a mesma, antes e depois da reforma do contencioso administrativo, a natureza das entidades públicas e os fins que devem prosseguir, não se poderá encontrar nessa natureza e fins fundamento para a atribuição aos institutos públicos, antes da atual reforma, de um regime processual privilegiado nesta matéria*”. V. acórdão do STA, proferido no âmbito do proc. n.º 01442/13, de 31/01/2008.

²⁵¹ V. acórdão do TC, proferido no processo n.º 516/93 de 26/10/1993.

leitura jurídica levada a efeito pelo aplicador normativo, à luz do princípio da interpretação conforme com a Constituição²⁵².

Este percurso mental jurídico-constitucionalmente fundado permite-nos concluir no sentido de que o legislador tributário não pretendeu afastar a aplicação do regime da litigância de má fé previsto no CPC relativamente à Administração tributária. Parece-nos que o art.º 104.º da LGT vem apenas a complementar o regime jurídico previsto no CPC, acrescentando duas novas situações em que a Administração tributária pode ser condenada numa sanção pecuniária a título de litigância de má fé - nos casos em que esta atua contra o teor de informações vinculativas anteriormente prestadas aos interessados ou o seu procedimento no processo se afaste do habitualmente adotado em situações idênticas. Estas duas situações previstas em termos abstratos no ordenamento jurídico português radicam da necessidade de introduzir modificações às regras da litigância de má fé consagradas no CPC ao facto de se estar perante realidades inseridas no Direito tributário (como as informações vinculativas) e de o litigante de má fé consubstanciar numa entidade pública (seja a título originário ou por força de uma atribuição²⁵³ - v.g. concessionárias), o que pressupõe, no segundo caso, a existência de meios garantísticos certos e adequados a reagir perante comportamentos ou omissões por parte daquelas violadores do princípio da igualdade.

Nos quadros de um Estado de Direito dificilmente se compreende a razão pela qual a Administração tributária não possa ser sancionada por adotar um comportamento ilícito que preencha uma das alíneas do art.º 542.º do CPC²⁵⁴. O facto de a parte ser uma entidade pública não constitui fundamento sério para legitimar uma entorse ao princípio da igualdade processual. A necessidade de as entidades públicas disporem de recursos públicos para a prossecução do interesse público e a natureza destas entidades não são incompatíveis com a aplicação do regime da litigância de má fé²⁵⁵. As normas processuais civis pertinentes não distinguem as partes consoante sejam entidades públicas ou privadas, tanto mais que são os representantes e agentes da Administração tributária que são responsáveis pela sanção processual e pela indemnização à parte contrária - art.º 544.º do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT. Nesta medida, o instituto da litigância de má fé pode ser entendido como uma

²⁵² Sobre as funções dos princípios vide ponto 2, do Capítulo I.

²⁵³ Adotamos a terminologia de Rocha, Joaquim Freitas; Silva, Hugo Flores, *Teoria Geral da Relação...*, cit., pp. 71-76.

²⁵⁴ Citando o STA: "*Num Estado de Direito, assente no primado da lei, o interesse da prossecução do interesse público não pode deixar de subordinar-se ao do cumprimento da legalidade, como se infere do disposto nos n.ºs 1 e 2 do art.º 266.º da C.R.P., pelo que a proteção legal que a Administração pode merecer no exercício da sua atividade não pode estender-se a atuações de má fé, em que são violados os deveres legais que sobre os seus órgãos ou agentes impendem*". Conclui-se, assim, que as entidades públicas são suscetíveis de condenação por litigância de má fé, uma vez verificados os seus pressupostos legais". V. acórdão do STA, proferido no âmbito do proc. n.º 01442/13, de 31/01/2008.

²⁵⁵ Nas palavras do STA: "[...] *nem mesmo se justificaria que pudessem ser invocadas no sentido do afastamento da aplicação das sanções processuais por litigância de má fé a pessoas coletivas públicas razões relacionadas com a afetação e gestão de recursos públicos, e a sua necessidade para a prossecução dos fins que a lei prevê, pois a responsabilidade por litigância de má fé não recai sobre as próprias pessoas coletivas públicas mas sim sobre os seus representantes que estejam de má fé na causa e seus mandatários forenses*". V. acórdão do STA, proferido no âmbito do proc. n.º 01442/13, de 31/01/2008.

concretização do princípio da responsabilização dos agentes da Administração pública²⁵⁶ (em sentido amplo).

De um ponto de vista subjetivista, o direito à obtenção de uma decisão em prazo razoável (art.º 20.º n.º 4 da CRP) titulados pelos sujeitos ou entes carentes de proteção jurídica adquire uma nova concretização e eficácia através do sancionamento de quaisquer ações ou omissões processuais graves desconformes com o dever de cooperação processual²⁵⁷. De facto, o agir processual da administração pode causar fortes entraves à emissão de uma decisão jurisdicional em prazo razoável se forem violados aqueles deveres, o que significa que a impunidade da sua atuação leva inevitavelmente à promoção da morosidade da justiça em vez da promoção da celeridade da mesma, que só poderá ser alcançada através da boa fé e da cooperação de todos os intervenientes processuais.

Relativamente à possibilidade de o juiz do tribunal tributário poder condenar o litigante de má fé (seja este um particular ou uma entidade pública) no pagamento de uma indemnização por danos causados à contraparte de boa fé (mediante prévia solicitação por parte desta) no mesmo processo em que se verificou o facto gerador da obrigação de indemnizar, entendemos que nada obsta à sua aplicação no processo tributário - art.º 542.º n.º 2 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT.

Pense-se que o exercício de poderes processuais em desconformidade com os princípios da boa fé e da cooperação processual por parte de qualquer uma das partes pode prejudicar posições subjetivas merecedoras de tutela jurídica. Pense-se no direito de propriedade do contribuinte, que se encontra afetado negativamente em virtude da necessidade de despender recursos financeiros de que dispõe para acorrer a determinadas despesas com honorários ou custas que não seriam devidas sem a existência de uma conduta processual ilícita por parte da Administração tributária²⁵⁸. Pense-se também no direito fundamental à integridade pessoal²⁵⁹ do contribuinte (art.º 25.º da CRP), que pode ser colocado em causa em virtude de um tratamento injurioso ou da alegação de factos que não correspondem à verdade²⁶⁰. Uma vez que estão envolvidos direitos, liberdades e garantias ou direitos fundamentais análogos a estes, constitui uma imposição constitucional a previsão normativa de mecanismos judiciais revestidos de uma especial celeridade e prioridade na tutela efetiva e em tempo

²⁵⁶ Art.º 90.º al. c) da Lei Geral do Trabalho em Funções Públicas (Lei n.º 35/2014, de 20 de Junho).

²⁵⁷ Por força do art.º 6.º da Convenção Europeia dos Direitos do Homem, o Estado Português encontra-se obrigado a ter um sistema judicial organizado de modo a garantir a emissão de decisões jurisdicionais em prazo razoável.

²⁵⁸ O Estado, por força do art.º 22.º da Constituição, é civilmente responsável, em forma solidária com os titulares dos seus órgãos, funcionários ou agentes, por ações ou omissões praticadas no exercício das suas funções e por causa desse exercício de que resulte violação dos direitos, liberdades e garantias ou prejuízo para outrem.

²⁵⁹ V. Gouveia, Jorge Bacelar, Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976, in Revista UFMS, Edição especial, jan./jun. 2015, pp. 35-85 disponível em <http://oaji.net/articles/2016/3528-1469497106.pdf>.

²⁶⁰ Albuquerque, Pedro, *Responsabilidade processual por litigância de má fé, abuso de direito e responsabilidade civil em virtude de atos praticados no processo*, Almedina, 2006, 95 e ss.

útil contra ameaças ou violações desses direitos (art.º 20.º n.º 4 da CRP)²⁶¹. Por conseguinte, o instituto jurídico da litigância de má fé permite à parte lesada obter o ressarcimento dos danos causados pelo litigante de má fé com maior brevidade e eficácia, ao contrário do que sucederia se o primeiro tivesse de instaurar uma ação de responsabilidade civil extracontratual contra o Estado.

Por outro lado, a Administração tributária poderá requerer uma indemnização fundada num comportamento desonesto e não cooperante por parte da contraparte nos termos das regras previstas para a litigância de má fé, na medida em que aquela poderá ter sofrido danos conexonados direta ou indiretamente com a conduta ilícita do lesante. Note-se que a posição por nós sufragada apresenta inúmeras vantagens no que respeita ao princípio da imediação e ao princípio da celeridade e economia processual. Se na pendência de um processo tributário uma das partes adota uma conduta processual ilícita que origina prejuízos para a outra parte e a segunda requer ao juiz a condenação do primeiro numa indemnização pelos danos patrimoniais ou não patrimoniais causados, o julgador no âmbito do mesmo processo tem um contacto mais próximo com os factos e com as provas. Este contacto direto entre o juiz e os factos permitem que este tome uma decisão jurisdicional em termos mais céleres e se alcance com o menor dispêndio de recursos públicos a reintegração dos direitos violados.

Devis Hechandía afirma que:

“ Puesto que el proceso judicial no es considerado como una actividad privada, ni las normas que lo regulan como de derecho privado, sino, por el contrario, el Estado y la sociedad están íntimamente vinculados a su eficacia y rectitud, deben considerarse como principios fundamentales del procedimiento los de la buena fe y la lealtad procesal de las partes y del juez. La moralización del proceso es un fin perseguido por todas las legislaciones como medio indispensable para la recta administración de justicia [...]. La ley procesal debe sancionar la mala fe de las partes o de sus apoderados, estableciendo para ello severas medidas, entre ellas la responsabilidad solidaria de aquéllas y éstos, y el juez debe tener facultades oficiosas para prevenir, investigar y sancionar tanto aquélla como el fraude procesal. La lealtad procesal es consecuencia de la buena fe en el proceso, y excluye las trampas judiciales, los recursos torcidos, la prueba deformada, las inmoralidades de todo orden. En un proceso inquisitivo y con libre apreciación de la prueba, está el juez en mejor capacidad

²⁶¹ Nas palavras de Gomes Canotilho, “o preceito constitucional (art.º 20.º n.º 4) constitui, desde logo, uma imposição constitucional no sentido de o legislador ordinário conformar os vários processos (penal, civil, administrativo [acrescente-se: tributário]) no sentido de assegurar por via preferente e sumária a proteção de direitos, liberdades e garantias”. Canotilho, José Joaquim Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.ª Edição, Almedina, 2016, p. 506. Sobre a tutela dos direitos, liberdades e garantias v. Andrade, José Carlos Vieira, *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, Almedina, 4.ª Edição, 2008 pp. 315-358.

para vigilar la actuación de las partes y hacer efectivos estos principios de la buena fe, la veracidad y la lealtad procesales"²⁶².

O conteúdo normativo do princípio da cooperação no processo tributário, como referimos, reflete-se também na posição jurídico-processual do Tribunal. Por exemplo, perante uma situação de coligação ilegal, o julgador deve convidar as partes a suprir a inobservância do correspondente pressuposto processual? Ou decretar sem mais a absolvição da instância por constatar a existência de uma exceção dilatória nos termos do art.º 577.º al. f) e do art.º 576.º n.º 2 do CPC, *ex vi* art.º 2.º al. e) do CPPT? O regime jurídico da coligação previsto no CPPT (art.º 104.º e art.º 206ºA) não indica um caminho a seguir quando o órgão jurisdicional se depara com a situação descrita. Na nossa perspetiva, o Tribunal deve convidar as partes interessadas a praticar os atos necessários à sanção do vício processual e regularização da instância em ordem ao proferimento de uma decisão de mérito - o princípio *pro actione* (art.º 7.º do CPTA) revela-se, nesta sede, importante. Nos termos do art.º 38.º do CPC e do art.º 12.º n.º 3 do CPTA²⁶³, enquanto recursos normativos subsidiários (art.º 2.º do CPPT), é possível concluir no mesmo sentido. Assim, tendo em conta o princípio da unidade da ordem jurídica, o tribunal tem o dever jurídico de cooperar com as partes, convidando estas a sanar o vício processual que obsta ao prosseguimento do processo²⁶⁴.

4. Princípio do contraditório

4.1. No Direito processual civil

O princípio do contraditório encontra consagração legal no art.º 3.º n.º 3 do CPC²⁶⁵. Esta norma jurídica determina que o juiz deve observar e fazer cumprir, ao longo de todo o processo, o princípio do contraditório não lhe sendo lícito, salvo caso de manifesta desnecessidade, decidir questões de direito ou de facto, mesmo que de conhecimento oficioso, sem que as partes tenham tido a possibilidade de sobre elas se pronunciarem²⁶⁶.

Esta dimensão normativa constitui um corolário do direito a um processo equitativo (art.º 20.º n.º 4 da CRP). No quadro de um Estado de Direito, a existência de um processo conforme às

²⁶² Echandiá, Devis, *Teoría General del Proceso*, Editorial Universidade, 3.ª Edição, 2013, p. 73.

²⁶³ Em caso de coligação ilegal de autores podem ser apresentadas novas petições, no prazo de 30 dias a contar do trânsito em julgado da decisão, considerando-se estas apresentadas na data de entrada da primeira, para efeitos da tempestividade da sua apresentação – art.º 12.º n.º 4 do CPTA. No mesmo sentido, art.º 37.º n.º 5 do CPC. Almeida, Mário Aroso, *Manual de Processo ...*, cit. pp. 269-271. Cfr. Almeida, Francisco Manuel Lucas Ferreira, *Direito Processual Civil, Volume II*, 2.ª Edição, Almedina, 2019, pp. 403-408.

²⁶⁴ O STA tem entendido que o tribunal deve convidar as partes a sanar o vício processual da coligação ilegal. V. acórdão do STA, proc. n.º 0635/15.7BELRA01333/17, de 04/03/2020, disponível <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/fa51d54b7fba91b580258526003a2737?OpenDocument>.

²⁶⁵ Freitas, José Lebre, *Introdução ao Processo Civil, Conceito e Princípios Gerais ...*, cit. pp. 126-138.

²⁶⁶ Almeida, Francisco Manuel Lucas Ferreira de Almeida, *Direito Processual Civil, Volume I*, 2.ª Edição, Almedina, 2018, pp.90-93; Sousa, Miguel Teixeira, *Estudos sobre o Processo Civil*, LEX, 2.ª Edição, Lisboa, 1997, pp.46-48.

exigências constitucionais pressupõe que este seja estruturado em termos de assegurar às partes a possibilidade de influenciar o sentido da decisão jurisdicional final e contribuir para o apuramento da verdade material. Assim, a preterição da audição de uma das partes antes de o julgador adotar uma providência jurisdicional é uma situação absolutamente excepcional, devendo ser motivada pela necessidade de tutela de outras dimensões jurídicas fundamentais - art.º 3.º n.º 2 do CPC. Por exemplo, o arresto²⁶⁷ é decretado sem prévia audição do requerido, se estiverem preenchidos os respetivos requisitos legais (art.º 393.º n.º 1 do CPC). Esta solução legal é justificada pela necessidade de obstar a que o devedor pratique atos de dissipação ou ocultação patrimonial com o objetivo de se furtar ao cumprimento das obrigações por ele contraídas²⁶⁸.

Com efeito, o ordenamento jurídico veda ao juiz o proferimento de decisões surpresa, sustentadas em argumentos de facto e de direito não contestados pelas partes, materializando-se tal conduta processual do aplicador normativo numa violação clara não só do princípio do contraditório como também do princípio da cooperação processual. O princípio da audiência contraditória (art.º 415.º do CPC) decorre igualmente do princípio do contraditório, nos termos do qual não são admitidas nem produzidas provas sem a audiência contraditória da parte a quem hajam de ser opostas.

Para que o contraditório possa ser exercido na sua plenitude pela entidade demandada é necessário que esta disponha do conhecimento efetivo do processo, o que pressupõe que “*no ato de citação, pelo qual o réu é chamado para se defender [...], lhe sejam transmitidos os elementos essenciais para que a defesa possa ter lugar: a remessa ou entrega de duplicado da petição inicial e de cópia dos documentos que a tiverem acompanhado; a identificação do tribunal e secção onde corre o processo, se já tiver havido distribuição; a expressa indicação de que fica citado para a ação; o prazo dentro do qual poderá apresentar a defesa e as cominações em que incorre se não a apresentar; a obrigatoriedade do patrocínio judiciário, se ocorrer*”²⁶⁹. A falta de comunicação destes elementos traduz-se numa nulidade do ato de citação nos termos do art.º 191.º do CPC, que deve ser arguida no prazo que tiver sido indicado para a contestação. Passado o prazo legalmente previsto, não é possível arguir a nulidade da citação nos momentos subsequentes do processo. Porém, se o julgador proferir sentença sem a intervenção da entidade demandada e em sentido desfavorável a esta, é possível a interposição de recurso de revisão com fundamento na nulidade da citação (art.º 696.º al. e) do CPC)

²⁶⁷ Em termos sucintos o arresto dos bens do devedor consubstancia um meio de conservação da garantia geral, consistindo numa “*apreensão judicial de bens semelhante à da penhora, e sujeita, aliás às mesmas regras (art. 391, n.º 2 CPC)*”. V. Leitão, Luís Manuel Teles de Menezes, *Direito das Obrigações, Volume II*, Almedina, 11.ª Edição, 2017, pp. 311-312.

²⁶⁸ Sobre o arresto v. Gonçalves, Marco Filipe Carvalho, *Providências Cautelares*, Almedina, 3.ª Edição, 2017, pp. 215 e ss.

²⁶⁹ Freitas, José Lebre, *Introdução ao Processo Civil, Conceito e Princípios Gerais ...*, cit. p.109.

ou a dedução de oposição à execução que venha a ser instaurada (art.º 729.º al. d) CPC)²⁷⁰. A lei sacrifica assim a segurança e a estabilidade jurídica que provém do trânsito em julgado da sentença para que o princípio do contraditório seja cumprido, o que é demonstrativo da relevância desta dimensão normativa no quadro do sistema processual civil português.

Não obstante a pertinência da observância do princípio do contraditório, o legislador democrático indica-nos claramente que em caso de manifesta desnecessidade o julgador pode dispensar a audição das partes - art.º 3.º n.º 3 do CPC -, gozando o tribunal de uma margem de apreciação relativamente ampla quanto ao preenchimento no caso concreto desta expressão normativa aberta. Nesta linha, se o juiz resolver uma questão jurídica manifestamente simples cuja solução resulta evidente, sem a audição das partes, não se verifica qualquer nulidade processual, privilegiando-se a vertente da economia e celeridade processual.

4.2. No Direito processual tributário

O CPPT e o CPTA não contêm uma norma jurídica que acolha em termos claros o princípio do contraditório. No entanto, a verdade é que não necessita de ter uma previsão normativa específica nesse sentido, dado que já resulta do Direito subsidiário a aceitação do princípio do contraditório no contexto do processo tributário. Referimo-nos em concreto ao art.º 3.º n.º 3 do CPC (*ex vi* art.º 2.º al. e) do CPPT).

A jurisprudência tem aplicado o princípio do contraditório, designadamente o STA²⁷¹. Nas palavras deste tribunal: “*Se é certo que, em abstrato, a decisão judicial que tenha assentado em factos a provar por documentos não pode ser proferida sem que o tribunal conceda às partes a possibilidade de se pronunciarem sobre esses documentos e sua relevância probatória, sob pena de violação do princípio do contraditório – previsto no n.º 3 do art. 3.º do CPC [...]e aplicável ex vi da alínea e) do art. 2.º do CPPT –, no caso sub judice, salvo o devido respeito, a Recorrente olvida que estamos perante indeferimento liminar. Ora, o indeferimento liminar é uma decisão que o Tribunal profere exclusivamente em face do teor da petição inicial, quando, perante esta peça processual, possa concluir pela inutilidade da prossecução da lide, sem necessidade de qualquer instrução ou discussão prévia*”²⁷². No acórdão proferido pelo STA, no âmbito do proc. n.º 0635/15.7BELRA01333/17, de 04/03/2020 entendeu-se o seguinte: “*Como vem sublinhando a jurisprudência desta Secção o*

²⁷⁰ Não podemos deixar de concordar com Lebre de Freitas quando refere que este regime é contraditório uma vez que o réu se encontra impedido de invocar a nulidade da citação na pendência do processo a que esta respeita, caindo tal impedimento quando ocorre o trânsito em julgado da decisão jurisdicional final. Acresce que este regime jurídico não se revela compatível com o princípio da economia processual. V. Freitas, José Lebre, *Introdução ao Processo Civil, Conceito e Princípios Gerais ...*, cit. pp. 109-110.

²⁷¹ V. acórdão do STA, proc. n.º 01762/13.0BEBRG, de 16/09/2020; acórdão do STA, proc. n.º 01763/13.9BEBRG, de 20/04/2020.

²⁷² V. acórdão do STA, proferido no contexto do processo n.º 0997/19.7BEBRG, de 14/08/2019

princípio do contraditório e a proibição da decisão surpresa só impõem a audição das partes, quanto ao teor do parecer do Ministério Público, quando este suscite uma questão obstativa ao conhecimento do pedido que ainda não haja sido suscitada ou discutida nos autos por qualquer uma das partes, ou até pelo juiz em cumprimento de dever de ofício". O STA entendeu, no acórdão proferido no contexto do proc. n.º 055/17, de 15/03/2017 que "*sendo suscitada uma exceção ou questão prévia, na resposta, que possa conduzir à extinção dos autos sem conhecimento do mérito da causa a parte reclamante tem, necessariamente, que ser ouvida quanto à mesma, ou seja, tem que lhe ser dada a oportunidade para se pronunciar quanto à mesma por força do princípio do contraditório consagrado nos artigos 113º, n.º 2 do CPPT e 3º do CPC*". Veja-se o acórdão do STA, proferido no contexto do proc. n.º 01762/13.0BEBRG, de 16/09/2020, em sede do qual se afirmou que a falta de notificação da Fazenda Pública para conhecer e participar no processo de impugnação judicial constitui uma nulidade processual por violação do princípio do contraditório (art.º 110.º do CPPT, art.ºs 3 n.º 3 e 195 n.º 1 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT. Uma vez mais, a jurisprudência tem entendido que a falta de notificação dos documentos que acompanham a informação oficial e se encontram junto dos autos ao impugnante, oponente, demandante, conforme o caso, gera uma nulidade processual que influi decisivamente na decisão proferida, sobretudo, quando a motivação de facto da respetiva sentença assenta em tais documentos. Nesta sede, importa referir que a lei prescreve que o « *teor das informações oficiais será sempre notificado ao impugnante, logo que juntas* » (art.º 115.º n.º 3 do CPPT). Sem tal notificação, a parte que tem interesse em ser notificada não pode pronunciar-se sobre os mesmos, ficando impedida de se conformar com os documentos bem como de impugnar a correspondente veracidade, o que significa que fica impossibilitada de influenciar a decisão final a proferir pelo tribunal tributário²⁷³.

No contexto do proc. n.º 09288/16, de 18/02/2016, o TCAS concluiu no sentido da existência de uma nulidade processual na ação de reclamação dos atos do órgão de execução fiscal, na sequência de recurso interposto pelo sub-rogado no crédito tributário, alegando a falta de notificação para responder nos termos do art.º 278.º n.º 2 do CPPT. No âmbito deste processo, o representante da Fazenda Pública não tinha legitimidade processual passiva para responder à petição de reclamação apresentada pelo executado, ao contrário do sub-rogado, que devia ter sido chamado ao processo para exercer o seu direito de defesa.

De acordo com Joaquim Freitas da Rocha, "*as partes no processo devem ser convocadas para nele intervir, dando o seu contributo para a descoberta da verdade material, sempre que alguma*

²⁷³ V. acórdão do TCAN, proc. n.º 01414/10.3BEPRT, de 21/12/2017.

questão relevante surja. Este é um instrumento privilegiado para atingir a igualdade processual entre as partes, chamando-as a pronunciar-se nos momentos nucleares”²⁷⁴. No mesmo sentido se pronunciam os autores Jonatas Machado e Paulo Costa, ao afirmar que o “*princípio do contraditório é um corolário do princípio da igualdade de armas no processo, inerente à ideia de processo equitativo (due process of law)*”, sendo que quer a contestação (prevista no art.º 110.º do CPPT) quer a fase eventual das alegações escritas, após a produção de prova e antes da vista ao Ministério Público e da sentença (art.º 120.º do CPPT) são manifestações do caráter normativo do princípio do contraditório no âmbito do processo de impugnação judicial²⁷⁵.

Segundo o art.º 115.º n.º 3 do CPPT, o teor das informações oficiais devem ser notificadas ao impugnante, logo que sejam juntas. Contudo, a jurisprudência entende que a preterição desta formalidade legalmente prescrita não consubstancia uma nulidade processual secundária por violação do princípio do contraditório quando a informação oficial não tem qualquer relevância para a decisão da causa, mas apenas uma irregularidade processual.

O princípio do contraditório, no âmbito do processo tributário, justifica a aplicabilidade do disposto no art.º 415.º n.º 1 do CPC *ex vi* art.º 2 do CPPT, pelo que não são admitidas nem produzidas provas sem audiência contraditória da parte a quem hajam de ser opostas²⁷⁶.

No âmbito do processo de execução fiscal, a força normativa do princípio do contraditório tem colocado problemas difíceis, agravados pela sua especial complexidade jurídica, na medida em que, apesar de o legislador tributário o configurar como um processo judicial (art.º 103.º n.º 1 da LGT), existem atos praticados pela Administração tributária - portanto, sem natureza jurisdicional atento o princípio da reserva da função jurisdicional ao juiz - e atos praticados pelo Tribunal com caráter jurisdicional. A heterogeneidade das atuações estreitamente relacionadas com o processo de execução fiscal e a necessidade de este se traduzir num meio de cobrança coercivo pautado pela celeridade e economia de atos em ordem à obtenção de receitas públicas necessárias à satisfação das necessidades coletivas e à correção das desigualdades no que concerne à distribuição dos rendimentos tem justificado (a nosso ver, bem) derrogações ao princípio do contraditório. Contudo, remetemos o desenvolvimento desta matéria para um momento posterior do nosso trabalho (capítulo III) , quando nos pronunciarmos sobre as situações que reclamam a aplicação subsidiária do CPC no domínio do processo de execução fiscal²⁷⁷.

²⁷⁴ Rocha, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento e Processo ...*, cit. p. 277.

²⁷⁵ Machado, Jónatas E. M.; Costa, Paulo Nogueira, *Manual de Direito Fiscal, perspetiva multinível*, Almedina, 3.ª Edição, 2019

²⁷⁶ Acórdão do TCAS, proc. n.º 309/13.3BELRA, de 25-06-2020.

²⁷⁷ De todo o modo, deixamos alguns exemplos jurisprudenciais acerca desta questão problemática – acórdão do STA, proferido no âmbito do proc. n.º 01233/17, de 20/12/2017; acórdão do STA, proferido na sequência do proc. n.º 01582/15, de 07/01/2016.

No ordenamento jurídico italiano, o princípio do contraditório constitui uma dimensão normativa estruturante no processo tributário por força do *Código di Procedura Civile* italiano por remissão do *Código del Processo Tributario* (art.º 1.º). O “*principio del contraddittorio*” encontra-se plasmado no art.º 101.º do CPC italiano: *Il giudice, salvo che la legge disponga altrimenti, non può statuire sopra alcuna domanda, se la parte contro la quale è proposta non è stata regolarmente citata e non è comparsa. Se ritiene di porre a fondamento della decisione una questione rilevata d'ufficio, il giudice riserva la decisione, assegnando alle parti, a pena di nullità, un termine, non inferiore a venti giorni e non superiore a quaranta giorni dalla comunicazione, per il deposito in cancelleria di memorie contenenti osservazioni sulla medesima questione.* Esta disposição legal é aplicada ao processo tributário italiano, pelo que o juiz não pode decidir uma questão se a contraparte não se tiver pronunciado ou não puder comparecer na audiência. Contudo, a inobservância deste princípio só é suscetível de gerar uma nulidade quando a questão considerada sem prévio contraditório constitui um fundamento do juízo decisório do tribunal, sendo que o vício do contraditório torna-se num vício da decisão final se esta tiver sido proferida²⁷⁸. De acordo com Andrea Poddighe, para aferir se o direito ao contraditório é respeitado no âmbito do processo tributário é necessário verificar se as partes se encontram numa situação de igualdade substancial no que diz respeito ao poder de demonstrar a existência do fato constitutivo, impeditivo, modificativo ou extintivo da obrigação tributária. O direito ao contraditório integra o núcleo material do que se designa de “*giusto processo*”, nos termos do art.º 111.º da *Costituzione* italiana²⁷⁹.

Michele Taruffo aponta que o princípio do contraditório serve como uma garantia a favor das partes, na medida em que permite a estas controlar a utilização da prova por parte do julgador. Nas palavras de Michele Taruffo:

“ La garantía de ese principio [principio de contradicción entre las partes] es ya reconocida como uno de los elementos fundamentales del proceso civil y la posibilidad para las partes de intervenir preventivamente en todo aquello que pueda influir sobre la decisión de la controversia es una característica estructural del proceso, según la perspectiva centrada en la efectividad de las garantías. En esa línea, la regla del contradictorio manifiesta una serie de implicaciones, entre las que asumen particular importancia las que la vinculan con la adquisición y la valoración de las pruebas a los efectos de la decisión sobre el hecho. Precisamente desde este punto de vista, se hace evidente la función de la garantía de la contradicción como implementación de controles, disponibles para las partes, sobre el uso de las pruebas por parte del juez. No es causalidad que se tienda a sostener el

²⁷⁸ Tesaurò, Francesco, *Manuale del Processo Tributario*, cit., pp. 142-143.

²⁷⁹ Cfr. Poddighe, Andrea, *Giusto Processo e Processo Tributario*, Giuffrè Editore, 2010, pp. 111 e ss.

principio según el cual la decisión debería basarse únicamente en los elementos discutidos por las partes en el curso del proceso y está claro que un principio de este tipo resulta importante a propósito de la decisión sobre el hecho ”²⁸⁰. Este entendimento vale em termos plenos no contexto do processo tributário, pelo que consideramos o princípio do contraditório um vetor jurídico fundamental no domínio do sistema processual tributário e do sistema processual civil.

Por outro lado, Devis Hechandía sustenta que *“El derecho de contradicción tiene, pues, un origen claramente constitucional y se basa en varios de los principios fundamentales del derecho procesal: el de la igualdad de las partes en el proceso; el de la necesidad de oír a la persona contra la cual se va a surtir la decisión; el de la imparcialidad de los funcionarios judiciales; el de la contradicción o audiencia bilateral; el de la impugnación y el del respeto a la libertad individual”*²⁸¹. O mesmo autor reitera que *“tener el derecho de contradicción no significa que necesariamente el demandado o imputado intervenga efectivamente en el proceso para controvertir las pretensiones del demandante o las imputaciones penales, o sea, para oponerse a ellas, y menos aún que necesariamente formule excepciones o alegue hechos contra ellas, para paralizarlas o desvirtuarlas. Basta tener la oportunidad de ser oído en el proceso, si se tiene la voluntad de hacerse oír, para poder defenderse, alegar, pedir y hacer practicar pruebas, interponer los recursos que la ley procesal consagre y obtener mediante el proceso la sentencia que resuelva favorable o desfavorablemente su situación, pero justa y legalmente* ”²⁸². Concordamos com esta posição doutrinal, pelo que no plano do processo tributário, o juiz não se encontra obrigado a assegurar o contraditório de uma parte quando esta já se pronunciou sobre a questão suscitada.

O princípio do contraditório revela-se como um parâmetro jurídico que deve ser cumprido no momento em que a parte contrária é notificada no processo tributário para contestar a pretensão do requerente ou demandante, ou, no caso de uma execução fiscal, quando o executado é citado para exercer as suas posições jurídico-processuais. Todavia, na fase posterior à da notificação ou da citação para intervir no processo pela primeira vez tem de ser conferida às partes a possibilidade de se pronunciarem sobre questões novas suscitadas no processo. Por exemplo, se o Ministério Público argui questões novas, no contexto do exercício do direito de vista (art.º 14.º n.º 2 do CPPT), as partes devem ser convocadas ao processo tributário para se pronunciar sobre tais questões de modo a garantir a sua participação e obstar ao surgimento de decisões surpresa. Para o efeito, aquelas devem ser notificadas do parecer do Ministério Público emitido antes do proferimento da decisão jurisdicional. A falta de

²⁸⁰ V. Taruffo, Michele, *La prova dei fatti giuridici*, trad. por Jordi Ferrer Beltrán, *La prueba de los hechos*, Editorial Trotta, 4.ª Edição, 2011, pp. 427 e ss.

²⁸¹ Echandía, Devis, *Teoría General del Proceso*, Editorial Universidade, 3.ª Edição, 2013, p. 208.

²⁸² Idem, *ibidem*

notificação do mesmo, quando contenha questões novas, constitui uma nulidade secundária, nos termos do art.º 195.º n.º 1 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT²⁸³.

No contexto do proc. n.º 0870/13 em 19/02/2014, o STA afirmou que a inobservância do princípio do contraditório, de que resultou a impossibilidade de o oponente se pronunciar sobre a exceção suscitada pela Fazenda Pública na contestação (erro na forma do processo), constitui uma nulidade processual secundária suscetível de influir no exame da causa (no caso, na oposição à execução fiscal).

5. Princípio da aquisição processual

§. No Direito processual civil e no Direito processual tributário

Como vimos, o princípio do inquisitório no domínio do processo civil constitui uma dimensão normativa essencial para que se obtenha a verdade. Mas não se pode olvidar que o princípio da aquisição processual, enquanto parâmetro jurídico conformador do julgamento, contribui em larga medida para que a decisão jurisdicional assente sobre um quadro fático mais próximo possível da realidade. Nos termos do art.º 413.º do CPC, o tribunal deve tomar em consideração todas as provas produzidas, tenham ou não emanado da parte que deveria produzi-las. Temos assim uma definição legal do princípio da aquisição processual. A título ilustrativo, se uma parte junta aos autos um determinado documento e constata que o meio de prova por si apresentado lhe é desfavorável, não pode retirá-lo do processo uma vez que se considera adquirido para o processo. Assim se compreende o disposto no art.º 442.º n.ºs 2 e 3 do CPC, de acordo com o qual os documentos só podem ser retirados do processo depois do trânsito em julgado da decisão final. Como bem refere Teixeira de Sousa, “*o mesmo princípio [da aquisição processual] justifica a inadmissibilidade da desistência da prova pericial pela parte requerente sem a anuência da parte contrária*”²⁸⁴ (art.º 474.º n.ºs 3 e 4 do CPC).

Porém, o princípio da aquisição processual não é um princípio absoluto uma vez que contém exceções: as situações em que a lei declare irrelevante a alegação e a prova de um facto quando não sejam feitas por uma certa parte (art.º 413.º *in fine* do CPC). Pense-se na confissão, que só pode ser feita pela parte em relação à qual o facto reconhecido é desfavorável (art.º 352.º do CC).

²⁸³ V. acórdão do TCAS, proc. n.º 01232/06, de 28/11/2006. No sentido de que a “*notificação do parecer do Ministério Público prévio à sentença a proferir em processo tributário só se impõe, sob pena de violação do princípio do contraditório, nos casos em que aí sejam suscitadas questões que obstem ao conhecimento do mérito ou sobre as quais as partes ainda não tenham tido oportunidade de se pronunciar*”, v. acórdão do STA, proc. n.º 01411/16, de 24/01/2018.

²⁸⁴ Sousa, Miguel Teixeira, *Estudos sobre o Processo ...*, cit. pp. 346-347.

Nas palavras de Francisco Almeida, não é “*de seguir o princípio se a sua observância for colidente, por ex., com os princípios da eventualidade ou da preclusão: se for trazido aos autos um facto que, a ser atendido, importe a alteração do pedido e/ou da causa de pedir, numa fase em que tal modificação já não seja legalmente admissível, aquele facto não poderá ser tomado em consideração*”²⁸⁵.

O princípio da aquisição processual vigora igualmente no processo tributário, por aplicação subsidiária do art.º 413.º do CPC *ex vi* art.º 2.º al. e) do CPPT²⁸⁶. De acordo com Freitas da Rocha, este princípio “*diz-nos que o material necessário à decisão e levado ao processo por uma das partes – sejam alegações, sejam motivos de prova – pode ser tomado em conta para todos os efeitos processuais, mesmo a favor da parte contrária àquela que o aduziu*”²⁸⁷. Como bem salientam os autores Jónatas Machado e Paulo Costa “*uma vez adquiridos para o processo certos factos, mediante a realização das diligências de investigação que sejam consideradas úteis para o apuramento da verdade carece de relevo a tarefa de averiguação acerca de sobre quem recai o ónus da prova*”²⁸⁸. Sendo o processo tributário orientado por um princípio de investigação e pelo princípio da verdade material, não deve, em princípio, existir exceções à aquisição processual dos factos, nem que os novos factos se traduzam na alteração do pedido ou da causa de pedir²⁸⁹. Isto porque o processo tributário “*não se destina apenas à tutela de direitos e interesses legalmente protegidos. Ele visa, também, tutelar os princípios fundamentais do direito tributário (universalidade, legalidade, igualdade, proporcionalidade, entre outros) e contribuir para a realização das finalidades do sistema fiscal, designadamente a justa repartição do rendimento e da riqueza. A tutela objetiva destes princípios e valores que lhes estão subjacentes não pode, em abstrato, estar dependente da prova feita pelas partes*”²⁹⁰.

²⁸⁵ Todavia, não deixamos de salientar que, se a causa respeitar a direitos indisponíveis como os direitos fundamentais com assento constitucional, esta exceção não é aplicável, devendo privilegiar-se o princípio da aquisição processual. Almeida, Francisco Manuel Lucas Ferreira, *Direito Processual Civil, Volume I*, cit. pp.111-112.

²⁸⁶ V. acórdão do STA, proferido no âmbito do proc. n.º 03687/09, de 12/01/2010; acórdão do TCA-S, proferido no contexto do proc. n.º 06055/01, de 24/06/2003.

²⁸⁷ Rocha, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento e Processo ...*, cit. p. 277.

²⁸⁸ Machado, Jónatas E. M.; Costa, Paulo Nogueira, *Manual de Direito Fiscal, perspectiva ...* cit. p. 551.

²⁸⁹ “*Decorre do princípio do inquisitório que os tribunais não se encontram limitados aos factos alegados pelas partes no processo tributário. Razões de legalidade, igualdade e necessidade tributária impõem que os mesmos tenham o poder-dever de realizar ou ordenar oficiosamente as diligências probatórias que considerem úteis, isto é, adequadas e necessárias, ao conhecimento da verdade material tributária relativamente aos factos alegados ou de que pode oficiosamente conhecer*”. Machado, Jónatas E. M.; Costa, Paulo Nogueira, *Manual de Direito Fiscal, perspectiva ...* cit. p. 551.

²⁹⁰ Idem, p. 552.

6. Princípio da universalidade dos meios de prova

§. No Direito processual civil e no Direito processual tributário

Para que o processo alcance a sua finalidade é necessário que os atores processuais desenvolvam uma atividade probatória significativa (v.g., recolha de documentos, realização de perícias, audição de testemunhas, declarações de partes) para que os factos, objeto de posterior subsunção às correspondentes normas jurídicas, sejam fixados em termos se poder concluir pela sua veracidade ou correspondência material com a realidade. No processo civil, a instrução constitui o momento processual fundamental para a realização de diligências probatórias, estabelecendo-se no art.º 410.º do CPC que a instrução tem por objeto os temas de prova enunciados, ou quando não tenha de haver lugar a esta enunciação, os factos necessitados de prova.

Nesta linha, a restrição arbitrária ou injustificada da utilização de determinados meios de prova, por via legal, pode comprometer a finalidade do processo judicial, que se reconduz à afirmação dos bens jurídicos, valores e interesses objetivamente consagrados no ordenamento jurídico português. Por essa razão, entendemos que quando a lei estabelece essas limitações probatórias é necessário aferir se se trata de uma restrição conforme aos parâmetros constitucionais, designadamente a garantia de acesso ao Direito e o princípio da tutela jurisdicional efetiva (art.º 20.º e art.º 268.º n.º 4 da CRP)²⁹¹. O princípio da proporcionalidade serve, neste contexto, como um critério jurídico essencial para determinar se a atuação do Estado é adequada (em termos abstratos) a prosseguir o fim visado com a imposição de uma restrição probatória, necessária, não devendo existir outra medida menos gravosa do ponto de vista da lesão da respetiva posição jurídica subjetiva, e proporcional, o que exige a ponderação das vantagens e desvantagens decorrentes de tal medida para o interesse público.

Por conseguinte, a lei prevê os seguintes meios de prova: prova por apresentação de coisas móveis e imóveis (art.º 416.º), prova por documentos (art.ºs 423.º a 451.º do CPC), prova por confissão e por declarações de parte (art.ºs 452.º a 465.º do CPC), prova pericial (art.ºs 467.º a 489.º do CPC), prova por inspeção judicial (art.ºs 490.º a 494.º do CPC), prova testemunhal (art.ºs 495.º a 526.º do CPC).

No domínio do Direito processual tributário, consagra-se a regra da aceitação de todos os meios gerais de prova atendendo ao disposto no art.º 90.º n.º 2 do CPTA, assim como o previsto no art.º 110.º n.º 1 do CPPT. Estes estão densificados no CPC.

²⁹¹ V. acórdão proferido pelo TC, no âmbito do proc. n.º 646/2006 de 08/01/2007.

O princípio da universalidade dos meios processuais permite a prossecução da verdade material no processo sem graves condicionalismos. Todavia, este princípio não é absoluto uma vez que existem determinadas proibições de prova, tendo em vista a tutela de direitos fundamentais. As normas constitucionais constituem o recurso normativo supremo capaz de determinar a inadmissibilidade de um concreto meio de prova.

Vieira de Andrade defende a aplicabilidade do art.º 32.º n.º 6 da Constituição ao processo administrativo, afirmando que são nulas as provas obtidas mediante tortura, coação, ofensa da integridade física ou moral da pessoa, abusiva intromissão na vida privada, no domicílio, na correspondência ou nas telecomunicações²⁹². Entende este autor que estas proibições de prova valem para todos os processos, designadamente, o processo tributário.

Sublinhando a importância da utilização de todos os meios de prova admitidos nos termos gerais do Direito, o STA afirmou:

“Como se sabe, processo judicial tributário é, pelo menos desde a Lei Geral Tributária, um processo de partes, pautado pelo princípio da legalidade, do contraditório e da igualdade de partes, devendo o tribunal decidir conforme os factos e as provas que lhe são apresentados dentro das regras processuais. E, por isso, o juiz só pode dispensar a fase de instrução dos autos «se a questão for apenas de direito ou, sendo também de facto, o processo fornecer os elementos necessários» (artigo 113.º do CPPT), devendo, caso contrário, ordenar as diligências de prova necessárias, nomeadamente a testemunhal, em conformidade com o disposto nos artigos 114.º, 115, n.º 1 e 119.º do CPPT.

Assim, embora o tribunal tenha, em princípio, de admitir todos os meios de prova que as partes ofereçam – posto que em processo tributário de impugnação são, em regra, admitidos todos os meios gerais de prova (artigo 115.º do CPPT) – pode recusar a sua produção caso exista norma legal que limite ou proíba determinado meio de prova ou julgue que as provas oferecidas são manifestamente impertinentes, inúteis ou desnecessárias.

O direito à prova no procedimento e no processo tributário existe e é objeto de uma tutela muito forte, mas não constitui um direito absoluto, pois que o legislador ordinário estabeleceu limites e indicou critérios precisos de restrição do uso de meios de prova em relação a factos determinados, como acontece com o artigo 392.º do Código Civil, onde se estabelece que “A prova por testemunhas é admitida em todos os casos em que não seja direta ou indiretamente afastada”, e com o disposto nos artigos 393.º, 394.º e 395.º desse Código, que preveem as situações em que é inadmissível a prova testemunhal.

²⁹² Andrade, José Carlos Vieira, *A Justiça Administrativa ...*, cit. p.420

Em suma, compete ao juiz examinar, em cada processo judicial, se é legalmente permitida a produção dos meios de prova oferecidos pelas partes, e, no caso afirmativo, aferir da necessidade da sua produção em face das questões colocadas, sabido que instrução tem por objeto os factos controvertidos e relevantes para o exame e decisão da causa tendo em conta as várias soluções plausíveis da questão de direito”²⁹³.

No ordenamento jurídico italiano, o Codice di Procedura Civile constitui um recurso normativo subsidiário em matéria probatória de que podem dispor os tribunais tributários italianos. Por exemplo, tendo por referência tal ordem jurídica, a parte pode apresentar ao juiz um requerimento, solicitando que este ordene um terceiro ou a sua contraparte a apresentar de um determinado documento no processo tributário (art.º 210.º do CPC italiano *ex vi* art.º 1.º do Codice del Processo Tributario) bem como, de modo oficioso, o tribunal pode solicitar à Administração Pública informações escritas relativas aos atos e os documentos que é preciso obter para o processo (art.º 213.º do CPC italiano *ex vi* art.º 1.º do Codice del Processo Tributario). No mesmo ordenamento, é possível que uma parte impugne a autoria do documento no processo tributário, por aplicação subsidiária do disposto no Codice di Procedura Civile (art.º 214 e ss. CPC italiano), devendo alegar que desconhece a assinatura. Se a contraparte tiver interesse em demonstrar a genuinidade do documento, poderá indicar os meios de prova que julgue relevantes para esse efeito (p. ex. escritos que possam servir de comparação) – art.º 216.º e ss. do Codice di Procedura Civile²⁹⁴. A tramitação autónoma da impugnação da genuinidade do documento (enquanto incidente) suspende o processo tributário, nos termos do art.º 39.º n.º 1 do Codice del Processo Tributario.

Ao contrário do que sucede em Portugal, em que a prova testemunhal é admitida no processo tributário, no ordenamento jurídico italiano a prova testemunhal não é admitida no processo tributário²⁹⁵. Todavia, a jurisprudência italiana tem atribuído alguma relevância probatória à junção aos autos de relatos de terceiros reduzidos a escrito, enquanto meio complementar de prova. Assim o confirma Francesco Tesaurò:

“L’ esclusione della prova testimoniale nel processo tributario non comporta, secondo la giurisprudenza, l’inutilizzabilità delle dichiarazioni di terzi, riprodotte nei processi verbali.

Valgono, però, come semplici indizi, sicché la decisione non può essere fondata soltanto su di esse, ma sono necessari anche altri elementi di prova. Non possono sorreggere la decisione se sono l’unico elemento di prova.

²⁹³ Acórdão do STA, proc. n.º 215/11, de 14/09/2011.

²⁹⁴ V. Tesaurò, Francesco, *Manuale del Processo Tributario*, cit. p. 154.

²⁹⁵ Chindemi Domenico, *Il Processo e le Prove nel Contenzioso Tributario*, Maggioli Editore, 2008, p.319 e ss.

Si riconosce comunque, anche alle parti private, per il principio di parità delle armi, la facoltà di produrre in giudizio dichiarazioni scritte di terzi, al fine di contrastare l'efficacia delle dichiarazioni prodotte dall'ufficio”²⁹⁶.

Segundo a doutrina italiana, no ordenamento positivo italiano a inadmissibilidade da prova testemunhal no âmbito do processo tributário conflitua com o princípio constitucional do justo processo («giusto processo»). No entanto, a derrogação da força normativa do princípio referido tem sido justificada pelo caráter documental do processo tributário e pela especificidade das questões tributárias face às questões civis e administrativas²⁹⁷.

Em matéria de prova pericial, a aplicação subsidiária de legislação processual geral civilística surge uma vez mais não só em Portugal, como na ordem positiva italiana. Assim, o Codice di Procedura Civile é subsidiariamente aplicável ao processo tributário no que concerne à regulação dos peritos. O art.º 7.º do Codice del Processo Tributario admite a produção de prova pericial. Francesco Tesauro afirma que a “*consulenza tecnica si applicano le norme del c.p.c., con gli adattamenti del caso; devono essere applicate, dove è possibile, le regole del codice anche alle relazioni degli organi tecnici pubblici (artt. 191. ss. c.p.c.)*”. De acordo com o art.º 7 do Codice del Processo Tributario, o relatório técnico é efetuado por um órgão público com competências especializadas sobre a matéria concretamente relevante, quando são requeridas pelas «*commissioni tributarie*», podendo o contribuinte contra quem tal meio de prova é apresentado nomear um consultor técnico que auxiliará o consultor do juiz, em homenagem ao princípio do contraditório (art.º 194.º do CPC italiano *ex vi* art.º 1.º do Codice del Processo Tributario). Assim refere Francesco Tesauro: “*La relazione degli organi tecnici è un atto di parte, da valutare come tale, e da sottoporre al contraddittorio; al contribuente deve essere data la possibilità di contrapporre una perizia di parte*”²⁹⁸.

7. Princípio da livre apreciação da prova

7.1. No Direito processual civil

O princípio da livre apreciação da prova encontra-se plasmado no art.º 607.º n.º 5 do CPC, segundo o qual o juiz aprecia livremente as provas segundo a sua prudente convicção acerca de cada facto.

²⁹⁶ V. Tesauro, Francesco, *Manuale del Processo Tributario*, G. Giappichelli Editore, 3.ª Edição, 2016,

²⁹⁷ V. Vassallo, Luigi, *Le Prove e Gli Indizi nel Processo Tributario*, Giuffrè Editore, 2014, p. 126.

²⁹⁸ Cfr. Tesauro, Francesco, *Manuale del Processo Tributario*, cit. pp. 148-149.

Estamos perante uma dimensão normativa essencial para a descoberta da verdade material, uma vez que, em princípio, o juiz não fica adstrito a uma determinação normativa prévia acerca do valor de cada prova produzida, ao contrário do que sucede no sistema da prova legal²⁹⁹, gozando de uma margem de valoração relativamente ampla³⁰⁰. A “*técnica de la prueba legal consiste en la producción de reglas que predeterminan, de forma general y abstracta, el valor que debe atribuirse a cada tipo de prueba. En cambio, el principio opuesto, de la prueba libre o de la libre convicción, presupone la ausencia de aquellas reglas e implica que la eficacia de cada prueba para la determinación del hecho sea establecida caso a caso, siguiendo criterios no predeterminados, discrecionales y flexibles, basados esencialmente en presupuestos de la razón*”³⁰¹. Porém, não é correto afirmar que o ordenamento jurídico português conferiu ao julgador um poder discricionário no que concerne à fixação do valor probatório de certo elemento de prova.

Neste segmento, cumpre mencionar o dever de fundamentação das decisões judiciais que surge como uma imposição constitucional dirigida ao tribunal, nos termos do art.º 205.º n.º 1 da CRP. Como refere Gomes Canotilho a “*exigência de fundamentação das decisões judiciais (art.º 205.º n.º 1 da CRP) [...] radica em três razões fundamentais: (1) controlo da administração da justiça; (2) exclusão do carácter voluntarístico e subjetivo do exercício da atividade jurisdicional e abertura do conhecimento da racionalidade e coerência argumentativa dos juizes; (3) melhor estruturação dos eventuais recursos, permitindo às partes em juízo um recorte mais preciso e rigoroso dos vícios das decisões judiciais recorridas*”³⁰². Com efeito, o juízo subjetivo efetuado pelo julgador acerca dos factos considerados como provados na respetiva decisão jurisdicional não se encontra fora do espaço de sindicância do tribunal de recurso (v. art.º 662.º n.º 1 do CPC), o que significa que este poderá aferir se o percurso cognitivo percorrido e exteriorizado pelo juiz de 1.ª instância, no que respeita à fixação do valor probatório dos elementos de prova, foi o adequado em termos lógicos e racionais, tendo em consideração as regras da experiência e o conhecimento científico³⁰³. Sobre os critérios racionais como forma de controlo do juízo probatório efetuado pelo aplicador do direito, Michelle Taruffo sustenta que

²⁹⁹ Pinto, Berta Cecília Borges de Sá, *A Prova no Processo Tributário. Análise Comparativa com o Direito Processual Civil e Penal. Abordagem Jurisprudencial*, Universidade do Minho - Dissertação de Mestrado, 2011, pp. 3 e 4, disponível em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/19875>.

³⁰⁰ Citando o Tribunal da Relação de Guimarães, o “*uso, pela Relação, dos poderes de alteração da decisão da 1.ª instância sobre a matéria de facto só deve ser usado quando seja possível, com a necessária segurança, concluir pela existência de erro de apreciação relativamente a concretos pontos de facto impugnados, nomeadamente, por os depoimentos prestados em audiência, conjugados com a restante prova produzida, imporem uma conclusão diferente (prevalecendo, em caso contrário, os princípios da imediação, da oralidade, da concentração, e da livre apreciação da prova)*”. V. acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães (TRG), proferido no âmbito do proc. n.º 730/16.5T8GMR.G1.

³⁰¹ Cfr. Taruffo, Michele, *La prova dei fatti giuridici*, Giuffrè Editore, 1992, trad. por Jordi Ferrer Beltrán, *La prueba de los hechos*, Editorial Trotta, 4.ª Edição, 2011, p. 387.

³⁰² Canotilho, José Joaquim Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.ª Edição, Almedina, 2016, p. 667.

³⁰³ Nas palavras de Teixeira de Sousa, “*o tribunal deve indicar os fundamentos suficientes para que, através das regras da ciência, da lógica e da experiência, se possa controlar a razoabilidade daquela convicção sobre o julgamento do facto como provado ou não provado*”. Sousa, Miguel Teixeira, *Estudos sobre o Processo ...*, cit., p. 348.

“no es evidentemente posible indicar una lista completa de los mismos, vinculante y válida para todos los contextos y para todos los sistemas. Está claro, por un lado, que el próprio concepto de racionalidad es complejo y variable en los distintos contextos de experiencia y, por otro lado, que está directamente influenciado por numerosos factores de tipo cultural general, así como por presupuestos filosóficos asumidos por quien, en cada caso, lo define. Así, por ejemplo, pueden existir concepciones «fuertes» de racionalidad, como las que se explican en la lógica formal y algunas veces en la ciência empírica, y concepciones «débiles» de la racionalidade como razonabilidad, como las que se encuentran en las llamadas ciencias humanas y, en particular, en el ámbito de la moderna teoría del razonamiento jurídico”³⁰⁴.

O princípio da livre apreciação da prova não é absoluto. A lei pode determinar que um determinado facto só pode ser provado por via da apresentação ou junção aos autos de uma determinado meio de prova (pense-se nos *formalismos ad probationem* que visam a obtenção de uma prova segura – v. art.º 364.º do CC) assim como pode conceder um valor legal a um determinado meio de prova. A título exemplificativo, no que tange às exceções ao sistema da prova livre: os factos podem ser dados como verdadeiros por acordo das partes, desde que respeitem a matéria que não se encontre subtraída à disponibilidade das partes; refira-se ainda o caso da confissão dos factos por uma das partes, desde que cumpridos os pressupostos legais.

7.2. No direito processual tributário

No CPPT não se vislumbra uma referência expressa ao princípio da livre apreciação da prova. Todavia, nada obsta a que se considere aplicável este princípio no processo tributário, por força da aplicação subsidiária do CPC (art.º 2.º al. e) do CPPT). A jurisprudência em matéria tributária tem perfilhado esta posição.

Atente-se no acórdão do TCAS, proferido no âmbito do proc. n.º 01646/04.3BEVIS, de 24/10/2019:

“O que não é possível é que, a coberto desta norma, a modificação [da decisão de facto leia-se] atinja uma amplitude tal que implique todo um novo julgamento de facto, com a reapreciação de toda a prova produzida, a alteração da convicção do julgador a quo e a postergação dos princípios da livre apreciação das provas e da imediação.

Com efeito, o nosso sistema processual consagra o princípio da livre apreciação das provas no artigo 607.º, n.º 5, do CPC, que significa que o juiz decide com intermediação de elementos

³⁰⁴ Taruffo, Michele, *La prova dei fatti giuridici*, trad. por Jordi Ferrer Beltrán, *La prueba de los hechos*, Editorial Trotta, 4.ª Edição, 2011,p. 422.

psicológicos inerentes à sua própria pessoa e que por isso não são racionalmente explicáveis e sindicáveis, embora a construção da sua convicção deva ser feita segundo padrões de racionalidade e com uma valoração subjetiva devidamente controlada, com substrato lógico e dominada pelas regras da experiência, o que manifestamente se verifica no caso em apreço. Por outro lado, o princípio da imediação limita a tarefa de reexame da matéria de facto fixada no tribunal a quo, que só pode ser modificada se ocorrer erro manifesto ou grosseiro ou se os elementos documentais fornecerem uma resposta inequívoca em sentido diferente daquele que foi anteriormente considerado, o que também não se verifica no caso presente, pelo que tendo o tribunal a quo exarado os motivos pelos quais não deu credibilidade às testemunhas de cujo depoimento se pretende extrair um resultado probatório diferente, qualquer alteração dos factos significaria violar o princípio acima referido”.

Outro exemplo jurisprudencial demonstrativo da aplicabilidade do princípio da livre apreciação da prova é o acórdão do TCAS, proferido no âmbito do proc. n.º 07219/13, de 29/05/2014. Neste acórdão defendeu-se o seguinte:

“Com a reforma processual civil de 2013 foi concretizada, de forma mais efetiva, a garantia do duplo grau de jurisdição da matéria de facto, tendo sido alargados os poderes de cognição do tribunal de segunda instância. Porém, como resulta do art.º 662.º, n.º 1, do CPC, esse poder deve ser exercido com prudência, não bastando a mera discordância das partes ou a divergência do tribunal de recurso com o decidido na primeira instância para que a matéria de facto seja alterada.

Com efeito, não obstante existir agora uma vinculação à modificação das respostas do tribunal de 1.ª instância à matéria de facto, e não uma faculdade como sucedia na lei anterior, tal não significa que seja irrestrita a aplicação desse dever funcional por banda do tribunal de recurso. É que essa modificação só pode ter lugar quando “os factos tidos como assentes, a prova produzida ou um documento superveniente impuserem decisão diversa”, isto é, quando for irrefutável o erro na decisão da matéria de facto praticado pelo tribunal a quo, pois a natureza impositiva da formulação não deixa margem para dúvidas de que o legislador teve em mente aquelas situações em que é patente a necessidade de modificação da matéria de facto.

O que não é possível é que, a coberto desta norma, a modificação atinja uma amplitude tal que implique todo um novo julgamento de facto, com a reapreciação de toda a prova produzida, a alteração da convicção do julgador a quo e a postergação dos princípios da livre apreciação das provas e da imediação”.

No âmbito do direito processual tributário, o princípio da livre apreciação da prova não é absoluto. Pense-se nas informações oficiais fornecidas pela Administração tributária (v.g. aquelas que resultam de uma inspeção tributária em relação a um concreto contribuinte ou da análise dos dados bancários deste, na sequência da prática de um ato administrativo de derrogação do sigilo bancário), relativamente às quais a lei atribui um específico valor probatório. Citando o Tribunal Central Administrativo Norte: “*os documentos emitidos pela AT fazem prova plena dos factos que se referem como praticados por ela, assim como quanto aos factos que nele são atestados com base nas percepções da AT, desde que fundamentados e baseados em critérios objetivos, sendo que os meros juízos pessoais da AT só valem como elementos sujeitos à livre apreciação do julgador*”³⁰⁵. A nosso ver, este entendimento é o que melhor espelha o sentido normativo global dos art.ºs 76.º n.º 1 e 4 da LGT, 115.º n.º 2 do CPPT e 371.º do CC, o que significa que o facto objeto de prova plena só pode ser dado como não provado mediante prova do contrário, isto é, através da demonstração de que esse facto não é verdadeiro³⁰⁶. Constando as informações oficiais de elementos eletrónicos é ainda aplicável o Decreto lei n.º 290-D/99, com especial destaque para o art.º 3.º que regula a forma e a força probatória. Segundo esta disposição normativa o valor probatório dos documentos eletrónicos que não cumprem com os requisitos previstos no mencionado decreto lei (v.g., inexistência de aposição de assinatura digital certificada por uma entidade credenciada) é apreciado livremente pelo tribunal (n.º 5).

No ordenamento jurídico italiano, o princípio da livre apreciação da prova vigora no processo tributário, por aplicação subsidiária do art.º 116.º do CPC italiano que estabelece: «*Il giudice deve valutare le prove secondo il suo prudente apprezzamento, salvo che la legge disponga altrimenti*»³⁰⁷.

8. Princípio da celeridade e economia processual

8.1. No Direito processual civil

A Constituição consagra expressamente o direito a obter uma decisão judicial em prazo razoável – art.º 20.º n.º 4 da CRP. Esta disposição normativa traduz implicitamente o seguinte vetor normativo: o processo judicial deve ser enformado por um princípio de celeridade e economia processual para que a decisão jurisdicional seja emanada num prazo razoável. Por outro lado, sobre o legislador democrático impende um dever de fonte constitucional de conformar legalmente o processo de modo a que seja garantida a tutela das posições jurídicas subjetivas bem como a proteção jurídica

³⁰⁵ Acórdão do TCAN, proferido no âmbito do proc.º n.º 02673/18.9BEPRT, de 23/05/2019.

³⁰⁶ Em sentido divergente, v. Flora, Cristina, *A prova no processo tributário*, Centro de Estudos Judiciários – Coleção Formação Contínua, 2018, p. 40, disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_Prova_PT2017.pdf.

³⁰⁷ Tesaurò, Francesco, *Manuale del Processo Tributario*, G.Giappichelli Editore, 3.º Edição, 2016, cit. pp 153-154.

de outros valores e interesses constitucionalmente protegidos em tempo útil. Todavia, não descuramos que uma justiça rápida pode não ser adequada em termos qualitativos, por isso, entendemos que o conteúdo jurídico-material do direito a obter uma decisão judicial em tempo útil deve ser determinado à luz de um critério de razoabilidade³⁰⁸.

Nesta linha, é possível reunir um conjunto de decisões normativas que se dirigem à concretização desse comando constitucional no que tange ao processo civil. Pense-se no art.º 138.º n.º 1 do CPC que estabelece a regra da continuidade dos prazos processuais³⁰⁹ e nas disposições que consagram prazos curtos para o exercício de direitos e cumprimento de deveres processuais³¹⁰.

Um importante instrumento processual destinado a combater as demoras injustificadas, em prejuízo do interesse da celeridade, é o que está previsto no art.º 156.º n.º 4 do CPC, em sede do qual se prevê a necessidade de o julgador especificar a concreta razão da inobservância do prazo, decorridos três meses sobre o termo do prazo fixado para a prática do respetivo ato judicial.

Cumprir destacar a figura jurídico-processual prevista no art.º 670.º do CPC, que pode ser utilizada pelo tribunal de 2.ª instância. Trata-se de um meio ao dispor do relator destinado a reprimir atuações de uma parte com o intuito de obstar ao cumprimento do julgado ou à baixa do processo ou à sua remessa para o tribunal competente, devendo, nesse caso, aquele levar o requerimento à conferência, para que o respetivo incidente se processe em separado. Este preceito é aplicável perante situações em que as partes pretendem protelar ou evitar o trânsito em julgado das decisões judiciais através da dedução de incidentes, a ela posteriores, manifestamente infundados.

As regras relativas à litigância de má fé servem igualmente a finalidade de imprimir maior celeridade no processo judicial, através da reprovação de condutas dilatórias e manifestamente

³⁰⁸ Como salienta Teixeira de Sousa, do art.º 2.º n.º 1 do CPC resulta que “o Estado tem o dever de disponibilizar os meios necessários para assegurar a celeridade na administração da justiça. Assim, a concessão deste direito à celeridade processual possui, para além de qualquer âmbito programático, um sentido precetivo bem determinado, pelo que a parte prejudicada com a falta de decisão da causa num prazo razoável por motivos relacionados com os serviços de administração da justiça tem direito a ser indemnizada pelo Estado de todos os prejuízos sofridos. Esta responsabilidade do Estado é objetiva, ou seja, é independente de qualquer negligência ou dolo do juiz da causa ou dos funcionários judiciais”. V. Sousa, Miguel Teixeira, *Estudos sobre o Processo Civil*, cit. p. 52.

³⁰⁹ O prazo processual pode ser definido como sendo “aquele que regula o tempo da prática de um ato dentro de um processo, a distância temporal entre os diferentes atos ou fases processuais, ou a produção de um determinado efeito jurídico-processual por força do decurso do tempo”. Gonçalves, Marco Carvalho, *Prazos Processuais*, Almedina, 2.ª Edição, 2020, p.19. De acordo com este autor o prazo processual desempenha 4 funções importantes: “permite garantir a tramitação organizada e disciplinada do processo”; “permite regular o ritmo do processo, tornando-o mais rápido ou mais lento em função das diferentes finalidades ou interesses que visem proteger ou tutelar”; “em terceiro lugar, o prazo processual assegura a igualdade de armas entre as partes, ao permitir-lhes o exercício de direitos ou faculdades em condições idênticas”; por último, “o prazo processual contribui para a segurança e para a estabilidade da relação jurídico-processual, seja ao delimitar o período de tempo dentro do qual um determinado ato processual pode ou não ser praticado, seja ao regular a estabilização das decisões judiciais dentro do ordenamento jurídico”. Gonçalves, Marco Carvalho, *Prazos Processuais*, cit., pp. 19 a 23.

³¹⁰ O art.º 149.º do CPC prescreve um prazo de 10 dias para as partes requererem qualquer ato ou diligência, arguirem nulidades, deduzirem incidentes ou praticarem qualquer ato processual, quando não exista lei especial a fixar outro, sendo igual o prazo para a parte responder ao que foi deduzido pela contraparte, em conformidade com o princípio da igualdade processual. Nos termos do art.º 156.º do CPC, o prazo para o proferimento de despachos judiciais é de 10 dias, na falta de disposição especial, sendo o mesmo restringido a um máximo de 2 dias no caso de se tratarem de mero expediente dos juizes bem como os considerados de carácter urgente. Em relação a atos de secretaria, os mesmos devem ser praticados no prazo geral de 5 dias (art.º 162.º do CPC) salvo nos casos de urgência. Existe uma série de prazos previstos na lei com o objetivo de promover a emissão de decisões judiciais em prazo razoável (v.g. art.ºs 585.º, 569.º, 657.º, 679.º). Almeida, Francisco Manuel Lucas Ferreira de Almeida, *Direito Processual Civil, Volume I*, cit. p. 104 a 108.

violadoras do dever de cooperação com o tribunal. No domínio do processo civil, a celeridade favorece o “*interesse do comércio jurídico na subsistência da integridade dos direitos e dos patrimónios*” e “*o prestígio da administração da justiça e a força das decisões dos tribunais*”, daí que seja necessário reagir contra “*condutas castradoras de uma tutela jurisdiccional efetiva*”, encorajar a litigância de boa fé e prevenir práticas processuais inúteis, anómalas e censuráveis³¹¹.

O princípio da economia processual traduz-se numa dimensão normativa que preconiza o seguinte: o “*resultado processual deve ser atingido com a maior economia de meios*”³¹². Para este efeito, o processo deve resolver o máximo de litígios possíveis e conter os atos e formalidades indispensáveis ou úteis à prossecução do seu fim³¹³. Nas palavras de Juan Monroy Gálvez:

“El concepto economía, tomado en su acepción de ahorro, está referido a su vez a tres áreas distintas: ahorro de tiempo, gasto y esfuerzo [...]”

El tiempo cumple un rol esencial y envolvente en el proceso. Casi no es posible encontrar algún proceso en donde, adicionalmente al conflicto que tienen las partes, no exista otro referido a la urgencia que una de ellas tiene de acabar pronto el proceso, necesidad que es inversamente proporcional a la misma urgencia de la otra, pero de prolongado. El cumplimiento de los actos con prudencia, es decir, ni tan lento que parezca inmovilidad ni tan expeditivo que se renuncie al cumplimiento de formalidades indispensables, es la expresión adecuada de este principio. Esta es la economía de tiempo.

La economía de gasto es la necesidad de que los costos del proceso no impidan que las partes hagan efectivos todos sus derechos al interior de este. Lo expresado no obsta para reconocer que un Estado pobre y con una fuerte dependencia externa - el caso de los países latinoamericanos, por ejemplo -, no puede darse el lujo de tener una administración de justicia absolutamente gratuita. Sin embargo, la economía procesal en este rubro debe tender a evitar que las desigualdades económicas que presenta nuestra sociedad, sean lo suficientemente determinantes como para que quien se encuentre en una condición inferior deba soportar las consecuencias procesales por dicho estado.

La economía de esfuerzo está referida a la posibilidad de concretar los fines del proceso evitando la realización de actos que, aun' estando regulados, tienen la calidad de innecesarios para tal objetivo. De alguna manera, un recuento de la evolución histórica del proceso nos enseña que estaha consistido en solventar métodos para lograr su simplificación, esa búsqueda es la llamada economía de esfuerzo”.

³¹¹ Seguimos de perto, Almeida, Francisco Manuel Lucas Ferreira de Almeida, *Direito Processual Civil, Volume I*, cit. p. 108.

³¹² V. Freitas, José Lebre, *Introdução ao Processo Civil, Conceito e Princípios Gerais*, cit., p. 205 e ss.

³¹³ Cfr. Gálvez, Juan Monroy, *INTRODUCCIÓN AL PROCESO CIVIL*, Temis, 1996, pp. 92-93.

O litisconsórcio, a cumulação de pedidos, a possibilidade de alteração do pedido ou da causa de pedir, a reconvenção e os incidentes de intervenção de terceiros constituem instrumentos processuais concretizadores daquela diretriz principiológica. Por seu turno, refira-se ainda a possibilidade de o juiz adequar a tramitação processual às especificidades da causa (art.º 547.º do CPC), a proibição da prática de atos processuais inúteis contida no art.º 130.º e a necessidade de os atos processuais úteis se revelarem na forma mais simples tendo em vista a obtenção da finalidade subjacente à sua prática (art.º 131.º n.º 1 do CPC).

8.2. No Direito processual tributário

No âmbito da justiça tributária, o princípio da celeridade processual constitui um critério jurídico-normativo e um elemento interpretativo relevante, principalmente no momento do preenchimento de lacunas do CPPT. Nesta linha, prescreve o art.º 97.º da LGT que o direito de impugnar ou de recorrer contenciosamente implica o direito de obter, em prazo razoável, uma decisão que aprecie, com força de caso julgado, a pretensão regularmente deduzida em juízo e a possibilidade da sua execução. Como refere Jónatas Machado e Paulo da Costa “*a celeridade processual decorre do princípio da tutela jurisdicional efetiva. Em matéria fiscal ela assume especial relevo, tendo em vista as exigências de segurança jurídica, proteção da confiança e calculabilidade necessárias à fluidez do tráfego jurídico e ao regular funcionamento do sistema económico*”³¹⁴. Por outro lado, os interesses financeiros do Estado bem como os direitos fundamentais do devedor tributário são mais bem acautelados com uma justiça célere e eficaz.

Nas palavras de Vieira de Andrade:

“Segundo o princípio da economia processual, entendido no seu sentido mais amplo, o processo há-de ser, tanto quanto possível, em função do seu objetivo, eficiente e célere, devendo evitar-se trâmites desnecessários ou excessivamente complicados, comportamentos dilatórios e decisões inúteis.

O princípio constitui uma manifestação do princípio da tutela jurisdicional efetiva e é naturalmente um princípio relativo, sobretudo no que respeita à celeridade, devendo atender-se à complexidade do assunto e à necessidade de salvaguardar os direitos de defesa e outros interesses legítimos das partes, bem como à razoabilidade do respetivo comportamento. Interessa é que a duração do processo não ponha em causa a realização efetiva da justiça material, o que se pode

³¹⁴ V. Machado, Jónatas E. M.; Costa, Paulo Nogueira, *Manual de Direito Fiscal, perspectiva ...*, cit. p. 555.

conseguir através das providências cautelares, que asseguram o efeito útil das sentenças”³¹⁵. O mesmo autor salienta ainda que os princípios da economia e da celeridade processual não se tratam de meras dimensões de política legislativa, mas verdadeiros parâmetros normativos que influenciam decisivamente a “*aplicação concreta das normas processuais*”, tanto mais que a efetivação do direito a uma decisão em tempo razoável é uma imposição constitucional e, além disso, uma imposição resultante da Convenção Europeia dos Direitos do Homem (art.º 6.º n.º 1 da CEDH).

O art.º 96.º do CPPT dispõe 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 (n.º 1), pelo que este não deve ter duração acumulada superior a dois anos entre a data da respetiva instauração e da decisão proferida em 1.ª instância que lhe ponha termo (n.º 2), sendo este prazo limitado a 90 dias relativamente a processos a que se referem as alíneas g), i), j), l) e m) do art.º 97.º do CPPT (n.º 3)³¹⁶. No que respeita à execução fiscal, o prazo para a sua extinção é de um ano a contar da data em que foi instaurado – art.º 177.º do CPPT.

O princípio da economia processual constitui também um vetor jurídico a ter em consideração no momento da prática de um ato processual assim como quando se procede à integração de lacunas no CPPT. Na verdade, este princípio tem em vista o reforço da eficácia e eficiência do processo tributário, “*possibilitando a realização das suas finalidades substantivas da maneira menos onerosa possível, reduzindo dessa forma a complexidade processual*”³¹⁷. O dever de convalidação do processo na forma legal adequada quando o requerente tenha usado um meio processual errado³¹⁸ assim como a possibilidade de cumulação de pedidos e a coligação de autores expressamente consagrada no art.º 104.º do CPPT constituem uma manifestação do princípio da economia processual. Nas palavras da jurisprudência:

“A correção do erro na forma de processo, aproveitando a peça processual imprópria para um meio processual em que possa ter seguimento, justifica-se por razões de economia processual.

Mas a convalidação só deverá ser decidida quando ela seja necessária para que o interessado possa obter o efeito útil que pretende e não conduza à prática de atos inúteis, como seria o caso da

³¹⁵ V. Andrade, José Carlos Vieira, *A Justiça Administrativa, Lições*, Almedina, 16.ª Edição, 2018, p. 460.

³¹⁶ O pagamento de tributos pressupõe uma ablação patrimonial na esfera jurídica do devedor tributário. Por seu turno, o direito de propriedade privada constitui um direito fundamental análogo a um direito, liberdade e garantia (v. art.ºs 17.º e 62.º da CRP), gozando do mesmo grau de proteção jurídica de que goza o segundo. Neste sentido, a CRP consagra uma verdadeira obrigação jurídica (ou se se preferir, uma imposição legiferante) que tem por destinatário o legislador democrático, cujo conteúdo se traduz na previsão normativa de procedimentos judiciais caracterizados pela celeridade e prioridade, de modo a obter uma tutela efetiva e em tempo útil contra ameaças ou violações dos direitos, liberdades e garantias bem como aos direitos fundamentais de natureza análoga (art.º 20.º n.º 5 e art.º 17.º da CRP). No nosso entendimento, a celeridade dos meios processuais tributários encontra fundamento constitucional não só no art.º 20.º n.º 4 mas também no seu n.º 5.

³¹⁷ Cfr. Machado, Jónatas E. M.; Costa, Paulo Nogueira, *Manual de Direito Fiscal, perspetiva ...*, cit. p. 554.

³¹⁸ Art.ºs 97.º n.º 3 da LGT e 98.º n.º 4 do CPPT.

extemporaneidade do novo meio processual para que se convolvesse a presente impugnação ³¹⁹. Esta jurisprudência constitui um exemplo do reconhecimento da força normativa de um princípio jurídico, na medida em que o utiliza como um fundamento para a decisão de um caso concreto. Perante a falta de uma regra jurídica específica, o princípio da economia processual desempenhou uma função integradora no quadro do sistema jurídico vigente, uma vez que conformou a conduta de um órgão jurisdicional, obrigando-o a não convolar o processo para a forma adequada, quando dessa convalidação resulta a impossibilidade de se conhecer do mérito da ação por extemporaneidade³²⁰.

O CPC constitui um recurso normativo subsidiário relevante para se alcançarem os desígnios normativos da celeridade e economia processual. Por exemplo, a aplicação subsidiária do art.º 130.º do CPC (*ex vi* art.º 2.º al. e) do CPPT) traduz, sem margem para dúvidas, a proibição geral da prática de atos inúteis. Pense-se na correção do processo quando o meio processual utilizado pelo contribuinte não é o adequado a obter a providência jurisdicional solicitada, tendo decorrido o prazo legalmente previsto para instauração do processo adequado ou sendo manifesta a improcedência ou intempestividade desta. As regras constantes do CPC acerca da litigância de má fé são aplicáveis ao processo tributário e servem para prevenir e sancionar práticas processuais dilatórias e inúteis – o que demonstra que existem normas jurídicas provenientes do CPC que concretizam o conteúdo normativo do princípio da celeridade e economia processual. O processamento dos incidentes processuais e o julgamento dos mesmos nos termos dos art.ºs 292.º a 295.º do CPC (*ex vi* art.º 128.º do CPPT) revela igualmente uma preocupação do legislador tributário em efetivar o princípio da celeridade e da economia processual. Em termos sucintos, estes preceitos jurídicos prescrevem uma tramitação simples e célere dado que consagram uma limitação quanto ao número de testemunhas a apresentar em juízo (até o máximo de 5), sendo que, finda a fase de produção de prova, há lugar a uma breve alegação oral e logo de seguida é proferida decisão por escrito.

Para densificar a relevância do princípio da economia processual no processo tributário, importa referir a possibilidade de o juiz do tribunal tributário, no contexto de uma concreta ação, ordenar a suspensão da instância quando verifique que se encontra pendente uma ação prejudicial cuja resolução jurisdicional influirá necessariamente na decisão a proferir naquele processo – v. art.º 272.º n.º 1 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT. Todavia, esta suspensão não deve ser ordenada se houver fundadas razões para crer que a causa prejudicial foi intentada unicamente para se obter a suspensão ou se a causa dependente estiver tão adiantada que os prejuízos da suspensão superem as vantagens (art.º 272.º n.º 2 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT).

³¹⁹ V. acórdão do STA, proferido no âmbito do processo n.º 0322/09, de 17/06/2009.

³²⁰ Sobre as funções dos princípios jurídicos v. capítulo I, ponto 2 do presente estudo.

Importa referir que o princípio da celeridade e economia processual se encontra subjacente à consagração no sistema jurídico-processual português de nulidades sanáveis, que se materializam em desvios verificados no contexto de um processo em relação ao formalismo processual prescrito na lei que se estabilizam juridicamente no tempo por efeito do decurso de um determinado lapso temporal sem que sejam arguidos pelas partes. Não obstante a importância do cumprimento do formalismo legalmente estabelecido, existem situações patológicas que ocorrem no processo de formação da decisão jurisdicional em que não se justifica anular os termos e atos praticados anteriormente no processo. Nesta linha, os princípios da celeridade e economia processual revelam-se essenciais para compreender este fenómeno de sanação de vícios ou patologias jurídico-processuais.

Por exemplo, no contexto de uma ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária (art.º 145.º do CPPT), a entidade demandada deve ser notificada para contestar nos termos aplicáveis ao processo de impugnação judicial, sendo que, para este propósito, se considera como tal a entidade que tiver competência para decidir o pedido. Perante a notificação do representante da Fazenda Pública em vez da entidade competente para decidir o pedido, verifica-se uma nulidade processual suscetível de sanação por violação do princípio do contraditório, constatando-se, por outras palavras, erro na identidade do notificando. Ao abrigo do princípio da celeridade processual, se a entidade que não foi devidamente notificada intervir em vários atos de instrução sem invocar a nulidade processual, deve considerar-se que esta se convalidou por inércia da parte, no exercício da sua defesa, uma vez que podia e devia ter consultado o processo e requerido a correção das irregularidades que prejudicaram a sua defesa no tempo legalmente previsto para o efeito. Por outro lado, sabendo que no processo tributário se discutem questões relacionadas com o valor jurídico da sustentabilidade financeira do Estado para a prossecução das políticas públicas e efetivação das prestações estatais, a falta de contestação não traduz uma confissão tácita dos factos invocados pelo autor (art.º 110.º n.º 6 do CPPT *ex vi* art.º 145.º n.º 4 do CPPT) pelo que o interesse público não se coloca em causa com esta interpretação. Além do mais, o juiz do tribunal tributário goza de poderes de investigação e cognição amplos, devendo realizar ou promover todas as diligências necessárias à obtenção da verdade material, de modo a permitir a atuação da vontade da lei, independentemente de esta garantir um interesse ou bem do autor ou da entidade demandada. Por outro lado, o Ministério Público deve exercer o direito de vista legalmente estabelecido antes de ser proferida sentença no processo tributário, o que reforça a legalidade e justiça da resolução jurisdicional proferida pelo tribunal tributário. Nas palavras do STA:

“ Num processo equitativo e justo as partes não-de poder expor as suas razões de facto e de direito perante o tribunal, antes que este tome a decisão. E devem poder fazê-lo em condições que a não desfavoreçam em confronto com a parte contrária. Mas, por exigências de celeridade processual, a necessidade de defesa em condições de igualdade não exclui que se considere sanada a nulidade decorrente da falta de citação do réu, quando este intervém no processo sem logo arguir tal falta.

A concordância do princípio do contraditório com o da celeridade processual implica que em cada caso concreto se analise se o tipo de intervenção do réu permitiu que ele se desse conta da nulidade cometida, para poder logo arguí-la. Pois se, em certa medida, a falta de defesa se deve à inércia ou incúria do réu, então, nada impede que se considere sanado o ato nulo. Em tal situação é razoável presumir-se que, não obstante a falta de citação, ele pôde defender-se e que, se o não fez, é porque não atuou com a diligência que lhe era exigível ou não sentiu necessidade de o fazer. É que, a intervenção do réu no processo, em termos de se aperceber que a algo de anormal aconteceu na sua tramitação, impõe que consulte o processo e solicite a correção das irregularidades que prejudicam a sua defesa. O incumprimento desse ónus - princípio da autorresponsabilidade das partes no seu comportamento no processo – pode ter como efeito que se considere convalidado o que era nulo ”³²¹.

9. Princípio da preclusão processual

9.1. No Direito processual civil

O princípio da preclusão processual constitui uma diretriz jurídica fundamental para promover a celeridade do processo bem como a autorresponsabilidade das partes³²². Na verdade, se o processo civil assenta em larga medida no princípio do dispositivo (uma vez que, em princípio, as partes têm a disponibilidade subjetiva e objetiva do processo) a inércia de um ator processual principal pode acarretar para si consequências jurídico-processuais graves tais como a improcedência da sua pretensão.

Como é sabido, o processo civil rege-se por um princípio de legalidade. De entre os distintos efeitos jurídicos que emanam desta dimensão normativa, importa referir, neste contexto, que a lei prevê prazos para a satisfação de ónus processuais em ordem a garantir a realização prática do direito objetivo de forma precisa e exata. Com efeito, a preclusão processual traduz-se na impossibilidade de

³²¹ V. acórdão do STA, proc. n.º 0887/11, de 29/02/2012. Neste acórdão, o STA entendeu que se verificou uma nulidade insanável por falta de citação, não obstante a lei refira no que respeita à ação para reconhecimento de um direito ou interesse em matéria tributária que deve haver lugar à notificação e não citação. A nosso ver, entendemos que existiu uma nulidade secundária por ocorrer um desvio no processo de formação da decisão jurisdicional em relação ao formalismo prescrito na lei que coloca em causa o bom exame da causa, sendo que, por efeito da inércia da parte interessada na sua invocação no prazo legalmente previsto para o efeito, a invalidade processual se convalidou.

³²² Sobre o princípio da autorresponsabilidade das partes no processo civil v. Almeida, Francisco Manuel Lucas Ferreira, *Direito Processual Civil, Volume I*, cit. p. 95-97.

praticar um ato processual quando o prazo previsto para o efeito já decorreu integralmente ou quando o correspondente ato já foi praticado³²³. Chiovenda refere que a “*preclusión consiste en que después de la realización de determinados actos o del transcurso de ciertos términos queda precluso a la parte el derecho de realizar otros actos procesales*”³²⁴. O art.º 139.º n.º 3 do CPC constitui uma manifestação do efeito preclusivo associado à passagem do tempo, nos termos do qual se dispõe que o decurso do prazo perentório extingue o direito de praticar o ato³²⁵.

O princípio da preclusão processual desempenha duas funções: uma função ordenatória, uma vez que pressupõe a fixação legal ou judicial de uma janela temporal dentro da qual determinado ato pode ser praticado; e uma função de estabilização, pois “*uma vez inobservado o ónus de praticar o ato, estabiliza-se a situação processual decorrente da omissão do ato, não mais podendo esta situação ser alterada ou só podendo ser alterada com um fundamento específico*”³²⁶. Acrescente-se ainda que, no quadro de um Estado de Direito, o princípio da preclusão processual assenta nos valores axiológico-constitucionais da segurança e certeza jurídica e proteção da confiança³²⁷.

A preclusão pressupõe sempre a existência de uma situação subjetiva de cariz processual – designada de ónus processual³²⁸. Isto significa que é juridicamente incorreto sustentar que a preclusão decorre da omissão de um dever da parte assim como é desajustado associar o efeito preclusivo a direitos (os efeitos da passagem do tempo sobre os correspondentes direitos designam-se por prescrição ou caducidade³²⁹). Pense-se no ónus³³⁰ de concentração que impende sobre a entidade demandada aquando da apresentação da contestação, no contexto do processo civil (art.ºs 569.º n.º 1 e 573.º n.º 1 do CPC). No articulado da contestação deve aquela alegar todos os factos relevantes contra o pedido formulado pela entidade demandante, sob pena de ser inadmissível a apresentação de meios de defesa num momento processual posterior, dado que no momento legalmente previsto para o efeito a entidade demandada não contestou.

³²³ Segundo Teixeira de Sousa, “*a preclusão pode ser definida como a exclusão (e a conseqüente inadmissibilidade) da prática de um ato processual pela parte depois do prazo perentório fixado, pela lei ou pelo juiz, para a sua realização*”. Cfr. Sousa, Miguel Teixeira, “*Preclusão e caso julgado*”, in Blog do TPPC de 3-5-2016, p. 1.

³²⁴ V. Chiovenda, Giuseppe, *Principios de derecho procesal civil, Tomo II*, REUS, 3.ª Edição, 1997, trad. por José Casais Y Santaló, p. 380.

³²⁵ Pode defender-se que não existe apenas a modalidade de preclusão temporal (resultante da omissão de um ato). Pense-se na aceitação tácita ou expressa da decisão judicial proferida, que tem por efeito jurídico a impossibilidade de recorrer da mesma. V. Sousa, Miguel Teixeira, “*Preclusão e caso julgado*”, in Blog do TPPC de 3-5-2016, p. 1.

³²⁶ V. Sousa, Miguel Teixeira, “*Preclusão e caso julgado*”, in Blog do TPPC de 3-5-2016, p. 2.

³²⁷ Sobre este assunto, ainda que com enfoque no direito tributário, v. Rocha, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento e Processo ...*, cit. pp. 483 e ss.

³²⁸ “*A preclusão é sempre correlativa de um ónus da parte: é porque a parte tem o ónus de praticar um ato num certo tempo que a omissão do ato é cominada com a preclusão da sua realização*”. Sousa, Miguel Teixeira, “*Preclusão e caso julgado*”, in Blog do TPPC de 3-5-2016, p. 3.

³²⁹ Por exemplo, a não propositura da ação ou a não interposição do recurso extraordinário de revisão no tempo legalmente previsto não se traduz juridicamente numa preclusão processual. O que verifica, neste caso, é a caducidade do direito de propor a ação ou de interpor o recurso.

³³⁰ O conceito de ónus, no campo do direito processual, pode definir-se como “*situação jurídica que implica a necessidade de certa conduta própria para atingir um resultado, que tanto pode consistir na não produção duma desvantagem como na produção duma utilidade ou vantagem para o titular*”. V. Freitas, José Lebre, *Introdução ao Processo Civil, Conceito e Principios Gerais ...*, cit. p. 183.

Por seu turno, é possível distinguir os conceitos de preclusão intraprocessual e preclusão extraprocessual. O primeiro consubstancia-se na inadmissibilidade da prática de um ato precludido no correspondente processo pendente³³¹. A segunda modalidade constitui um corolário do primeiro, na medida em que, tendo-se verificado a preclusão de um ato processual no âmbito do primeiro processo, deixa de ser viável a sua realização no contexto do processo posterior. No nosso ordenamento jurídico podemos referir uma situação de preclusão extraprocessual. Pense-se na seguinte situação: o autor instaura uma ação executiva para cobrança coerciva de uma obrigação pecuniária previamente reconhecida por sentença condenatória e, na sequência da dedução de uma oposição à execução, o executado vem a alegar um facto extintivo ou modificativo do direito de crédito judicialmente demonstrado e titulado pelo exequente. Para determinar se existe preclusão extraprocessual no tange à alegação do respetivo facto extintivo importa averiguar se tal facto diz respeito a um acontecimento que se verificou após o encerramento da discussão no processo de declaração (art.º 729.º al. g) do CPC), sendo que, no caso negativo, o julgador deve declarar a improcedência da oposição à execução, pois o executado deveria ter invocado esse circunstancialismo fáctico no processo declarativo (concretamente, em sede de contestação).

O princípio da preclusão processual relaciona-se, de forma intensa com o princípio do caso julgado. Segundo Echandía:

“Este principio se deduce del carácter absoluto de la administración de justicia. Significa que una vez decidido, con las formalidades legales, un litigio o un asunto penal entre determinadas partes, éstas deben acatar la resolución que le pone término, sin que les sea permitido plantearlo de nuevo, y los jueces deben respetarla. De lo contrario, la incertidumbre reinaría en la vida jurídica y la función del juez se limitaría a la de buen compondor con la consecuencia de que el proceso estaría siempre sujeto a revisión o modificación, lo que haría imposible la certeza jurídica ”³³².

Para que um ato decisório de natureza jurisdicional tenha força de caso julgado é necessário que exista uma decisão jurisdicional (uma sentença ou acórdão), que seja proferida no contexto de um processo judicial cuja sentença ou acórdão possa efetivamente, nos termos legais, desencadear este tipo de efeitos e, por último, tem de se verificar a impossibilidade de interposição de recurso (ordinário). Segundo Echandía:

“La sentencia sólo obliga como cosa juzgada a las partes respecto de las cuales se dictó, con excepciones en algunos casos de efectos erga omnes, expresamente consagrados en la ley;

³³¹ Por exemplo, sobre o autor recai o ónus de alegar os factos que integram a causa de pedir na petição inicial – art.º 552.º n.º 1 al. d) do CPC, sendo que a omissão de alegação gera a impossibilidade de o alegar numa fase mais avançada do processo.

³³² Echandía, Devis, *Teoría General del Proceso*, Editorial Universidade, 3.ª Edição, 2013, pp. 59-60

*únicamente se aplica para el mismo objeto o relación jurídico-sustancial que fue controvertida y respecto a la cual se surtió el proceso y no impide que se debata sobre el mismo objeto y entre las mismas partes, pero con base en una causa distinta, o sea, en un título o motivo jurídico diferente o por un nuevo ilícito*³³³.

9.2. No direito processual tributário

Um dos princípios jurídicos que rege o processo tributário é o da preclusão processual. O impugnante deve invocar as razões de facto e de direito em que funda o seu pedido (bem como indicar os meios de prova pertinentes) numa petição de ação, sob pena de não o poder fazer mais tarde – v. art.ºs 108.º n.ºs 1 e 3, 144.º n.º 4, 145.º n.ºs 1 e 4, 146.º- B n.ºs 1 e 3, 206.º e 209.º n.º 1 al. b), todos do CPPT.

Uma vez que já nos debruçamos sobre o significado e a função da preclusão processual, faremos apenas alguns breves apontamentos tendo em consideração o Direito processual tributário. Podemos constatar que, neste ramo jurídico de cariz adjetivo, se aplica subsidiariamente o disposto no CPC acerca da possibilidade de invocação no processo tributário de factos supervenientes – art.º 588.º do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT³³⁴. Nos termos deste regime jurídico, os factos constitutivos, modificativos ou extintivos do direito que forem supervenientes podem ser deduzidos em articulado posterior ou em novo articulado, pela parte a quem aproveitem, até ao encerramento da discussão. Dizem-se supervenientes os factos que não podiam ser invocados no momento da apresentação dos respetivos articulados (v.g. petição inicial ou contestação) seja porque tais situações fácticas não se verificaram à data da invocação dos factos em que se baseia o pedido ou a defesa, seja porque a parte não tinha conhecimento deles na data da apresentação do respetivo articulado, não obstante a sua existência no plano fenoménico³³⁵.

Face ao exposto, ocorre preclusão processual³³⁶ se o autor ou a entidade demandada não alegarem os factos e juntarem os respetivos meios probatórios no momento legalmente previsto para o efeito, estando assim este princípio conexionado com o princípio da concentração da defesa³³⁷ (plasmado no art.º 573.º n.º 1 do CPC *ex vi* art.º 2.º al. e) do CPPT)³³⁸. No que concerne aos documentos destinados a fazer prova dos fundamentos da ação ou da defesa, estes devem ser

³³³ Idem, ibidem.

³³⁴ No âmbito da ação administrativa, veja-se o art.º 86.º do CPTA *ex vi* art.º 2.º do CPPT.

³³⁵ V. art.º 203.º n.º 3 do CPPT.

³³⁶ Acerca do princípio da preclusão Echandi afirma que: "*Es una limitación que puede ser perjudicial para la parte que por cualquier motivo deja de ejercitar oportunamente un acto de importancia para la suerte del litigio, pero viene a ser, como se ha observado, el precio que el proceso escrito paga por una relativa rapidez en su tramitación*". V. Echandi, Devis, *Teoría General del Proceso*, Editorial Universidade, 3.ª Edição, 2013, p. 67.

³³⁷ Sousa, Miguel Teixeira, *Estudos sobre o Processo ...*, cit. p. 287.

³³⁸ Para um exemplo jurisprudencial, v. acórdão do TCAS, proc. n.º 1179/13.7BEALMA, disponível em 10/10/2019 <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/c6537674cfd71b938025849300324e67?OpenDocument>.

apresentados com o articulado em que se aleguem os factos correspondentes (art.º 423.º n.º 1 do CPC *ex vi* art.º 2.º al. e) do CPPT).

Não obstante, a inércia de uma das partes no âmbito do contencioso tributário é colmatada pelo dever de investigação que impende sobre o julgador assim como a intervenção do Ministério Público antes de ser proferida a sentença, uma vez que estes sujeitos processuais podem invocar vícios novos do ato ou convocar ao processo elementos não considerados pelas restantes intervenientes no processo tributário.

O STA afirmou no acórdão proferido no proc. n.º 0571/15.7BEMDL 01005/17, de 11-09-2019 que:

“A preclusão reconduz-se, no direito processual, à perda de um determinado direito de intervenção no processo, por essa intervenção não ter sido objetivada oportunamente, no prazo conferido pela lei. [...] Este princípio da preclusão (ou da eventualidade, ou, ainda, da concentração da defesa) encontra acolhimento, aliás, «... nos institutos da litispendência e do caso julgado – art. 580º, nº 2, do Código de Processo Civil – e nos preceitos de onde decorre o postulado da concentração dos meios de alegação dos factos essenciais da causa de pedir e as razões de direito – art. 552º, nº 1, d) – e das exceções, quanto à defesa – art. 573º, nº 1, do Código de Processo Civil.» (ac. do STJ, de 06/12/2016, proc. nº 1129/09.5TBVRL-H.G1.S2). Na verdade, consubstanciando-se o processo numa sequência organizada de atos e sendo o princípio do dispositivo a impor (às partes) o ónus de alegação e impugnação e a definir as regras respeitantes a essas matérias, é de acordo com o princípio da preclusão que se fixam os momentos processuais em que tais alegações e impugnações têm lugar e são legalmente admissíveis. Ora, de acordo com o disposto no nº 1 do art. 203º do CPPT, a oposição à execução fiscal deve ser deduzida no prazo de 30 dias a contar (i) da citação pessoal ou, não a tendo havido, da primeira penhora ou (ii) da data em que tiver ocorrido o facto superveniente ou do seu conhecimento pelo executado. No caso a recorrente logo deduziu uma oposição [...]. Oposição esta que foi apresentada dentro do prazo legal (30 dias após a citação), pelo que, após tal apresentação [...] objetivando-se o exercício do respetivo direito da executada, não há lugar a apresentação de uma outra nova oposição a tal execução”.

No acórdão proferido pelo STA, no âmbito do processo n.º 02694/15.3BESNT 01281/16 de 13-02-2019, o Tribunal referiu:

“ A este respeito afirmou-se na fundamentação da decisão recorrida que: «Está em causa (...) a conformidade legal de atos praticados no âmbito de um processo de execução fiscal, verificando-se, nestes termos, a exceção dilatória de inidoneidade ou impropriedade do meio processual, no que toca

à presente Ação, devendo a factualidade em causa ser apreciada, não nesta sede, mas sim, no âmbito de processo de oposição à execução fiscal, previsto nos artigos 203.º e seguintes do CPPT» e que «a ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária não pode ser utilizada como meio de suprir a negligência da parte em recorrer atempadamente ao meio processual adequado à tutela pretendida».

Estas razões adiantadas na sentença recorrida têm, no caso, inteira pertinência. Com efeito, o meio processual adequado para impugnar uma decisão relativa à reversão da execução fiscal, com fundamento de o revertido não ser responsável pelo pagamento da dívida (ilegitimidade substantiva) é a oposição à execução fiscal, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT. E, dado o seu carácter complementar, a ação para reconhecimento de um direito não é o meio processual mais adequado para assegurar tal tutela se o contribuinte deixou, como sucedeu no caso em apreço, precluir o direito de acesso a outra(s) garantia(s) prevista(s) no contencioso tributário. [...]

Em suma, a ação para reconhecimento de um direito não é meio processual (mais) adequado para o recorrente ver satisfeita a sua pretensão, sendo que, por outro lado, não pode ser usada como segunda garantia de recurso aos tribunais, após preclusão dos meios processuais adequados”.

10. Princípio da imediação

10.1. No direito processual civil

O princípio da imediação postula a necessidade de aproximação direta entre os meios de prova e o julgador, de modo a que este tenha um contacto mais próximo possível com as provas sobre as quais assentará o seu juízo decisório³³⁹. Nas palavras de Chiovenda, o “*principio de la immediatezza de las actividades procesales consiste en que las partes se comunican directamente entre sí y con el juez que debe proveer, y el juez se comunica directamente con las partes y con las demás personas que intervienen en el proceso*”³⁴⁰. Compreende-se a relevância atribuída ao princípio da imediação na medida em que o juiz deve proferir a sentença, na qual discriminará os factos não provados e os factos provados, fazendo uma análise crítica das provas – art.º 607.º n.º 4 do CPC. Neste segmento, na audiência final podem ser praticados diversos atos de prova designadamente a audição de testemunhas, de partes, de peritos, análise de vídeos e registos de som (art.º 604.º n.º 3 do CPC).

³³⁹ “O julgador da matéria de facto deve ter o contacto mais direto possível com as pessoas ou coisas que servem de fontes de prova e estas, por sua vez, devem estar na relação mais direta possível com os factos a provar”. Cfr. Freitas, José Lebre, *Introdução ao Processo Civil, Conceito ...*, cit. p. 195.

³⁴⁰ V. Chiovenda, Giuseppe, *Principios de derecho procesal civil, Tomo II*, REUS, 3.ª Edição, 1997, trad. por José Casais Y Santaló, p. 182.

Segundo Devis Echandía, o princípio da imediação pressupõe a comunicação imediata entre o juiz e as pessoas que atuam no processo, os factos que nele devem constar bem como os meios de prova a utilizar. Com efeito, sustenta o mesmo autor, a imediação “*puede ser subjetiva, objetiva y de actividad*”:

“Se entiende por intermediación subjetiva la proximidad o contacto entre el juez y determinados elementos personales o subjetivos, bien sean los sujetos mismos del proceso, o personas distintas de tales sujetos, es decir, terceros. La manifestación principal del requisito de intermediación subjetiva es la que impone que el acto de prueba se practique en presencia de su destinatario, es decir que la prueba se practique ante el juez que debe apreciar su mérito.

La intermediación objetiva se refiere a la comunicación del juez con las cosas y los hechos que interesan al proceso.

*En ocasiones se establece igualmente un necesario contacto o proximidad entre el acto de la prueba y una determinada circunstancia objetiva, como cuando se permite u ordena la intermediación física del autor del hecho con determinada cosa mueble o inmueble; así ocurre cuando se autoriza que la parte o el testigo consulten notas o apuntes, cuentas, libros o papeles o se les oye en el lugar de los hechos. Y también puede considerarse como requisito de intermediación objetiva, en su manifestación negativa, la prohibición para estos mismos sujetos de valerse de cualquier borrador de respuesta en sus declaraciones”*³⁴¹.

Resulta também do princípio da imediação que o aplicador normativo deve dar “*prevalência à prova mais direta e mais recente, por se encontrar mais disponível ou mais acessível e ser, por isso, mais fidedigna, sobre a prova mais remota ou a produzir com recurso a ilações/deduções de carácter indiciário*”³⁴². Por exemplo, o juiz deve atribuir uma força probatória superior ao testemunho do próprio autor do relato do que ao depoimento de uma testemunha que tomou conhecimento do relato por aquele (a chamada testemunha de ouvir dizer). Todavia, pensamos que é preciso ter alguma cautela no momento da valoração da prova uma vez que se os restantes elementos probatórios permitem uma convicção firme sobre a veracidade dos factos objeto de depoimento indireto não se deve pura e simplesmente afastar a relevância deste meio de prova se o autor do relato desmentir o que transmitiu à testemunha que se limitou a afirmar o que lhe foi dito pelo próprio.

Por sua vez, o princípio da imediação não é um princípio absoluto na medida em que existem determinadas exceções tendo em vista a salvaguarda de interesses merecedores de proteção por parte

³⁴¹ V. Echandía, Devis, *Teoría General del Proceso*, Editorial Universidade, 3.ª Edição, 2013, p. 68.

³⁴² Almeida, Francisco Manuel Lucas Ferreira, *Direito Processual Civil, Volume I*, cit. p. 113. Nas palavras de Lebre de Freitas, a segunda vertente do princípio da imediação “*postula que, quando esteja disponível uma fonte de prova que implique menos ilações no iter probatório [...] a ela se deve recorrer, em vez de a uma outra mais distante do facto fundamental a provar*”. Freitas, José Lebre, *Introdução ao Processo Civil, Conceito ...*, cit. p. 197.

do ordenamento jurídico. É o que sucede, designadamente, com a possibilidade de produção de prova antecipada de depoimento perante juiz diverso do da causa (art.ºs 419.º e 420 n.º 2 do CPC), visando-se com esta restrição ao princípio da imediação evitar a perda definitiva de um meio de prova, assim como a possibilidade de realização de uma perícia, fora do contexto de uma audiência final, atendendo à natureza do meio probatório que pressupõe que a sua produção tenha lugar antes desta. Todavia, no que concerne aos peritos, estes podem ser convocados pelo tribunal para prestarem esclarecimentos (art.ºs 478.º a 485.º do CPC)³⁴³. Como exceção ao princípio da imediação no processo civil deve referir-se também a inquirição por via de carta precatória concretizada por meios escritos ou áudio.

Estão relacionados com a imediação, os princípios da concentração e da continuidade da audiência, da oralidade, da identidade do juiz e da publicidade da audiência e do processo.

10.2. No Direito processual tributário

O princípio da imediação constitui um vetor jurídico a ter em consideração no contexto do processo tributário, ainda que se reconheça que o grau de importância que adquire no processo civil não se reflete naquele. A menor força normativa do princípio da imediação no domínio do Direito processual tributário resulta de dois pontos essenciais que caracterizam o processo tributário: o primeiro relaciona-se com a preponderância dos elementos documentais enquanto meios de prova a serem utilizados perante o tribunal tributário³⁴⁴; o segundo prende-se com a própria configuração jurídica do processo de impugnação judicial, o qual assenta num modelo em que as notas de oralidade são frequentemente preteridas pela forma escrita dos atos processuais. Como exemplo paradigmático, atente-se na inexistência de uma audiência de julgamento no contexto do processo de impugnação judicial, bem como a configuração das alegações escritas (note-se: nunca orais) como uma fase eventual deste³⁴⁵. Nesta medida, as exceções ao princípio da imediação no processo tributário são mais numerosas se compararmos com o que sucede no domínio do processo civil³⁴⁶.

³⁴³ V. Freitas, José Lebre, *Introdução ao Processo Civil, Conceito...*, cit. p. 196.

³⁴⁴ Tais elementos documentais são muitas vezes formados por via do cumprimento de obrigações acessórias de natureza declarativa que impendem sobre os sujeitos passivos da relação jurídica tributária e sobre terceiros que apresentem uma relação especial com aqueles, sendo que neste último caso, os terceiros são frequentemente convocados *ex lege* a declarar factos e atos com relevância tributária à Administração tributária, ainda que tais elementos informativos fornecidos não lhes digam respeito. Para uma análise cuidada e completa sobre o fenómeno da privatização do sistema de gestão fiscal v. Silva, Hugo Flores, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra Editora, 2014.

³⁴⁵ Para o estudo das fases do processo de impugnação judicial atente-se nos art.ºs 102.º a 126.º do CPPT. Cfr. Rocha, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento e Processo*, cit. pp. 316-333.

³⁴⁶ O princípio da imediação constitui uma dimensão normativa muito relevante no âmbito do processo criminal. Neste sentido, o art.º 355.º n.º 1 do CPP prescreve que não valem em julgamento, nomeadamente para o efeito da formação da convicção do tribunal, quaisquer provas que não tiverem sido produzidas ou valoradas em audiência.

Não obstante, o princípio da imediação³⁴⁷ mantém o seu vigor normativo em relação aos atos de inquirição de testemunhas, de audição das partes, de terceiros relacionados com estas, bem como no que respeita à prestação de esclarecimentos (orais) dos peritos acerca de assuntos que requerem um conhecimento especializado em tribunal, mediante solicitação do juiz quando este entenda necessário.

Perante situações em que o julgador originário não possa prosseguir os autos com vista à prolação de sentença, entendemos que o princípio da imediação não deve constituir um obstáculo à continuação do julgamento do processo tributário, sempre que os meios de prova assumam exclusivamente uma natureza documental, uma vez que o julgador, sendo convocado em substituição daquele, tem sempre a possibilidade de tomar conhecimento dos documentos, verificando-se o contacto direto entre este e os meios de prova documentais e, se for necessário, pode desenvolver as diligências que entender relevantes com o fim de obter a verdade material, ao abrigo do princípio do inquisitório (podendo ordenar a audição as partes ou terceiros que possam contribuir para o bom exame da causa). Pela mesma razão, a imediação também não pode constituir um motivo válido para o tribunal de recurso invocar a impossibilidade de alterar a decisão recorrida em matéria de facto, quando estejam em causa exclusivamente elementos documentais como meios probatórios³⁴⁸.

O princípio da imediação encontra-se subjacente à formulação do art.º 662.º n.º 2 do CPC, aplicável ao processo tributário com as devidas adaptações. De acordo com o mencionado preceito, o tribunal de recurso pode solicitar a renovação da produção de prova quando houver dúvidas sérias sobre a credibilidade do depoente ou sobre o sentido do seu depoimento ou ordenar, em caso de dúvida fundada acerca da prova realizada, a produção de novos meios de prova, configurando-se o tribunal *ad quem* como uma entidade jurisdicional dotada de poderes de modificação da decisão da matéria de facto, sendo que tal modificação prevalecerá sobre a valoração dos factos efetuada pelo juiz *a quo*.

11. Princípio da oralidade

§. No Direito processual civil e no Direito processual tributário

O princípio da oralidade traduz o entendimento de que “*os atos de instrução, discussão e julgamento da matéria de facto se devem fazer seguida e oralmente (de viva voz)*”³⁴⁹.

³⁴⁷ No sentido de que o princípio da imediação não é aplicável ao processo tributário vide acórdão do TCAN, proc. n.º 02616/08.8BEPRT, de 21/03/2019.

³⁴⁸ V. acórdão do TCAN, proc. n.º 02616/08.8BEPRT, de 21/03/2019

³⁴⁹ V. Almeida, Francisco Manuel Lucas Ferreira de Almeida, *Direito Processual Civil, Volume I*, cit. p. 115.

Esta dimensão principiológica assume particular relevo no que tange à prova testemunhal, confissão das partes ou depoimento destas e à prova pericial.

A fase inicial do processo declarativo comum no âmbito do CPC é caracterizada essencialmente pela existência de atos processuais sob a forma escrita (pense-se na petição inicial - art.º 552.º -, na contestação - art.º 569.º - ou na réplica – art.ºs 584.º e 585.º).

Em sede de audiência final, o princípio da oralidade revela-se como uma dimensão normativa incontornável no âmbito do processo civil (art.º 604.º do CPC), pois naquela se discutirá matéria de facto, se procederá ao depoimento de parte e inquirição de testemunhas, se as houver, salva impossibilidade ou grave dificuldade de comparência (art.º 518.º do CPC). A produção de prova é assim efetuada oralmente, promovendo-se o contacto direto entre o juiz e os meios de prova relevantes para a formação da convicção do juiz no que tange aos factos da causa, ao abrigo do princípio da livre convicção do juiz.

No domínio do processo tributário, o princípio da oralidade mantém a sua vigência jurídica, embora se deva concluir que se encontra fortemente restringido. Pense-se, por exemplo, no facto de o processo tributário findar sem a existência de uma audiência final, em que seria possibilitado às partes a discussão dos contornos fáticos do litígio. É o caso do processo de impugnação judicial, em que os momentos de oralidade se encontram muito limitados (art.ºs 102.º e ss do CPPT – pense-se nos articulados escritos, tal como a petição inicial e a contestação, no envio do processo administrativo, agora no sentido de suporte físico do conteúdo do procedimento). Por outro lado, a possibilidade de a Administração tributária recolher elementos probatórios – como resultado de um procedimento investigatório marcado pela heterogeneidade de atos dirigidos à obtenção da verdade material - no contexto de uma inspeção tributária ao abrigo do RCPITA, numa fase pré-contenciosa, diminui em larga medida a necessidade de se desenvolverem novas diligências a pedido do juiz (art.º 6.º do RCPITA e art.º 63.º da LGT)³⁵⁰.

Todavia, estas circunstâncias não implicam a desconsideração total desta dimensão normativa, uma vez que o regime dos meios de prova no âmbito do processo tributário é fortemente marcado pelas regras jurídicas do CPC, que se encontram estruturadas segundo pautas de oralidade no que tange à prova testemunhal, à prova por confissão ou depoimento de partes assim como a prova pericial.

Concordamos com Echandía quando afirma que:

³⁵⁰ Sobre o procedimento de inspeção tributária v. Rocha, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento e Processo...*, cit. pp. 181 a 201; Cfr. Sousa, Domingos Pereira, *Direito fiscal e Processo Tributário*, Coimbra Editora, 2013, pp. 305 a 351.

“El procedimiento escrito prolonga en demasía el curso del proceso; permite el abuso de los recursos y medios encaminados a dilatar el litigio; sirve de medio para crear confusión en el juez y en la contraparte, y a veces hace aparecer lo accidental como esencial.

*En el oral, la concentración e inmediación operan de manera perfecta; el juez adquiere una mayor capacidad para juzgar, en razón del conocimiento y apreciación directa que hace de las personas y hechos sometidos a su examen, y dispone, por último, de una mayor actividad y más amplias facultades. Todo esto permite un mejor predominio de los principios inquisitivos, de la inmediación y de la concentración y celeridade”*³⁵¹.

No mesmo sentido afirma Chiovenda:

*“Pero aun en las cuestiones meramente jurídicas, y en aquellas en que el material de hecho resulta todo de documentos, la discusión oral entendida, no como declamación académica, sino como una concisa oposición de razones a razones, puede llevar a una definición ciertamente más pronta y probablemente mejor que la madurada en el interior del juez con sólo la ayuda de los escritos. La mayor rapidez, la mayor facilidad de entenderse, reciprocamente, la selección que la defensa hablada hace, naturalmente, en las razones y argumentos, haciendo sentir la eficacia de las buenas y la inutilidad de las malas; la sinceridad de la impresión del que escucha, explican la importancia que el debate oral tiene en las relaciones públicas y privadas de la vida moderna”*³⁵². Não obstante, o mesmo autor refere que os elementos escritos no processo são fundamentais para preparar o tratamento da demanda e para documentar o que tem importância para a demanda, em especial, registando-se o que sucede nas audiências de prova, as declarações orais dos vários intervenientes processuais (em sentido amplo). Na fase inicial do processo, os documentos escritos como a petição inicial e a contestação revelam-se essenciais para que o julgador possa compreender os contornos das questões que as opõem, bem como a entidade demandada, por via da leitura da petição inicial e de outros documentos essenciais para exercer o seu direito de defesa, encontra-se capaz de fornecer declarações (de facto e de direito) e juntar meios de prova que corroborem a sua versão dos factos. Por seu turno, o registo por escrito dos acontecimentos verificados nas diligências probatórias orais (bem como a gravação ou registo de áudio) conferem uma segurança maior no momento em que os respetivos argumentos e correspondentes meios de prova tenham de ser analisados junto do tribunal superior, em sede de recurso, sendo que, quanto a este aspeto, os documentos constituem um instrumento auxiliar de que o juiz dispõe para ajudar na memorização dos eventos³⁵³.

³⁵¹ V. Echandi, Devis, *Teoria General del Proceso*, Editorial Universidad, 3.ª Edição, 2013, p. 69.

³⁵² V. Chiovenda, Giuseppe, *Principios de derecho procesal civil, Tomo II*, REUS, 3.ª Edição, 1997, trad. por José Casais Y Santaló, p. 137.

³⁵³ V. Chiovenda, Giuseppe, *Principios de derecho procesal civil, Tomo II*, REUS, 3.ª Edição, 1997, trad. por José Casais Y Santaló, p. 137-138.

Para Chiovenda o princípio da oralidade tem os seguintes corolários:

a) *“ el juez del proceso oral está constituido desde el comienzo del pleito hasta la decisión por las mismas personas físicas ”*. Com efeito, perde-se em termos de oralidade sempre que o juiz que presencia a maior parte da atividade probatória do processo (seja esta da iniciativa das partes, do Ministério Público ou do próprio julgador) não é o mesmo que profere a decisão final, uma vez que as impressões por si captadas não se podem transferir para o juiz que profere a sentença. Quando a decisão a proferir compete a um órgão jurisdicional colegial, deve-se garantir, pelo menos, que um dos juízes que assistiu a todas as audiências de prova seja chamado a intervir na formação da decisão jurisdicional³⁵⁴.

b) *“ En segundo lugar, se requiere que el proceso oral sea concentrado lo más posible en una audiencia o en pocas audiencias próximas, posto que quanto más próximas a la decisión del juez son las actividades procesales, tanto menor es el peligro de que la impresión adquirida por esté se borre y de que la memoria lo engane; y tanto más fácil resulta mantener la identidad física del juez, que, en cambio, en un largo período puede facilmente cambiar, por traslado, defunción, enfermedad, ascenso, retiro, etc. Este principio de la concentración es la consecuencia principal de la oralidad, y la que más influye en la brevedad de los pleitos ”*³⁵⁵. Nesta medida, o processo oral tem a pretensão de se tornar mais célere e eficaz e o processo escrito pode redundar numa teia de fases e termos processuais complexos, atrasando a realização da justiça. Por outro lado, o princípio da economia e da celeridade processual adquire uma nova roupagem jurídica quando se dinamizam os processos orais para a definição dos aspetos fáticos e produção de prova, para além da que reveste natureza documental. No processo tributário, atenta a existência do princípio do inquisitório, o julgador pode promover a realização de discussões orais quando for necessário, sendo que, na nossa perspetiva, a existência de discussões orais concretizam da melhor forma o exercício do contraditório pelas partes bem como permitem ao julgador um melhor exercício dos seus poderes de dinamização, orientação e direção processual, nomeadamente através do afastamento e sancionamento de comportamentos dilatatórios que não se revelam úteis para o apuramento da verdade material e promove de forma mais intensa o princípio da cooperação dos intervenientes processuais com o tribunal e vice-versa.

c) *Por último, o principio da oralidade e da concentração recomendam que “ la decisión del incidente no sea impugnabile separadamente del fondo. La inapelabilidad de las interlocutorias es una*

³⁵⁴ Como bem refere Chiovenda: *“ Casi como si el proceso fuese un cuadro, una estatua, un edificio, que puede esbozarse por un artista y terminarse por outro, y no el desarrollo de una cadena de razonamientos, que requiere, en cuanto sea posible, la unidad de las personas que lo realizan ”*. V. Chiovenda, Giuseppe, *Principios de derecho procesal civil, Tomo II*, REUS, 3.ª Edição, 1997, trad. por José Casais Y Santaló, p. 139.

³⁵⁵ Idem, p. 140.

regla que no debe abandonarse sino para algunas excepciones litis ingressum impeditentes, cuando el juez crea conveniente suspender la continuación del pleito hasta que se decida sobre la apelación”³⁵⁶.

12. Princípio da plenitude de assistência do juiz

§. No Direito processual civil e no Direito processual tributário

Intimamente relacionado com os princípios da livre convicção do juiz, da imediação e da oralidade se encontra o princípio da plenitude de assistência do juiz.

Em termos simples, está-se perante um vetor jurídico que postula a necessidade de o mesmo aplicador normativo assistir aos atos de instrução, consistentes na produção e apreciação da prova, e proferir a decisão final, uma vez que foi ele que tomou contacto direto com as fontes probatórias subjacentes à definição dos contornos fácticos da lide (v. art.º 605.º do CPC).

Naturalmente que este princípio comporta exceções previstas na lei - pense-se no falecimento ou incapacidade (de ordem física ou mental), eventuais casos de transferência, promoção, aposentação do julgador. Perante o falecimento ou incapacitação permanente do juiz, a lei prescreve a repetição dos atos já praticados (art.º 605.º n.º 1 do CPC). No caso de se verificar uma impossibilidade temporária, prevê-se a interrupção da audiência pelo tempo indispensável, a menos que as circunstâncias aconselhem a repetição dos atos já praticados, o que será decidido pelo juiz substituto, mediante despacho fundamentado, sem possibilidade de recurso (art.º 605.º n.º 3 do CPC). No que concerne às situações de transferência, promoção ou aposentação do juiz na pendência da audiência, o ordenamento jurídico prescreve que aquele deverá continuar o processo até ao fim, a não ser que a aposentação se funde em incapacidade física, moral ou profissional para o exercício do cargo, tendo de elaborar a sentença (n.ºs 3 e 4 do art.º 605.º do CPC)³⁵⁷.

No campo do processo tributário, o legislador democrático refere expressamente o princípio da plenitude de assistência do juiz (art.º 114.º do CPPT). Nos termos deste preceito jurídico: *Não conhecendo logo do pedido, o juiz ordena as diligências de produção de prova necessárias, as quais são produzidas no respetivo tribunal, aplicando-se o princípio da plenitude da assistência do juiz.*

Ínsito na referida norma jurídica, está o entendimento de que o tribunal deve ter um contacto direto com a prova (“*as quais são produzidas no respetivo tribunal*”), de modo a que seja possível ao julgador formar uma convicção razoável e segura quanto aos contornos de facto de causa, devendo este ser o mesmo a assistir aos atos de instrução e a proferir a sentença, sendo que, uma vez que se

³⁵⁶ Idem, p. 141.

³⁵⁷ V. Almeida, Francisco Manuel Lucas Ferreira de Almeida, *Direito Processual Civil, Volume I*, cit. pp. 116 a 117.

está perante uma verdadeira dimensão jurídico-princípiosológica, a inobservância do seu conteúdo preceptivo pode consubstanciar uma nulidade processual secundária nos termos do art.º 195.º do CPC, se se verificar que tal omissão revela-se suscetível de prejudicar a boa decisão da causa.

As prescrições referidas neste apartado respeitantes ao princípio da plenitude de assistência do juiz no processo civil (art.º 605.º do CPC) são aplicáveis com as devidas adaptações no campo do Direito processual tributário.

Não obstante, concordamos com Joaquim Freitas da Rocha quando afirma que no contencioso tributário o princípio da plenitude da assistência do juiz “*não assume a relevância e a importância que assume em outros âmbitos processuais – designadamente, o comum ou civilístico (lato sensu) – no quadro dos quais pode existir distinção entre julgamento das matérias de facto e julgamento de Direito ou, por outros termos, uma fase onde são produzidas as provas (fase da audiência) e uma outra em que se decide (sentença)*”. Sustenta ainda o mesmo autor que, no contencioso tributário, “*e particularmente no contexto do processo de impugnação judicial, a referida distinção tende a esbater-se, pois as decisões sobre os factos e sobre a aplicação do Direito são tomadas em conjunto, aquando da elaboração da sentença*”³⁵⁸.

13. Princípio da publicidade do processo

§. No Direito processual civil e no Direito processual tributário

Chiovenda diz-nos que a “*publicidad de las actividades procesales es un principio que puede entender-se de dos maneras distintas: como admisión de los terceros (público) a asistir a las actividades procesales o como necesidad entre las partes de que toda actividad procesal puede ser presenciada por ambas*”³⁵⁹. A publicidade do processo é limitada quando esta possa afetar determinadas dimensões subjetivas e objetivas merecedoras de tutela jurídica, embora tal limitação deve ser fundamentada pelo julgador.

Por outras palavras, estabelece o art.º 606.º n.º 1 do CPC que a audiência de julgamento é pública. Esta solução legal constitui um corolário do princípio constitucional da publicidade das audiências dos tribunais, plasmado no art.º 206.º da CRP. Todavia, ambas as normas jurídicas consagram limites a este princípio, podendo afirmar-se que este não é absoluto, pelo que mediante despacho fundamentado emitido pelo tribunal, as audiências deixam de ser públicas com o objetivo de

³⁵⁸ V. Rocha, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento e Processo...*, cit. p. 278. Para uma análise jurisprudencial, v. acórdão do STA, proferido no contexto do proc. n.º 0499/04.6BECTB0 01522/15, de 3/7/2019.

³⁵⁹ V. Chiovenda, Giuseppe, *Principios de derecho procesal civil, Tomo II*, REUS, 3.ª Edição, 1997, trad. por José Casais Y Santaló, p. 179.

tutelar valores igualmente dignos de proteção constitucional como a salvaguarda da dignidade das pessoas e da moral pública ou para garantir o normal funcionamento do tribunal. Deste modo se assegura a transparência na administração da justiça, assegurada pelos tribunais em nome do povo.

Segundo o art.º 163.º n.º 1 do CPC o processo civil é público, salvas as restrições previstas na lei. A publicidade do processo pressupõe o direito de exame e consulta dos autos na secretaria e de obtenção de cópias ou certidões de quaisquer peças neles incorporadas, pelas partes ou por qualquer pessoa capaz de exercer o mandato judicial ou por quem nisso revele interesse atendível (n.º 2). Claro que sempre que estejam em envolvidos dados integrantes da esfera de proteção dos direitos fundamentais ou conteúdos que possam ser lesivos da dignidade da pessoa humana, da moral pública ou causar graves prejuízos para a eficácia da decisão a proferir, o direito de acesso aos autos pode ser limitado (art.º 164.º n.º 1 do CPC).

Os mandatários judiciais das partes podem obter informações sobre o estado dos processos em que intervenham nos termos do art.º 163.º n.º 2 do CPC. A consulta de processos por parte de advogados e solicitadores é efetuada por via eletrónica nos termos do art.º 27.º n.ºs 1,2 e 3 da Portaria n.º 280/2013, de 26 de Agosto³⁶⁰.

No processo tributário, particularmente no processo de impugnação judicial, atenta a inexistência de audiência final, não se pode afirmar que esta é pública tal como no processo civil. Todavia, os elementos de prova, os atos processuais devem ser publicitados na medida em que as partes, os seus mandatários ou representantes devem poder conhecê-los para efeitos de participação.

O princípio da publicidade constitui o substrato valorativo do art.º 30.º do CPPT. De acordo com este preceito, os *«documentos dos processos administrativos e judiciais pendentes ou arquivados podem ser consultados pelos interessados ou seus representantes»*, sendo que *«os mandatários judiciais constituídos podem requerer que os processos pendentes ou arquivados nos tribunais lhes sejam confiados para exame fora da secretaria, com observância das normas do Código de Processo Civil»*. Neste sentido, as partes bem como os seus mandatários são titulares do direito de consulta e exame dos autos na secretaria ou por via eletrónica, podendo também obter cópias ou certidões de quaisquer peças incorporadas no processo tributário (art.º 163.º, art.º 165.º ambos do CPC e art.º 24.º do CPPT).

Por outro lado, as decisões jurisdicionais também são objeto de divulgação, sendo que uma parcela das mesmas se encontra disponível em bases de dados digitais. O princípio da publicidade

³⁶⁰ Uma manifestação do princípio da publicidade do processo pode encontrar-se também no regime da confiança do processo físico regulado no art.º 165.º n.º 1 do CPC. Naturalmente que processo, na aceção desse artigo, pretende referir ao conjunto de elementos documentais que representam o conteúdo dos atos processuais.

constitui uma decorrência fundamental do princípio do Estado de Direito, garantindo-se que os atos emanados pelos órgãos de soberania (em que se incluem os Tribunais) são acessíveis ao público, sem prejuízo de existirem limitações destinadas a salvaguardar outras dimensões (objetivas e subjetivas) juridicamente relevantes. Também no âmbito do processo tributário, o respeito pelos direitos fundamentais, a salvaguarda da dignidade da pessoa humana, a proteção da moral pública e a garantia do normal funcionamento do tribunal constituem limites importantes à publicidade dos atos processuais.

14. Princípio da imparcialidade

§. No Direito processual civil e no Direito processual tributário

Os tribunais são independentes e apenas estão sujeitos à lei (art.º 203.º da CRP). Nas palavras de Gomes Canotilho, “*a independência dos tribunais pressupõe, igualmente, a exigência de os juizes não serem parte nas questões submetidas à sua apreciação. Esta exigência de imparcialidade ou terciariedade justifica a obrigação de o juiz se considerar impedido no caso de existir uma qualquer ligação a uma das partes litigantes*”³⁶¹.

Com efeito, o legislador ordinário consagrou diversas garantias de imparcialidade. As que iremos mencionar de modo sucinto são aquelas que estão previstas na lei processual civil. Neste segmento, cumpre referir os impedimentos, as suspeições e as escusas.

O art.º 115.º do CPC prevê as causas de impedimento do juiz para exercer as funções jurisdicionais, que se materializam, designadamente, em razões de natureza familiar, de afinidade, de convivência em economia comum, de julgamento anterior, de conflito, comunhão, entre outros. Quando se verifique uma das causas previstas naquele preceito legal, deve o juiz declarar-se impedido, por despacho³⁶², sendo possível às partes suscitar o impedimento até à sentença (art.º 116.º n.º 1 do CPC)³⁶³. A consequência jurídica normal da declaração de impedimento consiste na substituição do juiz.

No que tange às suspeições do juiz, importa convocar o art.º 120.º n.º 1 do CPC que contém, embora a título exemplificativo (“nomeadamente”), situações que permitem ao juiz pedir a dispensa de intervir na causa. Note-se ainda no art.º 119.º do CPC que possibilita ao julgador pedir dispensa

³⁶¹ V. Canotilho, José Joaquim Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição...*, cit. p. 665

³⁶² O despacho conterá os factos constitutivos do impedimento e o direito aplicável, não sendo necessário fazer prova dos mesmos. Almeida, Francisco Manuel Lucas Ferreira de Almeida, *Direito Processual Civil, Volume I*, cit. p. 549

³⁶³ Para o efeito, as partes apresentam o requerimento e oferecem os elementos probatórios necessários, se não for evidente tal impedimento, nos termos dos art.ºs 293.º n.º 1 e 294.º, ambos do CPC. Segue-se ao requerimento, a conclusão ao juiz que, ou reconhece o bem fundado da pretensão e defere por despacho, declarando-se impedido ou, no caso contrário, não reconhece o bem da pretensão do requerente. O tribunal deve possibilitar o exercício do contraditório pela contraparte, nos termos do art.º 293.º n.º 2. Da decisão de indeferimento do impedimento do juiz cabe sempre recurso para o tribunal imediatamente superior – art.º 116.º n.º 5 do CPC. O incidente de impedimento requerido pela parte é processado nos próprios autos.

sempre que entenda que determinadas circunstâncias possam levar a que se suspeite da sua imparcialidade. A escusa deve ser pedida pelo julgador antes de proferido o despacho ou antes da primeira intervenção no processo, se esta for anterior a qualquer despacho (circunstâncias preexistentes), a não ser que as circunstâncias que estão na base do pedido de escusa forem supervenientes, caso em que é aplicável o art.º 119.º n.º 2 do CPC. O pedido deve conter uma indicação circunstanciada dos factos que o justificam e deve ser dirigida ao presidente da Relação respetiva ou ao Presidente do Supremo Tribunal de Justiça, se o juiz pertencer ao Supremo Tribunal – art.º 119.º n.º 3 do CPC. As partes podem opor suspeição ao julgador quando ocorrer motivo, sério e grave, que conduza à desconfiança sobre a sua imparcialidade – art.º 120.º n.º 1 do CPC.

Além do tribunal, os representantes do Ministério Público e os funcionários da secretaria podem ser igualmente declarados impedidos nos termos do art.º 115.º do CPC, sendo que os segundos podem também ser objeto de um pedido de suspeição³⁶⁴.

As garantias de imparcialidade, previstas na lei processual civil, valem também para o processo tributário, assim o juiz, o Ministério Público e os funcionários da secretaria podem ser declarados impedidos, bem como podem ser objeto de um incidente de suspeição o julgador e os funcionários da secretaria.

Mais uma vez está-se perante a aplicação subsidiária do disposto no CPC, com autorização legal constante do art.º 2.º al. e) do CPPT, sendo que a imparcialidade do tribunal constitui uma concretização do direito a um processo equitativo e uma manifestação essencial do princípio de Estado de Direito, impedindo-se que este órgão de soberania atue segundo impulsos subjetivos, em vez da utilização de critérios jurídicos, independentemente de quem sejam os sujeitos em litígio.

³⁶⁴ Para uma análise mais abrangente sobre as garantias de imparcialidade v. Almeida, Francisco Manuel Lucas Ferreira de Almeida, *Direito Processual Civil, Volume I*, cit. pp. 546 e ss.

CAPÍTULO III

REGRAS JURÍDICAS COMUNS DO PROCESSO TRIBUTÁRIO E DO PROCESSO CIVIL

§. Considerações sequenciais

No presente estado da nossa investigação cabe proceder ao estudo das regras jurídicas do CPC aplicáveis ao processo tributário, enquanto Direito subsidiário. A análise de alguns dos princípios jurídicos que regem o processo tributário, feita no capítulo anterior, servirá como instrumento útil para a determinação das regras processuais civis suscetíveis de serem aplicadas subsidiariamente ao processo tributário. Por outro lado, a aferição destas regras deve ser efetuada tendo em vista o fim subjacente ao processo – a defesa de valores objetivos imanentes ao ordenamento jurídico -, em particular, a salvaguarda das posições objetivas e subjetivas de cariz tributário que estão na base do sistema jurídico português. Neste segmento, serão abordados os seguintes temas: causas de suspensão, extinção e absolvição da instância, a litispendência, o caso julgado, as nulidades processuais, prazos processuais, as providências cautelares a favor da Administração tributária, sentença, penhoras, reclamação e graduação de créditos, venda executiva, execução para entrega de coisa certa, recursos e custas no domínio do processo tributário.

Do art.º 2.º do CPPT, não resulta uma prevalência aplicativa de qualquer diploma legal, enquanto recurso normativo subsidiário. Perfilha-se, neste trabalho, a tese de que ambas as leis gerais que regem o processo administrativo e o processo civil podem ser aplicadas, sem existir qualquer critério de supremacia, pois o que releva é a natureza do caso omissis para efeitos da determinação do ou dos diplomas normativos subsidiariamente aplicáveis. Por conseguinte, se existirem disparidades ou contradições de regulamentação no CPC e no CPTA, a solução normativa para o caso concreto passará por escolher o recurso normativo mais adequado à natureza, aos fins e aos princípios do Direito tributário adjetivo.

1. Suspensão da instância

1.1. Enquadramento do problema

No CPC estão previstas causas de suspensão da instância que têm a sua origem designadamente no falecimento ou extinção de alguma das partes, no falecimento ou absoluta impossibilidade do mandatário para o exercício do mandato, no falecimento ou a impossibilidade do representante legal do incapaz (se não existir mandatário judicial constituído), na ordem do tribunal,

numa situação cuja ocorrência a lei liga tal efeito suspensivo (*ope legis*), na vontade das partes – v. art.ºs 269.º a 276.º do CPC.

No presente momento desta investigação, importa definir se tal regime jurídico será aplicável ao processo tributário a título de Direito subsidiário [art.º 2.º al. e) do CPPT]. Para uma compreensão clara desta matéria impõe-se efetuar uma referência preliminar ao alcance e extensão de uma causa de suspensão da instância.

A ocorrência de uma causa de suspensão tem por efeito a paralisação da tramitação processual no âmbito de um litígio, isto é, não se podem praticar atos processuais enquanto se mantiver o evento suspensivo, com exceção dos atos urgentes destinados a evitar dano irreparável³⁶⁵ – art.º 275.º n.º 1 do CPC. No que respeita aos prazos judiciais, a lei prescreve que enquanto se verificar a causa de suspensão da instância estes não continuam a correr³⁶⁶, sendo que, nos casos previstos na als. a) e b) do art.º 269.º n.º 1 do CPC, a consequência jurídica consubstancia-se na inutilização da parte do prazo que tiver corrido, reiniciando-se a contagem do prazo (art.º 275.º n.º 2 do CPC)³⁶⁷. A lei determina ainda as situações em que se deve considerar terminado o evento suspensivo (art.º 276.º do CPC).

Tendo por base a jurisprudência, avançamos no sentido da apreciação das causas de suspensão da instância no âmbito do processo tributário.

1.2. Suspensão da instância por determinação do juiz

De acordo com o disposto no art.º 272.º n.º 1 do CPC, o juiz pode determinar a suspensão da instância se se verificar que a decisão da causa está dependente do julgamento de outra já proposta.

A existência de uma causa prejudicial constitui um motivo legítimo para que o tribunal possa ordenar a suspensão da instância (gozando o aplicador normativo de uma margem de valoração ampla na densificação do conceito de causa prejudicial uma vez que a vontade do juiz releva nesta matéria³⁶⁸). Para que o tribunal possa ordenar a suspensão com este fundamento é necessário que se verifique um nexo de dependência entre duas causas pendentes, isto é, o juiz deve aferir se a solução jurisdicional de uma causa é suscetível de destruir o fundamento ou a razão de ser da outra ou se a decisão jurisdicional final proferida na sequência de um determinado processo apresenta a potencialidade de

³⁶⁵ V. acórdão do TCAS, proc. n.º 08718/12, de 25/09/2014.

³⁶⁶ Ocorrendo a cessação da causa suspensiva os prazos voltam a correr normalmente no ponto em que pararam. Almeida, Francisco Manuel Lucas Ferreira de Almeida, *Direito Processual Civil, Volume I*, cit. p. 540.

³⁶⁷ Gonçalves, Marco Carvalho, *Prazos Processuais*, cit. p. 145.

³⁶⁸ “O termo «tribunal» utilizado por aquele n.º 1 [art.º 272.º do CPC] logo inculca que o poder legal de decretar ou determinar a suspensão da instância pode ser exercitado tanto em 1.ª instância como nos tribunais de recurso e que o termo verbal «pode» logo sugere tratar-se de um poder não vinculado, mas em todo o caso de um poder-dever ao qual devem subjazer preocupações de economia e celeridade processuais e de eficácia das decisões. Do que resulta a irrecorribilidade dessas decisões nos termos gerais”. Almeida, Francisco Manuel Lucas Ferreira de Almeida, *Direito Processual Civil, Volume I*, cit. p. 534.

interferir na solução dada à outra também proposta³⁶⁹. Não obstante, o legislador democrático estabelece que a suspensão da instância não deve ser ordenada se existirem fundadas razões para crer que aquela foi intentada unicamente para se obter a suspensão ou se a causa dependente estiver tão adiantada que os prejuízos da suspensão superem as vantagens (art.º 272.º n.º 2 do CPC).

Defendemos a aplicabilidade do disposto no art.º 272.º do CPC no domínio do processo tributário, por via do art.º 2.º al. e) do CPPT. Pense-se numa situação em que a Administração tributária pratica um ato de fixação do valor patrimonial de um bem imóvel e, na sequência, o contribuinte, proprietário do imóvel, vem a reagir judicialmente contra o mesmo nos termos do art.º 134.º do CPPT. Posteriormente, a Administração tributária pratica um ato tributário (em sentido restrito) cujo destinatário é o sujeito passivo e titular do referido bem imóvel, sendo que, este desencadeia um novo processo de impugnação judicial tendo em vista a eliminação (total ou parcial) do ato de liquidação. No segundo processo de impugnação, o sujeito passivo da relação jurídica tributária invoca a necessidade de o tribunal proceder à suspensão da instância em virtude de a resolução jurídica a obter na primeira ação pendente poder influenciar de modo decisivo o resultado jurídico da segunda ação³⁷⁰. Parece-nos que, atendendo a este circunstancialismo fático, a aplicação subsidiária do CPC ao contencioso tributário se justifica uma vez que, se o ato de fixação do valor patrimonial do bem imóvel for invalidado por decisão jurisdicional, com base na existência de um vício próprio, o ato de liquidação que lhe seguirá padecerá inevitavelmente de uma ilegalidade. Por outro lado, é de evitar a contradição de julgados ou uma atuação processual contrária ao princípio da economia processual³⁷¹. Para que o tribunal tributário possa determinar a suspensão da instância com fundamento na existência de uma causa prejudicial, é necessário que sejam extraídos elementos documentais (como a petição inicial que originou o processo prejudicial) que demonstrem que, em abstrato, a decisão jurisdicional a proferir no contexto desta ação afetará substancialmente a sentença ou acórdão a proferir na causa principal pendente, de acordo com o princípio da verdade material.

No quadro do ordenamento jurídico italiano, a existência de uma questão prejudicial de cariz tributário no contexto de um processo tributário determina a suspensão do processo dependente, nos termos do art.º 39.º, parágrafo 2, do Codice del Processo Tributario³⁷².

No acórdão do TCAS, proferido no contexto do proc. n.º 03703/09, de 12/05/2010 foi afirmado o seguinte:

³⁶⁹ V. acórdão do TCAS, proc. n.º 04978/11, de 12/08/2011.

³⁷⁰ V. Acórdão do TCAS, proc. n.º 07047/13, de 28/11/2013.

³⁷¹ Sobre este princípio vide supra, ponto 8 do Cap. II.

³⁷² Afirma Francesco Tesauro: "*Il processo tributario dipendente, quindi, deve essere sospeso quando pende una causa pregiudiziale dinanzi ad un altro giudice tributario, ma solo se la parti della causa pregiudiziale sono le medesime della causa dependente*". V. Tesauro, Francesco, *Manuale del Processo Tributario*, G.Giappichelli Editore, 3.º Edição, 2016, pp. 167 e ss.

“Não restando dúvidas de que a existência ou não de facto tributário nos termos pressupostos no ato impugnado também se encontra a ser apreciada na ação cível, configurando, pois, uma causa prejudicial à decisão da presente impugnação, nos termos do disposto no art.º 279.º do CPC, sendo por isso de ordenar a suspensão da instância da presente lide até à obtenção de decisão com trânsito em julgado naquela ação para determinação dos valores reais e das respetivas operações. Com efeito, à luz do disposto no art.º 279º nº 1 do CPC, pode ser decretada a suspensão da instância quando a decisão estiver dependente de outra já proposta. A suspensão da instância visa evitar não a colisão apenas teórica de decisões, mas a contradição prática dos julgados, ou seja, a existência de decisões concretamente incompatíveis.

É nosso entendimento que a “ratio” da suspensão da eventual impugnação judicial, de forma a ficar a aguardar que a ação cível seja concluída, é possível, pois, a decisão desta é, de algum modo, “conformadora” com o que na presente ação seja decidido. A suspensão nos casos - como o dos autos - em que há controvérsia judicial, seja quanto à existência, quer mesmo quanto ao quantum do ato tributário de liquidação, será justificável pela necessidade que há em se aguardar pela decisão final da primeira demanda, o julgamento final da ação cível em cuja materialidade entronca a fundamentação do ato tributário impugnado, passando então a julgar-se a presente impugnação de harmonia com a decisão que seja proferida na causa prejudicial”.

A suspensão dos incidentes declarativos desencadeados no contexto do processo de execução fiscal (como a oposição fiscal, embargos de terceiro, a reclamação dos atos do órgão de execução fiscal) com base na existência de uma causa prejudicial revela-se um núcleo temático mais problemático.

Pense-se na seguinte situação: a Administração tributária instaura um processo de execução contra o sujeito passivo direto (aquele que apresenta uma conexão direta e imediata com o facto tributário, subjacente ao nascimento da obrigação tributária), mas, em vez de penhorar certos bens integrantes do património deste, pratica atos administrativos de penhora sobre bens de uma pessoa coletiva distinta, que foram previamente objeto de uma hipoteca unilateral a favor da Administração tributária para servir como garantia do cumprimento das dívidas tributárias daquele. Todavia, a pessoa coletiva, destinatária dos atos ablativos de penhora praticados no contexto de uma execução fiscal, deduz uma reclamação desse ato nos termos do art.ºs 276.º e ss. do CPPT, sustentando que se encontra pendente, à data da apresentação da petição do respetivo meio processual garantístico, uma ação em que se discute a anulabilidade da deliberação social que conferiu poderes a um determinado órgão para a constituição da correspondente hipoteca, o que significa que o resultado da referida ação

judicial influirá necessariamente na decisão a tomar na reclamação judicial dado que as penhoras praticadas decorreram da constituição da hipoteca³⁷³. Neste sentido, a ação dirigida à obtenção da anulabilidade da referida deliberação social constitui uma causa prejudicial, que poderá comprometer a própria utilidade da decisão jurisdicional da reclamação judicial.

Por um lado, recorrendo ao elemento histórico da interpretação da lei, o art.º 108.º n.º 3 do Código de Processo Tributário revogado (Decreto lei n.º 154/91) estabelecia que a suspensão da execução só poderia ter por base uma norma especial relativa à execução fiscal, sendo de afastar aquelas que se referem ao processo de execução comum ou civil. Atualmente, o regime jurídico é distinto, dispondo o art.º 85.º n.º 3 do CPPT que a suspensão da execução fiscal fora dos casos previstos na lei, quando dolosas, são fundamento de responsabilidade tributária subsidiária. Esta norma tem subjacente o princípio da indisponibilidade do crédito tributário previsto no art.º 30.º n.º 2 e 36.º n.º 3 da LGT.

É verdade que a indisponibilidade da relação jurídica tributária se reflete na disponibilidade da instância – por exemplo, na inadmissibilidade da suspensão da instância por acordo das partes, uma vez que o princípio do dispositivo não prevalece sobre a verdade material e a legalidade da tributação. Porém, a situação acima mencionada não consubstancia uma violação das respetivas dimensões normativas, na medida em que não são as partes que procedem à alteração do *status* da relação jurídica processual nem adiam a arrecadação da dívida tributária exequenda, mas é o julgador que a determina, ao abrigo de uma autorização legal (art.º 272.º do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT). Além disso, o processo de execução fiscal não fica suspenso, mas sim o processo de reclamação judicial enxertado naquele é que fica temporariamente paralisado até que transite em julgado a decisão judicial a ser proferida na causa prejudicial³⁷⁴. Com o reconhecimento desta causa de suspensão da instância evita-se contradição de julgados e efetivar o princípio da economia processual no âmbito do contencioso tributário.

³⁷³ Exemplo retirado da jurisprudência, v. acórdão do STA, proc. n.º 0409/10, de 30/06/2010.

³⁷⁴ No acórdão do TCAS, proferido no contexto do proc. n.º 2296/19.5BELRS-S1, de 23/04/2020, entendeu-se que existe uma relação de dependência entre a reclamação dos atos do órgão de execução fiscal e o recurso extraordinário de revisão da oposição uma vez que a procedência do recurso de revisão da decisão de oposição à execução fiscal implica a extinção do processo executivo, o que significa que a decisão jurisdicional emanada na sequência do processo de reclamação judicial do ato do órgão de execução fiscal fica inevitavelmente condicionada pelo julgamento do recurso de revista intentado pelo executado. Além disso, o mesmo tribunal afirmou que o facto de a causa prejudicial não ter sido proposta antes da instauração da ação dependente não se traduz num obstáculo à suspensão da instância pois o que importa, à face da lei, é que aquela seja instaurada, independentemente de a proposição se verificar em momento anterior ou posterior ao início da causa dependente. Na verdade, o art.º 272.º do CPC n.º 2 permite o condicionamento da suspensão da instância, quando o processo dependente estiver tão adiantado que os prejuízos da suspensão superem as vantagens. Nas palavras do tribunal: “*Analisando cada um dos tipos processuais, diremos que quanto à natureza, funcionalidade e dependência a oposição, embora com estrutura autónoma, apresentando a fisionomia de uma verdadeira ação, funciona na dependência do processo executivo como contestação à pretensão do exequente (3) e visa, em regra a extinção do processo de execução fiscal relativamente ao oponente (4). Por seu lado a reclamação dos atos do órgão de execução fiscal tem por objeto a reapreciação de uma decisão administrativa que, num determinado do processo de execução, viola os direitos ou interesses legítimos do executado ou de terceiros. In casu o ato reclamado surge na esfera jurídica do Recorrente por força da concretização da decisão proferida no âmbito da oposição a que foi interposto recurso de revisão, donde se conclui claramente pela existência de nexo de prejudicialidade, já que a decisão que vier a resultar do recurso de revisão pode mostrar-se capaz de destruir os efeitos que conduziram à prolação do ato reclamado, caso venha a ser declarada a extinção da execução*”.

A 2.^a parte do art.º 272.º n.º 1 do CPC prevê ainda a possibilidade de o juiz ordenar a suspensão da instância quando ocorrer outro motivo justificado. Perfila-se quanto a este assunto a tese de que o julgador do tribunal tributário não poderá exercer esta prerrogativa no âmbito do processo de execução fiscal³⁷⁵, na medida em que a suspensão do processo de execução fiscal é obtida nos moldes especialmente previstos na lei. Estes são, por exemplo, art.ºs 23.º n.º 3³⁷⁶, 52.º n.º 1 e 2³⁷⁷ da LGT, e art.ºs 69.º al. f), 172.º³⁷⁸, 180.º³⁷⁹, 198.º n.º 3 do CPPT³⁸⁰, 224.º n.º 3³⁸¹, 232.º al. c) do CPPT. Assim, atendendo à relevância da receita tributária para a prossecução do interesse público (materializado na produção de bens públicos e semipúblicos assim como na justa distribuição dos rendimentos em ordem à obtenção de uma igualdade real entre os cidadãos), os poderes de suspensão da instância executiva em sede tributária se encontram fortemente limitados, sendo, em princípio, de evitar a aplicação subsidiária do disposto na 2.^a parte do art.º 272.º n.º 1 do CPC.

1.3. Falecimento e extinção de uma parte

Nos termos do art.º 269.º n.º 1 al. a) do CPC o falecimento de uma parte desencadeia a suspensão da instância até que seja notificada a decisão que considere habilitado o sucessor da pessoa falecida – art.º 276.º n.º 1 al. a) do CPC³⁸². Esta solução legislativa é aplicável no contexto do processo tributário (art.º 2.º do CPPT), embora com as devidas adaptações. Para que se verifique a suspensão da instância é necessário que se junte o documento comprovativo da morte da parte contrária³⁸³. Não obstante, o efeito suspensivo não se verifica logo após o falecimento da parte, quando

³⁷⁵ Neste sentido, acórdão do STA, proc. n.º 0558/10, de 18-08-2010.

³⁷⁶ Neste preceito prescreve-se que perante uma situação de responsabilidade tributária subsidiária, o processo de execução fiscal fica suspenso caso não seja possível apurar a suficiência dos bens penhorados por não estar definido com precisão o montante a pagar pelo responsável subsidiário, desde o termo do prazo de oposição até à completa excussão do património do executado,. Acerca da responsabilidade subsidiária tributária v. Rocha, Joaquim Freitas; Silva, Hugo Flores, *Teoria Geral da Relação Jurídica*, cit., pp.100-104; Dourado, Ana Paula, *Direito Fiscal*, Almedina, 4.ª Edição, 2019, pp. 93 e ss; com interesse, Gomes, Mária Rafaela Antunes, *Insuficiência patrimonial, insolvência e obrigações tributárias*, Universidade do Minho - Dissertação de Mestrado, 2016, disponível em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/44466>.

³⁷⁷ O pedido de pagamento em prestações ou a interposição de um meio impugnatório (de natureza administrativa ou judicial do ato de liquidação bem como a dedução de uma oposição à execução fiscal, acompanhado da prestação de garantia idónea nos termos legais suspende a execução fiscal. Com interesse, sobre a prestação e constituição de garantias no procedimento e processo tributário, v. Barbosa, Andreia Isabel Dias, *A prestação e a constituição de garantias no procedimento e no processo tributário*, Universidade do Minho – Dissertação de Mestrado, 2016 disponível em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/44432>.

³⁷⁸ Nos termos deste artigo: a ação judicial que tenha por objeto a propriedade ou posse dos bens penhorados suspende a execução quanto a esses bens, sem prejuízo de continuar noutros bens.

³⁷⁹ Caso paradigmático: havendo declaração de insolvência do devedor, os processos de execução fiscal pendentes devem ser sustados.

³⁸⁰ Em princípio, se o pedido de pagamento em prestações em sede de processo de execução fiscal obedecer a todos os requisitos legais e se, a par do requerimento o executado prestar garantia, a execução fica suspensa após autorização por parte do órgão administrativo competente.

³⁸¹ Estabelece este preceito jurídico que no caso de litigiosidade do crédito penhorado, pode também a Fazenda Pública promover a ação declaratória, suspendendo-se entretanto a execução se o executado não possuir outros bens penhoráveis.

³⁸² V. art.ºs 351.º e ss. do CPC, *ex vi* art.ºs 130.º e 168 do CPPT. Cfr. acórdão do STA, proc. 0922/03, de 09-07-2003.

³⁸³ *“A morte do executado, que o Serviço de Finanças declara conhecer, atinge inevitavelmente a instância executiva que fica paralisada até se mostrarem habilitados os sucessores da pessoa falecida, incidente referido no art.º 168.º do Código de Processo e Procedimento Tributário e regulado no Código de Processo Civil nos artigos 351.º e segs, aqui subsidiariamente aplicáveis por força do disposto no art.º 2.º do Código de Processo e Procedimento Tributário. A instância não pode prosseguir contra um executado falecido havendo que chamar ao processo os seus herdeiros para assumirem a sua posição processual e responderem pelo pagamento da dívida exequenda até ao limite das forças da herança. Mesmo em sede de direito privado o incidente pode e deve ser desencadeado por qualquer interveniente processual e pelos sucessores.*

Em sede tributária com a vinculação da Administração Tributária ao princípio da legalidade, mesmo em fase de cobrança dos tributos – art.º 8.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária - conhecida a morte do executado logo deveria ter sido desencadeado o chamamento à execução da reclamante que era a

o tribunal tributário estiver na iminência de proferir sentença, devendo aplicar-se, com as devidas adaptações, o disposto no art.º 270.º n.º 1 do CPC (v.g. pense-se no falecimento do impugnante, no âmbito do processo de impugnação judicial, após o Ministério Público exercer o direito de vista sem suscitar questões novas, momento que antecede o proferimento da decisão final). Neste último caso, a suspensão inicia-se depois do proferimento da sentença ou acórdão.

Note-se que, segundo o art.º 270.º n.º 3 do CPC, a suspensão da instância não impede a tramitação normal do processo, sendo apenas nulos os atos praticados quando relativamente a estes era admissível o exercício do contraditório pela parte falecida, desde o momento em que foi noticiado na causa (por via documental) o respetivo facto constitutivo da paralisação temporária da instância, sem prejuízo de tal nulidade poder ser sanada por ratificação pelos respetivos sucessores – art.º 270.º n.ºs 3 e 4 do CPC).

No domínio tributário, a questão pode revestir um grau de complexidade maior quando uma pessoa coletiva de direito público, criada por um ato normativo emanado pelo Estado, é titular do direito de perceber uma certa receita tributária e, mais tarde, é extinta por ato da mesma natureza. Pense-se no seguinte exemplo (jurisprudencial): um concreto instituto público dotado de personalidade jurídica autónoma, criado por um ato normativo, ao qual lhe é destinada uma receita tributária, instaura um processo de execução fiscal contra o devedor tributário, em face do incumprimento por parte do mesmo da obrigação de entrega do respetivo montante pecuniário no prazo para pagamento voluntário. Sucede que, após a dedução de oposição à execução fiscal, o Instituto público é extinto por lei. Estamos perante uma situação em que ocorreu a extinção de uma parte no contexto de uma oposição à execução fiscal, pelo que pode colocar-se o problema de saber se é possível aplicar subsidiariamente o disposto no art.º 269.º e 270.º do CPC, devendo, em caso afirmativo, o oponente ou executado juntar documento comprovativo da extinção da parte contrária nos termos do CPC e deduzir um incidente de habilitação.

O STA foi chamado a resolver este problema no acórdão proferido no contexto do proc. n.º 0617/13.3BECBR 0453/17, de 24/10/2018. Nesta sede, o tribunal sustentou a inaplicabilidade do disposto no CPC quanto à suspensão da instância, não devendo o oponente ser obrigado a juntar

sua única e universal herdeira. A omissão de tal chamamento, sob a forma de notificação, art.º 35.º do Código de Processo e Procedimento Tributário, porque a lei não lhe estendeu qualquer tipo de citação, coloca a reclamante em posição frágil que lhe não permite adequadamente exercer os seus direitos de defesa na execução, pagar a dívida, solicitar o seu pagamento em prestações, discutir a regularidade da execução, etc. pelo que estamos face a um ato em matéria tributária – chamamento à execução -que afeta os direitos e interesses legítimos da reclamante cuja regularidade depende de lhe ser validamente notificado, art.º 36.º do Código de Processo e Procedimento Tributário.

A omissão quer do incidente de habilitação de herdeiros quer da notificação da reclamante na qualidade de sucessora hereditária da executada para com ela prosseguir a execução não obtendo enquadramento nas situações que configuram nulidades insuperáveis, art.º 98.º do Código de Processo e Procedimento Tributário, consubstanciam, ainda assim, uma nulidade na medida em que tais irregularidades podem influenciar o exame e decisão da causa, desde logo por diminuírem as garantias de defesa da reclamante, o que impõe a consequente anulação dos termos subsequentes praticados após a verificação da omissão em causa, nos termos do disposto no art.º 195.º do Código de Processo Civil aqui subsidiariamente aplicável por força do disposto no art.º 2.º do Código de Processo e Procedimento Tributário. Cfr. acórdão do STA, proc. n.º 0429/18, de 23-05-2018.

documento comprovativo da extinção da parte contrária (o que faz todo o sentido na medida em que a eliminação do instituto público é operado por um ato normativo e, como tal, pressupõe a devida publicidade, à luz do princípio do Estado de Direito) e deduzir um incidente de habilitação. Quando se procede à eliminação de uma pessoa coletiva de direito público, importa definir quem sucede nos direitos e obrigações da entidade pública extinta por via legal. Contudo, o legislador democrático revelou-se silente nesta matéria. O STA decidiu que, na ausência de norma legal específica que preveja o beneficiário das posições jurídicas ativas da entidade extinta, o sucessor deve ser o Estado, uma vez que aquela, enquanto Instituto público, se integra na designada Administração indireta, o que significa que a posição jurídica de exequente é ocupada pelo Estado³⁸⁴, sendo desnecessária a dedução de um incidente de habilitação.

1.4. Falecimento ou impossibilitação absoluta do mandatário ou do representante

O disposto no art.º 269.º n.º 1 al. b) do CPC é aplicável ao processo tributário (art.º 2.º do CPPT), nos termos do qual em processos cuja constituição de mandatário é obrigatória, o falecimento ou a impossibilitação total do mesmo para exercer o mandato constitui uma causa de suspensão da instância. Tratando-se de um incapaz, se o seu representante legal falecer ou ficar absolutamente impossibilitado gera-se o mesmo efeito suspensivo da instância, a menos que tenha sido constituído mandatário judicial.

Nestes casos, uma vez feita no processo a prova do facto, suspende-se imediatamente a instância, a menos que o Tribunal esteja na fase do proferimento da sentença, caso em que a suspensão só se verifica depois daquela – art.º 271 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT.

O STA já se pronunciou acerca desta causa de suspensão, no contexto de um processo tributário: *“Com efeito, o facto de a constituição de advogado não ser obrigatória no caso concreto não é irrelevante, uma vez que, por si só, tal falta não é geradora de qualquer impedimento à prossecução da tramitação processual: não ocorre, por isso, qualquer verdadeira paragem processual. Consequentemente, não há lugar à produção de quaisquer efeitos associados à contagem do prazo para efeitos da verificação da deserção após a notificação à Impugnante do falecimento do respetivo advogado (com mandato facultativamente constituído, reitera-se): não ocorre suspensão da instância, nem muito menos extinção da mesma por deserção”*³⁸⁵.

³⁸⁴ A conclusão a que chegou o STA foi determinada, em parte, pelo art.º 36.º da Lei n.º 3/2004 de 15 de janeiro.

³⁸⁵ Acórdão do STA, proc. n.º 0203/07.7BESNT de 12-02-2020.

2. Extinção da instância

2.1. Enquadramento do problema

O art.º 277.º do CPC estabelece as causas de extinção da instância. As considerações subsequentes visarão determinar se tal regime é aplicável ao processo tributário por força do art.º 2.º al. e) do CPPT e, em caso afirmativo, em que termos o pode ser.

A extinção da instância distingue-se da suspensão da instância pelo facto de a primeira comportar o desaparecimento definitivo do processo, ao contrário da segunda que apenas consiste numa paralisação temporária da tramitação processual uma vez que, cessando o evento suspensivo, o processo continua no mesmo estado a correr os seus termos.

2.2. Julgamento

No domínio do processo tributário, o julgamento constitui uma causa de extinção da instância, tal como sucede no processo civil (art.º 277.º al. a) do CPC *ex vi* art.º 2)³⁸⁶.

Por conseguinte, o julgamento pode versar sobre a substância da causa, o que significa que o Tribunal profere uma decisão jurisdicional que aprecia o mérito da pretensão, ou, diversamente, pode versar sobre a forma da mesma, caso em que se verifica uma decisão de absolvição da instância.

Em termos ideais, o processo deve findar com uma decisão jurisdicional que aprecia o mérito da pretensão³⁸⁷. Todavia, em determinados processos surgem situações anómalas, que impedem o juiz de se pronunciar sobre o mérito da causa e que determinam a absolvição da instância – v.g. art.º 278.º do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT, art.º 98.º n.º 1 al. a) do CPPT. As circunstâncias obstativas da emissão de uma decisão jurisdicional de mérito designam-se de exceções dilatórias, ao abrigo dos art.ºs 577.º e 578.º do CPC (*ex vi* art.º 2.º do CPPT)³⁸⁸.

2.3. Deserção da instância

A jurisprudência³⁸⁹ tem perfilhado o entendimento de que a deserção constitui uma figura jurídico-processual de aplicação subsidiária nos termos do art.º 2.º do CPPT. Todavia, uma análise mais cuidada induz-nos à conclusão de que a deserção da instância é de rejeitar no âmbito do Direito processual tributário.

³⁸⁶ V. Sousa, Miguel Teixeira, *Estudos sobre o Processo Civil*, cit., pp. 260-261.

³⁸⁷ A extinção do processo de execução fiscal apresenta especificidades nesta matéria – v. art.ºs 176.º e 259.º e ss. do CPPT. V. Rocha, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, cit., p. 406.

³⁸⁸ V. um exemplo de um julgamento formal da lide - acórdão do STA, proc. n.º 02778/11.7BEPRT 0443/17, de 07/11/2018.

³⁸⁹ A este respeito, acórdão do STA, proc. n.º 01061/10.0BEPRT 0595/16, de 16/01/2020; acórdão do STA, proc. n.º 0617/13.3BECBR 0453/17, de 24/10/201; acórdão do STA, proc. n.º 982/14.5BELRA, de 20/02/2020.

A deserção da instância pressupõe a inércia das partes durante um determinado período de tempo - 6 meses (art.º 281.º n.º 1 do CPC). Tal omissão pode impedir o prosseguimento da ação à luz do sistema processual civilístico.

Esta conduta omissiva pode ocorrer em 1.ª instância ou em sede de recurso jurisdicional e o efeito jurídico que lhe é assacado pelo ordenamento positivo (extinção da instância) justifica-se na medida em que o processo civil continua a ser estruturado segundo o princípio do dispositivo, o que significa que o desfecho da lide dependerá em larga medida do acervo fático e probatório apresentado pelas partes³⁹⁰. Neste sentido se compreende que a inércia de uma parte - enquanto pressuposto objetivo da deserção - tem de ser imputada à mesma a título de negligência (art.º 281.º n.º 1 e 2 do CPC), o que traduz a ideia de que o respetivo efeito extintivo da instância serve como uma espécie de sanção processual dirigida ao sujeito processual silente, por não ter observado o seu ónus de impulso processual. Por outro lado, reconhece-se que a deserção contribui para a obtenção de uma justiça mais “*célere e cooperada*”³⁹¹.

Não obstante as vantagens que são inerentes ao instituto jurídico-processual da deserção da instância, entendemos que o julgador deve assumir uma conduta empenhada na descoberta da verdade material, exercendo todos os poderes jurídicos que lhe são conferidos pela ordem jurídica. Como referimos, os princípios do inquisitório, verdade material e da legalidade na tributação constituem pilares fundamentais do processo judicial tributário, o que significa que o aplicador normativo deverá efetuar uma indagação extensa e completa dos factos relevantes para a boa decisão da causa³⁹². No entanto, a conduta inerte de uma das partes pode ser livremente apreciada por parte do juiz, ainda que este não se deva considerar eximido de conhecer os factos por outra via possível. Reiteramos, nesta sede, a ideia de que as normas jurídicas do processo tributário têm de ser interpretadas, de um ponto de vista funcional, à luz dos dados normativo-constitucionais (como a legalidade da tributação, a igualdade na distribuição dos encargos públicos pelos cidadãos, redistribuição do rendimento com o fim de promover uma igualdade real entre os entes, a tributação fundamentalmente baseada no «*rendimento real*»). Tais fins constitucionais não são obtidos com a extinção da instância, mas sim com o julgamento da causa (que tem a pretensão de conferir maior certeza e segurança jurídica quanto à legalidade de uma concreta atuação administrativo-tributária ou à defesa de posições jurídicas substantivas individualizadas em matéria tributária) e, por isso,

³⁹⁰ Sobre o princípio do dispositivo e a sua flexibilização no processo civil vide supra, ponto 1 do capítulo II.

³⁹¹ Ac. do TRL de 09-09-2014 (211/09.3TBLNH-J.L1-7). V. Faria, Paulo Ramos, *O JULGAMENTO DA DESERÇÃO DA INSTÂNCIA DECLARATIVA, BREVE ROTEIRO JURISPRUDENCIAL*, in “Revista Julgar”, 2015, pp. 2 e ss. disponível em <http://julgar.pt/o-julgamento-da-desercao-da-instancia-declarativa/>.

³⁹² Acerca deste princípio vide supra, ponto 2 do capítulo II.

perfilhamos o entendimento de que não é adequado considerar deserta a instância no âmbito do contencioso tributário, porque o representante da Fazenda Pública não agiu processualmente com a diligência devida ou porque o impugnante, reclamante ou requerente não praticou um determinado ato processual por motivo que lhe é imputável.

No que concerne ao processo de execução fiscal, não defendemos a aplicação subsidiária do previsto no art.º 281.º do CPC pois este meio adjetivo de cobrança coerciva de dívidas tributárias (e de outras previstas na lei) deve-se pautar pela celeridade processual na medida em que as quantias exequendas são necessárias para a satisfação das necessidades financeiras do Estado. Os art.ºs 259.º e ss. do CPPT regulam a extinção do processo de execução fiscal e em nenhum momento estas disposições legais referem a extinção da instância executiva por via da deserção. Atente-se ainda no disposto no art.º 174.º do CPPT, em sede do qual se afirma que a interrupção do processo de execução fiscal nunca dá causa à deserção³⁹³. Todavia, a inércia do órgão de execução fiscal, verificada num determinado período de tempo, pode acarretar consequências jurídicas desfavoráveis para os interesses financeiros do Estado dado que uma das causas de extinção deste processo é a passagem do prazo de 1 ano desde a sua instauração, a não ser que existam causas insuperáveis devidamente justificadas – art.º 177.º do CPPT³⁹⁴. Este prazo de um ano constitui uma manifestação do princípio da proporcionalidade, uma vez que, ao estabelecer balizas temporais à tarefa de arrecadação coerciva de tributos realizada pela Administração tributária, o legislador democrático procura impedir que o executado suporte os efeitos jurídicos de atos que agridem os seus direitos fundamentais, por um período excessivamente longo, sem se colocar em causa a cobrança das quantias devidas a título de tributos, necessárias satisfação das necessidades financeiras do Estado³⁹⁵.

2.4. Impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide

Nos termos do art.º 277.º al. e) do CPC, a impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide constitui uma forma de extinção da instância. A jurisprudência tributária reconhece a aplicabilidade deste instituto jurídico-processual, nos termos do art.º 2.º al. e) do CPPT³⁹⁶.

³⁹³ V. Sousa, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume II*, Áreas Editora, 5.ª Edição, 2007, p. 192.

³⁹⁴ Rocha, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, cit. p. 407. Com um entendimento diferente, a jurisprudência tributária tem sustentado que o prazo de um ano previsto no art.º 177.º do CPPT é meramente ordenador, v. acórdão do STA, proc. n.º 01176/16, de 09/11/2016.

³⁹⁵ Por outro lado, o estabelecimento de um prazo dentro do qual a cobrança coerciva de tributos deve findar traduz uma exigência de segurança e certeza jurídica, exigindo-se que a arrecadação de tais quantias se verifique dentro de tal período, para que as correspondentes entidades públicas possam dispor de meios necessários em tempo útil para prosseguirem as suas atribuições.

³⁹⁶ V. acórdão do STA, proc. n.º 0608/07.3BEPRT, de 19-02-2020; acórdão do STA, proc. n.º 0977/18.0BEPRT, de 29-01-2020; acórdão do STA, proc. n.º 01/99.0BUPRT, de 08/01/2020.

A impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide determina o fim do processo por razões de economia processual, evitando-se a continuação de uma tramitação processual inútil e desnecessária. Para que aquela se verifique é necessário que ocorra um determinado evento ou facto, num momento posterior ao início da instância (“superveniente”), que torne absolutamente desnecessária a continuação do processo. Nas palavras de Francisco Manuel Lucas Ferreira de Almeida, a “*instância tornar-se-á inútil quando se evidencie que, por qualquer causa processual ou extraprocessual, o efeito jurídico pretendido através do meio concretamente utilizado foi já plenamente alcançado, isto é, quando a atividade processual subsequente redunde em puro desperdício para as partes processuais envolvidas*”³⁹⁷.

Pense-se no pagamento voluntário de um tributo por parte do sujeito passivo direto (ou o devedor originário) na pendência de um processo de execução fiscal, no contexto do qual foi praticado um ato de reversão pelo órgão de execução fiscal, contra o qual o revertido veio a reagir através da dedução de uma oposição à execução fiscal com vista a obter a extinção da instância executiva. O pagamento voluntário da dívida tributária e acrescidos legais por parte do sujeito passivo direto enquanto o processo de oposição à execução fiscal corria os seus termos originou a impossibilidade superveniente da lide pois a circunstância que se verificou após a sua instauração – o pagamento voluntário – originou a extinção do processo de execução fiscal (art.º 269.º do CPPT), sendo que este efeito jurídico era o pretendido pelo revertido com a dedução do respetivo meio processual garantístico³⁹⁸.

A extinção da instância por inutilidade superveniente da lide pode ocorrer em virtude da anulação da dívida tributária exequenda, quando haja sido instaurado um processo de oposição à execução fiscal na sequência da citação do devedor tributário no âmbito do processo de execução fiscal, iniciado com o fim de a cobrar coercivamente. Neste caso, o processo de oposição à execução fiscal deve ser extinto nos termos do art.º 277.º al. e) do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT³⁹⁹.

2.5. Extinção da execução fiscal nos casos de sub-rogação

Além das causas de extinção do processo de execução fiscal consagradas na lei processual tributária, o art.º 176.º n.º 1 al. c) do CPPT refere que aquela pode terminar «*por qualquer outra forma prevista na lei*». Atenta esta formulação legislativa, é concebível que o fim da instância executiva se deva a uma causa prevista no CPC nos casos de sub-rogação, isto é, “*quando não está em causa a*

³⁹⁷ V. Almeida, Francisco Manuel Lucas Ferreira, *Direito Processual Civil, Volume I*, cit. p. 626.

³⁹⁸ V. acórdão do STA, proc. n.º 01639/13, de 06/03/2014.

³⁹⁹ V. acórdão do TCAS, proc. n.º 06987/02, de 18/10/2005.

cobrança de créditos tributários, designadamente quando a posição de exequente é assumida por sub-rogado, quando o processo tiver sido instaurado ou prosseguido a requerimento seu, como se prevê no n.º 2 do art.º 92.º do CPPT"⁴⁰⁰. Na verdade, estando o crédito tributário satisfeito por um terceiro nos termos da lei, não se justifica a aplicação do princípio da indisponibilidade do crédito tributário, pois o processo de execução fiscal continuará para cobrança coerciva de um crédito comum. Não se estando perante interesses indisponíveis, justifica-se a aplicação das causas de extinção previstas no CPC, aplicado a título de direito subsidiário, devendo ser conferida relevância à autonomia privada, tal como sucede no âmbito do processo civil.

Neste segmento, o sub-rogado pode desistir da instância ou do pedido, nos termos do art.º 848.º n.º 1 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT. Contudo, se já tiverem sido vendidos ou adjudicados bens sobre cujo produto hajam sido graduados outros credores, a estes é paga a parte que lhes couber nesse produto⁴⁰¹. Note-se que a desistência da instância está dependente da concordância do oponente, quer este seja o executado, quer seja alguém contra quem reverteu a execução fiscal, ao contrário do que sucede com a desistência do pedido, uma vez que, neste último caso, extingue-se o direito que o exequente pretendia fazer valer – art.º 285.º n.º 1 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT⁴⁰².

Além da possibilidade de desistência da instância ou do pedido, defendemos a hipótese de o processo de execução fiscal, instaurado ou prosseguido a requerimento do sub-rogado, findar com um acordo de pagamento em prestações. Porém, nos termos do CPC, aplicável subsidiariamente (art.º 2.º do CPPT), ocorrendo a extinção da execução fiscal na sequência da celebração de um acordo de pagamento em prestações prevê-se a possibilidade de a instância executiva se renovar. Naturalmente que o acordo de pagamento em prestações referido não se confunde com o procedimento administrativo tendente à emanação de um ato administrativo de deferimento do pedido de pagamento em prestações, nos termos dos art.ºs 196.º a 200.º do CPPT.

Referimo-nos concretamente ao disposto nos art.ºs 806.º e ss. do CPC (*ex vi* art.º 2.º do CPPT), que permite a celebração de um acordo de pagamento em prestações entre o exequente (sub-rogado) e o executado - circunstância esta que determina a extinção da execução (art.º 806.º do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT). Nos termos do art.º 809.º n.º 1 do CPC (*ex vi* art.º 2.º do CPPT), qualquer credor reclamante, cujo crédito se ache vencido, pode requerer a renovação da instância executiva, tendo em

⁴⁰⁰ Cfr. Sousa, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume II*, Áreas Editora, 5.ª Edição, 2007, pp. 215-216.

⁴⁰¹ Note-se também no disposto no art.º 850.º n.º 2 do CPC: "*Também o credor reclamante, cujo crédito esteja vencido e haja reclamado para ser pago pelo produto de bens penhorados que não chegaram entretanto a ser vendidos nem adjudicados, pode requerer, no prazo de 10 dias contados da notificação da extinção da execução, a renovação desta para efetiva verificação, graduação e pagamento do seu crédito*".

⁴⁰² Cfr. Gonçalves, Marco Carvalho, *Lições de Processo Executivo*, Almedina, 2ª edição, 2018, p. 487-488.

vista a satisfação do seu crédito. Este requerimento deve ser efetuado junto do órgão de execução fiscal e não perante um agente de execução.

Após o pedido de renovação da instância executiva, o órgão de execução fiscal deve notificar o exequente para, no prazo de 10 dias, declarar se: desiste da garantia a que se refere o art.º 807.º do CPC⁴⁰³ ou se requer também a renovação da instância para pagamento do remanescente do seu crédito, ficando sem efeito o pagamento em prestações acordado (art.º 809.º n.º 2 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT). Perante a inércia do exequente, na sequência desta notificação, considera-se que o exequente desiste da garantia a que alude o art.º 807.º do CPC. Se o exequente (sub-rogado) expressa ou tacitamente, desistir da garantia, o credor que tiver requerido a renovação da instância executiva assume a posição de exequente, prosseguindo a execução os seus termos quanto aos bens em relação aos quais o requerente haja invocado a titularidade de um direito real de garantia – art.º 809.º n.º 4 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT.

3. Absolução da instância

3.1. Enquadramento do tema

No presente estado do nosso trabalho cumpre analisar as situações que determinam a absolvição da instância. Esta é uma matéria que reclama, frequentemente, a aplicação de preceitos jurídicos do CPC ao processo tributário, enquanto Direito subsidiário (art.º 2.º do CPPT).

Como se sabe, o juiz pode proferir uma decisão de mérito e uma decisão de absolvição da instância. Nesta sede, procederemos ao estudo do segundo tipo de decisão referida. Ao contrário do que sucede na decisão de mérito proferida, o Tribunal não aprecia o fundo ou a substância da questão quando determina a absolvição da instância através de um ato jurisdicional – isto é, não define o direito material ou substantivo aplicável ao contexto fático litigioso, mas limita-se a constatar a falta de determinados pressupostos processuais que impedem o conhecimento por parte do Tribunal da relação material controvertida⁴⁰⁴.

Por conseguinte, as decisões de absolvição da instância constituem um julgamento formal da lide pois o Tribunal, no âmbito de uma ação declarativa, não emana uma sentença de mérito, ou, no contexto de um processo executivo, não pratica as providências coercitivas necessárias por razões de mera forma.

⁴⁰³ O art.º 807.º do CPC permite ao exequente que obtenha a conversão da penhora (se não tiver prescindido dela) em hipoteca ou penhor, beneficiando estas garantias da prioridade que aquela possui. Nada obsta a que sejam convencionadas garantias adicionais ou se verifique a substituição da garantia resultante da conversão da penhora (art.º 807.º n.º 2 do CPC).

⁴⁰⁴ Sobre a absolvição da instância, Almeida, Francisco Manuel Lucas Ferreira, *Direito Processual Civil, Volume I*, cit., pp. 608 a 613.

Como mencionamos, o Tribunal não profere uma decisão de mérito quando se verifique a falta de preenchimento de certos requisitos ou condições previstos na lei (a que se dá o nome de pressupostos processuais), sendo que sempre que se constatar a falta de algum deles verifica-se uma exceção dilatória. Não sendo suprida a exceção dilatória ou sendo esta insuprível, o juiz deve abster-se de conhecer o pedido e decretar a absolvição da instância (art.º 278.º do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT). A título exemplificativo, constituem exceções dilatórias a inexistência de patrocínio judiciário da parte quando seja obrigatório, a anulação de todo o processo, a falta de personalidade judiciária de alguma das partes, a falta de legitimidade processual de alguma das partes (v. art.º 577.º do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT).

Saliente-se que o juiz tem o dever de providenciar pela sanção da falta ou irregularidade processual – ao abrigo do princípio da cooperação do tribunal com as partes e por força do princípio *pro actione* – pelo que as exceções dilatórias só subsistem enquanto a respetiva falta ou irregularidade não for sanada. Neste sentido dispõem os art.ºs. 6.º n.º 2, 278.º n.º 2, ambos do CPC e o art.º 7.º do CPTA, aplicáveis subsidiariamente ao processo judicial tributário, com as devidas adaptações. O princípio da cooperação processual e o princípio *pro actione* constituem vetores jurídicos concretizados pelo prescrito no art.º 278.º n.º 3 do CPC (*ex vi* art.º 2.º do CPPT): “*ainda que subsistam [as exceções dilatórias], não tem lugar a absolvição da instância quando, destinando-se a tutelar o interesse de uma das partes, nenhum outro motivo obste, no momento da apreciação da exceção, a que se conheça do mérito da causa e a decisão deva ser integralmente favorável a essa parte*”. Pretende-se assim garantir uma tutela jurisdicional efetiva, obstando a que meros formalismos impeçam uma pronúncia de mérito, sobretudo quando o fundamento da exceção dilatória se destine a proteger uma das partes e a decisão seja favorável à mesma.

Por outro lado, nem todas as exceções dilatórias geram a absolvição da instância. Pense-se na interposição de uma ação de impugnação judicial em tribunal incompetente – independentemente de esta revestir a natureza de incompetência absoluta ou relativa (art.ºs 16, 17.º e 18.º do CPPT). A incompetência absoluta e a incompetência relativa de um determinado tribunal para a resolução de um certo litígio determina a remessa oficiosa para o tribunal competente, a não ser que este não integre a jurisdição administrativa e fiscal, caso em que o tribunal incompetente deve declarar a incompetência e, no prazo de 15 dias a contar do trânsito em julgado dessa declaração jurisdicional, o interessado pode requerer a remessa do processo para o tribunal competente, indicando o mesmo – art.º 18.º n.º 2 do CPPT⁴⁰⁵.

⁴⁰⁵ Sobre a questão da competência dos tribunais tributários vide Rocha, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento e Processo ...*, cit. p. 291 e ss.

Feito este enquadramento, partimos para o estudo dos casos geradores da absolvição da instância, de um modo individualizado, com o enfoque nas normas processuais civilísticas que se aplicam no domínio adjetivo-tributário.

3.2. Patrocínio judiciário obrigatório

3.2.1. Constituição obrigatória de mandatário judicial e a sua inobservância

No que respeita a este pressuposto processual, as normas jurídico-processuais que constam do CPC são relevantes para efeitos de conformação do regime jurídico do patrocínio obrigatório nas ações que integram o processo judicial tributário. Nesta linha, dispõe o art.º 6.º do CPPT que é obrigatória a constituição de mandatário nos tribunais tributários, nos termos previstos na lei geral processual administrativa. Por sua vez, esta remete para a as normas jurídicas que enformam o processo civil (art.º 40.º do CPC *ex vi* art.º 11 n.º 1 do CPTA)⁴⁰⁶.

Nos termos do art.º 40.º n.º 1 do CPC (devidamente adaptado), é obrigatória a constituição de advogado nas causas da competência dos tribunais tributários com alçada, em que é admissível recurso. A alçada dos tribunais tributários de 1.ª instância corresponde a 5000 euros, nos termos dos art.ºs 105.º da LGT e 44.º n.º 1 da LOSJ⁴⁰⁷.

Não obstante o legislador ordinário prescrever um critério quantitativo para efeitos da definição do patrocínio judiciário obrigatório, existem situações em que a constituição de mandatário impõe-se nas causas em que seja sempre admissível recurso, independentemente do valor (art.º 40.º n.º 1 al. b) do CPC)⁴⁰⁸.

Além disso, o patrocínio judiciário é obrigatório nos recursos e nas causas propostas nos tribunais superiores. Pense-se na impugnação contenciosa de um ato praticado pelo Ministro das Finanças no exercício de uma função administrativa em matéria tributária, caso em que o órgão jurisdicional competente é o Tribunal Central Administrativo, devendo o contribuinte ser representado por advogado obrigatoriamente (art.º 40.º n.º 1 al. c) do CPC)⁴⁰⁹.

No que respeita aos incidentes declarativos deduzidos no contexto do processo de execução fiscal, o oponente, embargante, ou reclamante é obrigado a constituir mandatário judicial nas execuções

⁴⁰⁶ Almeida, Mário Aroso, *Manual de Processo ...*, cit. p.220.

⁴⁰⁷ Sobre a questão da contradição normativa em sede da fixação da alçada dos tribunais tributários de 1.ª instância, evidenciada no art.º 105.º da LGT e art.º 6.º do ETAF, vide Rocha, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento e Processo...*, cit. pp. 294-296. Cfr. acórdão do STA, proferido no contexto do proc. n.º 0295/17, de 28/06/2017, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/832e0217fe337808802581520034a43b?OpenDocument&Highlight=0,al%C3%A7ada,tribut%C3%A1rio>.

⁴⁰⁸ Por exemplo, é obrigatória a constituição de mandatário judicial em caso de recurso jurisdicional da decisão de aplicação de uma multa a uma parte por litigar de má fé, efetuada pelo tribunal tributário – art.º 542.º n.º 3 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPC.

⁴⁰⁹ Sendo obrigatório o patrocínio judiciário nada obsta que advogados estagiários, solicitadores e as próprias partes façam requerimentos em que se não levantem questões de direito – art.º 40.º n.º 2 do CPC *ex vi* art. 6.º do CPPT.

de valor superior a 30 000 euros (que corresponde à alçada do Tribunal Central Administrativo – art.º 6.º n.º 4 do ETAF) e nas de valor igual ou inferior a esta quantia, desde que superior a 5000 euros (alçada dos tribunais tributários de 1.ª instância). Esta solução normativa decorre da aplicação subsidiária do art.º 58.º n.º 1 do CPC, com as devidas adaptações, ao processo tributário.

Importa salientar que o legislador tributário afasta a obrigatoriedade de patrocínio judiciário em certos casos. Por exemplo, não é obrigatório que a petição inicial de recurso da decisão judicial da decisão administrativa que determine o acesso direto à informação bancária do contribuinte seja subscrita por advogado – art.º 146.º-B n.º 3 do CPPT⁴¹⁰.

Nas causas em que não seja obrigatória a constituição de advogado, podem as próprias partes pleitear por si ou ser representadas por advogados estagiários ou por solicitadores (art.º 42.º do CPC). As entidades públicas podem ser representadas por licenciados em Direito, além das entidades referidas no art.º 42.º do CPC (art.º 11.º n.º 1 do CPTA *ex vi* art.º 6.º do CPPT).

Importa referir que a falta de patrocínio judiciário quando obrigatório constitui uma exceção dilatória cuja ocorrência gera a absolvição da instância, o não seguimento do recurso ou a não atendibilidade da defesa (art.º 41.º do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT). Tratando-se do autor que não se encontra representado por mandatário quando devia estar por força de lei, a entidade demandada deve ser absolvida da instância (art.º 278.º al. e) do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT). Por seu turno, se a entidade demandada não estiver representada por mandatário judicial quando tal representação é necessária, o juiz não deve decretar a absolvição da instância mas declarar que a defesa eventualmente apresentada fica sem efeito. Se a falta de patrocínio judiciário obrigatório se verificar no recorrente o recurso fica sem seguimento.

No entanto, ao abrigo do princípio da colaboração do tribunal com as partes e no pressuposto de que as decisões de mérito devem prevalecer sobre as decisões de mera forma, perante a falta de constituição de mandatário nos casos obrigatoriamente previstos na lei o juiz deve notificar a parte em situação processual irregular para constituir advogado dentro de certo prazo (art.º 41.º do CPC), podendo a parte contrária requerer ao juiz que efetue tal notificação ao ator processual não representado indevidamente⁴¹¹.

Por seu turno, a insuficiência ou irregularidade da procuração pode, em qualquer altura, ser arguida pela parte contrária e suscitadas oficiosamente pelo tribunal⁴¹². O juiz fixa prazo dentro do qual tal vício deve ser suprido e ratificado o processado. Se não estiver regularizada a situação fica sem

⁴¹⁰ Acórdão do STA, proc. n.º 0175/12, de 07-03-2012.

⁴¹¹ Almeida, Francisco Manuel Lucas Ferreira, *Direito Processual Civil, Volume I*, cit. pp. 424 a 425.

⁴¹² V. acórdão do TCAS, proc. n.º 2676/14.2BELRS, de 07-05-2020.

efeito tudo o que tiver sido praticado pelo mandatário, devendo este ser condenado nas custas respectivas e, se tiver agido culposamente, na indemnização dos prejuízos que tenha dado causa (art.º 48.º do CPC)⁴¹³.

3.2.2. Forma, conteúdo e alcance do mandato judicial

O mandato judicial é conferido nos termos do art.º 43.º do CPC, devendo constar de um instrumento público ou por documento particular, nos termos do Código Notarial ou da legislação especial; ou por declaração verbal da parte no auto de qualquer diligência que se pratique no processo. A eficácia do mandato está dependente de aceitação por parte do mandatário, podendo tal aceitação ser inferida de comportamentos indiretos por este adotados – art.º 44.º n.º 4 do CPC.

No processo tributário o representante da Fazenda Pública assume um papel central na representação da Fazenda Pública – art.º 15.º do CPPT⁴¹⁴. Nas situações em que não é o representante da Fazenda Pública a representar o credor tributário, este deverá designar mandatário judicial – art.º 15.º n.º 3 do CPPT.

O mandato, nesta sede, confere poderes ao mandatário para representar a parte em todos os atos e termos do processo principal e respetivos incidentes, mesmo perante os tribunais superiores – art.º 44.º n.º 1 do CPC. Uma vez que se aplica subsidiariamente este preceito jurídico ao processo tributário, o mandato que confere ao advogado o poder para representar o executado no processo de execução fiscal, também o confere para representar o executado enquanto oponente ou reclamante⁴¹⁵.

Todavia, alguns atos praticados por advogados exigem a outorga de poderes especiais por parte do mandante. Por exemplo, os mandatários judiciais só podem confessar o pedido, desistir do pedido ou da instância desde que estejam munidos de procuração com poderes especiais que os autorize expressamente a praticar qualquer desses atos em nome do representado (art.º 45.º n.º 2 do CPC). Esta exigência adicional é justificada pelo facto de esses atos se assumirem como um poder de disposição sobre direitos alheios, que, por isso, devem ser praticados pela própria parte ou através de procuração com poderes especiais por esta outorgada⁴¹⁶. Não obstante, em matéria tributária entendemos que não é admissível a desistência ou a confissão do pedido uma vez que estão envolvidas dimensões jurídicas indisponíveis.

⁴¹³ V. acórdão do TCAN, proc. n.º 01273/15.0BEPNF, de 28-04-2016

⁴¹⁴ Sobre este Neto, Serena Cabrita; Trindade, Carla Castelo, *Contencioso Tributário, Volume II*, cit., pp. 132 a 138.

⁴¹⁵ No acórdão do TCAS, proc. n.º 1877/18.9BELRS, de 14-03-2019, afirmou-se que: “*se a parte constituiu advogado no processo principal (execução, neste caso) ele continua a representá-la igualmente nos respetivos incidentes*”.

⁴¹⁶ Almeida, Francisco Manuel Lucas Ferreira, *Direito Processual Civil, Volume I*, cit. p. 421.

3.2.3. Revogação e renúncia do mandato

A parte que constitui mandatário pode revogar livremente o mandato judicial, assim como o advogado pode renunciar ao mandato que lhe foi conferido. Estas duas formas de cessação da representação forense devem ter lugar no próprio processo devendo ser notificados, no caso de renúncia, o mandante e a parte contrária, e, no caso de revogação, o mandatário e a parte contrária. Os efeitos da renúncia ou da revogação do mandato produzem-se a partir do momento em que os sujeitos referidos forem notificados.

Tratando-se de um caso de patrocínio judiciário obrigatório, se a parte, depois de notificada da renúncia, não constituir novo mandatário no prazo de 20 dias, suspende-se a instância, se a falta for do autor; se for da entidade demandada, o processo segue os seus termos aproveitando-se os atos anteriormente praticados pelo advogado (art.º 47.º n.º 3 do CPC). Note-se ainda que se extingue o procedimento ou o incidente inserido na tramitação de qualquer ação se a falta for do requerente, oponente ou embargante se este não estiver representado por mandatário judicial quando seja legalmente obrigatória a sua constituição (art. 47.º n.º 3 al. c) do CPC). O juiz deve nomear oficiosamente advogado se o executado, no âmbito do processo de execução fiscal, não puder ser notificado da renúncia do mandato – art.º 47.º n.º 4 do CPC.

3.3. Litispêndência

A litispêndência encontra-se regulada no art.º 581.º do CPC. Para que haja uma repetição da causa é necessário que se verifique uma “*tripla identidade de sujeitos, pedido e causa de pedir*”⁴¹⁷. Com este pressuposto processual, pretende-se “*evitar una duplicación inútil de la actividad pública*”. Como refere Chiovenda:

*“Así como el mismo litigio no puede ser decidido más de una vez (exceptio rei judicatae), tampoco puede estar simultáneamente pendiente más de una relación procesal entre las mismas personas acerca del mismo objeto. El demandado, por lo tanto, puede excepcionar que el mismo pleito está ya pendiente ante el mismo o diferente juez, para que el segundo sea objeto de una sola decisión por parte del juez primeiramente adido”*⁴¹⁸.

No âmbito do processo tributário, pugnamos pela aplicação subsidiária do art.º 581.º do CPC por via da remissão do art.º 2.º do CPPT, verificando-se, neste último, um caso omissivo que carece de integração. Por exemplo, pense-se na impugnação de um ato de liquidação de imposto cujo pagamento

⁴¹⁷ Neto, Serena Cabrita; Trindade, Carla Castelo, *Contencioso...*, cit. p. 253.

⁴¹⁸ V. Chiovenda, Giuseppe, *Principios de derecho procesal civil*, Tomo II, REUS, 3.ª Edição, 1997, trad. por José Casais Y Santaló, p. 51 e ss.

é fracionado em 3 prestações: o contribuinte poderá instaurar uma impugnação judicial contestando a legalidade do ato de liquidação a partir da data do termo do prazo de pagamento voluntário quer da primeira, quer da segunda, quer da 3.ª prestação, mas não poderá reagir através da apresentação de várias impugnações judiciais relativas ao mesmo ato tributário, sob pena de se verificar a exceção de litispendência⁴¹⁹.

Neste sentido, ocorre repetição da causa quando existe uma identidade de partes⁴²⁰, de pedido e causa de pedir, sendo que esta identidade tem de se reportar ao momento em que a exceção de litispendência é apreciada. O tribunal não poderá conhecer o mérito da ação, se já existir uma impugnação judicial a correr os seus termos com os mesmos contornos subjetivos e objetivos. Consubstancia por isso uma exceção dilatória nos termos do art.º 580.º n.º 1 do CPC e o Tribunal deve decretar a absolvição da instância, segundo o disposto no art.º 278.º do CPC.

No que respeita à litispendência no processo tributário, o STA concluiu no acórdão proferido no proc. n.º 0154/14 de 17-06-2015 que, *“em regra, não haverá litispendência entre uma impugnação judicial e uma oposição à execução fiscal, mas essa possibilidade existe quando os fundamentos invocados e os efeitos jurídicos pretendidos num e noutro meio processual sejam (podendo ser) os mesmos, como sucede nas ações em confronto”*. Na linha desta jurisprudência, a *“situação sub judice passa, pois, o teste formal da litispendência, em face da verificação da tripla identidade dos elementos que definem a ação – identidade das partes (no caso vertente é fora de dúvida que as partes na impugnação judicial e na oposição à execução fiscal são as mesmas e são-no, não só material, como juridicamente), identidade de causas de pedir (inconstitucionalidade da norma ao abrigo do qual foi efetuada a liquidação e duplicação de coleta) e identidade de pedidos (anulação da liquidação). E passa também o teste material da litispendência, pois não há dúvida de que as decisões a proferir num e noutro processo colocarão o Tribunal a quo na situação ou de se contradizer ou de se repetir, sendo a essa situação que pretende obviar a exceção de litispendência”*.

O STA, no contexto do proc. n.º 0575/10, de 10-11-2010, proferiu um acórdão em sede do qual se defendeu que se *“são formulados idênticos pedidos, com os mesmos fundamentos, em oposição à execução fiscal e impugnação judicial e este é o meio processual adequado para conhecer alguns deles, justifica-se que, em vez de proferir imediatamente a decisão de absolvição da instância em relação a todos os pedidos no processo de impugnação judicial, com fundamento em litispendência, se suspenda a instância até que no processo de oposição à execução fiscal seja proferida decisão sobre o conhecimento dos mesmos pedidos que nela foram formulados”*.

⁴¹⁹ Cfr. Neto, Serena Cabrita; Trindade, Carla Castelo, *Contencioso Tributário, Volume II*, cit. p. 191.

⁴²⁰ Acórdão do STA, proc. n.º 0155/17, de 03-05-2018.

Não se verifica litispendência quando é deduzida uma impugnação judicial e, simultaneamente, um pedido de pronúncia arbitral relativamente a um mesmo ato tributário, desde que os respetivos factos e fundamentos sejam diversos⁴²¹ - art.ºs 3.º n.º 2 e 30.º do Decreto lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

3.4. Caso Julgado

3.4.1. Noção, funções e aceções do caso julgado

O caso julgado consubstancia-se na “*inadmissibilidade da modificação de uma decisão jurisdicional por qualquer outro tribunal (mesmo que por aquele que a proferiu) em consequência da inimpugnabilidade do seu conteúdo por via de reclamação ou recurso ordinário*”⁴²². Chiovenda sustenta que “*cosa juzgada en sentido sustancial consiste en la indiscutibilidad de la esencia de la voluntad concreta de la ley afirmativa en la sentencia*”⁴²³. Nas palavras do mesmo autor, para “*proveer a la certeza de la esfera jurídica de los litigantes, dando un valor fijo y constante a las prestaciones, la organización jurídica quiere que la actividad jurisdiccional se desarrolle una sola vez (aunque ordinariamente con la posibilidad de vários grados). Aplicando la ley del mínimo medio, tiende el máximo resultado con el mínimo empleo de actividad: entre las ventajas de la certeza jurídica y los daños de los posibles errores del juez en el caso concreto concede predominio a los primeros. Por esto, transcurridos los términos para impugnar una sentencia, ésta deviene definitiva, y de ahí se deriva que la declaración de la voluntad de ley que ella contiene deviene indiscutible y obligatoria para el juez en cualquier juicio futuro*”⁴²⁴.

No quadro de um Estado de Direito, em que as decisões dos tribunais são vinculativas e prevaletentes nos termos do n.º 2 do art.º 205.º da CRP, o princípio da intangibilidade do caso julgado⁴²⁵ revela-se como uma dimensão normativa estruturante (aflorado de modo implícito no art.º 282.º n.º 3 da CRP), que se liga a situações jurídicas definidas por decisão judicial transitada em julgado⁴²⁶ e, por isso, consolidadas no ordenamento jurídico⁴²⁷. Nesta matéria, o CPC constitui uma fonte jurídica subsidiária essencial para compreender as repercussões do caso julgado no processo

⁴²¹ V. acórdão do STA, proc. n.º 0202/09.4BEALM 01188/14, de 14-10-2020.

⁴²² V. Almeida, Francisco Manuel Lucas Ferreira de Almeida, *Direito Processual Civil, Volume I*, cit. p. 682.

⁴²³ V. Chiovenda, Giuseppe, *Principios de derecho procesal civil, Tomo I*, REUS, 3.ª Edição, 1997, trad. por José Casais Y Santaló, p. 441.

⁴²⁴ Cfr. Chiovenda, Giuseppe, *Principios de derecho procesal civil, Tomo I*, REUS, 3.ª Edição, 1997, trad. por José Casais Y Santaló, p. 446.

⁴²⁵ Nas palavras de Teixeira de Sousa, o “*caso julgado torna indiscutível o resultado da aplicação do direito ao caso concreto que é realizada pelo tribunal, ou seja, o conteúdo da decisão deste órgão*”. Cfr. Sousa, Miguel Teixeira, *Estudos sobre o Processo Civil*, cit. p. 567.

⁴²⁶ Nos termos do art.º 628.º do CPC, a decisão judicial transita em julgado quando não seja suscetível de recurso nem reclamação (por nulidades ou reforma).

⁴²⁷ Por isso, o art.º 629.º n.º 2 al. a) do CPC prevê que cabe sempre recurso ordinário, independentemente do valor da alçada ou da sucumbência, quando tenha por fundamento a ofensa do caso julgado.

tributário, dada a insuficiente regulação no CPPT⁴²⁸. Apesar de a presente fase da nossa investigação versar sobre o caso julgado enquanto exceção dilatória, determinante da absolvição da instância (art.ºs 577.º e 578.º al. i) do CPC), iremos igualmente aprofundar este instituto jurídico enquanto autoridade de caso julgado.

Tal como a litispendência, o caso julgado pressupõe a repetição de uma causa⁴²⁹. Contudo, a exceção de caso julgado pressupõe cumulativamente a existência de uma pluralidade de ações que versam objetivamente sobre o mesmo pedido, causa de pedir sendo, em termos subjetivos, compostas pelas mesmas partes e a verificação de uma decisão jurisdicional transitada em julgado (é neste segundo aspeto que a exceção de caso julgado se distingue da litispendência). O objetivo do legislador é impedir o surgimento de decisões contraditórias ou a reprodução de uma decisão anterior (art.º 580.º n.º 2 do CPC). Nas palavras de Teixeira de Sousa, o “*caso julgado é uma exigência da boa administração da justiça, da funcionalidade dos tribunais e da salvaguarda da paz social, pois que evita que uma mesma ação seja instaurada várias vezes, obsta a que sobre a mesma situação recaiam soluções contraditórias e garante a resolução definitiva dos litígios que os tribunais são chamados a dirimir. Ele é, por isso, expressão dos valores de segurança e certeza que são iminentes a qualquer ordem jurídica*”⁴³⁰.

O caso julgado pode ser formal ou material, consoante o âmbito da sua eficácia⁴³¹. O caso julgado formal é formado quando a respetiva decisão jurisdicional recai unicamente sobre a relação processual (v.g. conhecimento de exceções dilatórias ou nulidades processuais), tendo força obrigatória dentro do processo em que foi proferida, o que significa que a mesma questão processual pode ser decidida de modo divergente no âmbito de uma diferente ação – art.º 620.º n.º 1 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT⁴³². Diferentemente, o caso julgado material verifica-se quando a sentença ou acórdão incorpora uma decisão de mérito sobre a relação material controvertida⁴³³ (pense-se no reconhecimento ou não reconhecimento de posições jurídicas substantivas das partes), adquirindo aquela força obrigatória dentro do processo e fora dele nos limites fixados pelos art.ºs 580.º e 581.º do CPC (sem prejuízo do disposto nos art.ºs 696.º a 702.º do CPC que se referem ao recurso de revisão). Com efeito, nenhuma autoridade pode definir, diversamente, o direito aplicável à relação material controvertida⁴³⁴, dificultando o surgimento de contradições jurisprudenciais.

⁴²⁸ Acórdão do STA, proc. n.º 0281/11.4BEMDL 0623/18 DE 06-05-2020.

⁴²⁹ Existe repetição da causa quando se propõe uma ação idêntica a outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir (art.º 581.º do CPC).

⁴³⁰ Cfr. Sousa, Miguel Teixeira, *Estudos sobre o Processo Civil*, cit. p. 568.

⁴³¹ Idem, p. 569; V. Almeida, Francisco Manuel Lucas Ferreira de Almeida, *Direito Processual Civil, Volume I*, cit. pp. 684 e ss.

⁴³² No contexto tributário v. acórdão do STA, proc. n.º 01123/13.1BEPRT 01393/15, de 17/10/2018.

⁴³³ V. acórdão do STA, proc. n.º 0525/18, de 27-06-2018.

⁴³⁴ V. acórdão do STA, proc. n.º 0194/15, de 17-06-2015.

Perante a existência de duas resoluções jurisdicionais contraditórias sobre a mesma pretensão, o legislador democrático prescreveu que prevalece a primeira transitada em julgado (art.º 625.º n.º 1 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT), prevenindo assim eventuais problemas.

A força de caso julgado pode assumir uma diferente aceção, isto é, enquanto autoridade de caso julgado. Estamos a referir-nos ao efeito positivo do caso julgado, conquanto impede que o tribunal, no âmbito de uma segunda ação, profira uma decisão de mérito que coloque em causa matéria estabilizada por força de uma anterior sentença ou acórdão transitado em julgado, ainda que não se esteja perante uma repetição da causa. A segurança e certeza jurídica na definição dos direitos e deveres jurídicos substantivos resultante do caso julgado material impede que uma ulterior sentença abale a estatuição jurisdicional anterior, gerando contradições. Nesta aceção, a autoridade de caso julgado impõe o respeito pelo conteúdo de uma decisão jurisdicional anterior, estabilizada no ordenamento jurídico, sob pena de se verificar a absolvição de uma parte do pedido e não da instância, por força da existência de uma exceção perentória.

3.4.2. Limites subjetivos do caso julgado

O âmbito de eficácia do caso julgado abrange os sujeitos que intervieram como partes no processo – art.º 619.º e ss do CPC. Por conseguinte, o caso julgado é inoponível a terceiros que não participaram no correspondente processo. Na verdade, estes não puderam exercer o contraditório nos termos do art.º 3.º e 4.º do CPC⁴³⁵.

Concretizando o exposto no âmbito tributário, pense-se na impugnação judicial de um ato tributário em sentido restrito por parte do sujeito passivo direto. A correspondente decisão jurisdicional final transitada em julgado, reconhecendo a improcedência da ação, só produzirá efeitos em relação ao impugnante e ao credor tributário. Neste segmento, se o órgão de execução fiscal praticar um ato de reversão, em sede de execução coerciva, chamando o responsável subsidiário ao pagamento da quantia tributária exequenda, este poderá instaurar uma nova ação de impugnação judicial dirigida à obtenção da declaração de invalidade do ato de liquidação respetivo com base nos mesmos fundamentos (sem que se possa afirmar que ocorreu violação do caso julgado na medida em que os sujeitos são distintos)⁴³⁶.

⁴³⁵ Na jurisprudência tributária v. acórdão TCAS, proc. n.º 02344/08, de 20-05-2008

⁴³⁶ V. acórdão do STA, proc. n.º 01194/13, de 06-03-2014, em sede do qual se afirmou que podendo “o responsável subsidiário deduzir impugnação judicial contra liquidação nos mesmos termos da devedora originária, não ocorre caso julgado se, já julgada improcedente a impugnação judicial deduzida pela devedora originária, o responsável subsidiário invoca factos semelhantes mas oferecendo novos meios de prova, uma vez que, não tendo tido intervenção nesta impugnação, não é abrangido pelos limites do caso julgado”.

Pense-se no seguinte exemplo: no âmbito de um processo de execução fiscal, um concreto bem imóvel foi penhorado e vendido. Na sequência da venda, um terceiro requer a anulação da venda ao órgão de execução fiscal com fundamento na titularidade de um direito de preferência judicialmente reconhecido. O órgão de execução fiscal procede à anulação da venda e o adquirente, prejudicado por tal despacho anulatório, deduz uma reclamação judicial nos termos do art.º 278.º e ss do CPPT. O tribunal tributário competente decide julgar procedente a respetiva reclamação (tendo transitado em julgado a respetiva decisão jurisdicional), sem que o terceiro, interessado na manutenção do ato reclamado na ordem jurídica, tenha sido notificado daquela⁴³⁷. Perante a factualidade descrita, parece-nos que o caso julgado formado na sequência do processo de reclamação do ato praticado pelo órgão de execução fiscal não será oponível ao adquirente na medida em que este, enquanto titular de uma posição jurídica substantiva (o direito de preferência reconhecido por ato jurisdicional), não foi chamado ao processo para exercer o contraditório, razão pela qual se verifica a inoponibilidade da respetiva sentença em relação a si.

Não obstante, o processo tributário revela especificidades nesta matéria. É o caso da ação administrativa de impugnação de normas fiscais emitidas pela Administração tributária (art.º 4.º n.º 1 al. b) do ETAF e art.ºs 72.º e ss do CPTA *ex vi* art.º 97.º n.º 1 al. p) do CPPT), em sede da qual se pede a declaração de ilegalidade das normas emanadas ao abrigo de disposições de Direito fiscal com fundamento em vícios próprios ou decorrentes da invalidade de atos praticados no âmbito do respetivo procedimento de aprovação⁴³⁸. No caso de o tribunal declarar a ilegalidade com força obrigatória geral de um ato regulamentar, nos termos previstos no CPTA, os efeitos da decisão jurisdicional transitada em julgado não se limitam apenas às partes, mas alargam-se a uma pluralidade de sujeitos ou entes que não são intervenientes no respetivo processo (art.º 76.º do CPTA).

3.4.3. Limites objetivos do caso julgado

De acordo com o art.º 621.º do CPC, a sentença constitui caso julgado nos precisos limites e termos em que julga. Nesta linha, o caso julgado estende-se objetivamente à decisão judicial proferida e aos respetivos fundamentos, que foram determinantes para a formação da convicção do julgador quando decidiu num determinado sentido. No domínio processo tributário, esta norma é aplicável por remissão do art.º 2.º do CPPT. No acórdão proferido no âmbito do proc. n.º 0983/16, de 29-09-2016, o STA afirmou que “*tomamos como postulado que os limites e eficácia do caso julgado se estende*

⁴³⁷ V. acórdão do TCAN, proc. n.º 00510/13.0BECBR, de 29-01-2015.

⁴³⁸ Sobre este assunto v. Almeida, Mário Aroso, *Manual de Processo Administrativo*, cit., pp. 111-116; cfr. Andrade, José Carlos Vieira, *A Justiça Administrativa, Lições*, Almedina, 16.ª Edição, 2018, pp. 205 e ss.

quer à sua parte dispositiva quer aos seus fundamentos que se apresentem como antecedentes lógicos necessários à parte dispositiva do julgado, dado que a decisão mais não é que a conclusão dos pressupostos lógicos que a ela conduzem – precisamente, os fundamentos – e aos quais se refere”.

Nas palavras de Teixeira de Sousa, ainda que reconheça que o caso julgado abrange a parte decisória do despacho, sentença ou acórdão (enquanto “*conclusão extraída dos seus fundamentos*”):

“Como toda a decisão é a conclusão de certos pressupostos (de facto e de direito), o respetivo caso julgado encontra-se sempre referenciado a certos fundamentos. Assim, reconhecer que a decisão está abrangida pelo caso julgado não significa que ela valha, com esse valor, por si mesma e independente dos respetivos fundamentos. Não é a decisão, enquanto conclusão do silogismo judiciário, que adquire o valor de caso julgado, mas o próprio silogismo considerado no seu todo; o caso julgado incide sobre a decisão como conclusão de certos fundamentos e atinge estes fundamentos enquanto pressupostos daquela decisão”⁴³⁹.

O TCAN, no acórdão proferido no âmbito do proc. n.º 01711/17.7BEPRT, de 05-03-2020, decidiu absolver a Fazenda Pública da instância por ocorrência da exceção de caso julgado uma vez que o mesmo contribuinte instaurou um processo de impugnação judicial tendo em vista invalidação de um ato de liquidação, o qual foi julgado improcedente com trânsito em julgado da respetiva sentença, e, num momento posterior, voltou a instaurar uma nova impugnação judicial com o objetivo de obter a declaração de invalidade de um ato de indeferimento tácito do pedido de revisão da mesma liquidação, utilizando os mesmos fundamentos previamente estabilizados por força do caso julgado resultante da decisão proferida no contexto do primeiro processo de impugnação judicial, sem arguir outras causas de invalidade, novos factos relevantes ou outros meios de prova. Não obstante a natureza distinta dos atos impugnados (emanados no seguimento de procedimentos tributários autónomos), o tribunal entendeu que, na segunda impugnação judicial, os sujeitos processuais principais eram os mesmos, sendo que o pedido (eliminação do ato impugnado da ordem jurídica) e a causa de pedir (específicas causas de invalidade invocadas) eram materialmente idênticos aos do primeiro processo impugnatório.

3.4.4. Limites temporais do caso julgado

Nas palavras de Francisco de Almeida, o “*caso julgado contém ínsitos limites temporais, tendo por momento de referência o do termo da discussão na fase da audiência final. A verificação, posterior ao encerramento da discussão em 1.ª instância, de facto em cuja falta se tenha fundado a absolvição*

⁴³⁹ Sousa, Miguel Teixeira, *Estudos sobre o Processo Civil*, cit. pp. 578-579.

*do pedido, não impede a ulterior propositura de nova ação: os factos ocorridos após esse momento-limite são factos novos para efeitos de preencherem uma nova causa de pedir*⁴⁴⁰. Isto significa que, não obstante a existência de caso julgado, os factos posteriores ao encerramento da discussão em 1.^a instância podem ser atendidos numa ação ulterior, fundada numa nova causa de pedir.

Neste sentido, o art.º 621.º do CPC prescreve que *a sentença constitui caso julgado nos precisos limites e termos em que julga*, porém, *se a parte decaiu por não estar verificada uma condição, por não ter decorrido um prazo ou por não ter sido praticado determinado facto a sentença não obsta a que o pedido se renove quando a condição se verifique, o prazo se preencha ou o facto se pratique*. No contexto do direito processual tributário, nada obsta à consideração da aplicação subsidiária deste preceito jurídico, com as devidas adaptações (art.º 2.º al. e) do CPPT).

4. Nulidades processuais

4.1. Enquadramento do tema

As nulidades em processo judicial tributário só podem ser adequadamente compreendidas se forem consideradas normas jurídicas do CPC. Apesar de a lei processual tributária prever especificamente certas nulidades (vejam-se os art.ºs 98.º e 165.º do CPPT), a jurisprudência e a doutrina recorrem ao disposto no CPC para integrar as lacunas no domínio do contencioso tributário, com particular destaque para a designada nulidade secundária, prevista no art.º 195.º n.º 1 deste Código. Assim decorre do art.º 2.º al. e) do CPPT, no plano dos meios processuais exclusivamente aí regulados, e do art.º 1.º do CPTA, quanto aos meios processuais tributários juridicamente regidos por este.

No ordenamento jurídico italiano, o regime das nulidades processuais no domínio da jurisdição tributária reclama também a aplicação do *Codice di Procedura Civile* enquanto Direito subsidiário (art.º 1.º n.º 2 do *Codice del Processo Tributario* - DL. n.º 546/1992). Com efeito, o art.º 156.º do CPC italiano, consagra a regra de que a inobservância de um requisito formal previsto na lei para um determinado ato do processo só consubstancia uma nulidade quando a lei a cominar expressamente. Todavia, o segundo parágrafo do mesmo preceito dispõe que a nulidade do ato processual pode ser pronunciada pelo tribunal se a inobservância do requisito formal obsta a que o correspondente ato processual irregular atinja o seu objetivo. O terceiro parágrafo do art.º 156.º do CPC italiano refere que a nulidade nunca pode ser afirmada jurisdicionalmente se o respetivo ato processual, irregular por

⁴⁴⁰ V. Almeida, Francisco Manuel Lucas Ferreira de Almeida, *Direito Processual Civil, Volume I*, cit. p. 726.

carecer de um requisito formal legalmente previsto, alcança o propósito a que se destina⁴⁴¹. Sobre os últimos dois parágrafos consagrados no art.º 156 do CPC, Francisco Tesouro afirma que:

*“Il secondo e il terzo comma disciplinano momenti valutativi diversi. Nel secondo comma l'inidoneità al raggiungimento dello scopo é vista ex ante e in astratto; il terzo comma, invece, richiede una valutazione ex post ed in concreto”*⁴⁴².

4.2. Conceito de nulidades processuais

O art. 195.º n.º 1 do CPC, consagra uma regra geral no que concerne às nulidades processuais. Segundo Joaquim Freitas da Rocha, *“para que exista uma nulidade processual é necessário que se verifiquem dois requisitos cumulativos:*

i) Um desvio em relação à tramitação prevista na lei, seja por via da prática de um ato que a lei não admita, seja por via da omissão de um ato ou uma formalidade que a lei exija;

*ii) Que haja um nexo de influência entre a irregularidade cometida e a boa decisão da causa”*⁴⁴³.

Note-se que o legislador, ao dispor que o ato ou formalidade processual omitida ou praticada em desconformidade com a lei adjetiva não gera automaticamente uma nulidade, atuou num desígnio de concretizar o direito a uma tutela jurisdicional efetiva, ao privilegiar a emissão de decisões de mérito face a julgamentos formais. Isto não significa, contudo, que o formalismo conformador do processo deva estar na livre disposição do julgador, pois, nesta sede, vigora o princípio da legalidade do processo e impõe-se, igualmente, a salvaguarda da segurança jurídica. O que se pretende afirmar é que, dispondo o juiz de todos os elementos necessários para proferir uma boa decisão da causa, não deve ser julgada procedente a nulidade regulada no art.º 195.º n.º 1 do CPC, a menos que a lei comine expressamente para tal situação patológica uma reação jurídica adversa (nulidade) ou sejam violados princípios fundamentais que pautam normativamente o processo judicial. Se a irregularidade não for legalmente sancionada com a nulidade, nem colidir com os princípios fundamentais do processo, entendemos que o bom exame da causa não ficará prejudicado.

Saliente-se que as nulidades processuais não se confundem com as nulidades da sentença. Estas estão tipificadas de modo taxativo na lei como causas invalidantes da sentença (art.º 125.º do CPPT), ao contrário do que sucede com as segundas em que, a par das nulidades processuais tipificadas, surge uma cláusula geral de nulidade do processo que deve ser preenchida caso a caso,

⁴⁴¹ Este regime normativo, vigente no ordenamento positivo italiano, encontra o seu fundamento axiológico-jurídico no princípio da economia e celeridade processual.

⁴⁴² Tesouro, Francisco, *Manuale del Processo Tributario*, cit. p. 123.

⁴⁴³ Vide, Rocha, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, cit. p. 302.

atendendo à relevância processual do concreto vício para a boa decisão da causa – art. 195.º n.º 1 do CPC *ex vi* art.º 2.º al. e) do CPPT. Por seu turno, o regime jurídico é distinto conforme ocorra um ou outro tipo de nulidade.

Cabe referir que, em relação aos efeitos jurídicos advenientes da verificação da nulidade processual, vigora um princípio de aproveitabilidade dos atos, pelo que só em casos circunscritos é que uma irregularidade processual pode originar a nulidade de todo o processo – art.º 195.º n.º 2 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT. No contexto do processo de execução fiscal, a aproveitabilidade dos atos revela-se essencial na medida em que se pretende dotar da Administração tributária de um meio expedito e eficaz para arrecadar a receita pública, que não pôde ser obtida de modo voluntário no tempo legalmente prescrito. Para além disso, a aproveitabilidade dos atos possibilita a estabilização da situação orçamental e financeira do Estado e de outras entidades públicas, uma vez que os respetivos orçamentos devem conter, de entre outras menções, as receitas e despesas que podem ser, respetivamente, arrecadadas ou efetuadas. Também o contribuinte tem interesse em que seja estabilizada a sua situação tributária, através da definição do montante que terá de dispor em benefício do credor tributário para a satisfação das necessidades coletivas e execução de políticas públicas. O subprincípio da aproveitabilidade dos atos constitui uma decorrência do princípio da economia e celeridade processual e encontra a sua positivação no art.º 130.º do CPC *ex vi* art.º 2.º al. e) do CPPT, que estabelece: «*Não é lícito realizar no processo atos inúteis*». Por seu turno, o princípio da aproveitabilidade dos atos processuais irregulares encontra-se plasmado na lei processual tributária de forma implícita. Por isso se compreende que: a falta de citação só determina a nulidade em processo de execução fiscal quando possa prejudicar a defesa do executado (art.º 165.º n.º 1 al. a) do CPPT); a falta de requisitos essenciais do título executivo só determina a nulidade do processo de execução fiscal quando não puder ser suprida por prova documental; os efeitos jurídicos que derivam da nulidade só se repercutem sobre os atos processuais posteriores que dela dependem absolutamente, sendo de aproveitar as peças úteis ao apuramento dos factos (art.ºs 98.º n.º 3 e 165.º n.º 2 do CPPT).

Seguindo a doutrina e a jurisprudência, existem nulidades principais e nulidades secundárias. As primeiras são aquelas de que o tribunal deve conhecer oficiosamente (p. ex. : a falta de citação, a ineptidão da petição inicial, o erro na forma de processo). Diferentemente, as nulidades secundárias são as que integram a previsão normativa do art.º 195.º n.º 1 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT que só podem ser conhecidas por via de reclamação dos interessados, salvo se a lei permitir o seu conhecimento oficioso⁴⁴⁴.

⁴⁴⁴ Antunes, Varela; Bezerra, J. Miguel; Sampaio e Nora, *Manual de Processo...*, cit., p.374.

Podemos classificar ainda as nulidades como sanáveis ou insanáveis. As deficiências formais dos atos processuais são sanáveis quando existe a possibilidade de suprimento e expurgação da ilegalidade cometida, devendo o tribunal providenciar pelo saneamento destas ou convidar as partes, sendo o caso, a sanar as mesmas. Por sua vez, as nulidades insanáveis são aquelas que se encontram inquinadas de modo tão grave que o ordenamento jurídico entrava o suprimento da invalidade.

4.3. Ineptidão da petição inicial

4.3.1. Causas de ineptidão da petição inicial

A ineptidão da petição inicial constitui uma nulidade principal e insanável que inquina todo o processo – art.º 98.º n.º 1 al. a) do CPPT e art.º 186.º do CPC. Da articulação destas disposições resulta que a petição é inepta nos seguintes casos:

- i) Quando falte ou seja ininteligível a indicação do pedido;
- ii) Quando falte ou seja ininteligível a causa de pedir;
- iii) Quando o pedido esteja em contradição com a causa de pedir;
- iv) Quando se cumulem causas de pedir ou pedidos substancialmente incompatíveis.

No que concerne à hipótese i), importa definir o que se deve entender por pedido. O pedido consubstancia a providência jurisdicional que o autor ou requerente se propõe a obter por meio da ação ou, por outras palavras, o pedido materializa-se no efeito jurídico pretendido pelo impugnante ou demandante⁴⁴⁵ (p. ex. : o pedido de reconhecimento da invalidade de um concreto ato de liquidação e o subsequente cumprimento do dever jurídico, que impende sobre a Administração tributária, de pagar juros indemnizatórios a favor do respetivo requerente da tutela judicial; o pedido de declaração da invalidade de um ato administrativo em matéria tributária – como um ato de indeferimento de um benefício fiscal). Sem a indicação do pedido por parte do impugnante, oponente ou requerente não existe objeto do processo⁴⁴⁶, por isso, o legislador prescreve que a omissão do pedido gera a nulidade de todo o processo. Pode suceder, ainda, que exista um pedido, mas que este se encontre formulado de modo dúbio, obscuro, genérico ou vago⁴⁴⁷. Neste caso, verifica-se a ininteligibilidade do pedido, constituindo um fundamento de nulidade da petição inicial⁴⁴⁸. A jurisprudência tem entendido que “*não serão relevantes para determinar a nulidade da petição meras deficiências de qualificação jurídica,*

⁴⁴⁵ V. art.º 581.º n.º 3 do CPC.

⁴⁴⁶ O objeto do processo significa, neste contexto, a questão jurídica principal que se discute em juízo e que deu origem à dedução de uma petição de ação. Sobre o conceito de objeto do processo, vide Almeida, Mário Aroso de Almeida, *Manual de Processo Administrativo*, Almedina, 4.ª Edição, pp. 49-51.

⁴⁴⁷ Com interesse, nesta matéria, vide Acórdão do STA, proc. n.º 01274/15.8BEPNF 0755/17, de 09/10/2019, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/2c527765c8f201ac8025849400374ec4?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1.

⁴⁴⁸ V. a este respeito, Almeida, Francisco Manuel Lucas Ferreira, *Direito Processual...*, cit., pp. 494-495.

designadamente a errónea qualificação dos factos invocados e a deficiente qualificação do efeito jurídico pretendido, devendo antes ser proferido despacho corrigindo o erro ou convidando as partes a corrigi-lo”⁴⁴⁹.

Analisando a circunstância referida em ii), geradora de ineptidão, importa definir o conceito de causa de pedir. Nas palavras de Manuel Andrade, a causa de pedir é o “*ato ou facto jurídico (simples ou complexo, mas sempre concreto) donde emerge o direito que o Autor invoca e pretende fazer valer*”⁴⁵⁰. Sustenta o mesmo autor que um direito “*não pode ter existência (e por vezes nem pode identificar-se) sem um ato ou um facto jurídico que seja legalmente idóneo para o condicionar ou produzir*”⁴⁵¹. Compreende-se assim que, não invocando o impugnante, o oponente ou requerente da tutela judicial, o concreto substrato jurídico em que se alicerça o pedido (pense-se na situação em que o requerente formula um pedido de anulação do ato administrativo de reversão, sem indicar o correspondente fundamento jurídico – por exemplo, a falta de audiência prévia), a lei reaja negativamente com a ineptidão da petição inicial, geradora de nulidade de todo o processo. Mesmo que o autor invoque uma concreta causa de pedir, pode ainda assim tal alegação padecer de um vício de ininteligibilidade por a sua indicação ter sido feita de modo ambíguo ou obscuro – basta pensar naqueles casos em que o impugnante limita-se a pedir a anulação de um ato de liquidação, invocando, para tal, a existência de um conjunto de ilegalidades, sem contudo especificar quais ilegalidades, ou quando se limita a declarar que vários princípios constitucionais foram violados pela Administração tributária, sem individualizar os mesmos e omitindo, nas hipóteses referidas, factos essenciais. Pensamos que, nestas situações, existe uma nulidade insanável do processo por se verificar a ineptidão da petição inicial, pois, um entendimento distinto levaria a uma desresponsabilização das partes e dos seus mandatários, com graves prejuízos para a celeridade da justiça e para a eficaz resolução dos litígios. Por outro lado, entendemos que o princípio do inquisitório, que obriga o juiz a desenvolver esforços necessários à descoberta da verdade material, deve ceder perante o princípio da economia processual e da celeridade da justiça tributária, na medida em que não se deve exigir do julgador tributário uma atividade indagatória profunda e exaustiva quando o demandante não se preocupou minimamente a dar o seu contributo para o apuramento da verdade dos factos, incumprindo o seu dever de cooperação com o tribunal.

Como referimos, a petição considera-se igualmente inepta quando, sendo decifrável na petição inicial o pedido e a causa de pedir, exista uma antinomia entre estas ao nível do seu conteúdo. Para

⁴⁴⁹ Acórdão do STA, proc. n.º 00451/15.6BEMDL, de 28/01/2016.

⁴⁵⁰ Andrade, Manuel A. Domingues, *Noções Elementares de Processo Civil*, Coimbra Editora, 1956, p. 108. V. art.º 581.º n.º 4 do CPC.

⁴⁵¹ Idem.

gerar a nulidade do processo, tem de haver, assim, uma “*contradição intrínseca ou substancial insanável*”⁴⁵² entre o efeito jurídico pretendido e o facto ou ato jurídico que o sustenta. A título ilustrativo, a sociedade impugnante alega que não efetuou pagamentos por conta no período fiscal relativo ao da prática do ato, mas vem a pedir ao Tribunal um reembolso de IRC, por ter realizado pagamentos por conta que ultrapassam, em larga medida, o montante do respetivo imposto devido a final nesse ano fiscal. Também neste caso existe uma omissão de factos essenciais em que incorre o impugnante que gera, não a absolvição da instância, mas a improcedência da ação. Todavia, como refere Francisco Manuel:

*“Não confundir ineptidão com inconcludência jurídica, situação em que é invocada uma causa de pedir insuscetível de subsunção abstrata numa qualquer previsão normativa produtora do efeito jurídico pretendido, o que inexoravelmente conduzirá à improcedência da ação, com a consequente absolvição do réu do pedido. Na ineptidão, ocorre falta de factos essenciais: na inconcludência verifica-se a falta de factos complementares e/ou concretizadores”*⁴⁵³.

Relativamente à hipótese referida em iv), ocorre quando existe oposição entre as causas de pedir ou entre os próprios pedidos. Nestes casos, o objeto do processo não pode ser perceptível pelo Tribunal em termos adequados, na medida em que na formulação dos pedidos ou dos fundamentos da ação o autor ou entidade demandante não utilizou um discurso coerente, racional, devendo o julgador eximir-se de exercer o seu poder jurisdicional.

Após a análise das causas de ineptidão da petição inicial, importa ainda efetuar algumas observações relacionadas com o dever de colaboração que impende sobre os vários sujeitos processuais (entre os quais, o juiz) e o princípio da tutela jurisdicional efetiva⁴⁵⁴. Da leitura conjugada dos art.ºs 2.º e 7.º do CPTA e dos art.ºs 6.º e 7.º do CPC, aplicáveis ao processo tributário por via da remissão contida no art. 2.º do CPPT, resulta que o Tribunal deve diligenciar sempre que possível pela emissão de uma decisão de mérito, providenciando pelo andamento regular da causa e convidando as partes a suprir as insuficiências, omissões, inexactidões do articulado onde deduz o pedido de tutela jurisdicional. Contudo, tal dever jurídico não pode ser interpretado no sentido de o juiz se encontrar obrigado a convidar a parte a complementar uma petição inepta, nos termos já referidos. O art.º 98.º n.º 1 do CPPT afirma expressamente que a ineptidão da petição inicial se consubstancia numa nulidade insanável. É verdade que o julgador deve convidar o requerente da tutela judicial a suprir

⁴⁵² Varela, Antunes; Bezerra, J. Miguel; Sampaio e Nora, *Manual de Processo Civil*, Coimbra Editora, 1984, p. 235.

⁴⁵³ Almeida, Francisco Manuel Lucas Ferreira, op., cit., p. 497.

⁴⁵⁴ Sobre o princípio da proteção jurídica e das garantias processuais, vide, Canotilho, José Joaquim Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Almedina, 7.º Edição, pp. 273-278. Sobre o princípio pro actione, como corolário do princípio da tutela jurisdicional efetiva, vide Neto, Serena Cabrita, Trindade, Carla Castelo, *Contencioso Tributário, Volume II*, Almedina, 2017, pp. 49-51.

meras insuficiências na exposição dos factos, a sanar as eventuais irregularidades verificadas na petição, num desígnio de cooperação para a descoberta da verdade material. Todavia, para que tal aconteça, a causa de pedir e o pedido devem constar da petição inicial, ainda que em termos imprecisos ou incipientes, sendo este um pressuposto necessário para o convite do juiz ao suprimento.

4.3.2. Conhecimento e efeitos da ineptidão da petição inicial

Delimitado o conceito de ineptidão da petição inicial com auxílio do art.º 186.º n.º 1 do CPC, cumpre indagar acerca do conhecimento da nulidade e dos respetivos efeitos no contexto do processo tributário.

Ao contrário do que sucede no processo civil, em que a regra é a de que o vício da ineptidão da petição inicial só pode ser invocado até à contestação (art.º 198.º n.º 1 do CPC), a ineptidão pode ser conhecida no âmbito do processo tributário a todo o tempo, pelo Tribunal ou a requerimento de uma parte, até ao trânsito em julgado da decisão final – art.º 98.º n.º 2 do CPPT. As partes devem apresentar no processo um requerimento de arguição da referida nulidade ou recorrer da decisão final com fundamento nesse vício insanável de que padece a petição inicial.

Não obstante a ineptidão da petição inicial constituir uma nulidade insanável de conhecimento oficioso, existe a possibilidade de se aplicar de modo subsidiário o disposto no art.º 186.º n.º 3 do CPC. A solução legislativa constante desta norma jurídica constitui um reflexo dos princípios da cooperação, boa-fé, celeridade e economia processual ao permitir a sanção da nulidade no caso de o réu compreender o conteúdo da petição e o autor confirmar esse entendimento, pelo que tendemos a favorecer a sua aplicação no âmbito do processo tributário por via do art.º 2.º do CPPT⁴⁵⁵.

Dispõe ainda o art.º 98.º n.º 3 do CPPT que as nulidades dos atos têm por efeito a anulação dos termos subsequentes do processo que deles dependam absolutamente, devendo sempre aproveitar-se as peças úteis ao apuramento dos factos. Uma vez que a petição inicial constitui uma peça fundamental para o processo judicial, sem a qual este não existe, a sua ineptidão acarretará a nulidade de todo o processo sem possibilidade de serem aproveitados os elementos úteis ao apuramento dos factos pois o próprio objeto do processo não se encontrará corretamente delimitado. A ineptidão da petição inicial traduz-se também numa exceção dilatória, da qual decorre a absolvição da instância nos termos dos art.ºs 577.º al. b) e 576.º n.º 2 do CPC⁴⁵⁶.

⁴⁵⁵ V. acórdão do TCAN, proc. n.º 00451/15.6BEMDL, de 28/01/2016.

⁴⁵⁶ Neto Serena Cabrita; Trindade Carla Castelo, *Contencioso...*, cit., p. 249.

4.4. Falta de citação

4.4.1. Conceito

A par da ineptidão da petição inicial surge a falta de citação⁴⁵⁷ qualificada pelo legislador tributário como uma nulidade insanável – art.º 165.º n.º 1 al. a) do CPPT. A falta de citação, porém, só se converte num vício insanável quando possa prejudicar a defesa do executado, nos termos da referida disposição legal. Existe prejuízo para a defesa do executado quando este, “*em virtude da falta de citação, se tenha visto impossibilitado de utilizar os meios de defesa que a lei prevê para esse efeito*”, devendo integrar o conceito de defesa do executado “*o uso de todas as faculdades que a lei atribui ao executado no processo executivo, como a possibilidade de requerer o pagamento em prestações ou de requerer a dação em pagamento, direitos que, significativamente, podem ser exercidos precisamente no prazo de oposição*”⁴⁵⁸.

Assim, constatando-se que a falta de citação é suscetível de causar prejuízo ao executado, o órgão de execução fiscal ou o Tribunal, se for o caso, devem reconhecer a nulidade. A Administração tributária deve demonstrar que a citação foi efetivamente realizada, nos termos legais, cabendo ao devedor tributário ou destinatário daquela demonstrar que não chegou a ter conhecimento do ato, por motivo que não lhe foi imputável (art.º 190.º n.º 6 do CPPT), sem prejuízo dos poderes de investigação do juiz.

A delimitação do que se entende por falta de citação⁴⁵⁹ deve ser efetuada com recurso ao disposto no CPC, enquanto diploma normativo adjetivo subsidiário, uma vez que não constam do CPPT as situações em que deve entender-se ocorrer tal falta⁴⁶⁰. Este é o entendimento da jurisprudência⁴⁶¹. Com efeito, prescreve o art.º 188.º do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT que ocorre a falta de citação nos seguintes casos: (i) quando o ato tenha sido totalmente omitido; (ii) quando se tiver constatado erro de identidade do citado; (iii) quando se tenha empregado indevidamente a citação edital; (iv) quando se mostre que foi efetuada depois do falecimento do citando ou da extinção deste, tratando-se de pessoa coletiva ou sociedade; (v) quando se demonstre que o destinatário da citação pessoal não chegou a ter conhecimento do ato, por facto que não lhe seja imputável. Reitere-se que a verificação de um destes

⁴⁵⁷ A citação é o ato pelo qual se dá conhecimento ao réu de que foi proposta contra ele determinada ação e se chama ao processo para se defender. Emprega-se ainda para chamar, pela primeira vez, ao processo alguma pessoa interessada na causa.

⁴⁵⁸ V. Sousa, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume II*, Áreas Editora, 5.ª Edição, 2007, p. 109.

⁴⁵⁹ Em poucas palavras, haverá falta de citação no processo de execução fiscal quando esta tenha sido totalmente omitida ou, pese embora o ato processual tenha sido praticado, o executado não tomou conhecimento da mesma. Cfr. Neto, Serena Cabrita; Trindade, Carla Castelo, *Contencioso...*, cit. p. 571.

⁴⁶⁰ Cfr. Sousa, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume II*, Áreas Editora, 5.ª Edição, 2007, p. 108.

⁴⁶¹ V. Acórdão do STA, proc. n.º 0677/20.0BELRS* 30-09-2020.

factos constitui uma nulidade insanável se apresentar uma potencialidade lesiva da defesa do executado. Atento o disposto no n.º 6 do art. 190.º do CPPT, para que a nulidade insanável prevista no art.º 165.º al. a) do CPPT seja declarada é preciso que o seu destinatário invoque e demonstre que não chegou a ter conhecimento da citação por motivo que lhe não foi imputável.

Nesta sede, cumpre desenvolver alguns dos eventos jurídicos que se consubstanciam na falta de citação e que se encontram legalmente previstos no art.º 188.º do CPC⁴⁶².

O primeiro fenómeno empírico a que a lei sanciona com o vício mais gravoso da nulidade é a omissão total da citação. Pense-se na seguinte hipótese: o executado vê a sua casa ser penhorada, sem o órgão de execução fiscal providenciar, primeiramente, pela citação daquele. Compreende-se assim a reação prescrita pelo ordenamento jurídico, no sentido da anulação dos atos subsequentes do processo, constatando-se a existência de uma nulidade insanável. Sem a citação o executado vê-se na impossibilidade de se defender perante eventuais ilegalidades dos atos de cobrança coerciva, que em regra comportam uma dimensão fortemente lesiva do património do executado.

Além do exposto, existe falta de citação quando tenha existido um erro quanto à identidade do executado. Isto quer dizer que se o órgão de execução fiscal promover as diligências de citação tendo em vista uma entidade ou um ente distinto daquele que figura no título executivo que serve de base à respetiva execução verificar-se-á uma nulidade insanável, que tem por efeito jurídico a anulação dos atos executivos. Nesta situação, o ato de citação não foi praticado nos termos legais, cabendo sobre a Administração tributária o ónus de demonstrar que o ato comunicativo foi realizado com observância de todas as prescrições normativas que o enformam.

A terceira circunstância que origina um vício insanável é a realização da citação edital em casos não legalmente previstos. Pense-se, por exemplo, neste circunstancialismo: o executado reside no local correspondente ao seu domicílio fiscal, previamente comunicado por este à Administração tributária e o órgão de execução fiscal procede à citação edital sem enviar uma carta registada ao local onde o devedor tributário reside. Sendo a citação edital um meio menos eficaz na comunicação ao executado de que sobre ele corre um processo de execução fiscal, o órgão de execução fiscal devia ter realizado a citação por via postal, que apresenta maior fiabilidade e constitui nos termos da lei tributária o meio comunicativo preferencial (art.º 192.º n.º 2 do CPPT). Se assim não fosse, o executado poderia se considerar, para efeitos processuais, como citado (dada a presunção legal *juri et de iure* do conhecimento do processo por banda do devedor incumpridor), começando a correr o prazo

⁴⁶² No acórdão proferido pelo TCAS de 3 de Dezembro de 2015, no sequência do processo n.º 06924/13, pugnou-se neste sentido. A jurisprudência referida está disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/8ca398c4fda3592a80257f1600358eac?OpenDocument&Highlight=0,06924%2F13>.

para apresentar a oposição à execução fiscal, ainda que na realidade desconhecesse o processo, com a agravante de, decorrido o prazo legalmente previsto para reagir, precluir o direito a deduzir oposição à execução fiscal. Nas palavras da jurisprudência⁴⁶³: *“estando em causa citação de pessoa certa, só depois de esgotadas as hipóteses de concretizar a citação pessoal e de se concluir pela respetiva impossibilidade, por não ser comprovadamente possível apurar o paradeiro do citando, poderá avançar-se com a realização das diligências tendentes à citação edital, assim reconhecendo o legislador o carácter precário desta modalidade de citação, que nenhuma garantia oferece de que chegará ao efetivo conhecimento do destinatário. [...] Assim, também entendemos, a citação edital é uma formalidade que só pode ser utilizada em último recurso, com a segurança absoluta de se terem realizado todas as diligências possíveis no sentido de se obter informação sobre o paradeiro do citando”*.

Relativamente à citação realizada após o falecimento do citando ou da extinção deste⁴⁶⁴, se este for uma pessoa coletiva ou um ente de facto, está-se perante uma situação de falta de citação, geradora de uma nulidade. Assim, o processo deve aguardar a habilitação do sucessor, sendo que os atos de execução praticados pelo órgão administrativo competente devem ser anulados sempre que resultar provado no processo que a citação se considerou realizada após o falecimento do executado.

Por último, a existe falta de citação quando se demonstre que o destinatário da citação pessoal não chegou a ter conhecimento do ato, por facto que não lhe seja imputável. É o que resulta do art.º 192.º n.º 6 do CPPT e do art.º 195.º do CPC al. e) do CPC). Por conseguinte, verificando-se a citação por via postal e considerando-se esta efetuada (nos termos do art.º 230.º do CPC⁴⁶⁵ *ex vi* art.º 2.º do CPC), ainda que não se tenha demonstrado a entrega da carta ao destinatário, é possível provar que o destinatário ou citando não chegou a ter conhecimento do teor do ato. Por sua vez, pode considerar-se como falta de citação o caso em que o citando é efetivamente citado, embora se encontre em situação de incapacidade de facto para receber a citação (art.º 234.º do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT).

4.4.2. Conhecimento, arguição e efeitos

Tratando-se de uma nulidade insanável, o tribunal deve conhecer oficiosamente a falta de citação, sendo esta invocável a todo o tempo até ao trânsito em julgado da decisão final (art.º 165.º n.º 4 do CPPT). No entanto, dada a particular configuração jurídica do processo de execução fiscal, o

⁴⁶³ V. acórdão TCAS, proc. n.º 905/16.7BEALM, de 25/05/2017.

⁴⁶⁴ A morte ou extinção de uma parte no processo consubstancia uma causa de suspensão da instância nos termos do art.º 270.º n.º 1 do CPC, aplicável no processo tributário a título subsidiário – art. 2.º do CPPT.

⁴⁶⁵ O art.º 230.º do CPC estabelece uma presunção de que as cartas com aviso de receção se presumem oportunamente entregues ao destinatário mesmo quando o aviso de receção foi assinado por terceiro, admitindo-se a prova de que não foi feita a entrega. V. Sousa, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume II*, Áreas Editora, 5.ª Edição, 2007, pp. 107-109

Tribunal só tomará conhecimento da falta de citação se o citando apresentar um requerimento de arguição da respetiva nulidade processual perante o órgão de execução fiscal⁴⁶⁶, sendo que, caso este entenda que não se verifica a falta de citação, o processo será remetido para o tribunal tributário para a composição do litígio, por via da reclamação judicial prevista nos art.ºs 276.º e ss do CPPT⁴⁶⁷. Neste segmento, importa referir que o processo de oposição à execução fiscal não é o meio processual adequado para suscitar a questão da falta de citação, à luz da jurisprudência em matéria tributária.

O regime jurídico da falta de citação no domínio do processo tributário difere em larga medida do regime previsto no CPC, apesar de as situações que integram a nulidade de falta de citação serem comuns a ambos. Em primeiro lugar, a falta de citação no direito processual civil constitui uma nulidade sanável (art.º 189.º do CPC), ao contrário do que sucede no direito processual tributário em que a omissão de tal ato comunicativo constitui uma nulidade insanável. Por outro lado, no domínio tributário a citação ocorre apenas em sede de processo de execução fiscal, sendo que, nos restantes meios processuais integrantes da jurisdição fiscal, apenas se verifica a notificação da entidade demandada. No contexto do processo civil, quer as ações declarativas quer as ações executivas pressupõem necessariamente a existência de citação.

A ocorrência de uma nulidade insanável tem por efeito a invalidação dos termos subsequentes do processo de execução fiscal que dependa absolutamente da formalidade omitida. Nesta linha, o processo executivo teria de recomeçar a correr os seus termos segundo o formalismo legal, devendo-se proceder à citação do devedor tributário incumpridor.

No que diz respeito aos efeitos da falta de citação, Chiovenda afirma:

*“El defecto máximo de una demanda es la falta de comunicación al demandado; una demanda no comunicada, más que nula es inexistente, en el sentido de que el demandado no es parte en el pleito. Pero si, esto no obstante, se lleva el pleito a la audiencia, y el juez omite manifestar que la demanda no ha sido comunicada al demandado y lo condena, éste deberá precaverse contra la sentencia que le fue regularmente notificada con la oposición en rebeldía o con otro medio de impugnación”*⁴⁶⁸. Assim, na opinião deste autor qualquer processo judicial é inexistente quando o pretense ator principal contra quem é instaurada não é citado, uma vez que a relação processual só se constitui eficazmente em relação àquele quando existe um ato comunicativo dirigido ao titular de um

⁴⁶⁶ Cfr. Rocha, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento...* cit. p. 408.

⁴⁶⁷ No sentido da inadequação da dedução de oposição à execução fiscal por parte do executado para suscitar a questão da nulidade por falta de citação, com o fundamento de que aquela tem em vista a extinção do processo de execução fiscal, efeito jurídico esse que não resulta da ocorrência de falta de citação, que apenas determina a anulação dos atos subsequentes e a efetivação da citação, vide acórdão do STA proc. 0714/15, de 23/03/2018, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d6eea8e1f561e98a80258267003a6524?Op=Documento&ExpandSection=1#_Section1.

⁴⁶⁸ Chiovenda, Giuseppe, *Principios de derecho procesal civil*, Tomo II, REUS, 3.ª Edição, 1997, trad. por José Casais Y Santaló, p. 103.

direito ou interesse oposto na relação jurídica controvertida de que foi instaurada contra si uma ação, com um concreto conteúdo material.

No domínio do direito processual tributário, o prazo de prescrição da dívida tributária não se interrompe quando se constata a falta de citação (art.º 49.º n.º 1 da LGT).

4.5. Nulidade da citação

4.5.1. Delimitação do seu âmbito face à falta de citação

Segundo o disposto no art.º 191.º n.º 1 do CPC, aplicável à execução fiscal por via do art.º 2.º do CPPT, é nula a citação quando não hajam sido, na sua realização, observadas as formalidades prescritas na lei⁴⁶⁹. A nulidade da citação distingue-se da falta de citação⁴⁷⁰, na medida em que a primeira pressupõe a existência de uma citação ainda que praticada com inobservância de determinadas formalidades legais, ao contrário do que sucede com a segunda em que se verifica a inexistência de citação do devedor tributário incumpridor⁴⁷¹. A título exemplificativo, a citação pessoal, materializada em suporte documental, que não indicar a entidade emissora ou promotora da execução ou a data em que o título executivo foi emitido ou o nome e domicílio dos devedores enferma de um vício gerador de nulidade processual, desde que essa omissão prejudique a defesa do citado.

Reitere-se que o incumprimento dos requisitos materiais e/ou formais da citação⁴⁷² só gera uma nulidade processual se a falta cometida puder prejudicar a defesa do citado (art.º 191.º n.º 4 do CPC *ex vi* art. 2.º do CPPT). Com este requisito adicional pretende-se evitar que uma simples irregularidade, insuscetível de lesar posições jurídicas subjetivas, desemboque na anulação dos atos subsequentes à citação irregular, com prejuízo para o Estado, causando morosidade no processo coercivo de arrecadação de receita pública. O prejuízo para a defesa do executado desse ser perspetivado nos termos referidos aquando do estudo da falta de citação⁴⁷³. Todavia, acrescente-se que tendemos a favorecer o entendimento de que tem de existir um prejuízo efetivo para a defesa do executado, caso contrário (verificando-se um prejuízo meramente potencial ou hipotético) não deve proceder a respetiva nulidade processual⁴⁷⁴. Tendo em conta os princípios da celeridade, economia processual (concretizado pelo subprincípio do aproveitamento dos atos processuais) consideramos que

⁴⁶⁹ V. Sousa, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume II*, Áreas Editora, 5.ª Edição, 2007, p. 109.

⁴⁷⁰ Acórdão do STA, proc. n.º 0677/20.0BELRS, de 30-09-2020.

⁴⁷¹ Sobre a nulidade da citação no processo civil, vide Almeida, Francisco Manuel Lucas Ferreira, *Direito Processual...* cit., pp. 504-506.

⁴⁷² A nulidade da citação pressupõe sempre a existência de vícios, quer seja porque foram preteridas certas formalidades, quer seja porque a citação não conteve os elementos legalmente exigidos. Cfr. Neto, Serena Cabrito; Trindade, Carla Castelo, *Contencioso Tributário...*, cit. p. 571.

⁴⁷³ V. supra ponto 4.4.1, do capítulo II.

⁴⁷⁴ Em sentido contrário, v. Sousa, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume II*, Áreas Editora, 5.ª Edição, 2007, p. 110.

meras irregularidades, insuscetíveis de causar um impacto efetivo na posição jurídica do correspondente ator processual principal, não devem contender com o normal prosseguimento da execução fiscal, tanto mais que na fase de cobrança coerciva a dívida já se presume certa, líquida e exigível e aquele se encontra estruturado juridicamente segundo o princípio do *favor creditoris* – o que significa que se confere prevalência à satisfação do direito do credor tributário. Por outro lado, o executado não fica desprotegido com este entendimento na medida em que fica salvaguardada a possibilidade de demonstrar que as irregularidades da citação afetaram negativamente o exercício de faculdades processuais, impedindo-o de exercer a sua defesa em termos plenos.

Pense-se na citação do responsável subsidiário na sequência de um ato administrativo de reversão praticado no contexto do processo de execução fiscal. O art.º 22.º n.º 4 da LGT obriga o órgão de execução fiscal a comunicar ao revertido, no ato da citação, os elementos essenciais da liquidação, com a respetiva fundamentação nos termos da lei. Entende a jurisprudência que a falta de comunicação do ato de liquidação do tributo exequendo, com a inerente fundamentação, no ato de citação constitui uma nulidade desta pois pode prejudicar a defesa do citando. No acórdão proferido no âmbito do proc. n.º 01384/13, de 25/09/2013, o STA decidiu que a *“ falta de inclusão, na citação do responsável subsidiário para a execução fiscal, dos elementos essenciais do ato de liquidação donde emerge a dívida exequenda, incluindo a respetiva fundamentação, representa a inobservância da formalidade legal prevista no n.º 4 do art.º 22.º da LGT, a qual configura uma nulidade à luz do regime contido no art.º 198.º do CPC, a que corresponde atualmente ao art.º 191 do novo CPC ”*. A falta de comunicação dos elementos essenciais do ato de liquidação bem como da respetiva fundamentação constitui uma omissão suscetível de lesar direitos subjetivos dos respetivos responsáveis subsidiários na medida em que estes ficam limitados em relação ao exercício de todos as faculdades processuais que a lei lhes atribui na sequência da citação (oposição à execução, impugnação graciosa ou contenciosa da liquidação donde emerge a dívida). Esta jurisprudência acentuou a ideia de que a nulidade da citação não se confunde com a falta de citação, prevista no art.º 165.º do CPPT.

4.5.2. Conhecimento, arguição e efeitos

Dada a particular configuração do processo de execução fiscal, as normas previstas no CPC que regulam o prazo e a arguição da nulidade devem ser aplicadas nesse processo com as necessárias adaptações. Neste segmento, o interessado deve arguir a nulidade da citação no prazo que tiver sido

indicado para deduzir oposição à execução fiscal⁴⁷⁵ (art.º 191.º n.º 2 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT). Em casos de citação edital ou não tendo sido indicado prazo para a dedução do respetivo incidente processual, a nulidade deve ser suscitada logo na primeira intervenção do citado no processo. Uma vez mais se denota a relevância dos comandos normativos reguladores do processo civil na estruturação jurídico-formal do processo de execução fiscal, ainda que devidamente adaptado aquando da captação subsidiária do seu conteúdo prescritivo. Reitere-se ainda que, não tendo o executado atuado no tempo legalmente estabelecido, a nulidade da citação torna-se insanável, ao abrigo do princípio da preclusão processual⁴⁷⁶.

Relativamente ao meio processual ao dispor dos executados para reagir contra a nulidade da citação, coloca-se o problema de saber se a oposição à execução fiscal é o meio processual adequado ou se, à luz da lei tributária adjetiva, deve o executado apresentar um requerimento junto do órgão de execução fiscal invocando a nulidade da citação, sendo que perante a improcedência do requerimento apresentado o executado pode deduzir uma reclamação judicial nos termos dos art.ºs 276.º e ss do CPPT. Cumpre tomar uma posição quanto a esta questão controvertida.

O processo de oposição à execução fiscal constitui um meio processual reativo ao dispor do executado para colocar em crise a pretensão executiva do credor tributário⁴⁷⁷. De facto, a tal conclusão se chega por via da análise dos fundamentos deste meio processual elencados, de um modo taxativo, no art.º 204.º do CPPT. A nosso ver, a arguição da nulidade da citação não se enquadra em qualquer das alíneas da norma jurídica mencionada⁴⁷⁸.

Por conseguinte, a jurisprudência e a doutrina apontam outra possibilidade: o executado deve apresentar junto do órgão de execução fiscal um requerimento em sede do qual invoca a nulidade da citação e, perante o indeferimento do pedido de reconhecimento da nulidade da citação, o executado pode reclamar judicialmente da decisão desse órgão administrativo-tributário (art.º 276.º e ss do CPPT). De facto, parece-nos que esta é a solução mais correta a seguir, uma vez que imprime maior celeridade no processo de execução fiscal (pois o órgão de execução fiscal pode sanar tal vício

⁴⁷⁵ O art.º 191.º n.º 2 do CPC refere o prazo para apresentar contestação no contexto de uma ação declarativa civil. Sucede que no processo de execução fiscal não existe a contestação mas sim a oposição à execução fiscal, por isso se deve entender que a referência à contestação deve ser interpretada como oposição à execução fiscal. A este respeito, acórdão do STA, proc. n.º 0950/05 de 07/09/2005; acórdão do STA, proc. n.º 0868/13, de 05/06/2013.

⁴⁷⁶ Serena Neto entende que a nulidade da citação deveria constituir um vício processual de conhecimento oficioso e suscetível de ser invocado a todo o tempo. Neto, Serena Cabrita; Trindade, Carla Castelo, *Contencioso Tributário, Volume II*, cit. pp. 574-575.

⁴⁷⁷ Neste sentido, Rocha, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento...*, cit. p. 370.

⁴⁷⁸ Admitindo a dedução de oposição fiscal, com fundamento na nulidade da citação vide acórdão do TCAN, proferido no contexto do processo n.º 00321/13.2, de 29/01/2015.

processual) e apenas se convoca a intervenção do tribunal tributário de 1.^a instância perante a existência de um litígio entre o executado e a Administração tributária⁴⁷⁹.

Dito de outro modo, recorrendo à jurisprudência:

“A oposição que tem a natureza de uma contestação visa, em regra, a extinção da execução fiscal, enquanto a nulidade da citação apenas pode determinar a repetição do ato com suprimento das irregularidades que determinaram a anulação e a repetição dos atos subsequentes que, porque dependentes da citação anulada, tenham sido também anulados (art. 165º/2 do CPPT).

Assim, porque a nulidade da citação não tem como efeito a extinção da execução fiscal não pode ser erigida, em circunstância alguma, como fundamento de oposição à execução fiscal.

Há apenas uma situação excepcional em que se admite o conhecimento da nulidade ou falta de citação em processo de oposição e que é quando tal conhecimento for necessário para apreciar qualquer questão que deva ser apreciada na oposição. Isto é, será possível o conhecimento incidental da nulidade quando a questão da sua existência seja uma questão prévia relativamente a qualquer questão incluída no âmbito da oposição”⁴⁸⁰.

No que concerne aos efeitos da procedência da nulidade da citação, importa referir que os atos subsequentes praticados no processo devem ser anulados, aproveitando-se apenas as peças processuais existentes no momento anterior à citação, em favor do princípio da aproveitabilidade dos atos (art.º 195.º n.º 2 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT).

4.6. Erro na forma de processo

4.6.1. Conceito

No processo civil, o erro na forma do processo constitui uma nulidade processual. Tal vício formal surge quando o *“autor indica para a ação uma forma processual inadequada ao critério da lei”⁴⁸¹.*

No processo tributário, o erro na forma de processo constitui também uma nulidade processual (art. 193.º do CPC *ex vi* art. 2.º do CPPT). Pense-se no seguinte circunstancialismo: a Administração tributária pratica um ato de indeferimento de um benefício fiscal na sequência de um pedido de reconhecimento de benefícios fiscais desencadeado pelo sujeito passivo (art. 65.º do CPPT) e este reage judicialmente através da dedução de uma impugnação judicial regulada nos art.ºs 102.º e ss do

⁴⁷⁹ O STA tem entendido que a nulidade deverá ser arguida, em primeiro lugar, perante o órgão de execução fiscal, havendo a possibilidade de reclamação judicial perante uma decisão desfavorável. Cfr. acórdão do STA, proferido no âmbito do processo n.º 01271/13.

⁴⁸⁰ Acórdão do TCAN, proc. n.º 02356/08.8BEPRT, de 27/10/2016.

⁴⁸¹ Antunes Varela; Bezerra, J. Miguel; Sampaio e Nora, *Manual de Processo...*, cit. p. 376

CPPT. Sabendo 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), o requerente da tutela judicial não pode usar indiscriminadamente os meios processuais para fazer valer os seus direitos, sendo que, vigorando no contencioso tributário um princípio de tipicidade das formas processuais⁴⁸², vale plenamente o disposto no art.º 2.º n.º 2 do CPC (ex vi art.º 2.º do CPPT), segundo o qual 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*».

No exemplo referido, notamos a impropriedade do meio processual para obter a declaração de invalidade do ato administrativo em matéria tributária, pois nesse caso o autor deveria interpor uma ação administrativa, regulada nos termos do CPTA (art.º 37.º n.º 1 al. a) do CPTA *ex vi* art.º 97.º n.º 1 al. p) do CPPT), dado que é em função do efeito jurídico pretendido pelo autor que se afere a adequação do meio processual. Este entendimento assenta na constatação de que o legislador adjetivo cria e configura normativamente os diferentes meios processuais tendo em vista a tutela dos vários direitos e interesses legalmente protegidos que se pretende fazer valer em juízo, numa ótica de especialidade, celeridade, economia de atos processuais e eficácia na proteção jurisdicional, o que implica necessariamente a adoção da correta forma processual para a efetivação do correspondente direito ou interesse legalmente protegido violado.

Como bem refere Francisco Manuel:

“ *É em função da providência jurisdicional concretamente solicitada pelo autor em juízo que o juiz deve aferir da propriedade e da adequação do meio processual por aquele eleito* ”.

No acórdão proferido no contexto do proc. n.º 06415/13, de 12/03/2013, o TCAS afirmou: “*O sujeito cujo direito foi alegadamente violado, pretendendo a respetiva reparação, está obrigado a escolher o tipo de ação que a lei especificamente prevê para obter a satisfação do seu pedido, sob pena de, se o não fizer, o Tribunal nem sequer tomar conhecimento da sua pretensão. Não está, assim, na disponibilidade do administrado a escolha arbitrária do tipo de ação a que pode recorrer na defesa dos seus direitos, visto que a lei, em cada caso, consagra qual o meio processual próprio para atingir aquela finalidade, o qual deve ser seguido. Nestes termos, compete ao demandante analisar a situação que se lhe apresenta e, perante ela, recorrer, dentro do prazo legal, ao meio processual que a lei disponibilizou para obter o reconhecimento do direito ou interesse em questão* ”.

⁴⁸² Sobre este princípio vide Neto Serena Cabrita, Trindade, Carla Castelo, *Contencioso Tributário Volume II*, Almedina, 2017, pp. 42-49.

4.6.2. Conhecimento e efeitos

No que concerne ao conhecimento desta nulidade, o juiz tem o dever de verificar, oficiosamente, se existe erro na forma do processo. Caso não se aperceba do erro na forma de processo, as partes podem igualmente suscitar a questão do erro na forma do processo, estando habilitadas, na nossa perspetiva, a impugnar a decisão jurisdicional final junto do tribunal superior, uma vez que esta foi emanada na sequência de um formalismo processual errado, o que significa que o juiz devia ter convalidado a ação para a forma adequada nos termos da lei.

Saliente-se, no entanto, que esta nulidade processual tem de ser sanada pelo juiz oficiosamente, como referem os art.ºs 98.º n.º 4 do CPPT e 97.º n.º 3 da LGT. Resulta destes preceitos, o dever jurídico que recai sobre o julgador de sanar o vício, em concretização dos princípios da celeridade processual, da economia processual e da cooperação. Este dever do juiz revela-se essencial no quadro de um contencioso tributário moldado pelo princípio da tipicidade dos meios processuais, favorecendo a emissão de pronúncias de mérito⁴⁸³.

A sanção do vício é operada por via do instituto jurídico-processual da convalidação⁴⁸⁴. Por via desta figura jurídica, o julgador ordena a adoção do formalismo prescrito na lei correspondente ao meio processual correto, desde que, no momento da convalidação, seja possível a continuidade do processo na forma processual adequada, designadamente por a petição de ação se revelar idónea face ao correto meio processual, por ser tempestiva a petição inicial relativamente à forma processual adequada⁴⁸⁵.

Além disso, a constatação do erro na forma do processo gera a anulação dos atos que não possam ser aproveitados⁴⁸⁶, salvaguardando-se assim os valores da celeridade e da economia dos atos processuais, devendo praticar-se os atos que sejam estritamente necessários para que o processo se aproxime, quanto possível, da forma estabelecida por lei (art.º 193.º do CPC *ex vi* art.º 2º do CPPT), sendo que os atos praticados não são suscetíveis de aproveitamento se deste facto resultar uma diminuição das garantias da contraparte (designadamente um prazo menor para contestar ou alegar) – art.º 193.º n.º 2 do CPC *ex vi* art. 2.º do CPPT.

⁴⁸³ Neto, Serena Cabrita; Trindade, Carla Castelo, *op. cit.*, p.44.

⁴⁸⁴ Sobre a convalidação no processo tributário, vide Silva, Telma Martins, *Aproximação ao estudo da convalidação em processo tributário*, Universidade do Minho – Dissertação de Mestrado, abril 2014.

⁴⁸⁵ V. a este respeito, acórdão do STA, proc. n.º 0424/16 de 12/10/2016.

⁴⁸⁶ V. acórdão do TCA, proc. n.º 04704/11, de 26/06/2012.

4.7. Nulidades secundárias

4.7.1. Conceito e casos jurisprudenciais

As nulidades secundárias são as que integram a previsão do art. 195.º n.º 1 do CPC. Recorde-se: consubstanciam desvios do formalismo processual efetivamente seguido face ao formalismo legal, que apenas determinam a nulidade do processo quando tais formalidades ou atos omitidos ou praticados em violação da lei processual possam influir no exame da causa ou quando a lei prescrever tal consequência jurídica gravosa como reação do ordenamento jurídico à situação processual patológica. Reiterando as palavras do TCAN, no âmbito do proc. n.º 00551/15.2BEVIS, de 28/04/2016: *“ não podemos concluir pela verificação da nulidade processual e consequentes efeitos invalidantes numa perspetiva decisória meramente abstrata, antes se impondo ao julgador aferi-la no contexto em que a mesma ocorreu, seus contornos, suas implicações na e para a economia dos autos, utilidade da sua decretação em termos e para a tutela das posições jurídico-processuais das partes envolvidas. Nesta sede importa, pois, que a parte que argua nulidade processual, não expressamente cominada ou fulminada pela lei como tal e decorrentes consequências legais, alegue e demonstre que a nulidade ocorrida é suscetível de influir ou no exame ou na discussão/decisão da causa, não se podendo bastar com a sua mera invocação abstrata. A parte que a invoca terá de demonstrar ou tornar verosímil que a nulidade ocorrida é suscetível de afetar nos seus direitos adjetivos e/ou substantivos, obtendo vantagem e utilidade relevante com a decretação da nulidade e demais consequências ”.*

Antes de expormos algumas das situações que geram uma nulidade processual secundária no contexto do processo tributário, cabe mencionar que este assunto reclama um estudo mais extenso e aprofundado, uma vez que a jurisprudência tem aplicado de forma frequente o disposto no art.º 195.º do CPC. Por isso, as considerações subseqüentes resultam de uma vasta recolha de decisões judiciais pertinentes que versam sobre as designadas nulidades secundárias.

A jurisprudência tem entendido que a falta de vista do Ministério Público antes do proferimento da decisão final no âmbito do processo de impugnação judicial constitui uma nulidade secundária, que implica a anulação de todo o processado subseqüente (o que prejudica a própria decisão jurisdicional final)⁴⁸⁷. No acórdão do TCAN, no âmbito do proc. n.º 00585/11.6BEBRG, 29/10/2015, o tribunal entendeu que a falta de vista no contexto de um processo de oposição à execução fiscal consubstancia uma nulidade processual secundária na medida em que se constata uma omissão de uma formalidade legalmente prescrita que é suscetível de afetar o exame da causa. Neste acórdão afirmou-se que a vista

⁴⁸⁷ Com interesse, vide acórdão do STA, proc. n.º 0799/03 de 09/02/2005.

“possibilita que seja assegurada processualmente a defesa da legalidade e promoção do interesse público e de outros interesses que ao Ministério Público cabe defender, bem como permite suscitar questões que obstem ao conhecimento do mérito do pedido. Por outro lado, o Ministério Público poderá também promover o que tiver por conveniente, como lhe é genericamente permitido pelo artigo 6.º, n.º 1 do Estatuto do Ministério Público [atualmente art.º 10.º n.º 2 da Lei n.º 68/2019], designadamente promover a regularização da petição e sanção de irregularidades processuais, deduzir exceções, arguir nulidades e requerer a realização de diligências. É neste contexto que somos forçados a concluir que a omissão de vista ao Ministério Público é suscetível de influir no exame e na decisão da causa. Efetivamente, tal influência deve ser sempre apreciada objetivamente, não esquecendo que o n.º 2 do artigo 14.º do CPPT determina que o Ministério Público seja ouvido sempre nos processos judiciais antes de ser proferida sentença, o que tem implícita a ideia de que tal ato é importante para a decisão da causa”.

O STA reconheceu, no acórdão proferido no âmbito do proc. n.º 01763/13.9BE BRG de 20-04-2020, que a falta de notificação à Fazenda Pública de documentos apresentados pelo impugnante com a petição inicial, relevantes para a decisão da causa na medida em que eram essenciais para a prova de componentes da base de incidência objetiva do tributo em causa – no caso a taxa de segurança alimentar mais – constitui uma preterição de formalidades suscetível de determinar a uma nulidade do processo, nos termos do art.º 195.º n.º 1 do CPC *ex vi* art.º 2.º al. e) do CPPT.

No contexto do proc. n.º 160/17.1BCLSB, de 14/02/2019, o TCAS entendeu que a falta de notificação do parecer do Ministério Público à Fazenda Pública, em sede do qual aquele invocou a existência de um novo vício ao ato contestado no processo, consubstancia uma nulidade processual secundária uma vez que tal omissão acarreta a impossibilidade de a parte que deveria ser notificada se pronunciar sobre a questão suscitada, em violação do princípio do contraditório (art.º 3.º n.º 3 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT), pelo que tal comportamento omissivo é suscetível de afetar o exame ou a decisão da causa.

O TCAS, no contexto do proc. n.º 07817/14 de 16/12/2015, reconheceu a existência de uma nulidade processual no âmbito de um processo de execução fiscal nos termos do art.º 195.º do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT, através da apresentação de um requerimento de arguição de nulidade junto do órgão de execução fiscal e subsequente reclamação da decisão proferida por este. A relação jurídica litigiosa assentava na existência de um despacho, praticado pelo órgão de execução fiscal, que decretava a extinção da instância executiva, devido à existência de pagamento voluntário ao abrigo do decreto-lei n.º 151.º-A/2013 (que consagrou um regime excecional de regularização de dívidas fiscais

e à segurança social). Na sequência desse despacho, o processo de execução fiscal foi declarado extinto uma vez que se verificou o pagamento voluntário da dívida tributária nos termos do supramencionado decreto-lei, sem conferir ao executado a possibilidade de se pronunciar sobre a correspondente a extinção da instância. Consequentemente, o processo de oposição à execução fiscal deduzido pelo executado é julgado extinto por inutilidade superveniente da lide. Neste contexto importa referir que, de acordo com o art.º 9 n.º 3 da LGT: «*O pagamento do imposto nos termos de lei que atribua benefícios ou vantagens no conjunto de certos encargos ou condições não preclude o direito de reclamação, impugnação ou recurso, não obstante a possibilidade de renúncia expressa, nos termos da lei*». O TCAS julgou procedente a invocação da existência de uma nulidade processual, uma vez que a decisão de extinção da instância executiva deveria ter sido notificada ao executado – no caso, a notificação não ocorreu. Assim, o tribunal entendeu que se está “*perante uma “decisão-surpresa”, verifica-se a violação do princípio do contraditório (art. 3.º, n.º 3 do CPC), por se ter omitido um formalismo processual, uma vez que a falta de notificação da Recorrente para se pronunciar sobre o ofício do serviço de finanças e sobre a impossibilidade superveniente da lide é suscetível de influir no exame da decisão final, e portanto estamos perante uma nulidade processual nos termos do disposto no art. 195.º, n.º 1 do CPC que implica a anulação dos termos processuais subsequentes, nos termos do disposto no artigo 98.º, n.º 3, do CPPT*”. Não obstante, o tribunal referiu ainda que o legislador apenas consagra uma exceção ao princípio do contraditório – quando se está perante questões de facto e de direito incontrovertidas e claras, resolvidas pela jurisprudência. No caso, a situação jurídica controvertida não era líquida na medida em que a lei não se mostrava clara e, além disso, não existia uma jurisprudência abundante no sentido de reconhecer que o pagamento voluntário da dívida no âmbito do regime excecional de regularização de determinadas dívidas tributárias gerava a extinção da execução fiscal, pelo que o contraditório não podia deixar de ser observado (art.º 3.º n.º 3 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT).

O STA, no proc. n.º 01045/14 proferido em 29/10/2014, sustentou a tese de que a falta de notificação do ato administrativo de indeferimento do pedido de pagamento em prestações da quantia tributária exequenda é, em abstrato, suscetível de consubstanciar uma nulidade processual, nos termos do art.º 195.º do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT, quando possa influir nos termos ulteriores da execução, incluindo o ato da venda. Nas palavras do tribunal:

“Sem que haja expressa determinação nesse sentido, um pedido [de pagamento em prestações da quantia exequenda] formulado até à venda, a ser indeferido terá que ser levado ao conhecimento do requerente, no limite, com a notificação do despacho que determina a data em que a

venda se efetuará. Tal despacho é passível de reclamação e, consoante o valor, também de recurso, não podendo a Administração Tributária perder de vista que o pagamento em prestações foi eleito pelo legislador, atualmente de forma mais reforçada e ampla, como vimos, como alternativa à venda dos bens penhorados. O pagamento do montante exequendo em prestações favorecendo o executado por lhe permitir conservar os bens penhorados, favorece o erário público duplamente porque o pagamento protelado no tempo vence juros que serão pagos pelo executado, não se farão as despesas com a venda e termos subsequentes do processo, não se venderão, quantas vezes ao desbarato bens valiosos, com benefício apenas para quem os adquire e prejuízo quer para o executado quer para o erário público, mantendo-se um muito mais salutar funcionamento da economia, para não falar das pertenças, dos afetos e da felicidade dos devedores.

Assim, não só o indeferimento do referido pedido impõe cuidados redobrados, como a notificação desse indeferimento, a ter de ocorrer nos termos legais deve ser levada tão célere e completa quanto possível ao conhecimento do devedor, não só porque é direito deste, mas porque no melhor interesse de toda a comunidade importa que ainda assim ele tenha todas as condições para acionando todas as suas possibilidades poder, pagar o montante exequendo sem a venda dos bens penhorados”.

Com efeito, a falta de notificação da decisão administrativa de indeferimento do pedido de pagamento de prestações inviabilizou “direito de reagir contenciosamente a tempo de evitar a venda que o executado se viu privado com a omissão da notificação”⁴⁸⁸.

O TCAS, no proc. 05995/01, de 21/12/2005, proferiu um acórdão em sede do qual reconheceu a existência de uma nulidade secundária, uma vez que a falta de apensação do processo de execução fiscal ao processo de insolvência, nos termos do art.º 180.º do CPPT⁴⁸⁹, constitui uma

⁴⁸⁸ Acórdão do STA, proc. n.º 01045/14, de 29/10/2014.

⁴⁸⁹ O art.º 180.º do CPPT prescreve: «*Proferido o despacho judicial de prosseguimento da ação de recuperação da empresa ou declarada falência, serão sustados os processos de execução fiscal que se encontrem pendentes e todos os que de novo vierem a ser instaurados contra a mesma empresa, logo após a sua instauração*». Este preceito legal encontra-se em conformidade com o disposto no art.º 88.º n.º do CIRE (Código de Insolvência e Recuperação de Empresas), nos termos do qual a «*declaração de insolvência determina a suspensão de quaisquer diligências executivas ou providências requeridas pelos credores da insolvência que atinjam os bens integrantes da massa insolvente e obsta à instauração ou ao prosseguimento de qualquer ação executiva intentada pelos credores da insolvência; porém, se houver outros executados, a execução prossegue contra estes*». Por outro lado, de acordo com o art.º 85.º n.º 2 do CIRE, o «*juiz requisita ao tribunal ou entidade competente a remessa, para efeitos de apensação aos autos da insolvência, de todos os processos nos quais se tenha efetuado qualquer ato de apreensão ou detenção de bens compreendidos na massa insolvente*». No domínio do processo de execução fiscal, o art.º 180.º n.º estabelece que o «*tribunal judicial competente avocará os processos de execução fiscal pendentes, os quais serão apensados ao processo de recuperação ou ao processo de falência, onde o Ministério Público reclamará o pagamento dos respetivos créditos pelos meios aí previstos, se não estiver constituído mandatário especial*». O art.º 181.º n.º 2 do CPPT estabelece uma obrigação jurídica para o administrador de insolvência, cujo incumprimento desencadeia consequências jurídicas gravosas para a sua esfera jurídica. Nesta linha, prescreve o referido preceito: «*No prazo de 10 dias, a contar da notificação da sentença que tiver declarado a insolvência ou da citação que lhe tenha sido feita em processo de execução fiscal, o administrador da insolvência requer, sob pena de incorrer em responsabilidade subsidiária, a avocação dos processos em que o insolvente seja executado ou responsável e que se encontrem pendentes nos órgãos da execução fiscal do seu domicílio, e daqueles onde tenha bens ou exerça comércio ou indústria, a fim de serem apensados ao processo de insolvência*». Para um estudo aprofundado da relação entre os créditos tributários e o processo de insolvência v. Dias, Sara Luís da Silva Veiga, *O Crédito Tributário e as Obrigações Fiscais no Processo de Insolvência*, Universidade do Minho – Dissertação de Mestrado, 2012, pp. 40 e ss.

omissão de um ato previsto nos termos legais, que é suscetível de ter influência na decisão do processo de execução fiscal.

No contexto do proc. n.º 02025/14.0BESNT, de 24/04/2019, o STA afirmou em sede de oposição à execução fiscal:

“A lei impõe a audição do Ministério Público antes de ser proferida a decisão final nos processos judiciais tributários (cfr. art. 14.º, n.º 2, do CPPT). Porque o Ministério Público não foi ouvido antes de proferida a decisão final – ora objeto de recurso – é manifesto que foi preterida uma formalidade legal.

Por outro lado, afigura-se-nos manifesto que essa irregularidade cometida pode «influir no exame ou na decisão da causa». Na verdade, o Magistrado do Ministério Público poderia tecer considerandos suscetíveis de influir na decisão de deserção da instância, designadamente quanto à verificação dos respetivos pressupostos formais e materiais.

Consequentemente, concluímos que no caso dos autos, não tendo o Magistrado do Ministério Público junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra sido notificado antes de ser proferida a decisão final, ocorreu no processo uma omissão suscetível de influir nessa decisão, o que determina a anulação dos termos processuais subsequentes a essa omissão, incluindo a decisão recorrida, nos termos do disposto no art. 195.º do CPC, aplicável ex vi da alínea e) do art. 2.º do CPPT, e no art. 98.º, n.º 3, do CPPT [...].

Assim, dando provimento ao recurso da sentença, declararemos a nulidade decorrente da omissão dessa notificação, com a conseqüente anulação da decisão recorrida, e ordenaremos que os autos regressem ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, para aí prosseguirem, após o suprimento da nulidade”.

O STA, no acórdão proferido no âmbito do proc.º n.º 0480/18, de 20/06/2018, decidiu que a interposição de uma reclamação das decisões do órgão de execução fiscal, nos termos do art.º 276.º e ss. do CPPT, com subida imediata, não tem efeito suspensivo da execução no seu todo. Contudo, tal não significa que o órgão de execução fiscal possa praticar atos de execução da decisão reclamada, uma vez que, quanto a esta, a reclamação tem efeito suspensivo⁴⁹⁰, sendo que este efeito jurídico permanece enquanto não houver decisão transitada em julgado que negue provimento a essa reclamação. Nos autos, perante uma ação de reclamação do despacho que indeferiu o pedido de suspensão da venda do bem imóvel penhorado, tendo sido invocado, nos termos do art.º 278.º n.º 3

⁴⁹⁰ O efeito suspensivo resultante da interposição da reclamação dos atos do órgão de execução fiscal pressupõe a suscetibilidade de se verificar um prejuízo irreparável para o executado caso o ato reclamado seja executado. V. art.º 278.º n.º 3 do CPPT.

do CPPT, prejuízo irreparável, o órgão de execução fiscal não pode prosseguir com a venda desse bem apreendido até à decisão, com trânsito em julgado, de tal reclamação. Assim, nas palavras do STA:

“E sendo assim, no caso, o órgão de execução fiscal ao determinar e ao efetivar a venda do imóvel na pendência da presente reclamação e ao não acatar o princípio da prevalência das decisões dos tribunais, deu causa à prática de atos ilegais e feridos de nulidade processual, com influência na decisão da causa.

Com efeito nos termos do artº 195º, nº 1 do Código de Processo Civil a prática de um ato que a lei não admita, bem como a omissão de um ato ou de uma formalidade que a lei prescreva, produzem nulidade quando a lei o declare ou quando a irregularidade cometida possa influir no exame ou na decisão da causa.

A regra do referido normativo é a de que se a lei não prescrever expressamente que ele tem como consequência a invalidade do ato, o vício do ato processual pode produzir nulidade quando dele resulte prejuízo para a relação jurídica contenciosa.

No caso vertente é manifesto que se verifica esse prejuízo já que o objetivo da reclamação era a suspensão da venda do bem imóvel penhorado, que acabou por ser efetivada. Sendo que a sentença recorrida, ao sancionar e dar cobertura a tal desvio processual acaba por assumi-lo, ficando também afetada por tal vício”.

Note-se que da decisão interlocutória proferida pelo juiz no respetivo processo tributário sobre as nulidades secundárias não é admissível recurso, a menos que contendam com os princípios da igualdade ou do contraditório, a aquisição processual dos factos e a admissibilidade de meios probatórios. Esta solução legal resulta do art.º 630.º n.º 2 do CPC, aplicável ao processo tributário por via do art.º 2.º do CPPT.

4.7.2. Conhecimento, arguição e efeitos

As nulidades secundárias devem, em regra, ser arguidas junto do tribunal em que foram cometidas. Dispõe o art.º 197.º n.º 1 do CPC, aplicável por via do art. 2.º do CPPT, que a nulidade só pode ser invocada pelo interessado na observância da formalidade ou na repetição ou eliminação do ato sendo que a parte que deu causa à nulidade não pode argui-la.

Por seu turno, no que concerne ao prazo para arguir a nulidade secundária, este é de 10 dias, uma vez que se aplica o prazo processual geral previsto no art.º 149.º n.º 1 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT. Por outro lado, devemos aplicar o disposto no art.º 199.º do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT. Nos termos do n.º 1 do art.º 199.º do CPC, estando a parte presente ou representada, no momento em

que as nulidades foram cometidas, podem ser arguidas enquanto o ato não terminar. Não estando esta presente ou representada, o prazo de arguição conta-se do dia em que, depois de cometida a nulidade, a parte interveio em algum ato praticado no processo ou foi notificada para qualquer termo dele, sendo que, neste último caso, só quando deva presumir-se que então tomou conhecimento da nulidade ou quando dela pudesse conhecer, agindo com a devida diligência (n.º 2 do art. 199.º do CPC). Sendo arguida a nulidade, deve o juiz tomar as providências necessárias para que a lei seja cumprida. O julgador aprecia logo a nulidade no momento em que ela seja reclamada (art.º 200.º do CPC).

Nesta sede cumpre referir que, no acórdão proferido pelo STA no âmbito do proc. n.º 01763/13.9BEBRG de 20-04-2020, os respetivos juízes entenderam que a nulidade processual suscitada no processo – no caso, a falta de notificação à Fazenda Pública de certos documentos – *“pode ser arguida tempestivamente no recurso interposto contra a sentença na medida em que, ainda que intervindo no processo com a diligência devida, a interessada só com a leitura da sentença teve conhecimento da nulidade praticada”*. Por outras palavras, *“Relativamente às nulidades processuais que se consumam com a prolação da sentença (omissão de atos que deveriam ser praticados antes dela), o S.T.A. tem vindo a entender que, embora se trate de nulidades processuais, a respetiva arguição pode ser efetuada nas alegações do recurso jurisdicional que for interposto da sentença. Entende a jurisprudência do S.T.A. que a nulidade acabou por ficar implicitamente coberta ou sancionada pela sentença, dado que se situa a montante e o dever omitido se encontra funcionalizado à sua prolação, e que, sendo o meio próprio de atacar o do seu recurso, a sua arguição se mostra feita atempadamente por situada no prazo deste. Por outras palavras, as nulidades do processo que sejam suscetíveis de influir no exame ou na decisão da causa e forem conhecidas apenas com a notificação da sentença, têm o mesmo regime das nulidades desta (cfr.artº.615, do C.P.C.) e devem ser arguidas em recurso desta interposto, quando admissível, que não em reclamação perante o Tribunal a quo”*⁴⁹¹.

5. Prazos processuais

5.1. A relevância jurídica do tempo no processo judicial

O tempo assume-se como um facto sociológico e jurídico de extrema importância para os diversos intervenientes processuais (designadamente o contribuinte, a Administração tributária, o Ministério Público, o juiz). Assim sucede, pois, o decurso da janela temporal fixada pelo legislador para

⁴⁹¹ V. acórdão do TCAS, proc. n.º 09475/16, de 12/05/2016.

a prática de um ato no processo, sem que este tenha sido praticado, implica ou pode ter por efeito a perda da possibilidade de o praticar⁴⁹² ou a admissibilidade do ato extemporâneo com restrições de índole essencialmente pecuniária. Basta pensar no seguinte exemplo: no processo de execução fiscal, após a citação pessoal do contribuinte faltoso, este tem o direito de deduzir oposição fiscal no prazo de 30 dias (art.º 203.º n.º 1 al. a) do CPPT). O decurso do período legalmente fixado⁴⁹³ sem que o executado tenha apresentado a referida oposição no órgão de execução fiscal onde pender o processo executivo gera a caducidade do direito a praticar tal ato processual⁴⁹⁴.

Por outro lado, a conexão temporal entre os vários momentos tramitacionais de natureza judicial preestabelecidos na lei deve ser normativamente delimitada, pois só por essa via se salvagam as expectativas legítimas dos sujeitos carentes da tutela jurisdicional. Neste sentido, o princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima, pilares fundamentais num Estado de Direito⁴⁹⁵, constituem a base axiológico-jurídica sobre as quais assenta a necessidade de existirem prazos processuais. Sem a presença destes no ordenamento jurídico, o processo revelar-se-ia anárquico, desordenado, porventura, incapaz de proteger as posições jurídicas dos contribuintes ou da Administração tributária (enquanto entidade imparcial que prossegue o interesse público).

O art.º 97.º n.º 1 da LGT afirma que o direito de impugnar ou de recorrer contenciosamente implica o direito de obter uma decisão, em prazo razoável, que aprecie, com força de caso julgado, a pretensão regularmente deduzida em juízo⁴⁹⁶. Para que a decisão judicial seja proferida em tempo razoável é preciso que existam prazos processuais e que estes precisem lapsos temporais que não sejam excessivos e longos, sob pena de violação do direito a uma tutela jurisdicional efetiva.

Os prazos processuais configuram ainda uma matéria que contende com as garantias dos contribuintes, e, como tal, estão abrangidos pelo princípio da legalidade fiscal, na sua vertente formal (enquanto necessidade de regulamentação por via de lei parlamentar ou decreto lei autorizado) e material (tem de existir uma densificação conteudística do respetivo regime jurídico ao ponto de

⁴⁹² O tempo é um facto relevante para aferir se existe ou não a preclusão de direitos processuais. Gonçalves, Marco Carvalho, *Prazos Processuais*, Almedina, 2.ª Edição, 2020, pp. 15, 32-38.

⁴⁹³ Saliente-se, contudo, a possibilidade de o executado deduzir oposição à execução fiscal nos três primeiros dias úteis após o decurso do prazo legalmente estabelecido mediante o pagamento de uma multa nos termos do art.º 139.º n.º 5 do CPC *ex vi* art.º 20.º n.º 2 do CPPT.

⁴⁹⁴ Apesar da especial configuração jurídico-formal do processo de execução fiscal que se relaciona com a possibilidade de todos os seus termos correrem perante órgãos da administração tributária (e, consequentemente, sem qualquer intervenção de órgãos de natureza jurisdicional), o legislador tributário entendeu por bem afirmar que o processo de execução fiscal tem natureza jurisdicional (art.º 103.º n.º 1 da LGT), por isso as atuações jurídico-materiais correspondentes devem considerar-se balizadas temporalmente através da fixação de prazos processuais (e não, como se poderia pensar, de prazos substantivos). Com interesse, vide Rocha, Joaquim Freitas, *Sobre a natureza jurídica dos atos praticados em execução fiscal*, Centro de estudos judiciários, Lisboa 2019 [consultado em 25/04/2020], pp.35 e ss, disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_ExecucaoFiscal.pdf.

⁴⁹⁵ Para uma análise mais aprofundada deste assunto Rocha, Joaquim Freitas, *Prazos em matéria tributária*, in "Cadernos de justiça tributária", CEJUR - Centro de Estudos Jurídicos do Minho, Braga. N.º 01 (jul.-set. 2013), p. 10-22.

⁴⁹⁶ Concretizando o art.º 20.º n.º 4 da CRP.

permitir com segurança e clareza o seu conhecimento por parte dos agentes processuais), nos termos dos art.ºs 165.º n.º 1 al. b), i) e 103.º n.º 2 da CRP.

5.2. Modalidades de prazos

Quanto à natureza que um prazo pode assumir deve distinguir-se o prazo substantivo do prazo processual. Esta distinção não é desprovida de qualquer sentido prático, muito pelo contrário, como veremos. A correta delimitação da natureza do prazo permite destrinçar as regras de contagem do mesmo.

Os prazos substantivos em matéria tributária são aqueles que visam estabelecer um quadro cronológico dentro do qual os sujeitos de uma relação jurídica tributária efetivam um direito, cumprem algum dever, exercem algum poder jurídico ou praticam um certo ato sem repercussões diretas no plano processual, incluindo-se nestes, os prazos procedimentais (que se inscrevem num plano exterior ao processo jurisdicional)⁴⁹⁷. Aos prazos substantivos é aplicável, a título subsidiário, o disposto no art.º 279.º do CC.

Diferentemente, o prazo processual⁴⁹⁸ corresponde à fração temporal dentro da qual se devem praticar atos no domínio de um específico processo judicial⁴⁹⁹. A instância considera-se iniciada com a propositura da ação, sendo esta desencadeada pela apresentação em juízo de um requerimento, no qual conste o pedido e a causa de pedir (art.º 259.º n.º 1 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT)⁵⁰⁰. Todos os atos subsequentes a esse momento são normativamente balizados, sendo que, perante a omissão do legislador quanto ao prazo para a prática de um determinado ato no processo tributário, é aplicável o art.º 149.º n.º 1 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT⁵⁰¹, nos termos do qual as partes podem requerer a realização de qualquer ato ou diligência, arguir nulidades, deduzir incidentes ou exercer qualquer poder processual no prazo legal supletivo de 10 dias, prescrevendo-se ainda que o outro litigante tem o

⁴⁹⁷ Nas palavras de Marco Gonçalves, o prazo substantivo “*pode ser definido, pela negativa ou a título subsidiário, como sendo aquele que regula a repercussão do tempo em todas as relações jurídicas que não revistam natureza processual*”. Gonçalves, Marco Carvalho, *Prazos...*, cit. p. 16.

⁴⁹⁸ A título exemplificativo, são prazos processuais o prazo de oposição à execução fiscal (art.º 203.º n.º 1 do CPPT), o prazo para reclamação de créditos (art.º 240.º n.º 1 do CPPT), o prazo para se requerer a anulação da venda executiva (art.º 257.º n.º 1 do CPPT), o prazo para reclamar de um ato praticado pelo órgão de execução fiscal (art.º 103.º n.º 2 da LGT e art.ºs. 276.º e 277.º do CPPT), o prazo para dedução de embargos de terceiros (art.ºs. 166.º n.º 1 al. a) e 237.º n.º 3 do CPPT). V. Sousa, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume II*, Áreas Editora, 5.ª Edição, 2007, p. 314.

⁴⁹⁹ Marco Gonçalves define o prazo processual como sendo aquele que “*regula o tempo da prática de um ato dentro de um processo, a distância temporal entre os diferentes atos ou fases processuais, ou a produção de um determinado efeito jurídico-processual por força do decurso do tempo*”. Gonçalves, Marco Carvalho, *Prazos ...*, cit. p. 19.

⁵⁰⁰ No entanto, assim não sucede quando se trata do processo de execução fiscal em que os serviços tributários competentes extraem uma certidão de dívida e, formando-se deste modo um título executivo, desencadeiam um mecanismo jurídico de cobrança coerciva do tributo em falta (art.º 88.º n.º 1 e 5 do CPPT).

⁵⁰¹ Com interesse, leia-se o art.º 23.º n.º 1 e 2 do CPPT.

mesmo lapso temporal para responder, numa clara manifestação do princípio da igualdade processual⁵⁰².

Note-se que a jurisprudência tem entendido que o prazo para instaurar uma impugnação judicial contra um ato de liquidação de um tributo (3 meses, de acordo com o art.º 103.º n.º 1 do CPPT) assume uma natureza substantiva e não processual. Em consequência, as regras de contagem do prazo para deduzir uma impugnação judicial encontram-se no art.º 20.º n.º 1 do CPPT, que remete para o disposto no CC⁵⁰³. O fundamento para tal entendimento radica no facto de não existir qualquer processo antes da apresentação da petição de impugnação judicial, portanto, a passagem do prazo para a apresentação daquela em juízo tem por efeito a perda do direito do contribuinte de reagir contra o ato de liquidação “potencialmente” ilegal, não sendo aplicável o disposto no art.º 139.º do CC. A jurisprudência entende que o prazo para interpor recurso judicial da decisão administrativa de fixação da matéria tributável por método indireto ao abrigo do art.º 89.º A da LGT é um prazo de impugnação judicial pelo que, por força do art.º 20.º n.º 1 do CPPT, se conta nos termos do Código Civil. Neste sentido, não é possível praticar o ato extemporâneo mediante o pagamento de uma multa nem invocar justo impedimento, pois o art.º 139.º n.ºs 4 e 5 do CPC não é aplicável a prazos substantivos.

Marco Gonçalves aponta 4 funções desempenhadas pelos prazos processuais: permite garantir a tramitação organizada e disciplinada do processo; “*permite regular o ritmo do processo, tornando-o mais rápido ou mais lento em função das diferentes finalidades ou interesses que se visem proteger ou tutelar*”⁵⁰⁴; o prazo processual serve a finalidade de “*assegurar a igualdade de armas entre as partes, ao permitir-lhes o exercício de direitos ou de faculdades em condições idênticas*”⁵⁰⁵; por último, o prazo processual contribui para a “*segurança e para a estabilidade da relação jurídica-processual, seja ao delimitar o período de tempo dentro do qual um determinado ato processual pode ou não ser praticado, seja ao regular a estabilização das decisões judiciais dentro do ordenamento jurídico*”⁵⁰⁶.

No que concerne ao cômputo, o prazo processual é contado segundo as regras estabelecidas na correspondente lei do processo onde o mesmo se encontra previsto. A título subsidiário, as regras

⁵⁰² Como não poderia deixar de ser, o prazo conta-se sempre a partir da notificação do ato a que se responde – art.º 149.º n.º 2 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT. No Código de Processo Penal (CPP) também se fixa um prazo supletivo de 10 dias (art.º 105.º n.º 1 do CPP). No contencioso administrativo a regra geral quanto ao prazo, na falta de previsão normativa especial, é de 10 dias – art.º 29.º n.º 1 do CPTA. No entanto, em qualquer um dos diferentes processos há a possibilidade de prorrogação em função da complexidade da causa/do objeto do processo ou tendo em atenção fatores como a dificuldade em obter determinados meios de prova. Não poderia ser de outro modo pois estar-se-ia a afetar um direito fundamental de acesso ao direito e a uma tutela jurisdicional efetiva (art.º 20.º n.º 1 e 4 da CRP).

⁵⁰³ Deste modo os prazos para a dedução de impugnação judicial contam-se de modo contínuo (v. a este propósito o art. 57.º n.º 3 da LGT), sendo que, se o termo do prazo coincidir com um domingo, dia feriado ou período de férias judiciais, transfere-se para o primeiro dia útil seguinte, atento o disposto no art.º 279.º, al. e) do CC. Por outro lado, o art.º 20.º n.º 1 do CPPT prevê expressamente que o termo do prazo se transfere para o primeiro dia útil seguinte quando os prazos terminarem em dia em que os serviços ou os tribunais se encontrem encerrados. Deve ser enaltecida também a seguinte proposição jurídica – revestindo o prazo para apresentar impugnação judicial uma natureza substantiva, não é possível a prática desse ato nos primeiros dias úteis subsequentes ao termo do prazo respetivo, na medida em que o regime normativo plasmado no art.º 139.º n.º 5 do CPC é privativo dos prazos processuais. A lei processual civil não se aplica subsidiariamente a tais prazos.

⁵⁰⁴ Gonçalves, Marco Carvalho, *Prazos ...*, cit. p. 20.

⁵⁰⁵ *Idem*, p. 21.

⁵⁰⁶ Gonçalves, Marco Carvalho, *Prazos ...*, cit. p. 21.

elencadas no Código de Processo Civil e, nos casos omissos, as regras previstas no art.º 279.º do CC (art.º 296.º do CC) são aplicáveis.

Além da diversa natureza que um prazo pode assumir, impõe-se efetuar a contraposição entre prazos dilatórios e prazos perentórios, cujo critério de diferenciação radica do plano dos efeitos jurídicos associados⁵⁰⁷. O primeiro tem por consequência jurídica o diferimento para determinado momento da possibilidade de praticar determinado ato processual ou o início da contagem de um outro prazo (art.º 139.º n.º 2 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT), ou seja, o sujeito processual que goze de um prazo dilatatório tem, consequentemente, mais tempo para exercer o poder processual correspondente. Em relação ao segundo, a passagem do tempo fixado para a prática do ato sem que este se verifique implica a perda do direito de exercer a faculdade processual respetiva (art.º 139.º n.º 3 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT). Em termos mais simples, a passagem do prazo peremptório assume virtualidade extintiva do direito de agir processualmente (portanto, é um fator temporal que agrava a posição processual da respetiva parte), ao contrário do que ocorre com o decurso do prazo dilatatório, que revela uma virtualidade extensiva (cronologicamente) e não extintiva daquele direito (conferindo à parte que dele beneficia uma vantagem processual que se destina a efetivar o exercício de um direito processual em termos plenos)⁵⁰⁸. De acordo com o art.º 22.º do CPPT: «*No processo judicial tributário, os prazos para a prática de atos pelo Ministério Público e pelo representante da Fazenda Pública têm a natureza de prazos peremptórios*».

Neste contexto, o prazo peremptório serve dois propósitos essenciais uma vez que promove a aceleração da tramitação processual e garante a estabilização da relação jurídico-processual. Se o ato processual for praticado depois de já ter terminado o prazo previsto para o efeito verifica-se uma nulidade processual, que deve ser de conhecimento oficioso, tendo por consequência o desentranhamento desse ato do processo – art.º 195.º n.º 1 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPC. No que concerne ao prazo dilatatório, importa referir que enquanto este decorre não se inicia a contagem do prazo perentório. O prazo dilatatório, apesar de não promover a segurança jurídica e desfavorecer a emissão de uma decisão jurisdicional em prazo razoável, desempenha uma função relevante no processo judicial, uma vez que se destina a “*garantir o equilíbrio e a igualdade de armas entre as partes*”⁵⁰⁹.

Cabe ainda distinguir os prazos processuais em 3 categorias: legais, judiciais ou convencionais.

⁵⁰⁷ Não pretendemos referir exaustivamente todas as diferentes modalidades de prazos processuais existentes, mas apenas algumas que apresentam maior relevância para efeitos do presente estudo.

⁵⁰⁸ Para um estudo mais completo destes tipos de prazos vide Gonçalves, Marco Carvalho, *Prazos ...*, cit. pp. 32-43.

⁵⁰⁹ Marco Carvalho, *Prazos ...*, cit. p. 41.

Os prazos legais são aqueles que são fixados por lei. Note-se, por exemplo, no prazo de 3 meses concedido à Fazenda Pública para contestar e solicitar a produção de prova que julgar conveniente (art. 110.º n.º 1 do CPPT). De todo modo, em matéria tributária, vigora um princípio de legalidade na medida em que os prazos processuais consideram-se como elementos integrantes da reserva de lei formal e sujeitos a exigências de tipicidade acrescidas ou de determinação conteudística completa, clara e congruente (art.ºs 103.º n.º 2, 165.º n.º 1 al. i) da CRP e art. 8.º n.º 2 da LGT). Isto significa que o prazo processual não pode ser modificado por decisão do juiz ou por acordo das partes, a não ser que a lei expressamente autorize tal modificação (que pode consubstanciar-se numa redução ou ampliação do prazo⁵¹⁰). A redução do prazo processual legal por decisão do juiz não é admitida, em regra, pelo Código de Processo Civil Português, na medida em que tal prática poderá frustrar a segurança jurídica, a confiança e as legítimas expectativas das partes.

O prazo processual pode ser estabelecido oficiosamente pelo juiz, caso em que estamos perante um prazo judicial (art.º 138.º n.º 1 do CPC). Saliente-se que existem duas condições essenciais para que seja conforme ao ordenamento jurídico e, conseqüentemente, válida a fixação pelo juiz de uma fração temporal com relevância no contexto processual: em primeiro lugar, a lei deve ser omissa quanto ao prazo, isto é, sempre que a lei preveja expressamente um prazo e a sua duração o julgador não pode fixar prazo distinto para a realização do correspondente ato processual; em segundo lugar, é necessário que a ordem jurídica atribua expressamente ao julgador o poder jurídico para fixar um prazo. Deste modo, é essencial que a lei conceda ao juiz, de modo claro, uma competência para estabelecer o prazo. Na falta de um prazo legal e perante a inexistência de uma lei atributiva de competência no que respeita à fixação do prazo, aplica-se o art.º 149.º n.º 1 do CPC, que consagra um prazo supletivo (de 10 dias)⁵¹¹. Importa ainda mencionar que o julgador goza de uma margem decisória ampla no que respeita à conformação do prazo judicial. Em todo o caso, a sua fixação deve obedecer a critérios de razoabilidade, tendo em atenção os princípios constitucionais da tutela jurisdicional efetiva e as garantias de acesso ao Direito (art.º 20.º da CRP) e o disposto no art.º 6.º da Convenção Europeia dos Direitos do Homem (CEDH), que densifica o direito a um processo equitativo. Por exemplo, o prazo fixado pelo juiz do tribunal tributário para a apresentação de um relatório pericial, em relação a questões financeiras e contabilísticas, deve ser maior ou menor em função, respetivamente, da elevada ou diminuta complexidade da matéria (art.º 483.º do CPC *ex vi* art.º 116.º n.º 4 do CPPT).

No que concerne ao prazo convencional, este pode ser definido como sendo “*aquele que, dentro dos limites da lei e ao abrigo do princípio do dispositivo, é livremente fixado por acordo das*

⁵¹⁰ Gonçalves, Marco Carvalho, *Prazos ...*, cit. p. 27.

⁵¹¹ Vide também art.º 29.º n.º 1 do CPTA.

partes ”⁵¹². No domínio do processo tributário vigoram os princípios da legalidade tributária, da indisponibilidade das situações jurídicas tributárias que muitas vezes servem de limites ao princípio do dispositivo, afetando significativamente o poder das partes de conformar do processo. Nesse sentido, reiterando a natureza indisponível dos interesses envolvidos no processo tributário, afirmamos que o prazo convencional no contencioso tributário não tem relevância, sendo mais plausível a sua existência no domínio do processo civil, em que as partes dispõem de uma maior margem para conformar juridicamente o processo.

5.3. Contagem dos prazos processuais

Feitas as considerações gerais em matéria de prazos, parte-se agora para o fundamento jurídico que legitima o recurso às regras do CPC para efeitos de contagem dos prazos para a prática de atos no processo tributário. Nos termos do art.º 20.º n.º 2 do CPPT⁵¹³, os prazos para a prática de atos no processo judicial tributário contam-se segundo as regras consagradas no CPC – art.ºs 138.º, 139.º, 140.º e 142.º deste diploma legal.

As subsequentes proposições jurídicas sobre a matéria dos prazos no processo tributário aplicam-se a um conjunto abrangente de atos processuais, designadamente: à apresentação da contestação por parte da Fazenda Pública no processo de impugnação judicial, à dedução da oposição à execução fiscal por parte do executado, à apresentação da reclamação dos atos do órgão de execução fiscal, à apresentação do requerimento de anulação de venda no processo de execução fiscal, entre outros. Sendo o processo de execução fiscal configurado como um processo jurisdicional, como o legislador expressamente o diz (art.º 103.º n.º 1 da LGT), os atos que sejam praticados no âmbito do mesmo se assumem como atos processuais e, por isso, é-lhes aplicável o regime previsto no art.º 20.º n.º 2 do CPPT e, conseqüentemente, o disposto no CPC.

Nos termos do art.º 138.º n.º 1 do CPC, o prazo processual estabelecido por lei ou fixado por despacho do juiz, é contínuo. Este preceito jurídico estabelece assim a regra da continuidade dos prazos, o que significa que os sábados, domingos, feriados e os dias em que tenha sido concedido tolerância de ponto não afetam a contagem do prazo, pelo que este continua a decorrer. Todavia, de

⁵¹² Cfr. Gonçalves, Marco Carvalho, *Prazos ...*, cit. p. 31.

⁵¹³ No n.º 1 deste preceito afirma-se que os prazos no procedimento administrativo tributário e de impugnação judicial se contam nos termos do art.º 279.º do CC. Este preceito merece dois reparos: o primeiro deve-se ao facto de que o art.º 57.º da LGT também dispõe sobre o modo de contagem (e sobre o tempo que a administração tem para decidir uma pretensão - 4 meses -, sendo que o decurso desse período faz presumir o indeferimento tácito de tal pretensão) e não só o CC; em segundo lugar, deve considerar-se o prazo de impugnação judicial como sendo de natureza substantiva, isto é, refere-se à barreira temporal dentro da qual a petição inicial do contribuinte relativa ao processo de impugnação judicial deve ser apresentada no serviço tributário ou no tribunal tributário competente. Terminando o prazo em dia em que os serviços ou os tribunais estejam encerrados, o seu termo passa para o primeiro dia útil seguinte. Neste sentido, embora não totalmente coincidente, assumindo que o prazo para deduzir impugnação judicial se caracteriza como "*um prazo substantivo de cariz processual*", vide Neto, Serena Cabrita; Trindade, Carla Castelo, *Contencioso Tributário, Volume II*, Almedina, 2017, pp. 218 a 220.

acordo com o mesmo preceito normativo, a contagem do prazo suspende-se durante as férias judiciais⁵¹⁴, a não ser que o prazo (legal ou judicial) fixe uma duração igual ou superior a seis meses ou disser respeito a atos a praticar em processos que a lei considere urgentes⁵¹⁵. De acordo com o art.º 28.º da Lei da Organização do Sistema Judiciário, as férias judiciais decorrem de 22 de setembro a 3 de janeiro, do Domingo de Ramos à segunda-feira de páscoa e de 16 de julho a 31 de agosto, estando durante estes períodos suspensa a contagem do prazo processual, o que significa que decorrido o facto jurídico com aptidão suspensiva, o prazo volta a correr no ponto em que se encontrava antes da suspensão⁵¹⁶.

No que diz respeito aos atos a praticar em processos urgentes importa referir um aspeto. A instauração do processo urgente, isto é, a apresentação do requerimento por parte do requerente da tutela judicial não consubstancia um ato processual caracterizado por lei como urgente. Por exemplo, o executado apresenta uma reclamação do ato praticado pelo órgão de execução fiscal que se fundamenta em prejuízo irreparável nos termos do art.º 278.º n.º 3 do CPPT, na pendência do processo de execução fiscal, assumindo o respetivo meio processual uma natureza urgente⁵¹⁷. O prazo de 10 dias para desencadear esse meio garantístico (art.º 277.º n.º 1 do CPPT) deve suspender-se em virtude das férias judiciais uma vez que o processo de execução fiscal não tem a natureza de processo urgente e, além disso, o meio processual previsto nos art.ºs 276.º e ss do CPPT só surge após a apresentação do respetivo requerimento e não em momento anterior pelo que a apresentação da correspondente petição junto do órgão de execução fiscal não consubstancia a prática de um ato considerado por lei como urgente⁵¹⁸.

Não obstante o prazo processual se contar de modo contínuo no contexto do Direito tributário adjetivo, de acordo com o art.º 138.º n.º 2 do CPC, quando o prazo para a prática do ato processual terminar em dia em que os tribunais estiverem encerrados⁵¹⁹, transfere-se o seu termo para o 1.º dia útil seguinte. Esta norma também é aplicável no processo judicial tributário⁵²⁰, por isso, terminando o

⁵¹⁴ V. a este propósito, acórdão do STA, proc. n.º 0762/08, de 22/10/2008; acórdão do STA, proc. n.º 0391/15.9BECTB, de 30/04/2019.

⁵¹⁵ No domínio do direito adjetivo-tributário, são processos urgentes designadamente a impugnação judicial dos atos de apreensão de bens praticados pela Administração tributária (art.º 143.º n.º 2 do CPPT), a impugnação das providências cautelares efetuadas pela Administração tributária (art.º 144.º n.º 3 do CPPT), o recurso da decisão da Administração tributária que determine o acesso direto à informação bancária do contribuinte que lhe diga respeito (art.ºs 146.º -B e 146.º -D do CPPT). No sentido de que a reclamação do ato do órgão de execução fiscal não é de qualificar como processo urgente antes da sua instauração, vide ac. do TCAS, proc. n.º 08324/15, de 22/01/2015; ac. do STA, proc. n.º 0258/11, de 06/04/2011. Assim, o prazo de 10 dias para apresentação da reclamação (art.º 276.º e ss do CPPT) conta-se da data em que o interessado for notificado da decisão de que reclama, suspendendo-se esse prazo durante as férias judiciais por força do disposto no art.º 138.º n.º 1 do CPC, aplicável subsidiariamente ao processo tributário por força do art.º 2.º al. e) do CPC.

⁵¹⁶ Rocha, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento ...*, cit. pp. 493-494

⁵¹⁷ Nos termos do n.º 6 do art.º 278.º do CPPT, a reclamação do ato do órgão de execução fiscal quando fundada na existência de um prejuízo irreparável tem a natureza de processo urgente o que significa que os seus termos correm em férias judiciais e os atos da secretaria são praticados no próprio dia, com precedência sobre quaisquer outros (art.º 36.º n.º 2 do CPTA *ex vi* art.º 2.º do CPPT).

⁵¹⁸ Veja-se, neste sentido, o Acórdão do TCAS proc. n.º 71/17.0BELRS, de 30/11/2017.

⁵¹⁹ Consideram-se encerrados os tribunais, designadamente, quando tenha sido concedida tolerância de ponto (art.º 138.º n.º 3 do CPC, *ex vi* art.º 20.º n.º 2 do CPPT).

⁵²⁰ Gonçalves, Marco Carvalho, *Prazos ...*, cit. pp. 406-407.

prazo num domingo, a parte pode ainda assim praticar o ato na segunda feira (desde que seja o 1.º dia útil seguinte). Compreende-se esta solução legal, dado que os atos processuais não se praticam nos dias em que os tribunais estiverem encerrados, nem durante o período de férias judiciais, sem prejuízo dos atos realizados de forma automática, atendendo ao disposto no art.º 137.º n.º 1 do CPC, *ex vi* art.º 2.º CPPT. No entanto, a lei ressalva as citações, notificações, os registos de penhora e os atos que se destinem a evitar dano irreparável que podem ser praticados nos dias em que os tribunais se encontram encerrados. A título exemplificativo, pense-se numa situação em que o prazo de prescrição da dívida tributária está em vias de terminar e revela-se imperiosa a necessidade de se proceder à citação do contribuinte faltoso⁵²¹, sob pena de ficar impossibilitada a futura cobrança do crédito tributário. Atente-se também num quadro fático distinto, em que se pretende penhorar as quantias depositadas numa conta bancária nos termos da lei, sendo certo que o decurso do tempo sem a efetivação da respetiva penhora pode gerar um dano irreparável, pois o executado pode retirar os valores da conta bancária obstaculizando a satisfação do crédito tributário. Por esta razão se mostra inadiável a prática do correspondente ato processual mesmo em dias em que os tribunais estiverem encerrados – uma vez mais está-se perante uma situação em que se reclama a aplicação subsidiária do disposto no CPC. Por outro lado, os atos podem ser praticados pelos sujeitos processuais por via eletrónica ou através de telecópia em qualquer dia e independentemente da hora da abertura e do encerramento dos tribunais, nos termos do art.º 137.º n.º4 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT.

Em termos de direito comparado, o Codice di Procedura Civile constitui um recurso normativo subsidiário para integrar as lacunas que se verificam na lei processual tributária em vigor na ordem jurídica italiana. Em matéria de prazos prescreve o art.º 152.º do mesmo que os prazos para a prática de atos processuais são estabelecidos por lei, a menos que a lei atribua ao juiz o poder jurídico de fixar um prazo. Nos termos do Codice di Procedura Civile, o prazo legalmente fixado é meramente ordenador, a não ser que a lei preveja expressamente o carácter perentório do mesmo⁵²². Os prazos perentórios não podem ser reduzidos ou alargados por vontade das partes, mas os prazos meramente ordenadores – cujo decurso do tempo não pressupõe qualquer preclusão – podem ser reduzidos ou alargados oficiosamente pelo tribunal – art.º 153.º do Codice di Procedura Civile. Mediante a comprovação da existência de um motivo não imputável à parte que não cumpriu o seu ónus no tempo legalmente devido, esta pode solicitar ao juiz a prorrogação do prazo (perentório) para a prática do ato processual – art.º 153.º do Codice di Procedura Civile. Estas soluções normativas inserem-se no

⁵²¹ A citação do executado tem por efeito a interrupção do prazo de prescrição, nos termos do art.º 49.º n.º 1 da LGT.

⁵²² V. Tesaurò, Francesco, *Manuale del Processo Tributario*, cit. pp. 124-125.

acervo normativo regulador do processo tributário por via do art.º 1.º n.º 2 do Codice del Processo Tributario.

5.4. Justo impedimento

Uma questão que se pode colocar é a de saber se a existência de justo impedimento permite às partes a prática do ato no processo judicial tributário quando o tempo estabelecido para o efeito já tenha decorrido, nos termos do art.º 139.º n.º 4 do CPC, *ex vi* art.º 2.º do CPPT⁵²³. A jurisprudência tem demonstrado que sim⁵²⁴. Considera-se justo impedimento⁵²⁵ “*o evento não imputável à parte nem aos seus representantes ou mandatários que obste à prática atempada do ato*” (art.º 140.º n.º 1 do CPC). Passemos à análise dos requisitos para se afirmar o justo impedimento.

Em primeiro lugar, o requisito da não imputabilidade do acontecimento ao sujeito processual que devia ter atuado encontra-se preenchido quando não seja possível estabelecer um nexo de imputação subjetiva a este ou ao seu mandatário do facto que obstou à prática tempestiva do ato, sendo que tal nexo deve ser aferido à luz do critério do bom pai de família previsto no art.º 487.º n.º 2 do CC. Com efeito, o aplicador normativo deve verificar se a parte ou o seu mandatário agiu com a diligência que lhe seria exigível atendendo ao padrão de um homem médio, prudente, sendo certo que o grau de cuidado ou prudência que é imposto ao mandatário não é o mesmo que se deve exigir de um leigo. Neste sentido, exige-se a inexistência de culpa na inobservância do prazo para agir no processo.

Por outro lado, tal evento tem de determinar a impossibilidade de praticar tempestivamente o ato processual, ou seja, o julgador tem de aferir o nexo de imputação objetivo ao evento do resultado que se traduz na omissão do ato processual no tempo fixado por lei ou pelo juiz⁵²⁶. Não faria sentido aceitar a ocorrência de um evento sem que este, em abstrato, seja inidóneo a causar uma impossibilidade de praticar tempestivamente o ato no processo.

Note-se que a parte interessada tem de fazer prova da verificação de justo impedimento, devendo o julgador atribuir à parte contrária a possibilidade de se pronunciar. De seguida o juiz decide da admissão ou não do ato praticado de forma extemporânea⁵²⁷ e aprecia ainda se a parte ou o seu mandatário requereu a prática do ato processual logo que o evento impeditivo cessou (o que revela a

⁵²³ Gonçalves, Marco Carvalho, *Prazos ...*, cit. pp. 406-407.

⁵²⁴ Acórdão do TCAS, proc. n.º 849/14.7BESNT de 22/06/2017.

⁵²⁵ Pugnano pela aplicação subsidiária do art.º 140.º ao processo tributário, cfr. Neto, Serena Cabrita; Trindade, Carla Castelo, *Contencioso Tributário, Volume II*, Almedina, 2017, p. 135.

⁵²⁶ A concorrência de circunstâncias excecionais, imprevisíveis, e não controláveis pela vontade humana que obstam à prática atempada do ato devem integrar o conceito indeterminado de “justo impedimento”. Veja-se o acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, proc. n.º 868/16.9 PBBRG-G1, de 20/03/2017.

⁵²⁷ O tribunal tem o dever de conhecer (oficiosamente) o justo impedimento quando este advenha de um facto notório, isto é, de um evento que é do conhecimento geral, nos termos do art.º 140.º n.º 3 do CPC e art.º 412.º n.º 1 do mesmo código, aplicáveis por remissão do art.º 2º do CPPT.

preocupação do legislador ordinário em assegurar o cumprimento dos prazos processuais para garantir o bom andamento do processo).

5.5. Prática do ato processual mediante o pagamento de uma multa

No processo civil, o legislador ordinário concedeu às partes a faculdade de praticarem os atos processuais, para além do momento legal fixado para o efeito, mediante o pagamento de uma multa, nos termos do art.º 139.º n.º 5 do CPC. Cabe, nesta sede, problematizar acerca da admissibilidade desta norma jurídica no processo judicial tributário.

Atendendo ao facto de o legislador tributário consagrar a aplicação subsidiária do CPC (art.º 2.º do CPPT), parece acertada a posição de que aos litigantes no processo tributário seja concedida a mesma faculdade, sendo certo que tal integração jurídica não conflitua com os princípios gerais do direito substantivo e adjetivo tributário⁵²⁸. Segundo o disposto no art.º 139.º n.º 5 do CPC, o ato processual pode ser praticado dentro dos três primeiros dias úteis subsequentes ao termo do prazo, sendo que a sua validade fica, no entanto, dependente do pagamento imediato de uma multa⁵²⁹. A quantificação da multa varia em sentido ascendente conforme a prática do ato se afaste do momento em que ocorreu o termo do prazo legal (sem multa). Assim a prática do ato no 1.º dia útil após o termo do prazo implica o pagamento de um montante equivalente a 10 % da taxa de justiça correspondente ao processo ou ato, com o limite máximo de ½ unidade de conta. Sendo praticado no 2.º dia útil, a multa corresponde a 25% da taxa de justiça correspondente ao processo ou ato, com um limite máximo de 3 unidades de conta. Se o ato for praticado no 3.º dia útil, o montante a pagar é fixado em 40% da taxa de justiça correspondente ao processo ou ato, com o limite máximo de 7 unidades de conta. Mais uma vez, ainda que a lei afrouxe as preocupações relativas à segurança jurídica e à proteção da confiança legítima associadas aos prazos, não deixa de penalizar o sujeito processual pela prática intempestiva do ato processual, que será mais elevada quanto mais tarde o ato for praticado.

Se o ato for praticado sem o respetivo pagamento da soma pecuniária, a secretaria do Tribunal tributário, sem dependência do despacho, notifica o interessado para efetuar o pagamento, acrescida de uma penalização de 25% do valor da multa, desde que se trate de ato praticado por mandatário. Sendo o ato praticado diretamente pela parte, em ação que não importe a constituição de mandatário, o pagamento da multa só é devido após a notificação efetuada pela secretaria, na qual se prevê um prazo de 10 dias para o referido pagamento. Não obstante, o legislador ordinário prevê a possibilidade de o juiz, excecionalmente, determinar a redução ou dispensa de multa nos casos de manifesta

⁵²⁸ V. acórdão do TCAS, proc. n.º 03924/10, de 19/10/2010; acórdão do TCAN, proc. n.º 00525/17.9BEAVR, de 03/10/2018.

⁵²⁹ v. acórdão do STA, proc. n.º 0795/17, de 12-07-2017.

carência económica ou quando o respetivo montante se revele manifestamente desproporcionado, designadamente nas ações que não importem a constituição de mandatário e o ato tenha sido praticado diretamente pela parte⁵³⁰. Estas soluções normativas constam do art.º 139.º n.ºs 5,6,7 e 8 do CPC, *ex vi* art.º 2.º do CPPT.

5.6. Prorrogação do prazo processual

Nesta sede, pretende-se abordar a possibilidade de prorrogação do prazo processual no âmbito do processo tributário, uma vez que esta matéria suscita alguns problemas que envolvem a aplicação do disposto no CPC, enquanto Direito subsidiário⁵³¹. Em termos práticos, procura-se saber se o representante da Fazenda Pública pode pedir a prorrogação ou o alargamento do prazo para contestar na sequência da instauração de um processo de impugnação judicial por parte do contribuinte.

Nos termos do art.º 141.º do CPC, o prazo processual marcado pela lei é prorrogável nos casos nela previstos. Desta norma jurídica extrai-se a seguinte consequência jurídica: o juiz não pode dilatar o prazo fixado na lei. No ordenamento positivo português, é possível ocorrer prorrogação legal de forma automática – isto é sem depender de uma decisão judicial – ou pode suceder que a prorrogação de um prazo processual dependa da vontade do juiz, nos casos devidamente autorizados por lei⁵³².

De acordo com o art.º 569.º n.º 5 do CPC, o juiz pode prorrogar o prazo de contestação até ao limite máximo de 30 dias quando considere que ocorre motivo ponderoso que impeça ou dificulte anormalmente a defesa da entidade demandada. Para o efeito, esta deve apresentar um requerimento de prorrogação que deve ser decidido pelo juiz, sem possibilidade de recurso, no prazo de 24 horas e a secretaria notifica imediatamente ao requerente o despacho proferido, sendo que o prazo que se pretende ver alargado não se suspende com a apresentação do respetivo requerimento. Podem constituir motivos ponderosos, designadamente, a “*extensão considerável da petição inicial e da matéria de facto nela vertida, o volume assinalável dos documentos que foram juntos com esse articulado ou a especial complexidade técnica do objeto do litígio*”⁵³³. O requerimento deve ser efetuado antes que o prazo de contestação termine. Atenta a necessidade de o despacho judicial ser proferido num interregno curto (24 horas), compreende-se que o autor não deva ser ouvido.

No âmbito do processo tributário entendemos que é possível ao juiz prorrogar um prazo processual, segundo o disposto na lei processual civil, enquanto Direito subsidiário. O representante da

⁵³⁰ V. Gonçalves, Marco Carvalho, *Prazos ...*, cit. p. 197-204.

⁵³¹ V. acórdão do STA, proc. n.º 0577/12, de 11/07/2012.

⁵³² V. Gonçalves, Marco Carvalho, *Prazos ...*, cit., pp. 185 e ss.

⁵³³ *Idem*, p. 190.

Fazenda Pública pode assim requerer ao tribunal tributário a prorrogação do prazo para apresentar contestação, invocando e descrevendo um motivo ponderoso. Esta prorrogação pode revelar-se importante quando o órgão periférico local da Administração tributária da situação dos bens ou da liquidação demora a preparar e organizar o processo administrativo na sequência de um pedido efetuado por parte do representante da Fazenda Pública. Note-se que, nos termos do art.º 111.º n.º 1 do CPPT, o competente órgão periférico local tem um prazo de 30 dias a contar do pedido efetuado pela Fazenda Pública para enviar o processo administrativo, sendo certo que o prazo de contestação não se suspende, pelo que podemos afirmar que efetivamente o representante da Fazenda Pública não tem um prazo de 3 meses para apresentar contestação⁵³⁴. Além do mais, pode ocorrer uma revogação parcial do ato no mesmo prazo de acordo com o art.º 112.º, devendo o respetivo agente administrativo-tributário notificar o impugnante dentro de 3 dias para que este possa declarar se pretende avançar com a impugnação judicial (no prazo de dez dias), devendo entender-se que se o impugnante nada disser ou afirmar que pretende dar continuidade à ação, esta deve prosseguir os seus termos, devendo ser notificada a Fazenda Pública, com simultânea remessa do processo administrativo, no prazo de três dias após a receção da correspondente declaração do impugnante ou no termo do referido prazo de 10 dias, sendo nesse caso o prazo para contestar de 30 dias a contar da notificação – art.º 112.º n.º 5 do CPPT. Por isso, pugnamos pela possibilidade de o juiz do tribunal tributário, através de despacho, prorrogar o prazo de contestação se o representante da Fazenda Pública comprovar a existência de um motivo ponderoso, aplicando subsidiariamente o disposto no CPC.

No que diz respeito a prazos judiciais, ou seja, os que são fixados pelo juiz, entendemos que é possível a sua prorrogação pelo tribunal, a requerimento da parte interessada, quando exista um fundamento sério. Como vimos, a lei apenas condiciona a alteração dos prazos legalmente estabelecidos por parte do juiz (art.º 141.º n.º 1 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT), razão pela qual se aceita que os prazos judiciais possam ser prorrogados, desde que se verifique um motivo objetivo que o justifique. Por exemplo, o prazo, a ser fixado pelo juiz, dentro do qual deve ser suprida a falta ou corrigido o vício e ratificado o processado em caso de falta, insuficiência ou irregularidade do mandato (art.º 48.º n.º 2 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT), pode ser prorrogado, mediante requerimento fundamentado, assim como o prazo fixado pelo tribunal, para apresentação do relatório pode ser prorrogado, por uma única vez, quando ocorra motivo justificado (art.º 483.º n.ºs 1 e 3 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT)⁵³⁵. Naturalmente que o juiz, quando prorroga um determinado prazo, deve ter em

⁵³⁴ Para maiores desenvolvimentos, Marques, Paulo, “*A fase preliminar e a contestação no processo de impugnação judicial do ato tributário*” in Gomes, Carla Amado; Rocha, Joaquim Freitas; Serrão, Tiago, *Comentários à Legislação Processual Tributária*, AAFDL, 2019, pp. 67 e ss.

⁵³⁵ Exemplos retirados de Gonçalves, Marco Carvalho, *Prazos...*, cit. p. 194.

conta o princípio da igualdade processual, não devendo tratar situações semelhantes de modo distinto nem conferir um maior tempo a uma das partes para o exercício de faculdades processuais sem qualquer motivo ponderoso e sério.

Neste domínio pode colocar-se o problema de saber se o prazo processual no contexto do processo tributário pode ser alargado por vontade das partes. No domínio do processo civil, a prorrogação voluntária do prazo está prevista no art.º 141.º n.º 2 do CPC, o que significa que o prazo, ainda que seja perentório, marcado por lei, pelo juiz ou convencionado entre as partes, pode ser prorrogado por acordo das partes mesmo que a lei não preveja expressamente a possibilidade dessa prorrogação. O pedido de prorrogação deve ser efetuado antes que a barreira temporal que se pretende estender por acordo decorra integralmente, sendo, no entanto, sujeita a controlo judicial, pelo que as partes devem fundamentar a necessidade de prorrogação. No domínio do processo tributário, constitui nosso entendimento a impossibilidade de prorrogação do prazo por acordo das partes, na medida em que aquele, em teoria, pretende-se que seja célere, eficaz e dirigido de forma ativa pelo juiz que goza de amplas prerrogativas inquisitoriais, com o objetivo de efetivar a tributação de forma legal e justa.

5.7. Prazos dilatatórios

A jurisprudência tem entendido que os prazos dilatatórios são subsidiariamente aplicáveis, nos termos previstos no CPC, ao processo judicial tributário, independentemente de o ato comunicativo de que foi instaurada por um concreto sujeito ou ente uma determinada ação contra o correspondente destinatário se assuma como uma notificação ou uma citação, recorrendo-se a um raciocínio analógico, tendo em conta as circunstâncias concretas do caso bem como a necessária harmonização com o disposto na lei processual tributária. Em termos práticos, os prazos dilatatórios permitem a prática de um certo ato processual num momento posterior ao legalmente previsto.

Neste contexto, entendemos que o art.º 245.º do CPC constitui uma norma jurídica subsidiariamente aplicável no âmbito do processo tributário⁵³⁶. Neste segmento, ao prazo de defesa do citando (ou notificando) acresce um prazo de 5 dias quando a citação tenha sido realizada em pessoa diversa do sujeito ou ente demandado ou quando este tenha sido citado fora da área de jurisdição do tribunal tributário onde pende a ação (art.º 245.º n.º 1 do CPC).

No contexto do processo civil, considera-se que a citação é feita em pessoa diversa do demandado quando a carta é entregue a uma pessoa diferente do citando ou notificando que se

⁵³⁶ V. Sousa, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume II*, Áreas Editora, 5.ª Edição, 2007, p. 314.

encontre na sua residência ou no local de trabalho e que, além de ter assinado o aviso de receção, declare encontrar-se em condições de a entregar prontamente ao citando – art.º 228.º n.º 2 do CPC⁵³⁷. Uma vez que o art.º 39.º n.º 3 do CPPT prescreve que existindo aviso de receção, a notificação considera-se efetuada na data em que ele for assinado e tem-se por efetuada na própria pessoa do notificando, mesmo quando o aviso de receção haja sido assinado por terceiro presente no domicílio do contribuinte, presumindo-se neste caso que a carta foi oportunamente entregue ao destinatário, entendemos que a dilação prevista no art.º 245.º n.º 1 al. a) do CPC (art.º 2.º al. e) do CPPT) apenas se aplica no caso em que a notificação para exercer o direito de defesa, no quadro de um processo de impugnação judicial, é efetuada em pessoa diversa da entidade demandada no local de trabalho desta. Este regime aplica-se apenas às pessoas singulares⁵³⁸, uma vez que se a notificação ou a citação não puder ser efetuada na pessoa do representante da pessoa coletiva por este não ser encontrado pelo funcionário, a citação ou notificação realiza-se na pessoa de qualquer empregado, capaz de transmitir os termos do ato, que se encontre no local onde normalmente funcione a administração da pessoa coletiva ou sociedade (art.º 41.º n.º 2 do CPPT).

A dilação prevista no art.º 245.º n.º 1 al. a) do CPC é igualmente aplicável nos casos em que ocorre uma citação efetuada por via presencial através funcionário judicial ou administrativo em pessoa diferente do sujeito ou ente demandado, que declare estar em condições de a transmitir prontamente ao seu destinatário e assine a correspondente certidão (art.º 232.º n.º 2 do CPC *ex vi* art.º 2 do CPPT). Não sendo possível obter a colaboração de terceiros para realizar adequadamente a citação, esta é feita mediante afixação, no local mais adequado e na presença de duas testemunhas da nota de citação, com a indicação dos respetivos elementos nos termos da lei, declarando-se que o duplicado e os documentos anexos ficam à disposição do citando na secretaria judicial – art.º 232.º n.º 4 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT. Uma vez mais, se aplica a dilação de 5 dias que acresce ao prazo que o destinatário da citação tem para se defender.

Não obstante a lei prever um prazo dilatatório de 5 dias para os sujeitos ou entes que sejam citados ou notificados para exercer o seu direito de defesa no processo sempre que a respetiva citação ou notificação ocorra fora da área da comarca sede do tribunal onde pende a ação, quando o réu haja sido citado para a causa no território das Regiões Autónomas, correndo a ação no continente ou em outra ilha, ou vice-versa, a dilação é de 15 dias (art.º 245.º n.º 2 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT). Se o réu for citado para a causa no estrangeiro ou a citação se tenha efetuado por via edital, a dilação é de 30 dias – art.º 245.º n.º 3 do CPC. Note-se que segundo o disposto no art.º 245.º n.º 4 do CPC

⁵³⁷ Gonçalves, Marco Carvalho, *Prazos ...*, cit. pp. 102 e ss.

⁵³⁸ V. acórdão do TCAN, proc. n.º 00525/17.9BEAVR, de 03/10/2018

apenas a dilação resultante do disposto na alínea a) do n.º 1 acresce à que eventualmente resulte do estabelecido na alínea b) e nos n.ºs 2 e 3 do mesmo preceito. Quando um prazo peremptório se seguir a um prazo dilatatório, os dois prazos contam-se como um só (art.º 142.º do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT)⁵³⁹.

6. Providências cautelares a favor da Administração tributária

6.1. Enquadramento do tema

As medidas cautelares, em termos gerais, visam garantir que o bem jurídico tutelado pela lei não fique prejudicado pela impossibilidade de em tempo razoável se obter uma decisão administrativa ou jurisdicional inserida num concreto procedimento ou processo, respetivamente. A proteção cautelar constitui uma das dimensões que se inscrevem no núcleo normativo do princípio da tutela jurisdicional efetiva, manifestando-se através de *“um processo [acrescente-se, ou procedimento] que tem uma finalidade própria: visa assegurar a utilidade de uma lide principal, isto é, de um processo que normalmente é mais ou menos longo, porque implica uma cognição plena”*⁵⁴⁰. Nas palavras de Chiovenda:

*“Estas medidas especiales determinadas por el peligro o la urgencia se llaman medidas de seguridad o de cautela (cautelares) porque surgen antes de que sea declarada la voluntad de ley que nos garantiza un bien, o antes de que sea realizada su actuación para garantía de su futura actuación práctica, y son distintas según la diversa naturaleza del bien a que se aspira”*⁵⁴¹.

Marco Gonçalves refere que *“a ordem jurídica deve neutralizar o prejuízo irreparável ou de difícil reparação decorrente da duração normal do processo, evitando que esse facto produza um dano ao autor que pretende ver reconhecido o seu direito”*. Por isso, sustenta o mesmo autor, que *“as providências cautelares, enquanto medidas de natureza sumária e urgente, visam antecipar ou garantir o efeito útil do reconhecimento de um direito [...] neutralizando os prejuízos que possam advir para o interessado na tutela do seu direito em consequência da demora normal e inevitável do processo”*⁵⁴². O deferimento de uma medida cautelar depende, geralmente, da avaliação de *“três requisitos: o receio da lesão (o perigo de inutilidade da sentença na ação principal), a aparência do direito (a probabilidade*

⁵³⁹ V. acórdão do TCAN, proc. n.º 01993/15.9BEPNF, 28/01/2016.

⁵⁴⁰ V. Andrade, José Carlos Vieira, *A Justiça Administrativa, Lições*, Almedina, 16.ª Edição, 2018, p. 325.

⁵⁴¹ Chiovenda, Giuseppe, *Principios de derecho procesal civil*, Tomo I, REUS, 3.ª Edição, 1997, trad. por José Casais Y Santaló, p. 282.

⁵⁴² Gonçalves, Marco Filipe Carvalho, *Providências Cautelares*, Almedina, 3.ª Edição, 2017, pp. 82 e ss.

de procedência da ação principal) e a proporcionalidade da decisão (ponderação de todos os interesses em presença) ”⁵⁴³.

Face à urgência na tutela de um direito que se encontra numa situação de risco iminente⁵⁴⁴, a medida cautelar visa conferir ao titular do respetivo direito uma proteção provisória uma vez que esta pode ser revogada, modificada⁵⁴⁵ ou confirmada devendo, em princípio, ser instaurada uma ação principal, dentro de determinados condicionalismos temporais, para se obter uma resolução definitiva que exprima a vontade da lei. Por outras palavras, a tutela cautelar caracteriza-se pela sua provisoriedade, que “*decorre fundamentalmente do facto de esta se encontrar concebida para, em princípio, durar apenas pelo período de tempo estritamente necessário até que seja proferida uma decisão definitiva na ação principal de que aquela depende, ou seja, as providências cautelares têm uma natureza precária*”⁵⁴⁶. Perante a ausência de confirmação do direito acautelado provisoriamente no âmbito da ação principal, a providência cautelar caduca.

Por seu turno, a tutela cautelar também é caracterizada pela sua instrumentalidade. A menos que se verifiquem os pressupostos para a inversão do contencioso, “*a instrumentalidade das providências cautelares traduz-se na inidoneidade de se transformarem numa tutela definitiva, porquanto se destinam a ser absorvidas pelo juízo de mérito que vier a resultar do processo de declaração plena. Exatamente por isso, as providências cautelares estão sujeitas a dois limites de fundo: por um lado, o requerente não pode obter por essa via mais do que aquilo que poderia alcançar através da sentença definitiva; por outro lado, o tribunal não pode decretar uma providência cautelar cujos efeitos sejam irreversíveis ao ponto de esvaziarem de conteúdo a ação principal*”⁵⁴⁷.

Atendendo ao caráter urgente da tutela cautelar, compreende-se que o direito que se visa acautelar seja objeto de um exame sumário ou superficial sendo que o julgador deve avaliar perfunctoriamente a possibilidade de se verificar o dano : “*si las circunstancias de hecho dan serio motivo para temer el hecho dañoso; si el hecho es urgente y por lo mismo es necesario proveer en vía provisional; cual sea la mejor manera de proveer. Por lo demás, esta condición genérica se determina mejor ante cada medida provisional*”⁵⁴⁸.

O procedimento ou processo cautelar é exercido por conta e risco do seu autor, o que significa que “*en caso de revocación o desistimiento sea responsable de los daños causados por la resolución,*

⁵⁴³ V. Andrade, José Carlos Vieira, *A Justiça Administrativa, Lições*, Almedina, 16.ª Edição, 2018, pp. 328-329.

⁵⁴⁴ Segundo Chiovenda: “*La medida provisional responde a la necesidad efectiva y actual de remover el temor de un daño jurídico: si este daño era en realidad inminente y jurídico, ha de resultar de la declaración definitiva*”. Idem, p. 283.

⁵⁴⁵ A modificação ou revogação das medidas cautelares pode ocorrer quando se verifica uma mudança das condições de facto ou de direito que estiveram na base do seu decretamento.

⁵⁴⁶ V. Gonçalves, Marco Filipe Carvalho, *Providências ...*, cit., p. 123.

⁵⁴⁷ V. Gonçalves, Marco Filipe Carvalho, *Providências ...*, cit., p. 120.

⁵⁴⁸ V. Chiovenda, Giuseppe, *Principios de derecho procesal civil*, Tomo I, REUS, 3.ª Edição, 1997, trad. por José Casais Y Santaló, p. 284.

sea o no culpable (1), puesto que es más equitativo que soporte el daño la parte que provocó en su próprio beneficio la resolución que al fin ha resultado sin justificación, que la outra que no hizo nada para procurarse este daño y que no estaba obligada a hacer nada para evitarlo”⁵⁴⁹. Nesta linha, prescreve o art.º 374.º n.º 1 do CPC que se «*a providência for considerada injustificada ou vier a caducar por facto imputável ao requerente, responde este pelos danos culposamente causados ao requerido, quando não tenha agido com a prudência normal*». Além do mais, tendo em vista o ressarcimento dos danos sofridos pelo requerido, o julgador pode tornar a concessão da providência dependente da prestação de caução adequada pelo requerente sempre que o julgue conveniente em face das circunstâncias (art.º 374.º n.º 2 do CPC).

As providências cautelares podem assumir uma função conservatória ou antecipatória. Em ambos os casos estamos perante figuras jurídicas que se destinam a evitar que a demora normal⁵⁵⁰ do procedimento administrativo ou do processo judicial dê origem a situações de facto consumadas ou à produção de danos irreparáveis ou de difícil reparação para os direitos ou interesses do sujeito propulsor⁵⁵¹. Por essa razão, os procedimentos cautelares têm natureza de processos urgentes – art.º 363.º n.º1 do CPC *ex vi* art.º 139.º do CPPT. As providências cautelares conservatórias são aquelas que têm por finalidade a manutenção de uma determinada situação jurídica ou a preservação de um *status quo*, ao passo que as providências cautelares antecipatórias consistem na antecipação do efeito jurídico pretendido com a procedência da respetiva ação definitiva. Dito de outro modo, as primeiras “*previnem a ocorrência ou a continuação de produção de danos graves e irreparáveis ou de difícil reparação no direito do seu titular, acautelando o efeito útil do reconhecimento definitivo desse mesmo direito*”⁵⁵². Por sua vez, as segundas (medidas cautelares antecipatórias) são “*aquelas que, face à situação de urgência que lhes está associada, antecipam os efeitos jurídicos próprios da decisão a ser proferida na ação principal, bem como a realização do direito*”⁵⁵³.

Cumpre salientar, neste contexto, que o julgamento da matéria de facto ou a decisão final proferida no procedimento cautelar não têm qualquer influência no julgamento da ação principal – art.º 364.º n.º 4 do CPC.

No âmbito do Direito tributário, concordamos com Rita Calçada Pires quando afirma que o “*sistema jurídico tributário tem necessariamente de garantir meios cautelares à Administração, por*

⁵⁴⁹ Chiovenda, Giuseppe, *Principios de derecho procesal civil*, Tomo I, REUS, 3.ª Edição, 1997, trad. por José Casais Y Santaló, pp. 283-284.

⁵⁵⁰ Citando Luciana Manente: “*um processo judicial extremamente longo e demorado, além de não trazer segurança jurídica, acarreta uma quebra de isonomia entre os litigantes, sendo manifestamente beneficiado aquele que se encontra em situação jurídica privilegiada ou que tem condições financeiras favoráveis que não dependem da situação litigiosa indefinida, porque a estes interessa a morosidade da máquina judiciária*”. Manente, Luciana Nini, *A Tutela Antecipada no Direito Processual Tributário*, Quartier Latin do Brasil, 2006, p.4.

⁵⁵¹ Sobre a questão do tempo e a eficácia do processo e o procedimento, veja-se Vilaça, Margarida Inês de Araújo Martins, *Medidas Cautelares Tributárias*, Universidade do Minho - Dissertação de Mestrado, 2014, pp. 27 e ss.

⁵⁵² V. Gonçalves, Marco Filipe Carvalho, *Providências Cautelares*, Almedina, 3.ª Edição, 2017, p.91.

⁵⁵³ V. Gonçalves, Marco Filipe Carvalho, *Providências Cautelares*, Almedina, 3.ª Edição, 2017, p.93

forma a esta cumprir com o princípio do interesse público e o princípio da indisponibilidade do crédito tributário. O sistema jurídico tributário tem também de, necessariamente, garantir meios cautelares ao contribuinte e demais obrigados tributários por forma a concretizar devidamente o princípio da tutela jurisdicional efetiva e, conseqüente, o princípio da plenitude do contencioso tributário". A mesma autora sustenta que a justiça cautelar em matéria tributária é "necessária", "urgente", baseada na "sumariedade cognitiva", "provisória", "instrumental", "casuística" e "flexível"⁵⁵⁴.

No domínio do Direito tributário adjetivo, a Administração tributária pode adotar providências cautelares, nos termos da lei. Sendo a atuação administrativo-tributária condicionada pelos fins que a lei define, a utilização de instrumentos cautelares por parte daquela pressupõe que estes se destinem a garantir os créditos tributários em caso de fundado receio de frustração da sua cobrança ou a evitar a destruição ou extravio de documentos ou outros elementos necessários ao apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos (art.º 51.º n.º 1 da LGT).

Segundo o art.º 51.º n.º 3 da LGT, as providências cautelares podem consistir em apreensões de bens, direitos ou documentos ou na retenção, até à satisfação dos créditos tributários, de prestações tributárias a que o contribuinte tenha direito. Note-se que, neste domínio, estamos a referirmos a atuações administrativas que se revelam lesivas das posições jurídicas dos contribuintes, e, como tal, o legislador tributário, em concretização do princípio constitucional da proporcionalidade dos atos do poder público, reafirmou que as providências cautelares devem ser proporcionais ao dano a evitar e não causar dano de impossível ou de difícil reparação (n.º 2 do art.º 51.º da LGT)⁵⁵⁵. Por esta razão, se compreende a formulação do art.º 368.º do CPC n.º 2: *«A providência pode, não obstante, ser recusada pelo tribunal quando o prejuízo dela resultante para o requerido exceda consideravelmente o dano que com ela o requerente pretende evitar»*.

Por outro lado, importa referir que esta afetação da esfera jurídica dos sujeitos passivos da relação jurídica tributária é justificada pela necessidade de acautelar a satisfação do crédito tributário em termos de corresponder a uma distribuição equitativa dos encargos públicos por todos os cidadãos⁵⁵⁶. Assim se compreende o poder jurídico reconhecido à Administração tributária de, sem carecer de intervenção jurisdicional, adotar providências cautelares durante um procedimento

⁵⁵⁴ Cfr. Pires, Rita Calçada, "Retrato da Nova Justiça Cautelar Tributária", in Gomes, Carla Amado; Rocha, Joaquim Freitas; Serrão, Tiago, *Comentários à Legislação Processual Tributária*, AAFDL, 2019, pp. 299 e ss.

⁵⁵⁵ Nas palavras do TCAS: "Este normativo [artigo 51.º n.º 2 da LGT] traça, pois, um duplo limite à adoção das providências cautelares: não devem ser excessivas, o que é uma proibição meramente relativa, respeitando ao conteúdo e extensão concretos de cada providência; nem causar dano de impossível ou difícil reparação ao particular, o que significa a proibição absoluta das medidas provisórias que atinjam esse resultado, mesmo quando o seu objetivo seja evitar um dano de difícil ou impossível reparação à Fazenda Nacional, e gerando a inobservância dessa disposição um dever de indemnização por parte da Administração Tributária. O princípio da proporcionalidade não apenas proíbe a adoção de providências cautelares excessivas, como impõe a sua caducidade no momento em que seja obtido o fim para que foram decretadas", vide o acórdão do TCAS, proc. n.º 08820/15, de 10/07/2015.

⁵⁵⁶ Interesses constitucionalmente protegidos que resultam dos art.ºs 103.º n.º 1, 104.º n.º 1, 9.º al. d) e 81.º al. b), todos da CRP. O que pressupõe o correto apuramento da situação tributária do contribuinte, interesse que legitima os instrumentos cautelares de aquisição e conservação de prova quando se verifica um risco elevado de desaparecimento ou ocultação de meios probatórios.

inspetivo, que visam a aquisição e conservação da prova, podendo as mesmas traduzir-se, designadamente, em atos de apreensão de elementos de escrituração e quaisquer outros elementos, em atos de selagem de instalações ou aposição de vistos em livros ou outros documentos (art.º 30.º n.º 1 do RCPITA)⁵⁵⁷.

Além destas medidas cautelares administrativas, existem instrumentos cautelares ao dispor da Administração tributária que só podem ser utilizados com a intervenção do juiz como o arresto e o arrolamento⁵⁵⁸ (art.ºs 135.º e ss do CPPT). A nossa atenção recairá sobre estes processos cautelares pois é relativamente a eles que se justifica analisar a aplicação das normas reguladoras do processo civil, deixando assim de parte os procedimentos cautelares de natureza administrativa.

Fora do nosso objeto de estudo ficarão também as providências cautelares a favor dos contribuintes pois estas não suscitam questões de aplicação subsidiária do CPC, sendo admitidas no processo tributário nos termos do art.º 97.º n.º 3 do CPPT, sendo o processo cautelar a favor dos contribuintes regulado fundamentalmente no CPTA.

Em termos de direito comparado, o ordenamento jurídico brasileiro, no âmbito da designada tutela de urgência, prevê a admissibilidade das medidas cautelares e a antecipação dos efeitos da tutela⁵⁵⁹. Sucintamente, ambas apresentam a mesma particularidade de serem deferidas com base numa cognição jurisdicional sumária e emitidas num contexto emergencial. No entanto, distinguem-se na medida em que as providências cautelares assumem um carácter instrumental pois têm por referência outra lide em que o direito material é discutido enquanto que a tutela antecipada é concedida no seio do mesmo processo declarativo, onde será confirmada definitivamente a tutela no caso de a sentença a declarar, versando sobre o próprio direito material invocado na ação, não dependendo de qualquer outro processo judicial⁵⁶⁰. No ordenamento jurídico brasileiro, o devedor tributário pode recorrer a esta tutela de urgência para suspender a exigibilidade do crédito tributário, em prejuízo do bem jurídico da satisfação das necessidades financeiras do Estado⁵⁶¹.

⁵⁵⁷ Cfr. Caldeira, João Fernando Damião, *O procedimento tributário de inspeção: um contributo para a sua compreensão à luz dos direitos fundamentais*, Universidade do Minho – Dissertação de Mestrado, 2011, p. 60, disponível em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/17995>, pp. 139 e ss.

⁵⁵⁸ No domínio do procedimento de inspeção tributária, veja-se o art.º 31.º do RCPITA.

⁵⁵⁹ Vejam-se os art.ºs 300.º e ss do Código de Processo Civil brasileiro – disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm, consultado em 14/07/2020).

⁵⁶⁰ Manente, Luciana Nini, op. cit., pp. 67 e ss

⁵⁶¹ Art.º 151.º do Código Tributário Nacional, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm, consultado em 14/07/2020.

6.2. Arresto

6.2.1. Noção e pressupostos

O arresto consiste numa apreensão judicial de bens e direitos de conteúdo patrimonial do devedor (art.º 391.º n.º 1 do CPC⁵⁶² *ex vi* art.º 2.º do CPPT) que visa acautelar a futura satisfação da dívida exequenda e, nessa medida, está-se perante uma medida cautelar especificada que tem por finalidade garantir um direito da Administração tributária⁵⁶³. Atenta o seu propósito, o arresto só pode atingir “*bens cujo valor seja suficiente para assegurar a satisfação patrimonial do crédito invocado*”⁵⁶⁴. Trata-se de uma providência cautelar conservatória uma vez que tem por objetivo a manutenção de um estado de coisas ou de uma situação jurídica de modo a que não se fruste o resultado de uma previsível execução fiscal, no contexto da qual os bens arrestados se convertem em bens penhorados para obter a satisfação do crédito tributário⁵⁶⁵. Dito de outro modo, quando a Administração tributária solicita ao tribunal o decretamento do arresto visa-se preservar a garantia patrimonial do crédito tributário, obstando a que o sujeito passivo da relação jurídica tributária pratique atos de dissipação e ocultação patrimonial que façam perigar a cobrança do tributo no âmbito de um processo de execução fiscal⁵⁶⁶. Destarte, o arresto não visa satisfazer de modo direto o direito invocado pelo requerente da providência, mas acautelar o efeito útil da ação posterior pelo que “*o seu objeto não se confunde com o da ação principal de que depende, qual seja o próprio direito de crédito a garantir*”⁵⁶⁷.

O arresto só pode ser decretado pelo tribunal, daí que o credor tributário não pode, só por si, recorrer a esta forma de tutela provisória. Como tal, este terá de desencadear um processo para que a respetiva providência seja deferida, cuja tramitação se encontra prevista no CPC (por remissão do art.º 139.º do CPPT). A competência para o decretamento do arresto compete ao tribunal tributário de 1ª instância da área do domicílio ou sede do executado (art.º 138.º do CPPT).

Sendo o arresto realizado, os atos de oneração e disposição que incidem sobre os bens arrestados praticados pelo devedor tributário são ineficazes em relação ao credor tributário, sem

⁵⁶² O art.º 391.º do CPC estabelece que o «*credor que tenha justificado receio de perder a garantia patrimonial do seu crédito pode requerer o arresto de bens do devedor*» (n.º 1). Ao arresto, consistindo numa apreensão judicial de bens, são aplicáveis as disposições relativas à penhora, em caso de inexistência de um preceito normativa específico (n.º 2).

⁵⁶³ Sobre as finalidades das providências cautelares cfr. Gonçalves, Marco Filipe Carvalho, *Providências Cautelares*, Almedina, 3.ª Edição, 2017, p. 95 e ss.

⁵⁶⁴ V. Gonçalves, Marco Filipe Carvalho, *Providências...*, cit., p. 215.

⁵⁶⁵ Paiva, Carlos, *O Processo de Execução Fiscal*, Almedina, 2016, 4.ª Edição, pp. 216 e ss.

⁵⁶⁶ Nas palavras da jurisprudência: “*diga-se que o arresto constitui um meio conservatório da garantia patrimonial para aquelas situações em que o comportamento doloso ou negligente do devedor a faça perigar, não podendo a Fazenda Pública requerer o arresto só porque está convencida de que o património do devedor é insuficiente para solver os seus créditos, tomando-se necessário que alegue e demonstre, além do mais, que o devedor teve um comportamento suscetível de provocar fundado receio de diminuição das garantias de cobrança desses créditos*”. Cfr. acórdão do TCAS, proc. 02077/07, de 30/10/2007.

⁵⁶⁷ V. Gonçalves, Marco Filipe Carvalho, *Providências...*, cit., p. 218.

prejuízo das regras do registro (art.ºs 819.º e 622.º, ambos do CC)⁵⁶⁸. Por outro lado, a conversão do arresto em penhora permite que a anterioridade desta se reporte à data em que o primeiro foi efetivado (art.º 822.º n.º 2 do CC). Ainda no que concerne aos respetivos efeitos, a partir do momento em que os bens são arrestados o devedor deixa de exercer a faculdade de gozo do bem, pelo menos na sua plenitude, inerente ao direito de propriedade que possui (pois o arresto não retira ao requerido o direito de propriedade incidente sobre os bens objeto de essa medida cautelar)⁵⁶⁹. Os bens arrestados ficam à ordem do tribunal, aguardando-se o desfecho do processo do qual depende a subsistência da providência cautelar para saber o fim a que se destinam. Nas palavras de Marco Gonçalves, “*o requerido é privado do gozo dos bens ou direitos objeto de arresto, os quais são posteriormente transferidos para o credor, mediante a conversão do arresto em penhora e subsequente venda executiva. Exatamente por isso, tal como sucede com a penhora, esses bens são entregues a um depositário, que os deve guardar e administrar em nome do Estado*”⁵⁷⁰.

O legislador tributário estabeleceu os pressupostos de cuja verificação depende a legalidade e admissibilidade do arresto. Neste segmento cumpre distinguir o momento em que o arresto é instaurado – se tem o seu início antes da fase de execução coerciva do tributo ou se surge numa fase patológica avançada, na pendência do correspondente processo executivo regulado nos art.ºs 148.º e ss. do CPPT. Como refere Jorge Lopes de Sousa:

“O arresto pode ser requerido antes de instaurada a execução, dentro do condicionalismo previsto no art.º 136.º deste Código [CPPT].

No presente art.º 214.º [do CPPT], estabelece-se o regime do arresto, quando é requerido após a instauração da execução fiscal.

A realização do arresto, naturalmente, apenas se justificará quando não puder ser efetuada a penhora.

Por isso, a sua realização só se justificará, em regra, na fase preliminar do processo de execução fiscal no período que vai desde a instauração até ao termo de prazo de oposição, nos casos em que não deva efetuar-se a penhora logo no momento em que se procura efetuar a citação [...]. Com efeito, quando não é efetuada no momento da citação do executado, a penhora só pode ser

⁵⁶⁸ De acordo com o STA, dos art.ºs 622.º do CC e 819.º do CPC extrai-se a conclusão de que “*a venda a terceiros de bens arrestados, antes do trânsito em julgado da decisão que decretou o arresto, não é oponível ao arrestante*”, uma vez que “*a ineficácia dos atos de disposição é, ali, temporalmente delimitada pelo arresto propriamente dito e não pelo trânsito em julgado da decisão que o decretou*”. Por outro lado, a decisão judicial frisou que esta solução jurídica resulta da “*sua finalidade [do arresto] (garantir a realização de um direito) porque, se os efeitos do arresto dependessem do trânsito em julgado da decisão que o decretou, o arrestado poderia utilizar os seus meios de defesa processual para alienar os bens e assim frustrar a finalidade da própria providência. E o arresto não garantia, assim, coisa nenhuma*”. V. acórdão do STA, proc. n.º 0340/19.5BEALM, de 15-07-2020.

⁵⁶⁹ Note-se que existem consequências jurídico-criminais para a falta de colaboração grave do requerido na efetivação da providência cautelar. O ordenamento jurídico prevê a punição de determinadas condutas a título de crime de desobediência qualificada (art.º 375.º do CPC, conjugado com o art.º 348.º do CP) e a título de crime de descaminho de bens (art.º 355.º do CP), consoante for o caso.

⁵⁷⁰ V. Gonçalves, Marco Filipe Carvalho, *Providências*, cit. p. 219.

efetuada após o prazo de oposição, como resulta do disposto no art.º 215.º, e pode suceder que no decurso desse prazo surja uma situação em que seja necessário acautelar os direitos da Fazenda Pública”⁵⁷¹.

Sendo a providência cautelar instaurada antes de um processo de execução fiscal, a legalidade do arresto, cujo pedido é efetuado pelo representante da Fazenda Pública, subordina-se à verificação cumulativa das seguintes circunstâncias (art.º 136.º do CPPT):

- a) Haver fundado receio da diminuição da garantia de cobrança de créditos tributários;
- b) O tributo estar liquidado ou em fase de liquidação.

Em relação ao requisito da alínea a), não se deve considerar preenchido quando há um mero receio ou temor de que o devedor tributário ou outro obrigado tributário se encontra na eminência de ocultar ou dissipar os seus bens, diminuindo o seu património, mas é necessário que existam factos objetivos que demonstrem uma redução patrimonial que faz perigar a correta cobrança dos créditos tributários (por exemplo, o devedor tributário publicita a venda do único automóvel que tem, sendo certo que este não tem mais bens para satisfazer o crédito tributário; a sociedade que tem dívidas ao Fisco se encontra na iminência de transmitir o seu estabelecimento comercial por um preço baixíssimo ou gratuitamente a outra sociedade criada pela sócia ou sócios daquela). Por outras palavras, não é suficiente um mero juízo subjetivo ou uma premonição para que este requisito se encontre preenchido⁵⁷². Para facilitar a tarefa probatória a cargo da Fazenda Pública, presume-se a circunstância referida na alínea a) quando o devedor tributário não haja entregue nos prazos legais os montantes devidos a título de dívidas por impostos que este esteja obrigado a reter ou a repercutir a terceiros (é o caso das retenções na fonte em sede de IRS ou IRC que as entidades devedoras de rendimentos devem efetuar, nos termos da lei, e as quantias devidas ao Estado pelo sujeito passivo, em sede de IVA⁵⁷³), nos termos do art.º 136.º n.º 5 do CPPT⁵⁷⁴.

Por seu turno, o legislador tributário exige ainda que o tributo se encontre liquidado ou em fase de liquidação. O tributo encontra-se liquidado quando a Administração tributária pratica o ato decisório final concludente do procedimento de liquidação ou quando o sujeito passivo efetua a autoliquidação do tributo, no sentido da determinação, em concreto, do sujeito passivo e do quantum de tributo a

⁵⁷¹ V. Sousa, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume II*, Áreas Editora, 5.ª Edição, 2007, pp. 431.

⁵⁷² Nas palavras de Jorge Lopes de Sousa: “*Deverá haver um perigo logicamente fundamentado, uma probabilidade séria, de que venha a ocorrer uma situação em que quem deve pagar a dívida (seja executado, responsável subsidiário, solidário ou sucessor) ficar com património insuficiente para pagamento dos créditos fiscais e acrescido ou de que venha a ocultar ou alienar bens*”. Cfr. Sousa, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume II*, Áreas Editora, 5.ª Edição, 2007, p. 432. Outro entendimento seria violador do princípio da proporcionalidade, consagrado no art.º 18.º n.º 2 da CRP.

⁵⁷³ V. art.º 37.º do CIVA.

⁵⁷⁴ Afirmando que esta presunção se estende também a outros obrigados tributários e não só ao sujeito passivo direto, vide com interesse Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proc. n.º 0396/15, de 10/03/2016. Atente-se também no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proc. 08042/14, de 31/03/2016.

pagar (ou a receber). No que concerne à expressão “em fase de liquidação” a lei esclarece que em relação aos tributos periódicos considera-se que estes estão em fase de liquidação a partir do final do ano civil ou de outro período de tributação a que os respetivos factos tributários se reportem, diferentemente do que sucede com os tributos de obrigação única ou instantâneos, que se consideram em fase de liquidação a partir do momento da ocorrência do facto tributário (art.º 136.º n.º 2 e 3 do CPPT).

O arresto instaurado no decurso do processo de execução fiscal tem um enquadramento específico no art.º 214.º do CPPT. Nos termos deste preceito, o instrumento cautelar em análise pode ser utilizado quando exista um justo receio de insolvência ou de ocultação ou alienação de bens. Deve entender-se o conceito de “insolvência” no sentido determinado pelo CIRE, isto é, como um estado em que o devedor se encontra impossibilitado de cumprir as suas obrigações vencidas (art.º 3.º n.º1 do CIRE). Sendo expectável uma situação de insuficiência patrimonial tal como descrevemos, sustentada em factos empíricos, em juízos de razoabilidade e de acordo com a experiência comum, deve considerar-se verificado este pressuposto. Alternativamente, ainda que o devedor tributário possa cumprir as suas obrigações vencidas, o legislador tributário considera que é legítimo o recurso ao arresto dos bens daquele quando exista um justo receio de ocultação ou dissipação patrimonial. Atendendo ao facto de sobre o devedor tributário recair um processo de execução fiscal, entende-se que quaisquer factos que indiciem a sonegação de bens ou o desvanecimento dos mesmos justificam a admissibilidade do arresto em ordem a conservar o património necessário para a satisfação da dívida exequenda e acrescidos com sucesso. O legislador estabeleceu uma presunção nos mesmos moldes da que já foi abordada neste apartado - art.º 214.º n.º 2 do CPPT.

Note-se ainda que, no art.º 214.º do CPPT, não existe qualquer referência relacionada com a liquidação do tributo ou com o tributo em fase de liquidação. A justificação para tal omissão prende-se com a existência de um processo de execução fiscal instaurado num momento anterior ao pedido do credor tributário. Como é sabido, a obrigação tributária para ser coercivamente executada necessita de ser certa, líquida e exigível, sendo que a reunião destas três características – que ocorre com o ato de liquidação - permite à Administração Tributária obter um título executivo válido (a chamada prerrogativa de “autotitulação”) e promover o respetivo processo coativo. Portanto, nesta fase, a dívida exequenda já se presume liquidada.

Após a análise dos pressupostos que justificam a admissão do arresto, não menos importante é a questão do ónus da prova acerca dos mesmos. Nos termos do art.º 136.º n.º 4 do CPPT, o representante da Fazenda Pública deve alegar os factos que demonstrem o tributo ou a sua provável

existência (*fumus boni iuris*) e os fundamentos do receio de diminuição de garantias de cobrança dos créditos tributários (*periculum in mora*) e, ainda, relacionar os bens que devem ser arrestados⁵⁷⁵. Todavia, nas hipóteses previstas no art.º 136.º n.º 5 e no art.º 214.º n.º 2 ambos do CPPT em que operam as presunções já discutidas, cabe ao devedor tributário ou a outros obrigados tributários ilidir a presunção, através da demonstração de que o facto presumido não é verdadeiro. Saliente-se ainda que uma das características do processo cautelar é a sumariedade, isto significa que o juiz deve efetuar um juízo perfunctório ou uma cognição sumária acerca da situação jurídica que se pretende acautelar, ou seja, não necessita de ter a certeza de que o crédito tributário existe e que existe um perigo de dissipação ou ocultação patrimonial. Compreende-se que assim seja, pois, o processo cautelar quer-se simples e rápido, sob pena de não se salvaguardar o efeito útil da ação executiva.

Se compararmos os requisitos previstos no CPC para o decretamento do arresto no contexto da jurisdição comum com os pressupostos legais em matéria tributária verificamos que o decretamento do arresto no contexto do processo civil mostra-se mais difícil uma vez que os requisitos legais são mais exigentes, ao contrário do que ocorre em matéria tributária. Nos termos do CPC, para o decretamento do arresto é necessário fazer prova sumária de dois pressupostos cumulativos: a probabilidade de existência de um crédito e o justo receio de perda da garantia patrimonial [sublinhado nosso]⁵⁷⁶. Como vimos, no domínio tributário o arresto pode ser decretado se se constatar que, verificando-se o *fumus boni iuris*, existe um fundado receio de diminuição da garantia patrimonial do crédito tributário [sublinhado nosso]. Concordamos com Margarida Vilaça quando afirma:

“O artigo 391.º, do CPC, dispõe que o credor que tenha justificado “receio de perder” a garantia patrimonial do seu crédito pode requerer o arresto de bens do devedor. Comparando a redação da alínea a) do n.º 1 do artigo 136.º, do CPPT, com este artigo, similar, do CPC, verificamos que o decretamento do arresto, no domínio tributário, é mais fácil, pois que, enquanto no contencioso civil é necessária a alegação e prova do risco de “perda”, aqui, basta a verificação do risco de “diminuição” da garantia”⁵⁷⁷. Sendo uma quantia afeta à satisfação das necessidades financeiras do Estado ou de outras entidades públicas, compreende-se que a lei não seja tão exigente no que respeita aos requisitos necessários ao decretamento do arresto.

⁵⁷⁵ Isto porque o arresto não incide sobre todos os bens e direitos do respetivo destinatário, mas apenas sobre aqueles que permitam a satisfação da dívida exequenda e acrescidos. Além do princípio da proibição do excesso que vincula todos os órgãos e agentes do poder público, também o princípio da colaboração processual e o princípio da economia de atos preside à obrigatoriedade de relacionar os bens que impende sobre o credor tributário.

⁵⁷⁶ A apreciação jurisdicional destas circunstâncias deve reportar-se à data em que o arresto é pedido e decretado, sob pena de a medida cautelar ser injustificada. Cfr. Gonçalves, Marco Filipe Carvalho, *Providências*, cit., pp. 220 e ss.

⁵⁷⁷ Cfr. Vilaça, Margarida Inês de Araújo Martins, *Medidas Cautelares Tributárias*, Universidade do Minho - Dissertação de Mestrado, Braga, 2014, p. 118.

6.2.2. Tramitação

O juiz não ordena o arresto sem a prévia existência de uma série de atos instrumentais, predeterminados na lei, em relação ao ato decisório final – o decretamento do arresto. Este apartado tratará precisamente o caminho que a Administração tributária deverá percorrer para obter o arresto. Nos termos do art.º 139.º do CPPT, ao «*regime do arresto aplica-se o disposto no Código de Processo Civil em tudo o que não for especialmente regulado nesta secção*». Estamos perante uma norma remissiva, pelo que o processo adequado a obter esta providência cautelar de natureza conservatória encontra-se essencialmente regulado nos art.ºs 391.º a 396.º do CPC e ainda pelas regras aplicáveis ao procedimento cautelar comum nele previstas (art.ºs 362.º a 376.º do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT), atenta a inexistência de um regime próprio na legislação processual tributária. Por exemplo, para efeitos da determinação do valor da causa, deve aplicar-se o art.º 304.º n.º 3 al. e) do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPC, o que significa que o processo de arresto tem o valor correspondente ao do crédito que se visa acautelar.

O processo de arresto tem início no momento em que o requerente (credor tributário) apresenta uma petição no tribunal tributário de 1ª instância da área do domicílio ou sede do executado (art.º 365.º n.º1 do CPC *ex vi* art.º 139.º do CPPT), sendo que, nesse articulado, o mesmo deve alegar os factos que demonstrem o tributo ou a sua provável existência⁵⁷⁸, o fundado receio de diminuição da garantia patrimonial dos créditos tributários e, ainda, relacionar os bens ou direitos que pretende ver arrestados. Relativamente a esta matéria saliente-se que não basta alegar factos, uma vez que é necessário fazer prova sumária dos mesmos⁵⁷⁹, pelo que a Administração tributária deve juntar os elementos probatórios que ajuizar relevantes e juntar ou requerer a produção de prova⁵⁸⁰ (art.º 293.º do CPC *ex vi* art.º 139.º do CPPT). Não obstante o processo cautelar se configurar como um meio processual dependente do processo de execução fiscal, sendo tal relação de dependência confirmada pelo facto de o processo cautelar de arresto poder ser instaurado como preliminar ou como incidente daquele, o julgamento da matéria de facto bem como a decisão final proferida no procedimento cautelar não têm qualquer influência sobre os termos em que a ação principal – leia-se execução fiscal – se materializa⁵⁸¹.

⁵⁷⁸ Sendo o arresto instaurado durante o processo de execução fiscal, não é necessário a alegação da existência do crédito, pelos motivos já explicitados.

⁵⁷⁹ Salvo nos casos em que existe uma presunção a favor da administração tributária, em que esta deverá apenas alegar e demonstrar que não foi cumprida no prazo legal uma dívida de IVA ou uma prestação tributária relativa a retenções na fonte, carecendo de demonstrar o requisito previsto na alínea a) do art.º 136.º do CPPT.

⁵⁸⁰ Neste âmbito existe um limite à apresentação de testemunhas (são admitidas até 5), nos termos do art.º 294.º do CPC, o que se compreende, pois, quer-se um processo acelerado e simples.

⁵⁸¹ A este propósito v. art.º 383.º do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT. Cfr. acórdão do TCAS, proc. 04668/1, de 07/04/2011.

No que diz respeito à necessidade de o requerente indicar os bens que pretende ver arrestados, a jurisprudência tem entendido que o requerente pode solicitar o arresto de outros bens do devedor tributário, ainda que este tenha sido decretado, se ficar demonstrado que os bens arrestados não são suficientes para garantir o crédito tributário ou a falta dos mesmos. A nomeação de novos bens inscrevem-se no mesmo processo de arresto não sendo necessário invocar e provar novamente os requisitos legais de que depende o seu decretamento. Deve-se entender que, nestas circunstâncias, verifica-se um reforço ou a substituição dos bens arrestados, sendo de salientar que ao arresto são aplicáveis as disposições legais relativas à penhora com as necessárias adaptações e desde que não haja norma especial, o que significa que, se podem ser penhorados novos bens nos termos dos art.ºs 217.º do CPPT e 751.º n.º 5 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT sem necessidade de um novo processo de execução fiscal, o mesmo se aplica ao arresto, não sendo necessário instaurar novo processo⁵⁸².

O CPTA prevê a necessidade de o juiz proferir despacho liminar após a conclusão do processo ao juiz, sendo que este pode rejeitar liminarmente o requerimento se se verificar a existência de vícios formais, a manifesta falta de legitimidade do requerente ou da entidade requerida, a clara falta de fundamento da pretensão formulada, a patente desnecessidade da tutela cautelar ou a manifesta ausência dos pressupostos processuais da ação principal – art.º 116.º n.ºs 1 e 2 do CPPT *ex vi* art.º 2.º do CPPT. Perante o indeferimento liminar da petição, é possível instaurar novo processo cautelar com base num novo requerimento corrigido dos defeitos formais ou materiais apontados pelo Tribunal.

De seguida, o processo segue para produção de prova determinada pelo juiz (art.º 295.º do CPC *ex vi* art.º 139.º do CPPT). O aplicador normativo examina as provas e ouve o requerente, se este o solicitar ou o juiz ordenar, e prossegue imediatamente ao proferimento, por escrito, da decisão final (art.º 295.º do CPC *ex vi* art.º 139.º do CPPT)⁵⁸³. Como se vê, trata-se de uma tramitação simples e rápida que culmina num ato decisório judicial, em que se reconhece com base num juízo de cognição sumário – o que implica uma menor exigência ao nível de fundamentação desse ato - o preenchimento ou não dos requisitos legais.

O decretamento do arresto é realizado sem audiência do requerido (ou do devedor tributário), nos termos do art.º 393.º n.º1 do CPC *ex vi* art.º 139.º do CPPT. Nestes termos o exercício do contraditório por parte do devedor tributário só ocorre numa fase posterior, quando o devedor se

⁵⁸² V. acórdão do STA, proc. n.º 0832/15, de 05/08/2015.

⁵⁸³ É possível verificar-se o indeferimento liminar da petição (art.º 186.º do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT), no contexto do processo cautelar. O STA tem entendido que “o indeferimento liminar deve ser cautelosamente decretado justificando-se, nomeadamente, em casos em que a continuação do processo constitua manifesto desperdício da atividade judicial, o que não se verifica no caso em que a julgada contradição entre o pedido e a causa de pedir respeita apenas à devedora originária e mesmo nesse caso pode ser interpretado como destinando-se a fundamentar o pedido de arresto relativo aos bens do responsável subsidiário. Deste modo, haverá que julgar não verificada a ineptidão da petição inicial de arresto, impondo-se a baixa dos autos ao tribunal “a quo” para que, uma vez fixados os factos relevantes (que ainda o não foram), decida do mérito do arresto requerido, se a tal não obstar outro motivo”. Para maiores desenvolvimentos, v acórdão do STA, proc. n.º 0126/11, de 10-03-2011.

encontra privado do gozo dos bens ou direitos objeto de arresto. Para esse efeito, o sujeito passivo deve ser notificado⁵⁸⁴ da decisão que ordenou a respetiva providência.

A notificação é um ato comunicativo fundamental porque o requerido toma conhecimento da realização do arresto e dos motivos que levaram ao seu decretamento. A partir desta, o devedor tributário ou o obrigado tributário pode assumir uma de três posições:

- a) não apresenta qualquer forma de reação, conformando-se com a diligência ordenada;
- b) deduz oposição;
- c) interpõe recurso.

A escolha do meio processual adequado de reação ao arresto não depende de uma mera preferência do requerido. Na verdade, o critério para a interposição de um meio jurisdicional e não do outro depende dos concretos fundamentos que se pretende alegar, tendo em vista o afastamento do ordenamento jurídico da decisão que ordenou o arresto. O requerido deve interpor recurso da decisão de decretamento do arresto quando pretender questionar a matéria de facto fixada pelo juiz que decretou o arresto ou sempre que suscitar a existência de uma errada aplicação do direito aos factos considerados pela decisão do respetivo processo cautelar (art.º 372.º n.º1 al. a) do CPC *ex vi* art.º 139.º do CPPT). Diferentemente, o contribuinte deve deduzir oposição quando pretenda alegar factos ou juntar novos meios de prova que não foram examinados pelo tribunal e que possam afastar os fundamentos da providência ou determinem a sua redução (art.º 372.º n.º1 al. b) do CPC *ex vi* art.º 139.º do CPPT). Nesta linha, o TCA, no contexto do proc. n.º 04809/11 de 07/06/2011, afirmou: *“Mais se dirá que, optando o requerido pela oposição, não pode pôr em causa a matéria de facto anteriormente consignada nos autos nem a aplicação do direito a esses factos feita pela decisão que decretou o arresto (o que poderia fazer em sede de recurso dessa decisão). Antes pode, apenas, alegar novos factos, apresentar meios de prova ainda não tidos em conta e requerer a realização de outras diligências probatórias, para além das já efetuadas, com vista a demonstrar que não se verificam os fundamentos da providência ou que esta deve ser reduzida. Nos casos de arresto requerido antes de ser instaurada a execução, os únicos factos relevantes a alegar em sede de oposição serão os que permitam a conclusão, diversa da constante da decisão que decretou a providência, de que não se*

⁵⁸⁴ Tal notificação deve ser feita nos termos da citação regulada no CPC, de acordo com o art.º 366.º n.º 6 do CPC *ex vi* art.º 139.º do CPPT. Pelo que não é aplicável, nesta matéria, o disposto para as citações em processo de execução fiscal. Segundo a jurisprudência: *“Como ao regime do arresto se aplica o disposto no Código de Processo Civil em tudo o que não for especialmente regulado nesta secção e visto que, por força do disposto no n.º 6 do artigo 385.º do CPC, quando o requerido não for ouvido e a providência vier a ser decretada, só após a sua realização é notificado da decisão que a ordenou, aplicando-se à notificação o preceituado quanto à citação no CPC. Como na secção do CPPT atinente ao aresto nada se diz sobre a forma de notificar ou citar o arrestado, impõe-se concluir pela aplicabilidade ao caso do disposto no CPC e não do disposto no artigo 192 do CPPT, uma vez que este se refere apenas a citação em processo de execução fiscal. Assim, o M.º Juiz, produzidas as provas, não tinha mais que proferir decisão a manter, a reduzir ou a revogar a providência, decisão essa que constituirá complemento e parte integrante da que inicialmente foi proferida, tudo em conformidade com o disposto no art.º 388.º n.º 2 do CPC. Logo, não tinha o oponente que ser notificado para apresentar alegações sobre a matéria de facto nos termos do art.º 120.º do CPPT, que se refere à tramitação do processo de impugnação judicial, não se cometendo a nulidade do processual assacada à sentença”*. Cfr. acórdão do TCAS, proc. n.º 02077/07, de 30/10/2007.

justifica o fundado receio da diminuição das garantias de cobrança dos créditos tributários já liquidados ou em fase de liquidação (assim levando à revogação da decisão que ordenou o arresto), e os que permitam concluir que os bens apreendidos excedem as necessidades de garantia (o que determinará a redução de bens apreendidos) ”.

Assim, o arrestado não deve instaurar um processo de impugnação judicial nos termos do art.º 144.º do CPPT, na medida em que esta forma processual destina-se a reagir contra medidas cautelares adotadas pela Administração tributária, que não carecem, portanto, de autorização judicial⁵⁸⁵.

No caso de o arresto requerido pelo credor tributário visar a tutela de dívida tributária da responsabilidade exclusiva de um dos cônjuges e perante a verificação de arresto de um bem comum do casal, a jurisprudência entende que o cônjuge do arrestado tem legitimidade ativa para deduzir embargos de terceiro nos termos do art.º 237.º do CPPT. Além do mais, considera a jurisprudência que o cônjuge do arrestado não tem de ser citado no processo cautelar para que o arresto possa ser validamente decretado pois, quanto a este aspeto, não se justifica aplicar o regime previsto para a penhora, uma vez que *“o arresto constitui um procedimento de natureza puramente cautelar ou preventivo em direção à futura penhora, que esgota os seus efeitos na indisponibilidade dos bens sobre que incide, podendo acontecer que nem tenha seguimento qualquer ação executiva nem venha a ocorrer a penhora ”*. Nesta linha conclui o STA: *“antes da conversão do arresto em penhora na execução fiscal não se justifica essa citação do cônjuge, por não ser possível fazer funcionar o mecanismo da separação de bens comuns do casal, já que nada há a partilhar na fase da providência cautelar que antecede a ação executiva, que até pode nem vir a ter lugar. A citação do cônjuge prevista no artigo 220.º do CPPT (e também no artigo 825.º do CPC) é exclusiva do processo executivo, pelo que só quando o arresto é convertido em penhora, nos termos do artigo 846.º do CPC, é que o cônjuge do executado deve ser citado para, então, requerer a separação de bens, sendo esta a única maneira de não se frustrar o direito à salvaguarda do seu património ”*⁵⁸⁶.

Nesta sede pode colocar-se um problema: o Ministério Público deve exercer o direito de vista no contexto do processo cautelar de arresto. Como é sabido, nos termos do art.º 14.º n.º 2 do CPPT, o *«Ministério Público será sempre ouvido nos processos judiciais antes de ser proferida a decisão final, nos termos deste Código »*. Apesar de o regime do arresto se encontrar regulado em grande medida no CPC, tal facto não impede a inserção do correspondente processo cautelar no domínio da jurisdição tributária – o que significa que o arresto é decretado na sequência da instauração e desenvolvimento de um meio processual tributário (art.º 97.º n.º 1 al. i) do CPPT). Não obstante o exposto, tendemos a

⁵⁸⁵ V. acórdão do STA, proc. n.º 01284/03, de 16-07-2003.

⁵⁸⁶ V. acórdão do STA, proc. n.º 0136/11, de 17-03-2011. Cfr. acórdão do STA, proc. n.º 056/11, de 24-02-2011.

favorecer a tese de que a lei não impõe a audição do Ministério Público antes de ser proferida a decisão jurisdicional relativa ao deferimento ou indeferimento da providência cautelar de arresto. Porém, uma vez notificado o requerido da decisão que ordenou o arresto e apresentada oposição ou recurso da mesma, entendemos que o Ministério Público deve ser ouvido antes de ser proferida a sentença ou acórdão. A razão pela qual sustentamos esta posição doutrinal prende-se com a urgência associada ao processo cautelar de arresto, uma vez que, nos termos do art.º 363.º n.º 2 do CPC (*ex vi* art.º 139.º do CPPT), o arresto deve ser decidido em 1.ª instância no prazo de 15 dias (dado que o requerido não é ouvido antes do deferimento da providência). Por outro lado, nos termos do art.º 139.º do CPPT, os termos e atos a promover no processo cautelar de arresto estão fundamentalmente previstos no CPC, salvo se o disposto na secção II, inserida no capítulo III do Título III do CPPT, regule em termos diversos, pelo que o legislador democrático nos revela que pretendeu agilizar o respetivo meio processual tributário. Além do mais, servindo o arresto como um meio preventivo para evitar a diminuição da garantia patrimonial do crédito tributário, perante circunstâncias objetivas que revelam uma atitude de ocultação ou dissipação patrimonial por parte do devedor tributário, parece-nos que uma interpretação teleológica das normas referidas tende a privilegiar a nossa posição doutrinal - no sentido de que antes do decretamento do arresto não deve ser ouvido o Ministério Público -, que permite privilegiar as características de celeridade, eficácia e urgência da medida cautelar de arresto. No que concerne ao direito de vista do Ministério Público, note-se que os fins do procedimento e processo cautelar não ficam prejudicados com o exercício efetivo do mesmo na sequência da oposição (e antes de proferida decisão jurisdicional) ou em sede de recurso, no momento apropriado nos termos legais, pois a medida cautelar continua a produzir os seus efeitos jurídicos na ordem jurídica e o crédito tributário encontra-se acautelado.

Chegados a este momento, deve ter-se em conta dois aspetos jurídicos que reclamam a aplicação subsidiária do CPC no processo tributário. O primeiro deles relaciona-se com o facto de o representante da Fazenda Pública poder requerer o arresto do bem transmitido pelo devedor tributário a um terceiro. Neste caso, ainda que o bem tenha sido transferido para a esfera jurídica do terceiro, a Administração tributária pode promover o arresto desse bem, junto do tribunal, desde que tenha deduzido uma impugnação pauliana julgada procedente ou, ainda que não o tenha feito, invoque e prove (sumariamente) os factos que mostrem a provável procedência dessa ação judicial (art.º 392.º n.º2 do CPC *ex vi* art.º 139.º do CPPT). O segundo aspeto jurídico traduz-se na possibilidade de o arresto ser alargado a outros bens do contribuinte ou obrigado tributário, quando os bens apreendidos sejam insuficientes para garantir a futura arrecadação do crédito tributário (art.º 751.º n.º 5 al. b) do

CPC, com as devidas adaptações, *ex vi* art.º 139.º do CPPT). Tal é possível uma vez que ao arresto são aplicáveis as disposições reguladoras da penhora, no que não seja incompatível com as regras especificamente previstas para aquele (art.º 391.º n.º 1 do CPC *ex vi* art.º 139.º CPPT).

6.3. Arrolamento

6.3.1. Noção e pressupostos

O arrolamento⁵⁸⁷, no contexto tributário, é uma providência cautelar de índole jurisdicional, decretada a pedido da Administração tributária, que tem por finalidade obstar ao extravio ou dissipação de bens ou documentos conexos com obrigações tributárias. Estamos perante um instrumento cautelar com uma função conservatória pois não se visa antecipar o efeito jurídico que se pretende obter com uma decisão a proferir, mas sim conservar um determinado estado de coisas que se revela importante do ponto de vista do correto apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos. Assim, o arrolamento materializa-se “*na descrição, avaliação e depósito de bens e documentos, com o objetivo de os conservar*”⁵⁸⁸. Segundo Marco Gonçalves, o arrolamento traduz-se numa “*providência cautelar de garantia ou de natureza conservatória, que tanto pode ser utilizada quando seja necessário “assegurar a manutenção de certos bens litigiosos” enquanto subsistir a discussão sobre a titularidade do direito desses bens na ação principal, como quando esteja em causa a necessidade de “garantir a persistência de documentos para provar a titularidade do direito*”⁵⁸⁹.

Nos termos do art.º 135.º n.º al. b) do CPPT, o arrolamento é admitido no processo judicial tributário⁵⁹⁰. No que toca aos pressupostos para o seu decretamento, importa ter presente que a Administração tributária deve demonstrar (sumariamente) o designado *fumus boni iuris*, isto é, a provável existência de um direito relativo aos bens (móveis ou imóveis) ou documentos que se pretendem arrolar⁵⁹¹. Nesta medida, “*para que o arrolamento possa ser admitido, torna-se necessário que o requerente alegue e faça prova sumária da titularidade de um direito sobre os bens ou documentos que pretende arrolar, ou seja, exige-se que o requerente demonstre um interesse jurídico relevante na conservação desses mesmos bens ou documentos (art.º 405.º n.º 1)*”⁵⁹². Por outro lado, tem de haver um fundado receio de perda, extravio ou dissipação de bens ou documentos conexos

⁵⁸⁷ Art.º 51.º n.º 1 da LGT.

⁵⁸⁸ Rocha, Joaquim Freitas, op. cit. p.433.

⁵⁸⁹ Cfr. Gonçalves, Marco Filipe Carvalho, *Providências ...*, cit. p. 250.

⁵⁹⁰ Durante o procedimento de inspeção tributária a Administração tributária pode requerer o arrolamento, de acordo com o art.º 31.º do RCPITA.

⁵⁹¹ Nas palavras do art.º 31.º n.º 3 al. a) do RCPITA.

⁵⁹² V. Gonçalves, Marco Filipe Carvalho, *Providências ...*, cit. p. 251.

com obrigações tributárias. Cabe à Fazenda Pública alegar e provar, ainda que perfunctoriamente, os factos objetivos em que se consubstancia o referido fundado receio.

O representante da Fazenda Pública deve instaurar o processo cautelar no tribunal tributário de 1ª instância da área da sede, domicílio ou estabelecimento estável do sujeito passivo, segundo o disposto no art.º 141.º do CPPT.

O regime do arrolamento encontra-se, em larga medida, no CPC, por remissão do art.º 142.º do CPPT.

6.3.2. Tramitação

O representante da Fazenda Pública deve apresentar um requerimento junto do tribunal competente, no qual alega e efetua a prova sumária dos factos constitutivos de que depende a procedência do processo cautelar, juntando os respetivos meios probatórios (art.º 293.º do CPC *ex vi* art.º 365.º n.º 3 do mesmo código). Feita a apresentação do requerimento, este será remetido ao juiz para apreciação liminar nos termos do art.º 226.º n.º 4 al. b) do CPC, sendo neste momento que o juiz decide acerca da audiência do requerido. No caso afirmativo, o sujeito passivo deve ser citado para deduzir oposição⁵⁹³, podendo exercer o contraditório no prazo de 10 dias (impugnando os factos levados ao processo, apresentando as suas exceções materiais e juntando os respetivos meios probatórios), de acordo com o art.º 293.º do CPC *ex vi* art.º 142.º do CPPT. No entanto, a lei confere ao juiz a possibilidade de dispensar a audiência do requerido, de acordo com o seu prudente arbitrio, se entender que essa audiência cause sério risco para o fim ou eficácia da providência (art.º 366.º n.º 1 do CPC).

De seguida, o juiz ordena a produção de prova se entender que é necessária e decreta a providência caso julgue que, sem o arrolamento, o interesse da Fazenda Pública corre um sério risco – art.º 405.º do CPC *ex vi* art.º 142.º do CPPT. Sendo deferida a providência cautelar, o julgador deve ainda nomear um depositário e um avaliador que ficam dispensados do juramento.

Tratando-se de bens arrolados, é preciso que haja uma descrição, avaliação e depósito dos bens e que seja lavrado um auto que deve ser assinado pelo funcionário da Administração tributária, pelo depositário e pelo possuidor dos bens, se assistir, devendo intervir 2 testemunhas quando não for assinado por este último. O possuidor ou detentor dos bens assiste às diligências sempre que esteja no local ou seja possível chamá-lo e queira assistir, podendo ainda ser acompanhado por mandatário

⁵⁹³ Citação essa que é regulado pelo CPC e não pelo CPPT. A dilação a ser concedida ao requerido, se preenchido o pressuposto fático previsto no art.º 245.º do CPC, não pode exceder os 10 dias – art.º 366.º n.º 3 do CPC. Quando não seja possível a citação pessoal do visado, o juiz deve dispensar a audiência do requerido.

judicial. Em relação aos documentos, procede-se da mesma forma, sem qualquer necessidade de avaliação⁵⁹⁴.

O depositário deve ser, por regra, o próprio detentor ou possuidor dos bens arrestados, a não ser que haja um manifesto inconveniente em que lhe sejam entregues.

Havendo manifesta urgência no arrolamento e não seja possível efetuá-lo imediatamente ou concluí-lo no dia em que foi iniciado, o funcionário da Administração tributária poderá impor selos nas portas das casas ou nos móveis em que estejam os objetos sujeitos a extravio, adotando-se as necessárias providências para a sua segurança e continuando-se a diligência no dia que for designado. No que respeita a documentos, papéis ou valores de que não seja necessário fazer uso e que não sofram deterioração por estarem fechados são, depois de arrolados, encerrados em caixas lacradas com selo, que devem ser depositados na Caixa Geral de Depósitos (art.º 407.º do CPC *ex vi* art.º 142.º do CPPT).

Nas palavras de Francisco de Almeida, do “ *arrolamento resulta a indisponibilidade jurídica dos bens, efeito esse que subsistirá até que lhes seja dado o destino devido no processo [ou procedimento] de que seja dependência. O descaminho ou destruição dos bens arrolados integra mesmo o crime previsto e punido pelo art. 355.º, enquanto a quebra de selos é prevista e punida nos termos do artigo 356.º, ambos do CP* ”⁵⁹⁵.

7. Sentença

7.1. Enquadramento do tema

A sentença constitui um ato de carácter jurídico-público⁵⁹⁶, praticado por um órgão jurisdicional, que contém a afirmação da vontade da lei a um caso concreto. É um ato jurídico na medida em que o ordenamento positivo define as condições necessárias para que possa produzir efeitos validamente e restaurar a paz jurídica e social de modo definitivo. Por sua vez, a sentença é um ato público pois a entidade que a elabora é um Tribunal, que constitui um órgão de soberania legitimado pela Constituição, cujas decisões são vinculativas para todas as entidades públicas e privadas, prevalecendo sobre as decisões de quaisquer outras autoridades (art.º 205.º n.º 2 da CRP). Uma vez que os tribunais apenas estão sujeitos à lei (art.º 203.º da CRP), a sentença reflete a vontade do bloco de

⁵⁹⁴ Art.º 406.º do CPC *ex vi* art.º 142.º do CPPT.

⁵⁹⁵ Almeida, Francisco Manuel Lucas Ferreira de Almeida, *Direito Processual Civil, Volume I*, Almedina, 2.ª Edição, 2018, p. 263.

⁵⁹⁶ V. Almeida, Francisco Manuel Lucas Ferreira, *Direito Processual Civil, Volume II*, cit., p. 399.

juridicidade ou legalidade que conforma a situação ou realidade litigiosa, sendo correto afirmar que o juiz se limita a aplicar o Direito aos factos que são apurados no contexto de um processo.

A sentença constitui uma decisão jurisdicional final no sentido em que é proferida na sequência da realização de um conjunto de atos preordenados por lei, que se encontram numa relação de instrumentalidade face àquela – tais atos instrumentais da decisão jurisdicional final inserem-se no quadro de um processo⁵⁹⁷. No processo civil, a sentença⁵⁹⁸ é geralmente proferida dentro do prazo de 30 dias após a realização da audiência final (art.º 607.º n.º 1 do CPC), no âmbito da qual é discutida a matéria de facto e matéria de direito e podem ser realizadas diligências probatórias. No específico domínio do processo tributário, a sentença é proferida após vista ao Ministério Público, sendo que, ao contrário do que sucede no Direito processual civil, o formalismo do processo de impugnação judicial, tal como é juridicamente estruturado nos art.ºs 102.º e ss do CPPT, não compreende a existência de uma audiência final. Interessa-nos, neste momento, a consideração das sentenças materiais, isto é, aquelas que visam conhecer o mérito da causa, excluindo-se as sentenças formais (por exemplo, as de absolvição da instância por falta de pressupostos processuais), quer as que decidem meros incidentes processuais.

As sentenças podem ser agrupadas em três espécies, tendo em atenção o seu fim: (i) sentenças declarativas ou de simples apreciação (as que visam a declaração de existência ou inexistência de um direito ou de um facto - art.º 10.º n.º 3 al. a) do CPC -, “*caracterizando-se por não implicarem, por si, a alteração de relações jurídicas substantivas*”⁵⁹⁹); (ii) sentenças condenatórias (as que “*estabelecem o dever de prestação de um facto, positivo ou negativo, de uma coisa ou de uma quantia, pressupondo o respetivo direito do demandante*”⁶⁰⁰ - art.º 10.º n.º 3 al. b) do CPC); (iii) as sentenças constitutivas (aquelas que “*produzem ou autorizam uma alteração na ordem jurídica existente, criando, modificando ou extinguindo uma relação ou situação jurídica*”⁶⁰¹ - art.º 10.º n.º 3 al. c) do CPC).

Não obstante poderem as sentenças ser reconduzidas a estas distintas espécies de ações, a verdade é que, no processo tributário, existem especificidades que devem ser referidas.

No processo de impugnação judicial, a sentença (constitutiva) pode determinar a anulação de um concreto ato tributário com efeitos retroativos, decorrendo da mesma deveres para a Administração

⁵⁹⁷ Cabe realçar que o processo de execução fiscal (bem como em qualquer ação executiva) não termina com a prolação de uma sentença ou acórdão, uma vez que neste tipo de processo se visa obter a reparação efetiva do direito ou norma jurídica violada, através da adoção das providências necessárias nos termos legais.

⁵⁹⁸ Nos termos do art.º 152.º n.º 2 do CPC: «Diz-se «sentença» o ato pelo qual o juiz decide a causa principal ou algum incidente que apresente a estrutura de uma causa».

⁵⁹⁹ Andrade, José Carlos Vieira, *A Justiça Administrativa, Lições*, Almedina, 16.ª Edição, 2018, pp. 358 e ss.

⁶⁰⁰ *Idem*.

⁶⁰¹ *Idem*.

tributária - v.g. o restabelecimento da legalidade, o pagamento de juros indemnizatórios. Quando o tribunal declara a nulidade de um ato tributário (sentença declarativa ou de simples apreciação), na sequência de um processo impugnatório desencadeado pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária, geram-se obrigações para a Administração tributária, nomeadamente o restabelecimento da legalidade ou o pagamento de juros indemnizatórios⁶⁰². Por outro lado, no âmbito de uma ação condenatória (art.ºs 66.º e ss do CPTA *ex vi* art.º 2.º do CPPT), a condenação pode implicar a intimação de uma entidade pública a adotar ou a abster-se de um determinado comportamento (art.º 147.º do CPPT, art.ºs 104.º e ss).

Uma vez que o CPC constitui um diploma normativo subsidiário ao dispor dos agentes aplicadores do direito, quando se constate a existência de uma lacuna na legislação processual tributária, importa analisar quais as concretas normas jurídicas previstas no CPC que conformam os aspetos relacionados com a prolação de uma sentença válida e eficaz no domínio do direito processual tributário. Todavia, saliente-se que a integração analógica das regras contidas no Direito subsidiário carecem muitas vezes de adaptações para que seja garantida a coerência do sistema jurídico e a plena harmonização das prescrições oriundas de um distinto ramo jurídico com os princípios e as regras da área normativa que carece de ser integrada – no nosso caso, o Direito processual tributário. O CPPT contém normas específicas aplicáveis que conforma a conduta do julgador no momento em que profere a sentença. A leitura de algumas destas regras, permite-nos concluir que a análise do disposto na legislação subsidiária, em particular o CPC, revela-se de alguma utilidade na medida em que potencia a compreensão clara e coerente de certos aspetos jurídicos relacionados com a sentença.

7.2. Fundamentação da sentença

De acordo com o art.º 123.º do CPPT, a «*sentença identificará os interessados e os factos objeto de litígio, sintetizará a pretensão do impugnante e respetivos fundamentos, bem como a posição do representante da Fazenda Pública e do Ministério Público, e fixará as questões que ao tribunal cumpre solucionar*» (n.º 1)⁶⁰³. Além destas menções, o legislador tributário exige que o juiz discrimine a matéria provada da não provada, *fundamentando* as suas decisões (n.º 2)⁶⁰⁴.

⁶⁰² «A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei». V. art.º 100.º da LGT.

⁶⁰³ A redação do art.º 123.º n.º 1 do CPPT é muito próxima da formulação legislativa contida no art.º 607.º n.º 2 do CPC, embora é mais exigente na medida em que exige ainda que se realize uma síntese acerca da pretensão do impugnante e dos respetivos fundamentos bem como a posição do representante da Fazenda Pública e do Ministério Público.

⁶⁰⁴ V. art.º 94.º n.ºs 2 e 3 do CPTA.

Tendo em consideração o propósito deste trabalho, cabe densificar o que verdadeiramente o CPPT prescreve quando se refere ao dever de fundamentação das decisões jurisdicionais. Naturalmente, que a correta delimitação deste dever que impende sobre o tribunal pressupõe a análise do disposto no CPC, enquanto direito subsidiário, pois neste se encontra um regime jurídico mais completo acerca desta problemática.

Em primeiro lugar, o dever de fundamentação das decisões judiciais encontra-se constitucionalmente previsto no art.º 205.º n.º 1 da CRP⁶⁰⁵, pelo que o legislador ordinário está limitado no seu poder de conformação normativo, não sendo juridicamente sustentável o afastamento por via legislativa ou regulamentar do dever de fundamentação das decisões judiciais ou a existência de um défice de concretização normativo do dever de fundamentação, na medida em que do art.º 205.º n.º 1 da CRP deriva uma imposição legiferante, cujo destinatário é o legislador democrático. Nesta linha, o art.º 154.º do CPC estabelece que as *«decisões proferidas sobre qualquer pedido controvertido ou sobre alguma dúvida suscitada no processo são sempre fundamentadas»* (n.º1), sendo que a *«justificação não pode consistir na simples adesão aos fundamentos alegados no requerimento ou na oposição, salvo quando, tratando-se de despacho interlocutório, a contraparte não tenha apresentado oposição ao pedido e o caso seja de manifesta simplicidade»* (n.º2). Esta norma jurídica é aplicável ao processo tributário a título subsidiário (art.º 2.º al. e) do CPPT), pelo que não é correto pensar-se que apenas as sentenças devem ser fundamentadas, no quadro da jurisdição tributária, pois os despachos judiciais em sede dos quais se resolvem questões ou dúvidas suscitadas no processo carecem de ser devidamente motivadas, o que se revela fundamental para assegurar uma verdadeira participação dos sujeitos processuais principais na formação da decisão jurisdicional ou em termos de poderem influenciar o desfecho do processo. Note-se ainda que, no que respeita ao dever de fundamentação das decisões judiciais, a motivação do respetivo ato decisório não deve ser efetuada através da *simples adesão* ou mera remissão para os fundamentos que constam de um qualquer documento processual (como petições, requerimentos, oposições, etc.) apresentado em momento anterior ao da prolação da decisão judicial, devendo considerar-se nula a sentença quando assim sucede (art.º 125.º n.º 1 do CPPT). É este o sentido normativo que se deve extrair, com as necessárias adaptações, do art.º 154.º n.º 2 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT e, sobretudo, do art.º 205.º n.º 1 da Lei Fundamental. Apesar de se referir às sentenças administrativas (sendo certo que o mesmo vale para as sentenças em matéria tributária), Vieira de Andrade afirma:

⁶⁰⁵ «As decisões dos tribunais que não sejam de mero expediente são fundamentadas na forma prevista na lei».

“As sentenças administrativas também carecem de fundamentação contextual, que há-de discriminar as razões de facto e de direito da decisão (art.º 205.º n.º 1 da CRP).

Na exposição dos fundamentos, a sentença deve discriminar os factos que julga provados e não provados, analisando criticamente as provas, proceder à indicação, interpretação e aplicação das normas jurídicas correspondentes” ⁶⁰⁶.

Por seu turno, do art.º 607.º n.ºs 3 e 4 do CPC pode-se retirar a seguinte conclusão: o julgador deve especificar os factos provados e os factos não provados, cujo julgamento resulta da análise crítica das provas, sendo que este exame objetivo e racional tem de ser evidenciado na sentença⁶⁰⁷. Por isso, o juiz deve indicar na sentença as razões determinantes do seu juízo decisório em matéria de facto, que o levou a considerar certos factos como provados ou não provados. Por exemplo, o aplicador normativo tem de referir expressamente a razão pela qual considerou que os factos relatados por uma determinada testemunha são fiáveis e os factos expostos por outra testemunha não se mostram verdadeiros, o tribunal deve indicar as razões pelas quais entendeu que um relatório pericial mostra-se mais verosímil do que um relatório preparado por outro perito e tem a obrigação legal de indicar as ilações retiradas de certos factos com base na experiência e no conhecimento dos fenómenos empíricos, de modo a que compatibilize toda a matéria de facto adquirida.

No que respeita à fundamentação de direito na sentença, o julgador tem ainda a obrigação de mencionar as normas jurídicas aplicáveis, a interpretação que efetua das mesmas e o modo como se aplicam ao caso concreto, concluindo com a decisão final (art.º 607.º n.º 3 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPC)⁶⁰⁸. Em suma, parece-nos que o art.º 607.º do CPC impõe ao juiz um rigoroso dever de fundamentação do seu juízo decisório, pois aquele tem de especificar todos os fundamentos que forem decisivos para a formação da sua convicção⁶⁰⁹.

⁶⁰⁶ Andrade, José Carlos Vieira, *A Justiça Administrativa, Lições*, Almedina, 16.ª Edição, 2018, p. 471.

⁶⁰⁷ *“Identificadas as partes e enunciadas as questões a decidir, o juiz deve pronunciar o seu julgamento da matéria de facto, declarando quais os factos que julga provados e os que, sendo relevantes, não foram demonstrados, analisando criticamente as provas, indicando as ilações tiradas dos factos instrumentais e especificando todos os fundamentos decisivos na formação da convicção”*. V. Cunha, António Júlio, *Direito Processual Civil Declarativo*, Quid Juris, 2.ª Edição, 2015, p.357-359.

⁶⁰⁸ Não obstante, a lei processual administrativa permite, excecionalmente, que o julgador exponha ou refira sumariamente os fundamentos de direito da sentença (podendo a motivação consistir na simples remissão para a decisão precedente, desde que se junte cópia) quando considere que a questão de direito a resolver é simples, designadamente por já ter sido apreciada por tribunal, de modo uniforme e reiterado ou quando a pretensão é manifestamente infundada – art.º 94.º n.º 5 do CPTA. Neste sentido, o regime previsto no CPTA mostra-se mais simplificado do que a regulamentação prevista no CPC, tendo em vista promover os valores jurídicos da celeridade e economia processual. Não obstante, a aplicação desta faculdade pode levantar questões de compatibilidade constitucional com o dever de fundamentação das sentenças previsto na Lei Fundamental, devendo a sua utilização ser ponderada e excecional, reitere-se. V. Almeida, Mário Aroso, *Manual de Processo Administrativo*, Almedina, 4.ª Edição, 2020, p. 406.

⁶⁰⁹ *“Essa fundamentação da sentença deve consistir na indicação dos elementos de prova que foram utilizados para formar a convicção do juiz e na sua apreciação crítica, de forma a ser possível conhecer as razões por que se decidiu no sentido decidido e não noutra.*

A fundamentação da sentença visa primordialmente impor ao juiz reflexão e apreciação crítica da coerência da decisão, permitir às partes impugnar a decisão com cabal conhecimento das razões que a motivaram e permitir ao tribunal de recurso apreciar a sua correção ou incorreção. Mas à semelhança do que sucede com a fundamentação dos atos administrativos, a fundamentação da sentença tem também efeitos exteriores ao processo assegurando a transparência da atividade jurisdicional”. V. Sousa, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, Volume II, nota 8 ao art.º 123.º, Áreas Editora, 6ª Edição, 2011, p. 321.

No contexto do processo tributário, a solução jurídica que se retira do art.º 123.º n.º 2 do CPPT deve ser conjugada com o disposto no CPC, impondo-se uma fundamentação clara, completa, expressa e coerente que permite identificar o sentido decisório, evidenciado na sentença, nos termos já expostos neste apartado.

Com o dever de fundamentação das decisões jurisdicionais, constitucionalmente consagrado, visa-se alcançar três desígnios fundamentais: (i) “assegurar o autocontrolo e reflexão decisória do julgador” ; (ii) “permitir e facilitar às partes o desencadeamento dos meios de reação contra a decisão” ; “propiciar à comunidade em geral o controlo externo (lógico e jurídico da decisão), garante da independência e imparcialidade dos juizes, ou seja, do prestígio (pela transparência) da administração da justiça”⁶¹⁰.

Face ao exposto, tendemos a favorecer a interpretação de que a fundamentação de uma decisão jurisdicional através de uma mera remissão para o conteúdo de meios probatórios ou outros elementos do processo não é juridicamente aceitável. Reiteramos as palavras de Francisco Manuel que sustenta:

“Deve obviar-se à fundamentação por mera remissão para o conteúdo de documentos (v.g., “dou por reproduzido o doc. De fls x”), já que não há que confundir factos com documentos, estes simples meios de prova de factos alegados. Tal remissão não pode, assim, assumir uma forma genérica ou abrangente, devendo sempre ser extraída do conteúdo do documento remetido uma qualquer sumula fáctica útil para as possíveis soluções de mérito, não bastando (pura e simplesmente) dá-los «por reproduzidos»”⁶¹¹.

Difícilmente uma fundamentação da matéria de facto assente em remissões para outros documentos ou elementos probatórios produzidos ou juntos aos autos permite uma cabal compreensão do sentido decisório plasmado na sentença, ficando prejudicadas as finalidades subjacentes à exigência de fundamentação, uma vez que: (i) não se garante uma adequada profundidade decisória e reflexiva sobre a matéria de facto submetida a apreciação jurisdicional (portanto, mais vulnerável poderá estar a respetiva sentença a vícios relativos a uma fundamentação inapropriada), profundidade essa que seria mais bem conseguida com referências concretas e precisas aos factos relevantes e respetivos meios probatórios que os corroboram; (ii) o direito de recorrer atribuído ao ator processual vencido vê-se fragilizado, na medida em que este poderá ter dificuldades em acompanhar a fundamentação remissiva operada pelo juiz *a quo*, sendo certo que tais dificuldades revelam-se com particular gravidade na medida em que sobre o recorrente impende um ónus (de

⁶¹⁰ Neste sentido, Almeida, Francisco Manuel Lucas Ferreira, *Direito Processual Civil, Volume II*, cit., p. 414.

⁶¹¹ *Idem*, p. 412.

impugnação da decisão relativa à matéria de facto – art.º 640.º do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT) de indicar, de entre outros elementos, os «*concretos pontos de facto que considera incorretamente julgados*» , sob pena de rejeição do recurso⁶¹²; (iii) por último, uma fundamentação por mera adesão ao conteúdo de elementos probatórios, a depoimentos efetuados, não reforça a transparência na administração da justiça nem o seu prestígio, antes as enfraquece.

7.3. Poderes de cognição do juiz no processo tributário

No âmbito do Direito processual civil, os subprincípios da vinculação do juiz ao pedido e da limitação do juiz pela causa de pedir constituem vetores jurídicos estruturantes, assumindo-se como corolários do princípio do dispositivo (art.ºs 608.º n.º 2 e 609.º n.º 1 do CPC).

O primeiro (também designado por princípio da congruência ou da correspondência entre a decisão e o pedido) “*pretende assegurar a correspondência entre o pedido e a decisão que vai ser tomada, num duplo sentido: o tribunal não pode apreciar ou decidir no processo senão aquilo que lhe é solicitado pelas partes (salvo se a lei impuser ou permitir o conhecimento oficioso de outras questões), devendo, por outro lado, apreciar todas as questões pertinentes (e não prejudicadas) que as partes submetam à sua apreciação*”⁶¹³.

Por sua vez, o segundo corolário do princípio do dispositivo reflete a “*limitação do juiz pela causa de pedir, de modo que o tribunal só possa basear a sua decisão em factos invocados no processo como fundamentos concretos do efeito jurídico pretendido (“factos principais”)*”, sendo certo que tal limitação apenas se refere “*aos factos e não à sua qualificação jurídica, que, de acordo com a doutrina dominante, se inscreve na liberdade do juiz, por a este pertencer o conhecimento do direito*”⁶¹⁴.

Dito de outro modo, a sentença deve resolver todas as questões – de natureza processual ou substantiva – que as partes hajam submetido à sua apreciação, com especial destaque para as questões de fundo que possam interessar à solução do mérito da causa, excetuando-se aquelas cuja decisão se encontre prejudicada pela solução dada a outras. Os poderes de cognição do juiz, no âmbito do processo civil, encontram-se assim limitados pelas questões expressamente suscitadas pelas partes, salvo aquelas que a lei lhes permitir ou impuser conhecer a título oficioso.

⁶¹² Se se aceitar a fundamentação por remissão (reitere-se que não aceitamos), pode legitimamente perguntar-se se o recorrente preenche este ónus através da mera reprodução da remissão operada pelo aplicador normativo que proferiu a decisão recorrida, uma vez que, em princípio, os factos que fundamentaram a decisão recorrida constam de um outro documento ou peça processual e não na sentença, limitando-se esta a dar “por reproduzido” o conteúdo daquele.

⁶¹³ V. Andrade, José Carlos Vieira, *A Justiça Administrativa, Lições*, Almedina, 16.ª Edição, 2018, p. 445.

⁶¹⁴ *Idem*, p. 446.

O princípio do dispositivo, na vertente relativa à conformação objetiva da instância, é levado ao seu expoente máximo com a proibição contida no art.º 609.º n.º 1 do CPC, nos termos do qual a « *a sentença não pode condenar em quantidade superior ou em objeto diverso do que se pedir* ». O legislador democrático restringe de uma forma perentória a amplitude material das providências jurisdicionais que poderiam ser adotadas pelo julgador face às necessidades de proteção jurídica verificadas casuisticamente, pelo que o autor ou demandante deve ter a consciência de que ao formular o pedido encontra-se a circunscrever os limites decisórios da sentença. Por isso, se pode concluir que a lei processual confere uma maior relevância à vontade das partes, assentando numa ideia de autorresponsabilidade das partes, sendo que, por vezes, o que sucede é o enfraquecimento da garantia jurídica de determinadas dimensões (objetivas e subjetivas) subjacentes ao ordenamento jurídico, devido à circunstância de o pedido assim como os factos aduzidos ao processo pelas partes delimitarem decisivamente os poderes de cognição do juiz, tanto mais que os poderes de investigação deste no processo civil se circunscrevem, em termos gerais, dentro dos factos nucleares ou essenciais aduzidos pelos atores processuais principais.

A jurisprudência⁶¹⁵ tem entendido que os art.ºs 608.º e 609.º do CPC aplicam-se nos mesmos moldes ao processo tributário, atento o facto de as regras e princípios pertencentes ao sistema processual civilístico constituírem normas de aplicação subsidiária. Esta perspetiva jurisprudencial reconhece a existência de uma lacuna na legislação adjetivo-tributária, que carece de ser integrada através dos instrumentos jurídicos adequados, por não existir uma norma jurídica expressa na legislação processual tributária que delimite a extensão dos poderes cognitivos do juiz do tribunal tributário.

As considerações subsequentes têm em vista a desconstrução deste paradigma jurídico-metodológico, seguido por uma parte significativa da jurisprudência, e a afirmação de um modelo efetivo de sindicância da juridicidade das atuações dos correspondentes sujeitos ou entes, destinatários das prescrições normativas. A efetividade do controlo jurídico das ações ou omissões atribuídas aos respetivos sujeitos de direito ou entes revela-se fulcral quando as situações de vida integram o campo do Direito público, em que as considerações de interesse público justificam atuações administrativas robustas que, frequentemente, afetam negativamente direitos fundamentais, constitucionalmente protegidos, independentemente de aquelas serem praticadas por entidades públicas ou entidades privadas, legalmente investidas de poderes jurídico-públicos.

⁶¹⁵ V. acórdão do STA, proc. n.º 0202/09.4BEALM 01188/14, de 14/10/2020; acórdão do STA, proc. n.º 01865/14.4BEBRG, de 10/04/2019; acórdão do TCAN, proc. n.º 00276/11.8BEPNF, de 13/10/2016.

No campo do direito tributário em especial, constata-se a existência de uma forte conformação constitucional, sendo possível encontrar aí um vasto leque de princípios jurídicos (escritos e não escritos) que vinculam intensamente os poderes públicos⁶¹⁶. Por isso, dada a essencialidade das vinculações tributárias no quadro de um Estado de Direito, Social e Democrático, pretende-se o reconhecimento da efetividade do controlo jurídico em sede jurisdicional.

Como já tivemos oportunidade de referir quando analisamos o princípio do dispositivo e o princípio do inquisitório, no processo tributário discutem-se relações jurídicas tributárias, no cerne das quais se encontram presentes os seguintes bens ou interesses jurídicos indisponíveis: a prossecução do interesse público (materializado na arrecadação de receitas públicas imprescindíveis para a realização efetiva do Estado de Direito, Social e Democrático⁶¹⁷), a justa repartição dos rendimentos e da riqueza para se promover a igualdade real entre os cidadãos (art.ºs 9.º al. d), 81.º als. a) e b)103.º n.º 1 e 104.º n.º 1 da CRP), a defesa da legalidade na tributação, assente em parâmetros de justiça material (art.ºs 202.º n.º 2, 266.º n.º 1 e 2 da CRP e 5.º n.º 2 da LGT, art.º 103.º n.º 3 da CRP⁶¹⁸), a descoberta da verdade material e o respeito pelos direitos fundamentais dos particulares.

Note-se ainda que, segundo o art.º 4.º n.º 1 als. b), c) e d) do ETAF, os tribunais da jurisdição administrativa e fiscal são competentes para apreciar os litígios que tenham por objeto questões relativas a fiscalização da legalidade das normas, atos administrativos e demais atos jurídicos praticados por quaisquer entidades, independentemente da sua natureza, no exercício de poderes públicos.

Face ao conjunto dos dados normativos referidos, entendemos que o princípio da vinculação do juiz ao pedido e o princípio da limitação do juiz pela causa de pedir não são compatíveis com a natureza e finalidade da jurisdição tributária, não sendo juridicamente correto compreender os poderes de cognição do juiz numa lógica de disponibilidade, como a que se verifica, geralmente, no processo civil. Passemos à análise em concreto de algumas disposições legais que corroboram o nosso entendimento.

⁶¹⁶ A este propósito, Nabais, José Casalta, *Direito Fiscal*, Almedina, 9.ª Edição, 2016, pp. 129-174; Nabais, José Casalta, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 3.ª Edição, Almedina, 2018, pp. 33-78; Pires, Manuel; Pires, Rita Calçada, *Direito Fiscal*, Almedina, 5.ª Edição, 2016, pp. 103-139; Dourado, Ana Paula, *Direito Fiscal*, Almedina, 4.ª Edição, 2019, pp. 127 e ss.; Vasques, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2.ª Edição, 2018, pp. 152, 289-361; Machado, Jónatas E. M.; Costa, Paulo Nogueira, *Manual de Direito Fiscal, perspetiva multinível*, Almedina, 3.ª Edição, 2019, pp. 43-114.

⁶¹⁷ De entre as várias tipologias de receitas públicas, os tributos (em especial, os impostos) são o principal meio de financiamento das entidades públicas e permite a estas a realização de despesa pública. Esta, por sua vez, tem por fundamento axiológico a dignidade da pessoa humana (art.º 1.º da CRP), o que significa que, no quadro de um Estado Fiscal, o fracasso na cobrança destas receitas coativas podem comprometer de modo grave a satisfação das necessidades coletivas (saúde, habitação, justiça, garantia de um ambiente são, participação democrática...), que visam dar concretização prática àquele vetor axiológico-jurídico fundamental e que, inevitavelmente, pressupõe a existência de um atos despesistas consideráveis. Cfr. Catarino, João Ricardo, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Almedina, 5ª Edição, 2019, pp. 452 e ss. V. Rocha, Joaquim Freitas, *Direito da Despesa Pública*, Almedina, 2019, pp. 102-104, 143 e ss. V. Pereira, Paulo Trigo; Afonso, António, Arcanjo, Manuela; Santos, José Carlos Gomes, *Economia e Finanças Públicas*, Escolar Editora, 5.ª Edição, 2016, p. 433-435.

⁶¹⁸ «Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei».

No âmbito dos processos impugnatórios (v.g. o processo de impugnação judicial de atos tributários), o tribunal deve pronunciar-se sobre as causas de invalidade que tenham sido invocadas contra o ato impugnado e, além disso, *encontra-se juridicamente vinculado a identificar a existência de causas de invalidade diversas das que tenham sido alegadas*. No entanto, o exercício oficioso deste poder-dever não afasta a necessidade de audição das partes, quando o exija o princípio do contraditório. Este regime jurídico, plasmado no art.º 95.º n.º 3 do CPTA, é subsidiariamente aplicável ao contencioso tributário (art.º 2.º do CPPT), na medida em que se revela em conformidade com as exigências de legalidade e justiça material na campo da tributação, enquanto vetores normativos vinculantes de toda a atuação administrativa. Nas palavras de Aroso de Almeida a *“determinação introduzida pelo art.º 95.º n.º 3, tem em vista algo de qualitativamente distinto do mero exercício do poder de (re)qualificação normativa dos argumentos invocados, que é inerente ao princípio iura novit curia. Está em causa a identificação, no episódio da vida que foi trazido a juízo, de ilegalidades diversas daquelas que foram alegadas pelo autor, pois quanto maior for o número de vícios que o tribunal identifique por sua própria iniciativa, maior será a extensão das preclusões que da sentença se projetarão sobre o ulterior exercício do poder por parte da Administração”*⁶¹⁹. Vieira de Andrade afirma que, relativamente à impugnação de atos administrativos em sede jurisdicional, a *“questão principal a resolver no processo é, em qualquer caso, nos termos da lei, a da “ilegalidade” (ilegitimidade jurídica) do ato impugnado e não necessariamente a da lesão de um direito substantivo do particular, que pode nem sequer existir no caso”*⁶²⁰.

Por outro lado, no contexto de processo de impugnação de atos normativos (art.º 72.º e ss. *ex vi* art.º 2.º de CPPT o *«juiz pode decidir com fundamento na ofensa de princípios ou normas jurídicas diversas daqueles cuja violação haja sido invocada»* (art.º 75.º do CPTA *ex vi* art.º 2.º do CPPT). Uma vez mais, o Tribunal não se encontra limitado ao que as partes afirmam, prevalecendo o valor jurídico da conformidade dos atos normativos emanados ao abrigo do poder administrativo com o bloco de juridicidade que o enforma⁶²¹.

⁶¹⁹ V. Almeida, Mário Aroso, *Manual de Processo Administrativo*, Almedina 4.ª Edição, 2020, pp. 80-88.

⁶²⁰ Cfr. Andrade, José Carlos Vieira, *A Justiça Administrativa, Lições*, Almedina, 16.ª Edição, 2018, p. 183.

⁶²¹ Todavia, atente-se no disposto no art.º 72.º n.º 2 do CPTA: *«Fica excluída do regime regulado na presente secção a declaração de ilegalidade com força obrigatória geral com qualquer dos fundamentos previstos no n.º 1 do artigo 281.º da Constituição da República Portuguesa»*. Compreende-se esta solução normativa na medida em que compete ao Tribunal Constitucional declarar, com força obrigatória geral, a inconstitucionalidade de quaisquer normas. Por outras palavras, a declaração de inconstitucionalidade de normas com força obrigatória geral, nos termos do art.º 281.º da CRP, integra a *“reserva constitucional de jurisdição do Tribunal Constitucional”*. V. Almeida, Mário Aroso, *Manual de Processo Administrativo*, Almedina 4.ª Edição, 2020, pp. 111 e ss. Cfr. Andrade, José Carlos Vieira, *A Justiça Administrativa, Lições*, Almedina, 16.ª Edição, 2018, pp. 207 e ss.

7.4. Vícios da sentença

Nos termos do art.º 613.º n.º 1 do CPC (*ex vi* art.º 2.º do CPPT), «*proferida a sentença fica imediatamente esgotado o poder jurisdicional do juiz quanto à matéria da causa*». Não obstante, a lei reconhece que a decisão judicial pode ser proferida em desconformidade com as prescrições normativas que a conformam, assumindo tais patologias diferentes níveis de gravidade, às quais correspondem regimes jurídicos diversos. Neste sentido, o juiz pode retificar erros materiais, suprir nulidades e reformar a sentença nos termos da lei (art.º 613.º n.º 2 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT). Neste apartado, não se aborda o que se designa por erro de julgamento que, em termos sucintos, ocorre quando o julgador aplica as normas jurídicas incorretas aos factos apurados no processo ou quando o seu juízo decisório relativamente aos factos carece de racionalidade adequada, nos termos da lei.

Uma vez mais, o CPC constitui um recurso normativo subsidiário importante no que concerne aos vícios da sentença, sem prejuízo de se poderem encontrar disposições legais específicas no CPPT (por exemplo, o regime da nulidade da sentença no processo tributário – art.º 125.º do CPPT). Todavia, a aplicação subsidiária do disposto no CPC ao processo tributário carece de adaptações e de uma seleção ponderada e criteriosa sobre o que verdadeiramente deve regular o processo tributário. Por outro lado, o CPC não serve apenas como um recurso subsidiário sempre que não se verifique uma norma jurídica expressa na legislação processual tributária. Aquele revela-se de grande utilidade na interpretação das normas processuais contidas no CPPT, uma vez que este apresenta, em regra, um grau de pormenorização menor, ao passo que o CPC se apresenta mais desenvolvido. No que diz respeito aos vícios da sentença, nota-se bem esta diferença de pormenorização ao nível dos enunciados linguístico-normativos de ambos – basta confrontar os art.ºs 607.º a 626.º do CPC com os art.ºs 122.º a 126.º do CPPT.

7.4.1. Nulidades da sentença

As nulidades da sentença constituem vícios da mesma e, no âmbito do processo tributário, estão elencadas no art.º 125.º n.º 1 do CPPT, a saber: (i) a falta de assinatura do juiz; (ii) a não especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão; (iii) a oposição dos fundamentos com a decisão; (iv) a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar; (v) a pronúncia sobre questões que não deva conhecer.

Neste âmbito pode colocar-se o problema de saber se as alíneas c) (segunda parte) e e) do art.º 615.º n.º 1 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT são aplicáveis ao processo tributário.

De acordo com a alínea c) do art.º 615.º n.º 1 do CPC, a sentença é nula quando *ocorra alguma ambiguidade ou obscuridade que torne a decisão ininteligível*. A decisão jurisdicional é nula sempre que “*alguma das suas passagens se presta a diferentes interpretações ou pode comportar mais do que um sentido, quer na fundamentação, quer na decisão*” ou nas situações em que “*o seu sentido decisório se perfila como duvidoso para um qualquer destinatário normal*”⁶²². Todavia, só se verifica a nulidade da sentença se aqueles vícios (obscuridade ou ambiguidade) tornarem a decisão ininteligível ou incompreensível.

No processo tributário entendemos que nada obsta que se aplique subsidiariamente o disposto na segunda parte da al. c) do art.º 615.º n.º 1 do CPC, pois a falta de clareza da sentença, inclusive na explanação das razões de facto e de direito que a enformam, sendo determinantes da sua ininteligibilidade devem considerar-se nulas, para que o juiz do tribunal *a quo* proceda à sua reapreciação.

Relativamente à al. e) do art.º 615.º n.º 1 do CPC, em que se afirma que o juiz não pode condenar em quantidade superior ou em objeto diverso do pedido, não consideramos aplicável ao contencioso tributário, pelas razões que referimos no momento em que se abordou os princípios do dispositivo e do inquisitório. Em poucas palavras, o tribunal deve fiscalizar a legalidade dos comportamentos ou atuações subjacentes ao litígio, praticados pelos correspondentes sujeitos ou entes, devendo prevalecer a verdade material sobre a verdade formal, pelo que ao julgador se atribuem poderes de cognição muito amplos em matérias de interesse público, não estando este subordinado à atividade das partes.

No que respeita à arguição das nulidades da sentença, as partes podem suscitar estas no âmbito do recurso dela interposto, sendo que ao juiz competirá apreciá-la no próprio despacho em que se pronuncie sobre a admissibilidade do recurso (art.º 641.º *ex vi* art.º 2.º do CPPT). Da decisão de indeferimento não é possível recorrer (art.º 617.º n.º 1 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT). Perante o suprimento da nulidade pelo tribunal *a quo*, o respetivo despacho proferido considera-se como parte integrante ou complemento da sentença, ficando o recurso interposto a ter como objeto a nova decisão (art.º 617.º n.º 2 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT). Neste caso, pode o recorrente, no prazo de 10 dias, desistir do recurso interposto, alargar ou restringir o respetivo âmbito, em conformidade com a alteração sofrida pela sentença, podendo o recorrido responder a tal alteração, no mesmo prazo (art.º 617.º n.º 3 do CPC). Note-se ainda que se o recorrente, por ter obtido o suprimento pretendido, desistir do recurso, pode o recorrido, no mesmo prazo, requerer a subida dos autos para decidir da

⁶²² V. Almeida, Francisco Manuel Lucas Ferreira, *Direito Processual Civil, Volume II*, 2.ª Edição, Almedina, 2019, p. 436.

admissibilidade da alteração introduzida na sentença, assumindo, a partir desse momento, a posição de recorrente (art.º 617.º n.º 4 do CPC). Se o juiz *a quo* não tiver conhecido a nulidade suscitada, deverá o relator, se entender indispensável, mandar baixar o processo para que seja emitida pronúncia sobre a mesma. Neste segmento, se não puder ser apreciado o objeto do recurso e houver que conhecer da questão da nulidade, compete ao juiz *a quo*, no sequência da baixa dos autos, apreciar as nulidades invocadas, sobre elas proferindo a decisão definitiva, podendo a parte prejudicada com a alteração da decisão dela recorrer, ainda que a causa esteja compreendida na alçada do tribunal recorrido (art.º 617.º n.º 5 e 6 do CPC).

Se a causa de invalidade da sentença resultar da falta de assinatura do juiz, o regime é diferente. Nos termos do art.º 125.º n.º 2 do CPPT, a falta da assinatura do juiz pode ser suprida oficiosamente ou a requerimento dos interessados, enquanto for possível obtê-la, devendo o juiz declarar a data em que assina.

7.4.2. Retificação de erros materiais e reforma da sentença

A retificação de erros materiais de uma sentença proferida pelo tribunal tributário pode ser efetuada nos termos do art.º 614.º do CPC, por remissão do art.º 2.º CPPT. Assim, verificando-se que a sentença omite o nome das partes, não contém informações quanto a custas e respetiva responsabilidade pelo pagamento, possui erros de escrita ou de cálculo, apresenta quaisquer inexatidões devidas a outra omissão ou lapso manifesto, o tribunal pode corrigir as irregularidades materiais do ato decisório final, por simples despacho, a requerimento de qualquer das partes ou de modo oficioso. Se nenhuma das partes recorrer da sentença, os erros materiais desta podem ser corrigidos a todo o tempo. Porém, em caso de recurso, a retificação só pode ter lugar antes da respetiva subida, podendo as partes alegar perante o tribunal superior o que entendam de seu direito no tocante à retificação – art.º 614.º n.ºs 1 e 3 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT).

Importa agora abordar a possibilidade de reforma da sentença. No contexto do processo tributário é possível reformar a decisão jurisdicional por via da aplicação subsidiária do disposto no CPC (art.ºs 616.º e 617.º do CPC). Nesta linha, as partes podem requerer ao tribunal que proferiu a sentença a sua reforma quanto a custas e multa (art.º 616.º do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT). Por requerimento, “*a parte expressará a sua discordância relativamente ao concreto critério condenatório ou distributivo perfilhado na decisão*”⁶²³.

⁶²³ V. Almeida, Francisco Manuel Lucas Ferreira, *Direito Processual Civil, Volume II*, 2.ª Edição, Almedina, 2019, p. 444.

Em princípio, o pedido de reforma deve ser feito num requerimento avulso, sendo que, em caso de recurso da decisão, aquele deve constar na respetiva alegação – art.º 616.º n.º 3 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT.

Se a questão da reforma da sentença é suscitada no contexto de um recurso, compete ao juiz *a quo* apreciá-la no próprio despacho em que se pronuncia sobre a admissibilidade do recurso, não cabendo recurso da decisão de indeferimento (art.º 617.º n.º 1 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT). Perante o deferimento do pedido de reforma quanto a custas ou multas, o correspondente despacho considera-se como complemento e parte integrante da sentença, ficando o recurso interposto a ter como objeto a nova decisão – art.º 617.º n.º 2 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT. Entretanto, pode suceder que o recorrente desista do recurso interposto, alargue ou restrinja o respetivo âmbito, em conformidade com a modificação operada. Por sua vez, o recorrido pode responder a tal modificação no mesmo prazo (art.º 617.º n.º 3 do CPC *ex vi* art.º 2º do CPPT). É ainda aplicável ao processo tributário, a título de Direito subsidiário, o disposto no art.º 617.º n.º 4 do CPC: «*Se o recorrente, por ter obtido o suprimento pretendido, desistir do recurso, pode o recorrido, no mesmo prazo, requerer a subida dos autos para decidir da admissibilidade da alteração introduzida na sentença, assumindo, a partir desse momento, a posição de recorrente*».

No caso de o pedido de reforma se revelar através de um requerimento avulso, por não ser possível recorrer da decisão, qualquer das partes pode requerer perante o tribunal *a quo* a reforma da sentença, sempre que exista um manifesto lapso desse juiz, nas seguintes situações: (i) quando se constate um erro na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos⁶²⁴; (ii) constem do processo documentos ou outro meio de prova plena que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida. Deduzido pedido de reforma da sentença nestes termos, por dela não caber recurso ordinário, o juiz profere decisão definitiva sobre a questão suscitada, podendo a parte prejudicada com a alteração da decisão recorrer, mesmo que a causa esteja compreendida na alçada do tribunal – art.º 617.º n.º 6 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT⁶²⁵.

⁶²⁴ Nas palavras do STA, “*o pedido de reforma destina-se apenas a obter o suprimento dos erros palmares, patentes, que, pelo seu carácter manifesto, se teriam evidenciado ao autor ou autores da decisão, não fora a interposição de circunstância acidental ou uma menor ponderação tê-la levado ao desacerto, designadamente quando haja «lapso manifesto de determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica», que tenham levado a uma decisão judicial «proferida com violação de lei expressa».*

O pedido de reforma não tem como escopo a obtenção de uma nova decisão em face da reapreciação da questão à luz de uma outra (ainda que, porventura, mais correta) interpretação das normas jurídicas aplicáveis.

Assim sendo, não é viável, através deste incidente processual, alterar as posições jurídicas assumidas no acórdão com base nos elementos existentes no processo, isto é, não poderão corrigir-se eventuais erros de julgamento que não derivem do dito lapso notório derivado de violação de lei expressa”. V. acórdão do STA, proc. n.º 0518/17.6BALS, de 09-12-2020.

⁶²⁵ Antes de o juiz apreciar o pedido de reforma, é necessário observar o princípio do contraditório, pelo que o juiz deve requerer a notificação da parte contrária para esta se poder pronunciar (art.º 3.º n.º 3 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT). Neste sentido, Almeida, Francisco Manuel Lucas Ferreira, *Direito Processual Civil, Volume II, 2.ª Edição*, Almedina, 2019, p. 445.

8. Penhoras em matéria tributária

8.1. Enquadramento do tema e conceito

No presente capítulo iremos indagar sobre a forma como o CPC tem sido aplicado de forma subsidiária ao processo de execução fiscal, particularmente, em matéria de penhoras.

Para este efeito, julgamos pertinente efetuar algumas observações prévias acerca do conceito de penhora, da sua contextualização no domínio daquele processo e procurar-se-á fazer uma análise das dimensões constitucionais relevantes que enquadram este ato ablativo praticado pelo órgão de execução fiscal.

Após esta visão panorâmica introdutória, estar-se-á mais apto para atentar nos concretos preceitos do CPC relativos à penhora que reclamam a sua aplicação no processo de execução fiscal, por força da consideração daquele como Direito subsidiário, nos termos do art.º 2.º al. e) do CPPT.

A penhora é tradicionalmente definida pela generalidade da doutrina como sendo um ato de “*apreensão judicial do património do executado com vista à sua posterior venda executiva e subsequente satisfação da obrigação exequenda através do produto dessa alienação forçada*”⁶²⁶. Contudo, não nos parece que esta noção seja inteiramente correta no âmbito do Direito tributário pois, dada a relevância dos interesses que estão subjacentes à constituição da relação jurídica tributária, a penhora não tem de ser realizada obrigatoriamente por uma autoridade judicial, podendo ser efetuada pela Administração tributária, enquanto atua sob a veste de órgão de execução fiscal⁶²⁷.

Em primeiro lugar, importa salientar que a penhora se consubstancia num ato de desapossamento por via do qual o executado fica impedido de exercer o direito de gozo⁶²⁸ (pelo menos na sua plenitude) e de disposição sobre um concreto bem que integra a sua esfera jurídica patrimonial. Servindo o património do devedor como garantia geral das obrigações (art.º 601.º e art.º 817.º, ambos do CC), compreende-se a relevância desta figura jurídica, pois sem ela não seria possível afetar os bens de um devedor “incumpridor” ao pagamento de uma prestação devida (através da futura venda dos mesmos e subsequente entrega ao credor do produto da venda).

⁶²⁶ Neste sentido, Gonçalves, Marco Carvalho, *Lições de Processo Executivo*, Almedina, 2ª edição revista e aumentada, 2018, p.263. Veja-se ainda, Justo, António Santos, *Direitos Reais*, Coimbra Editora, 5ª edição, 2017, p.508; Mendes, João de Castro, *Direito Processual Civil, Volume III*, Lisboa AAFDL editora, 2012, p.248. Numa aceção distinta, a penhora pode ser entendida não enquanto ato praticado por uma autoridade pública, mas enquanto fase processual, veja-se Pinto, Rui, *A Ação Executiva*, 2ª reimpressão, AAFDL Editora, Lisboa, 2020, pp. 459 e ss.

⁶²⁷ Leia-se o art.º 103.º da LGT e o art.º 215.º e ss do CPPT. Dando nota disso mesmo, Rocha, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 7ª edição, 2019, p.381.

⁶²⁸ Ainda que o próprio executado se assumia como depositário dos bens, este não poderá fazer o que bem entender com os bens penhorados, impendendo sobre ele um conjunto de deveres, cujo incumprimento é valorado negativamente pela ordem jurídica (atente-se, por exemplo, no disposto no art.º 233.º al. a) do CPPT). No entanto, em pontuais contextos fáticos, o legislador ordinário permite que se efetive a penhora, sem, no entanto, restringir os poderes de fruição do titular do direito de propriedade do bem penhorado, e fá-lo, tendo em vista a proteção de determinados valores jurídico-constitucionais. Nas palavras de Carlos Paiva: “*Através da penhora, a Administração Tributária, na qualidade de exequente, procede à apreensão de bens, retirando-os da disponibilidade deste, evitando desse modo a sua dissipação, com vista a poder assegurar, o pagamento da dívida*”. Paiva, Carlos, *O Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 230.

Uma vez feita a penhora, o executado não deixa de se considerar como proprietário do bem penhorado⁶²⁹. Na verdade, o que sucede é que ocorre uma transferência dos poderes de gozo e de disposição sobre um bem para uma entidade judicial ou administrativa, ficando o executado impedido de realizar atos de disposição, oneração ou arrendamento sobre os bens penhorados nos termos do art.º 819.º do CC⁶³⁰. Por outro lado, a penhora confere ao credor exequente o direito a ser pago com preferência relativamente a outros credores com garantia real sobre o mesmo bem, desde que esta não tenha sido constituída num momento anterior ao da data da efetivação da penhora, de acordo com o art.º 822.º do CC.

8.2. Contextualização da penhora no domínio tributário

A penhora⁶³¹, no âmbito tributário, surge no contexto da tramitação do processo de execução fiscal. Sem pretensões de exaustividade e com propósitos meramente localizadores, cumpre referir que este processo serve para promover a cobrança coerciva de dívidas tributárias e outras prestações compreendidas no âmbito deste instrumento de Direito adjetivo⁶³². Após a ocorrência de uma situação patológica – por exemplo, o não pagamento de um tributo dentro do prazo para pagamento voluntário por parte de um determinado contribuinte – o credor tributário deve instaurar um processo de execução fiscal de modo a reconstituir o padrão de normalidade jurídica violado que se consubstancia na arrecadação da respetiva receita⁶³³.

Feita a instauração do mesmo, o executado deve ser citado nos termos dos art.ºs 189.º e ss do CPPT para, querendo, deduzir oposição à execução fiscal ou requerer o pagamento em prestações e/ou a dação em pagamento, sem descuidar ainda a possibilidade de satisfazer a prestação pecuniária devida (e acrescidos), logrando assim a extinção do processo de execução fiscal (art.º 264.º do CPPT). Subsistindo a situação de mora e depois de efetuada a citação, o órgão de execução fiscal deve proceder à penhora nos termos do art.º 215.º n.º 1 do CPPT. Esta situação pressupõe a existência de uma efetiva citação, mas existem casos, previstos na lei, em que o executado não é citado e vê-se

⁶²⁹ Não se confunda a penhora com o arresto, pois este último só pode ser realizado com a autorização de um juiz e configura-se como uma providência cautelar especificada (art.ºs 136.º a 139.º do CPPT) – podendo ser decretado jurisdicionalmente antes da instauração de um processo de execução fiscal. O arresto pode ser convertido em penhora se não se verificar o pagamento da dívida, nos termos do art.º 214.º n.º 3 do CPPT.

⁶³⁰ Se o fizer, esses atos são inoponíveis à execução. Isso quer dizer que se o executado vender um bem que se encontra previamente onerado com uma penhora, o terceiro adquirente não vai poder opor o seu direito de propriedade a um terceiro que venha a adquirir o bem em sede executiva, pois a primeira venda não produz efeitos jurídicos relativamente ao processo executivo.

⁶³¹ A penhora pode ser efetuada por via eletrónica, nos termos do art.º 215.º n.º 2 do CPPT.

⁶³² Sobre o âmbito do processo de execução fiscal dispõe o art.º 148.º do CPPT.

⁶³³ O órgão da administração tributária não pode decidir, por sua livre vontade, da extinção do processo de execução fiscal, a concessão de moratórias no pagamento dos tributos, pois o crédito tributário é indisponível (art.º 30.º n.º 2 da LGT e art.º 85.º n.º 3 do CPPT). Estamos-nos a referir nesses casos a atos vinculados, não existindo qualquer espaço de valoração autónomo para o aplicador normativo, pois a lei fixa de forma esgotante os pressupostos para a instauração e extinção do processo de execução fiscal, daí que na doutrina e na jurisprudência se encontre referências ao princípio da indisponibilidade da relação jurídica tributária (particularmente relevante no que concerne ao sujeito ativo desta relação). Neste sentido, Rocha, Joaquim Freitas, e Silva, Hugo Flores, *Teoria Geral da Relação ... cit.*, pp. 44 e ss.

confrontado com uma penhora a agredir o seu património. Por conseguinte, de acordo com o art.º 193.º do CPPT, sendo a citação efetuada por via postal ou por transmissão eletrónica de dados, conforme previsto no art.º 191.º do mesmo normativo, e o postal não vier devolvido ou, sendo devolvido, não indicar a nova morada do executado e ainda em caso de não acesso à caixa postal eletrónica, procede-se à penhora⁶³⁴.

Havendo penhora de bens por parte do órgão de execução fiscal, este irá proceder à citação dos credores com garantia real, relativamente aos bens penhorados, e do cônjuge do executado na eventualidade de terem sido penhorados bens comuns ou bens imóveis e móveis sujeitos a registo, sem a qual a execução não poderá prosseguir, nos termos do art.º 239.º do CPPT⁶³⁵. Se o órgão de execução fiscal verificar que existe mais do que um credor a reclamar créditos no processo, este deverá emitir um ato administrativo de graduação de créditos⁶³⁶. Diferentemente, quando aquele constatar que apenas o credor tributário reclama a dívida certa, líquida e exigível, o processo de execução fiscal avança para a fase da venda⁶³⁷ e subsequente afetação do produto da venda para a satisfação da obrigação exequenda e acrescidos sendo que, existindo excedente, este será entregue ao executado.

Não obstante o exposto, poderão ainda ser suscitados incidentes processuais no decorrer do processo com vista a alcançar determinado objetivo ou a tornar viável o processo de execução fiscal (como a reversão, a dedução de embargos de terceiro, a reclamação dos atos do órgão de execução, entre outros). Para o presente propósito não se mostra necessário fazer uma abordagem detalhada destas tramitações incidentais.

8.3. Dimensões constitucionais conflituantes no âmbito da penhora

Dada a natureza agressiva do ato de penhora, importa analisar os interesses e bens jurídicos em confronto do ponto de vista jurídico-constitucional. Para uma melhor configuração do seu regime legal, esta perspetiva constitucional ser-nos-á útil dado que, enquanto ato lesivo de alguns direitos fundamentais do executado, a penhora não poderá ser feita de qualquer modo, sem qualquer limite, estando o órgão de execução fiscal submetido às regras e princípios constitucionais relevantes nesta sede.

⁶³⁴ Quando assim sucede, a realização da venda depende de prévia citação pessoal – art.º 193.º n.º 2 CPPT. No entanto, havendo montantes depositados, estes podem ser aplicados no processo executivo (art.º 215.º n.º 8 do CPPT).

⁶³⁵ Não só estas entidades devem ser citadas. Para maiores detalhes vejam-se os art.ºs 239.º e seguintes do CPPT, que por razões de praticabilidade não iremos desenvolver.

⁶³⁶ Passível de sindicância jurisdicional, nos termos do art.º 245.º n.º 5 do CPPT, através do meio processual da reclamação dos atos praticados pelo órgão de execução fiscal, regulado nos art.ºs 276 e ss do CPPT.

⁶³⁷ A venda no âmbito do processo de execução fiscal encontra-se regulada nos art.ºs 248.º e seguintes do CPPT.

Em primeiro lugar, o ato de penhora realizado pelo órgão de execução fiscal consubstancia uma intervenção restritiva do direito de propriedade do executado, que é objeto de tutela ao nível constitucional por via do art.º 62.º da CRP. O direito de propriedade goza do mesmo grau de proteção jurídica que é concedido aos direitos, liberdades e garantias pois estamos perante um direito fundamental análogo a estes⁶³⁸ (nos termos do art.º 17.º da CRP). Assim, os requisitos rigorosos exigidos para uma restrição admissível dos direitos, liberdades e garantias previstos no art.º 18.º são desde logo aplicáveis aos direitos análogos àqueles. Dentre eles, destacamos o princípio da proporcionalidade (nas suas três vertentes : adequação, necessidade e proporcionalidade⁶³⁹) que obriga a que as medidas restritivas se limitem ao estritamente necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos⁶⁴⁰. Nesta linha, sabendo-se que a penhora deve limitar-se ao necessário para pagamento da dívida exequenda e do acrescido⁶⁴¹, o funcionário da administração tributária pode nomear um perito para determinar o valor de um bem cuja avaliação se mostre complexa para efeitos de penhora – art.º 766.º n.º 2 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT. Todavia, nada obsta que a penhora seja realizada imediatamente.

Nestes termos, a penhora de um bem de valor significativamente inferior em relação ao montante da dívida tributária pode constituir um ato inconstitucional uma vez que não temos uma medida necessária para salvaguardar o interesse público (materializado na arrecadação da receita tributária), sendo desproporcional o sacrifício imposto ao executado – numa situação de manifesta carência patrimonial - face às vantagens decorrentes da penhora para o credor tributário.

À luz do princípio da proporcionalidade compreende-se a solução legal prevista no art.º 217.º do CPPT quanto à extensão da penhora, nos termos do qual a penhora é feita nos bens previsivelmente suficientes para o pagamento da dívida exequenda e do acrescido – procura-se assim alcançar o mínimo dano da esfera jurídico-patrimonial do executado, punindo-se o excesso. Todavia, sendo o produto da venda destes bens insuficiente para o pagamento da dívida exequenda, a execução prossegue quanto a outros bens do executado.

⁶³⁸ Apesar de se encontrar sistematicamente inserido no título III da parte I da CRP, relativa aos direitos e deveres económicos, sociais e culturais, esse facto não é obstativo da qualificação do direito de propriedade privada como um direito análogo a um direito, liberdade e garantia. Sobre o art.º 17.º da CRP que contém uma cláusula aberta, remetemos para Miranda, Jorge, *Manual de Direito Constitucional, Direitos Fundamentais, Tomo IV*, Coimbra Editora, 5ª edição, 2014 pp.175 e ss, e para Canotilho, José Joaquim Gomes, *Direito Constitucional, Teoria da Constituição*, Almedina, 7ª edição, pp.405-406.

⁶³⁹ Para maiores desenvolvimentos acerca do princípio da proporcionalidade, integrante da dimensão material do princípio do Estado de Direito, Amaral, Maria Lúcia, *A Forma da República, Uma introdução ao estudo do direito constitucional*, Coimbra Editora, 2005, pp.184 e ss.

⁶⁴⁰ Não só o direito de propriedade do executado poderá ser lesado mas também o direito de propriedade de terceiros, basta pensar naqueles casos em que são penhorados bens comuns do casal para responder por dívidas tributárias da exclusiva responsabilidade de um dos cônjuges em processo de execução fiscal movido apenas contra um dos cônjuges ou nas situações em que o executado vive na casa dos seus pais e são penhorados móveis da casa destes.

⁶⁴¹ O juízo sobre a suficiência dos bens, para efeitos do art.º 217.º do CPPT, é reportado data da penhora. V. Sousa, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume II*, Áreas Editora, 5.ª Edição, 2007, 439.

Além do direito de propriedade, a penhora pode ofender outros direitos liberdades e garantias como o direito à liberdade de escolha de profissão consagrado no art.º 47.º da CRP. Pense-se por exemplo numa situação em que o executado vê os seus instrumentos de trabalho a serem penhorados. Nestes casos, o executado não pode livremente desenvolver a sua atividade profissional na sua plenitude. O legislador ordinário, numa tentativa de conciliação dos interesses envolvidos, abre a possibilidade de os executados, sujeitos passivos de IVA⁶⁴², poderem ser constituídos como depositários dos bens e fruírem dos bens, apesar de se encontrarem penhorados, de acordo com o regime previsto no art.º 221.º n.º 2, 3 e 4 do CPPT. Também aqui se manifesta o princípio da proibição do excesso, que constitui um afloramento do princípio do Estado de Direito, consagrado no art.º 2.º da CRP.

Ao nível axiológico-constitucional, a dignidade da pessoa humana constitui uma dimensão indisponível e irrenunciável do nosso ordenamento jurídico presente no art.º 1.º da CRP. Como tal, a penhora não pode ser feita em termos de a afetar negativamente, sendo claramente inconstitucional todo e qualquer ato de apreensão que coloque em causa a dignidade da pessoa humana. A tutela deste valor fundamental, no nosso sistema jurídico, justifica a impossibilidade de serem penhorados bens que são absolutamente essenciais para a subsistência do executado e para que este tenha uma existência condigna.

No entanto, não devemos esquecer que a penhora, no processo de execução fiscal, serve o interesse do Estado na obtenção de receitas coativas, que se reveste de extrema importância para a sustentação económico-financeira de todo o edifício público, voltado para a satisfação de necessidades coletivas, seja por via da disponibilização de bens públicos e semipúblicos à população, seja por via da atribuição de prestações sociais aos cidadãos ou por via da criação de estruturas regulatórias de um dado setor económico ou social relevante para a comunidade⁶⁴³. Todas estas vias se fundamentam também no valor primordial da dignidade da pessoa humana. A penhora, neste sentido, traduz-se numa figura jurídica instrumental para evitar a dissipação do património do executado no processo de execução fiscal, que responderá pela dívida tributária através da venda dos bens penhorados e posterior afetação do produto da venda para a satisfação da dívida tributária e acrescidos.

É esta dualidade de dimensões constitucionalmente relevantes, por um lado, os direitos fundamentais do executado e, por outro lado, o interesse público materializado na arrecadação da receita pública, que o juiz deve ter presente no momento da aplicação das normas relativas à penhora no contencioso tributário e sempre que recorra ao Código de Processo Civil na busca de uma solução

⁶⁴² Art.º 2.º do CIVA.

⁶⁴³ Em relação à intervenção dos poderes públicos na economia e a sua tensão com a autonomia privada, veja-se Moncada, Luís S. Cabral, *Direito Económico*, Almedina, 7ª Edição, 2018, pp.16-53.

jurídica para o problema, o aplicador normativo terá de analisar se essa aplicação *subsidiária* é compatível com as especificidades do Direito tributário.

8.4. Bens parcialmente penhoráveis

No quadro do ordenamento jurídico vigora o princípio da responsabilidade patrimonial, segundo o qual os bens do devedor incumpridor respondem pelo cumprimento das obrigações por ele assumidas nos termos do art.º 601.º do CC⁶⁴⁴. Por isso, «*estão sujeitos à execução todos os bens do devedor suscetíveis de penhora que, nos termos da lei substantiva, respondem pela dívida exequenda*»⁶⁴⁵. No entanto, o princípio da responsabilidade patrimonial não é absoluto, pois, se assim fosse, podia colocar em causa dimensões igualmente relevantes do ponto de vista jurídico. Uma dessas dimensões indisponíveis e irrenunciáveis é precisamente a dignidade da pessoa humana, que constitui o substrato axiológico estruturante de todo o sistema jurídico e tem assento constitucional (art.º 1.º da CRP), adquirindo por essa via uma blindagem normativa, que impede que regras e princípios plasmados em leis ordinárias possam colocar em causa a mesma.

Com efeito, o legislador ordinário consagrou um conjunto de normas jurídicas que limitam o agente administrativo que procede à penhora, impedindo-o de atingir a dignidade do executado e do seu agregado familiar, ao não permitir que lhe retirem os rendimentos absolutamente essenciais para a sua subsistência. Assim, referimo-nos aos bens parcialmente penhoráveis, previstos e regulados no art.º 738.º do CPC, que tem vindo a ser aplicado pelos tribunais tributários, uma vez que o CPC constitui um recurso normativo subsidiário segundo artigo 2.º al. e) do CPPT⁶⁴⁶. E aqui se nota, uma vez mais a subsidiariedade do CPC...

Nos termos do art.º 738.º do CPC, são “*impenhoráveis dois terços da parte líquida dos vencimentos, salários, prestações periódicas pagas a título de aposentação ou de qualquer outra regalia social, seguro, indemnização por acidente, renda vitalícia, ou prestações de qualquer natureza que assegurem a subsistência do executado*”⁶⁴⁷.

⁶⁴⁴ No mesmo sentido, art.º 50.º n.º 1 da LGT.

⁶⁴⁵ Isso mesmo é o que nos diz o art.º 735.º do CPC, aplicável no âmbito tributário por via do art.º 2.º al. e) do CPPT.

⁶⁴⁶ Vejam-se, por exemplo, os seguintes acórdãos: Ac. do Tribunal Central Administrativo Sul, proc. n.º 340/17.0, de 30/11/2017; Ac. do Tribunal Central Administrativo Sul, proc. n.º 2305/17BELRS, de 17/06/2018; Ac. do Tribunal Central Administrativo Sul, proc. n.º 1464/16, de 8/05/2019; Ac. do Tribunal Central Administrativo Norte, proc. n.º 00420/14.3BEPRT, de 30/10/2014; Ac. do Tribunal Central Administrativo Norte, proc. n.º 00592/17.5BEPRT, de 31/10/2018; ainda, Ac. do Supremo Tribunal Administrativo, proc. n.º 01933/13, de 22/01/2014; Ac. do Supremo Tribunal Administrativo, proc. n.º 01502/17, de 24/01/2018, todos eles disponíveis em suporte digital, em <http://www.dgsi.pt/>, consultados em 22/03/2020. V. Sousa, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume II*, Áreas Editora, 5.ª Edição, 2007, pp. 441 e ss.

⁶⁴⁷ Neto, Serena Cabrita; Trindade, Carla Castelo, *Contencioso...*, cit. p.615.

O conceito de salário deve ser recortado tendo em atenção o disposto nos art.ºs 2.º e 2.º A do CIRS⁶⁴⁸. Dada a função alimentar associada ao pagamento da retribuição, o legislador decidiu restringir a sua penhorabilidade.

A lei prevê também a impenhorabilidade parcial de prestações pecuniárias de qualquer natureza desde que sejam necessárias à subsistência do executado (como pensões de reforma, rendimento social de inserção, subsídio de desemprego)⁶⁴⁹. Nos termos do n.º 2 do art.º 738.º, para a determinação da parte líquida das prestações referidas deve atender-se aos descontos legalmente obrigatórios (por exemplo, as retenções na fonte efetuadas pela entidade patronal sobre os rendimentos pagos ou colocados à disposição do trabalhador – art.º 99.º do CIRS - ou os descontos obrigatórios feitos pelo trabalhador para a segurança social, de acordo com o Código dos Regimes Contributivos do Sistema Providencial da Segurança Social).

Importa ainda referir que a lei atribui ao órgão de execução fiscal um espaço de valoração alargado na verificação dos pressupostos de aplicação da norma ao caso concreto, pois, na formulação do n.º 1 do preceito em análise, encontramos conceitos indeterminados (“*prestações de qualquer natureza que assegurem a subsistência do executado*”), que carecem de uma maior mediação interpretativa por aquele. Ainda assim, não nos estamos a referir a um ato discricionário em sentido próprio, pois o juízo valorativo efetuado pelo órgão administrativo pode ser jurisdicionalmente sindicado, uma vez que cabe ao juiz, por excelência, a tarefa de interpretação dos conceitos previstos no texto normativo⁶⁵⁰.

No n.º 8 do art.º 738.º do CPC, o legislador alargou o leque de rendimentos que só podem ser parcialmente penhorados àqueles que são obtidos por um sujeito passivo de IRS, no âmbito de uma atividade profissional ou empresarial (constante da tabela a que se refere o art.º 151.º do CIRS), determinando a aplicação do disposto nos números 1 a 4 do mesmo preceito, embora com as adaptações previstas nas diferentes alíneas do n.º 8 da mesma disposição legal⁶⁵¹. Esta situação já caberia na previsão do n.º 1 do art.º 738.º do CPC, na parte em que o legislador refere “*prestações de*

⁶⁴⁸ Para um estudo aprofundado sobre os rendimentos do trabalho dependente, cuja análise não se justifica neste trabalho. V pp. Pereira, Paula Rosado, *Manual de IRS*, 2.ª Edição, Almedina, 73 e ss.

⁶⁴⁹ Pinto, Rui, *A Ação Executiva*, 2ª reimpressão, AAFDL Editora, Lisboa, 2020, pp 490 e ss.

⁶⁵⁰ Não existe, nesta matéria, a possibilidade de o órgão de execução fiscal escolher, de entre os caminhos possíveis, aquele que melhor prossegue os fins atribuídos pelo legislador. Na verdade, o órgão administrativo tem apenas um modo de atuação (heteronomamente determinado), ainda que o legislador atribua à Administração a tarefa de concretizar o conteúdo de um conceito indeterminado. Sobre a distinção entre atos vinculados e atos discricionários, Rocha, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento ...*, cit. pp. 32-34.

⁶⁵¹ A aplicação desta impenhorabilidade depende, de entre outras condições, de opção do executado a efetuar por via eletrónica, ficando este ainda obrigado a comunicar determinados elementos à AT, nos termos da alínea d).

qualquer natureza que assegurem a subsistência do executado ⁶⁵², porém, ao introduzir o n.º 8 este veio reforçar a segurança jurídica e facilitar a aplicação da lei.

No que respeita à penhora de dinheiro ou de saldo bancário, o legislador fixou também limites que não podem ser violados (art.º 738.º n.º 5 do CPC). Trata-se mais uma vez de salvaguardar a posição jurídica do executado (enquanto pessoa singular), permitindo-lhe dispor dos bens necessários a uma existência condigna. No entanto, o legislador impede a cumulação desta impenhorabilidade com a prevista do n.º 1, salvaguardando os interesses do credor exequente e evitando abusos por parte do executado.

8.4.1. Limites à penhorabilidade destes bens

Com um impulso harmonizador, o legislador ordinário ponderou a necessidade de o executado prover à sua subsistência e o interesse do credor exequente em obter a satisfação do seu crédito. De facto, estes dois interesses conflitantes exigem uma solução compromissória, levando a que, no momento da realização da penhora, se considere o nível de rendimento necessário ao executado para fazer face às suas despesas, de acordo com um padrão de vida condigno, sem, contudo, afetar de forma desrazoável a cobrança do crédito tributário.

Por conseguinte, o art.º 738.º n.º 3 do CPC estabelece que a impenhorabilidade das prestações referidas no n.º 1 e 8 do mesmo preceito jurídico tem como limite máximo o montante equivalente a três salários mínimos nacionais⁶⁵³ à data de cada apreensão e como limite mínimo⁶⁵⁴ o montante equivalente a um salário mínimo nacional, mas, neste último caso, desde que o executado não aufera outro rendimento. Compreende-se que, tendo o executado outros rendimentos, este deixe de beneficiar deste limite mínimo de impenhorabilidade, uma vez que se colocaria em causa, de forma desproporcional, o interesse do credor na satisfação do crédito tributário, sem correspondência num interesse de superior relevância na esfera do primeiro.

⁶⁵² Veja-se o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proc. n.º 01933/13, de 22/01/2014, em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/506b9fb1abb2b16680257c6f003e8b8e?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,01933%2F13,de,22%2F01%2F2014%3B%20#_Section1.

⁶⁵³ Tendo por referência o ano de 2020, o salário mínimo nacional está fixado em 635 euros, de acordo com o art.º 2.º do Decreto Lei n.º 167/2019.

⁶⁵⁴ O Tribunal Constitucional sustentou este limite mínimo argumentando: "*Porém, assim como o salário mínimo nacional contém em si a ideia de que é a remuneração básica estritamente indispensável para satisfazer as necessidades impostas pela sobrevivência digna do trabalhador e que por ter sido concebido como o 'mínimo dos mínimos' não pode ser, de todo em todo, reduzido, qualquer que seja o motivo, assim também, uma pensão por invalidez, doença, velhice ou viuvez, cujo montante não seja superior ao salário mínimo nacional não pode deixar de conter em si a ideia de que a sua atribuição corresponde ao montante mínimo considerado necessário para uma subsistência digna do respetivo beneficiário*", veja-se o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 96/2004, de 11.02.2004 (consultado em 23/03/2020), disponível em <https://dre.pt/home/-/dre/877269/details/maximized>.

No que concerne à penhora de dinheiro ou saldo bancário, é impenhorável o valor global correspondente ao salário mínimo nacional⁶⁵⁵, nos termos do n.º 5 do art.º 738.º do CPC, sendo que esta impenhorabilidade não é cumulável com a do n.º 1 do mesmo preceito. Os art.ºs 738.º e 739.º⁶⁵⁶ do CPC devem ser lidos de forma conjugada. Neste sentido, resulta destes preceitos normativos que a quantia depositada em instituição bancária só é impenhorável se se tratar de um rendimento destinado a acorrer às necessidades de sobrevivência do executado, pelo que, ocorrendo esta factualidade, o órgão de execução fiscal não deve penhorar a totalidade do saldo bancário, mas apenas o montante que exceda o valor do salário mínimo nacional. Por isso, não importa tanto a origem do rendimento, mas sim a sua afetação. Esta parece-nos a leitura mais adequada pois permite uma melhor conciliação dos interesses contrapostos do executado e do credor tributário.

No que respeita à aplicabilidade deste limite quando estejam em causa *«prestações de qualquer natureza que assegurem a subsistência do executado»*, cabe ainda referir que é sobre o executado que impende o ónus de alegação e o ónus da prova dos factos que indiciem a impossibilidade de este acorrer ao seu sustento sem a prestação em causa. Assim tem sido o entendimento da jurisprudência⁶⁵⁷.

Perante a violação destas regras de impenhorabilidade o ordenamento jurídico prevê mecanismos ao dispor do executado para afastar a penhora ilegal. Assim, se o executado constatar que o órgão de execução fiscal penhorou bens que não devia ter penhorado, este poderá apresentar uma reclamação para o tribunal tributário nos termos dos art.ºs 276.º e ss do CPPT⁶⁵⁸, com fundamento na inadmissibilidade da penhora dos bens concretamente apreendidos (art.º 278.º n.º 3, alínea a) do CPPT). Esta reclamação, comprovando-se a existência de um prejuízo irreparável para o executado, sobe de imediato nos autos e suspende a eficácia do ato de penhora. Neste caso não há necessidade de recorrer subsidiariamente ao CPC uma vez que existe uma disciplina jurídica própria e autónoma no CPPT.

8.4.2. Redução e isenção de penhora

Apesar de o legislador ordinário ter previsto limites quanto à penhora dos bens, nem por isso deixou de consagrar a possibilidade de ser o juiz a efetuar um balanceamento dos interesses (do

⁶⁵⁵ V. Sousa, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume II*, Áreas Editora, 5.ª Edição, 2007, p. 458.

⁶⁵⁶ Nos termos desta norma: "São impenhoráveis a quantia em dinheiro ou o depósito bancário resultantes da satisfação de crédito impenhorável, nos mesmos termos em que o era o crédito originariamente existente". Visa-se, por esta via, evitar que uma prestação impenhorável deixe de o ser só pelo facto de estar depositada numa instituição de crédito.

⁶⁵⁷ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proc. 340/17.0BEALM, de 30/11/2017; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proc. n.º 01933/13, de 22/01/2014.

⁶⁵⁸ No processo executivo comum, o meio adequado para reagir a esta ilegalidade seria a oposição à penhora, de acordo com o art.º 784.º n.º 1 al. a) do CPC.

executado e do credor tributário⁶⁵⁹) envolvidos no ato de penhora. Está-se concretamente a referir ao art.º 738.º n.º 6 do CPC, aplicável também ao processo de execução fiscal, por via do art.º 2.º do CPPT.

De acordo com aquele preceito, o juiz pode reduzir, por período que considere razoável, a parte penhorável dos rendimentos e até isentá-los de penhora, sendo que, nessa eventualidade, a isenção não pode prolongar-se por mais de um ano. Estamos perante um mecanismo excecional de que o juiz pode lançar mão e que depende de requerimento⁶⁶⁰ por parte do executado, sem o qual aquele não poderá reduzir ou isentá-lo da penhora.

Para este efeito, o juiz deve ponderar os seguintes fatores, que constam da previsão normativa: o montante do crédito exequendo, a natureza do mesmo, as necessidades do executado e do seu agregado familiar. De seguida, vamos analisar estes elementos.

Se quanto aos fatores de ponderação relativos ao montante do crédito exequendo e à natureza do mesmo, a questão será de fácil abordagem, pois bastará ao juiz verificar o que consta no título executivo que serve de base à instauração do processo de execução fiscal e determinar o montante e a natureza⁶⁶¹ daquele, nos termos dos art.ºs 162.º e 163.º n.º 1 al. e) do CPPT, uma vez que a dívida tributária, nesta fase, já se encontra certa, líquida e exigível, já em relação ao terceiro fator, a questão suscita algumas dificuldades. De todo o modo, a lei obriga o juiz a ponderar as necessidades do executado e do seu agregado familiar. Para que tal consideração seja feita, cabe ao executado alegar os factos essenciais que integram a causa de pedir (art.º 5.º n.º 1 do CPC aplicável *ex vi* art.º 2.º al. e) do CPPT) e fazer prova desses factos, uma vez que estes são constitutivos do direito alegado, nos termos do art.º 74.º n.º 1.º da LGT⁶⁶². Só assim será possível o juiz conhecer as necessidades do executado e do seu agregado familiar. Não estando cumprido o ónus de alegação e de prova não será possível o executado beneficiar da redução ou isenção de penhora.

Atendendo a estas circunstâncias, ao juiz cabe efetuar uma ponderação casuística de modo a determinar se se justifica o sacrifício dos interesses do credor tributário em face da carência de tutela,

⁶⁵⁹ Acerca destes interesses conflitantes remetemos para o que já foi dito no ponto 8.3, capítulo III.

⁶⁶⁰ Um problema que se pode suscitar é a forma processual a utilizar para este efeito, a este propósito uma hipótese viável passaria por, efetuando as necessárias adaptações (que muitas vezes se revelam essenciais quando se aplica subsidiariamente um texto normativo), o executado apresentar esse requerimento ao órgão de execução fiscal, após a realização da penhora da parte do rendimento que é penhorável, sendo que, caso se venha a verificar o indeferimento do requerimento pelo órgão de execução fiscal, o contribuinte deve remeter o mesmo para o juiz do tribunal tributário competente. Está-se a referir, portanto, à reclamação dos atos do órgão de execução fiscal, prevista nos artigos 276.º e ss do CPPT. Dado que, normalmente, se trata de uma situação de extrema necessidade económica do executado e da sua família, a reclamação deverá subir imediatamente para o juiz. Apesar de a regra não ser a subida imediata da reclamação, deve entender-se que existe um prejuízo irreparável para o executado (e do seu agregado familiar), pelo que, à luz do princípio da tutela jurisdicional efetiva, constitucionalmente previsto no art.º 268.º n.º 4 da CRP, se justifica fazer uma interpretação conforme aos designios constitucionais, ainda que sem uma efetiva correspondência no letra do art.º 278.º do CPPT. Como se sabe, os princípios constitucionais têm uma força jurídica superior a qualquer norma constante de lei ordinária (veja-se o art.º 277.º n.º 1 da CRP). Acerca do conceito de norma e da relevância dos princípios remete-se para o que foi abordado no capítulo I.

⁶⁶¹ A natureza tributária do crédito impõe que o julgador tenha em consideração o princípio da indisponibilidade da relação jurídica tributária.

⁶⁶² Veja-se o ac. do Tribunal Central Administrativo Sul, proc. n.º 2305/17, de 07/06/2018 e ac. do Tribunal Central Administrativo Sul, proc. n.º 1464/16.6BELRS, de 08/05/2019.

por parte do ordenamento jurídico, da situação pessoal e familiar do executado. Claro que o executado tem de estar numa situação de impossibilidade de acorrer aos encargos pessoais e familiares absolutamente essenciais para uma existência condigna (por exemplo, as despesas de água, luz, gás, vestuário, alimentação, com os dependentes, etc) caso se proceda com a penhora da parte dos rendimentos penhoráveis, só neste circunstancialismo fático se deverá admitir o diferimento da arrecadação do crédito do executado (que tem de ser necessariamente uma pessoa singular).

8.5. Bens relativamente impenhoráveis

Diferentemente do que sucede em relação aos bens parcialmente penhoráveis (em que um certo rendimento tem como que duas partes: uma penhorável e outra impenhorável), o art.º 737.º do CPC prevê a impossibilidade de certos bens serem objeto de penhora, quando sirvam determinadas finalidades perfeitamente delimitadas no referido preceito jurídico. A jurisprudência em matéria tributária demonstra que tem vindo a ser aplicado no processo de execução fiscal a disposição em análise, constante das normas reguladoras do processo civil⁶⁶³, sempre, no entanto, de forma subsidiária.

Nos termos do art.º 737.º n.º 1 do CPC, não podem ser penhorados os bens do domínio privado do Estado, de pessoas coletivas públicas, de entidades concessionárias de obras ou serviços públicos ou de pessoas coletivas de utilidade pública, que se encontrem especialmente afetados à realização de fins de utilidade pública. Note-se que o critério verdadeiramente relevante para aferir se o bem é ou não penhorável reside na utilização que lhe será dada pela entidade que detém o direito de propriedade desse bem e não tanto a natureza (pública ou privada) da pessoa coletiva. Estando os bens destinados à satisfação de necessidades coletivas estes estão isentos de penhora. Para o executado gozar deste regime tem de demonstrar que é uma das entidades que integram a previsão normativa, a afetação dos bens penhorados a fins de utilidade pública e, além disso, especificar o concreto fim a que os mesmos se destinam⁶⁶⁴. Todavia, esta impenhorabilidade não se verifica quando esteja em causa uma execução para pagamento de dívida com garantia real. Assim, se o credor tributário beneficiar de uma hipoteca ou penhor sobre um concreto bem, ainda que este esteja afeto a fins de utilidade pública, nada impede que o órgão de execução fiscal proceda à penhora do mesmo.

⁶⁶³ A título exemplificativo, veja-se : ac. do Supremo Tribunal Administrativo proc. n.º 0827/18.7BELRA, de 22/05/2019; ac. do mesmo Tribunal, proc. n.º 0825/18.OBELRA, de 24/07/201; ac. do Tribunal Central Administrativo Sul, proc. n.º 04880/11, de 12/08/2011; ac. do Tribunal Central Administrativo Sul proc. n.º 1799/06.6BELSB-BA, de 18/10/2018; ac. do Tribunal Central Administrativo Sul, proc. n.º 02315/08, de 25/03/2008; ac. do referido Tribunal proc. n.º 02966/09, de 05/05/2009; ac. do Tribunal Central Administrativo Norte, proc. n.º 00077/14.1BEVIS, de 27/06/2014; ac. do mesmo Tribunal, proc. n.º 01341/15.8BEPNF, de 12/11/2005. Todos os acórdãos estão disponíveis em <http://www.dgsi.pt/>.

⁶⁶⁴ Veja-se o acórdão do Tribunal da Relação de Évora, proc. n.º 115/12.2TTBJA-C.E1, de 14/06/2018, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtre.nsf/-/140A126118DA06A0802582B700469F96>.

Além disso, estão igualmente isentos de penhora os instrumentos de trabalho e os objetos indispensáveis ao exercício da atividade ou formação profissional do executado, nos termos do n.º 2 do art.º 737.º do CPC. A doutrina e a jurisprudência têm entendido que esta garantia não se aplica às pessoas coletivas⁶⁶⁵, mas apenas às pessoas singulares. O legislador pretendeu aqui acautelar os interesses económicos e humanitários do executado e do seu agregado familiar, impedindo por isso que este fique privado dos bens estritamente indispensáveis ao exercício da sua atividade ou formação profissional. Por um lado, permite-se que este continue com os bens necessários para obter o seu sustento e o da sua família, e, por outro lado, permite salvaguardar os interesses de outros credores pois, ocorrendo a penhora dos instrumentos de trabalho, não mais o executado terá capacidade de gerar rendimentos para saldar as suas dívidas. O criador normativo decidiu assim colocar algumas barreiras à satisfação plena do crédito exequendo em nome daqueles interesses. No âmbito do processo de execução fiscal não se vislumbra razão para não considerarmos a aplicação deste preceito normativo, de forma subsidiária.

Todavia, existem três exceções legais em que é possível a penhora de objetos indispensáveis para a atividade ou formação profissional do executado. A primeira delas diz respeito aos casos em que o próprio executado nomeia esses bens à penhora. A segunda exceção ocorre quando a execução se destinar ao pagamento do preço da aquisição ou ao custo da reparação daqueles bens (no domínio tributário não é possível ocorrer esta situação, porque nunca estamos perante preços, segundo uma ótica de mercado, mas sim perante tributos, afetos a finalidades públicas). A última exceção legal ocorre quando forem penhorados bens que constituem elementos corpóreos de um estabelecimento comercial pois nestes casos também não se verifica a impenhorabilidade relativa (daí que se entenda que este art.º 737.º n.º 2 não é aplicável quando se esteja perante uma pessoa coletiva).

No n.º 3 da norma em análise, contém mais uma situação em que o órgão de execução não pode livremente penhorar bens móveis. Os bens imprescindíveis a qualquer economia doméstica que se encontrem na casa de habitação efetiva do executado estão isentos de penhora. Porém, o legislador salvaguarda uma situação em que tal não se verifica, a qual, porém, não tem relevância em matéria tributária e que, por esse motivo, não pode ser subsidiariamente convocada: quando se trate de uma execução destinada ao pagamento do preço da respetiva aquisição ou do custo da sua reparação. Consequentemente, esta impenhorabilidade (aplicável por via do art.º 2.º do CPPT) deve classificar-se como absoluta quando aplicada no contexto tributário. Importa ainda salientar que a previsão normativa abrange apenas os bens que se destinam a assegurar um padrão mínimo de vida

⁶⁶⁵ Neste sentido, ac. do Tribunal Central Administrativo Sul, proc. n.º 08580/15, de 23/04/2015; Ac. do Tribunal da Relação de Lisboa, proc. n.º 2089/03, de 11/06/03, entre outros disponíveis em <http://www.dgsi.pt/>.

socialmente dignificante para o executado e seu agregado familiar, e não um padrão médio. Nesta linha não serão penhoráveis por exemplo um sofá, uma mesa, cadeiras, um telemóvel ou um telefone, desde que sejam, assim, indispensáveis para qualquer economia doméstica. Já serão penhoráveis por exemplo uma televisão, um rádio, um relógio de ouro⁶⁶⁶.

No caso de serem penhorados bens, em violação do disposto no art.º 737.º do CPC, o executado pode reagir, uma vez mais, “lançando mão” da reclamação dos atos do órgão de execução fiscal, prevista e regulada no art.ºs 276.º e ss do CPPT.

8.6. Bens absolutamente impenhoráveis

O art.º 736.º do CPC prevê um conjunto de bens que estão absolutamente isentos de penhora (e reconhece outros que possam existir em lei especial⁶⁶⁷), isto é, independentemente das circunstâncias fáticas não existe possibilidade de serem penhorados. Por via do art.º 2.º do CPPT, o preceito em análise será aplicável ao processo de execução fiscal, constituindo assim um limite inultrapassável à atuação do órgão de execução fiscal. De seguida, procedemos à identificação destes bens⁶⁶⁸.

Por conseguinte, são absolutamente impenhoráveis as coisas e os direitos inalienáveis. Com efeito, as coisas que, pela sua natureza, são insuscetíveis de apropriação individual⁶⁶⁹ (por exemplo, ar, vento, sol), os direitos de personalidade (tais como o direito à imagem, à honra, à reserva da intimidade da vida privada...⁶⁷⁰) e outros direitos indisponíveis, não constituem bens penhoráveis de modo algum.

O legislador dispõe ainda que os bens do domínio público do Estado e das restantes pessoas coletivas públicas nunca podem ser objeto de penhora. Trata-se assim de assegurar que as entidades públicas não fiquem despojadas dos bens essenciais à satisfação de necessidades coletivas. Note-se que os bens do domínio privado do Estado e das restantes pessoas coletivas públicas estão abrangidos na previsão do art.º 737.º do CPC⁶⁷¹ acima mencionada, enquanto bens relativamente impenhoráveis. Em comparação com estes, o património do domínio público das entidades públicas rege-se por um conjunto de regras e princípios mais rígidos como a inalienabilidade, imodificabilidade, estando sujeitos

⁶⁶⁶ Para maiores desenvolvimentos remetemos para Pinto, Rui, *A Ação Executiva*, 2ª reimpressão, AAFDL Editora, Lisboa, 2020, pp. 485 e ss.

⁶⁶⁷ Por exemplo, a impenhorabilidade absoluta dos bens móveis de associação sindical ou associação de empregadores cuja utilização seja estritamente indispensável ao seu funcionamento, prevista no art.º 453.º do Código do Trabalho.

⁶⁶⁸ Para maiores desenvolvimentos sobre a impenhorabilidade absoluta de bens, Gonçalves, Marco Carvalho, *Lições de Processo Civil...* cit, pp.274 e ss.

⁶⁶⁹ De acordo com o art.º 202.º n.º 2 do CC: «*Consideram-se, porém, fora do comércio todas as coisas que não podem ser objeto de direitos privados, tais como as que se encontram no domínio público e as que são, pela sua natureza, insuscetíveis de apropriação individual*».

⁶⁷⁰ Acerca dos direitos de personalidade, veja-se Horster, Heinrich Ewald, *A Parte Geral do Código Civil Português*, 9ª reimpressão da Edição de 1992, Almedina, 2014, pp. 257 e ss.

⁶⁷¹ Para maiores desenvolvimentos, Catarino, João Ricardo, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, cit. pp.512 e ss.

a um regime de Direito público, ao contrário património privado das entidades públicas em que é o Direito privado que os rege, estando sujeitos a normas mais flexíveis.

Além dos que foram referidos, são também impenhoráveis os bens cuja apreensão seja ofensiva dos bons costumes ou careça de justificação económica, pelo seu diminuto valor venal. O legislador utiliza aqui conceitos indeterminados (“*bons costumes*”, “*diminuto*”), cabendo ao órgão de execução fiscal concretizar os conteúdos destes. Todavia, em sede de reclamação dos atos praticados por este, incumbirá ao juiz a tarefa de sindicar se a interpretação daqueles conceitos é juridicamente sustentável.

Os túmulos, os objetos especialmente destinados ao exercício de culto público, os instrumentos e os objetos indispensáveis aos deficientes e ao tratamento de doentes, os animais de companhia não podem ser alvos de penhora.

Não obstante o facto de o legislador ordinário ter positivado regras de impenhorabilidade (absoluta ou relativa e parcial), estamos perante matérias muito próximas da Constituição, pois dela resultam valores, direitos, princípios que obstam a penhoras excessivas, desrazoáveis, arbitrárias, desumanas e que, por isso, têm força conformadora nesse domínio. Ainda que o legislador ordinário nada dissesse, o órgão de execução fiscal ou o agente de execução (no âmbito do processo executivo comum) encontrar-se-iam sempre condicionados pelas diretrizes constitucionais, resultantes da proteção reforçada dos direitos, liberdades e garantias (art.º 18.º da CRP) e do reconhecimento da dignidade da pessoa humana enquanto dimensão ético-jurídica estruturante de toda a “*edifício normativo*”.

Ainda que assim seja, não se deve adotar uma perspetiva unidimensional, no sentido de que os direitos fundamentais prevalecem a todo o custo sobre qualquer outra dimensão constitucionalmente relevante. Na verdade, os direitos fundamentais apresentam 2 dimensões: em sentido subjetivo, que se prende com a sua função protetora, garantística, individualista associada a estes e, em sentido objetivo, enquanto referenciados a uma ordem de valores objetiva, enquadrada na CRP, que cabe ao Estado proteger⁶⁷². Nesta ordem de ideias, a arrecadação da receita tributária é seguramente uma tarefa de extrema relevância pois sem esta todas as políticas públicas, no sentido de efetivar aquela ordem de valores objetiva, ficam prejudicadas. Com isto, queremos dizer que o aplicador normativo - o juiz do tribunal tributário ou o órgão de execução fiscal - quando recorre subsidiariamente ao CPC deve ter a consciência de que, no processo de execução fiscal, concorrem

⁶⁷² Para maiores desenvolvimentos acerca destes aspetos que escapam ao propósito deste estudo, remete-se para Canotilho, José Joaquim Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª edição, Almedina, pp. 1253 e ss.

interesses públicos e interesses privados e não apenas interesses privados (como sucede maioritariamente no processo executivo comum).

8.7. Formalidades da penhora de saldo bancário

O art.º 223.º n.º 3 do CPPT remete para o disposto no art.º 780.º do CPC em matéria de penhora de depósitos existentes em instituições de créditos. No entanto, não pode existir uma aplicação cega do Direito subsidiário na medida em que o aplicador normativo tem de efetuar as adaptações necessárias tendo em vista que o processo de execução fiscal tem especificidades (por exemplo, ao nível dos intervenientes processuais, da sua tramitação, forma das comunicações) que o distinguem do processo executivo comum.

Apesar disso, nos n.ºs 1 e 2 daquela norma do CPPT fixa-se uma obrigação que impende sobre o funcionário competente de identificar o depositário, a quantia ou os objetos depositados e o valor presumível destes e impõe-se, de igual modo, que a instituição detentora do depósito penhorado comunique ao órgão de execução fiscal o saldo da conta ou contas objeto de penhora na data em que esta se considera efetuada. De seguida, apresenta-se o caminho necessário para uma válida penhora de saldo bancário, no âmbito do processo de execução fiscal.

Nos termos do art.º 780.º n.º 1 do CPC (*ex vi* art.º 223.º n.º 3, primeira parte, do CPPT), o órgão de execução fiscal deve comunicar eletronicamente à instituição de crédito onde o executado tem uma conta bancária de que o saldo desta se encontra penhorada, identificando expressamente o processo e que o valor existente (ou a quota-parte do executado nesse saldo se for o caso) se encontra bloqueado desde a data do envio da comunicação. Todavia, devem ser respeitados os limites previstos no art.º 735.º n.º 3⁶⁷³ e no art.º 738.º n.º 5, ambos do CPC. O órgão de execução fiscal deve ainda identificar o nome do executado, o seu domicílio ou sede, e, alternativamente, o n.º de identificação civil ou o n.º de identificação fiscal, além de determinar o limite da penhora, expressa em euros, calculado de acordo com o art.º 735.º n.º 3 do CPC, sob pena de nulidade⁶⁷⁴ (art.º 780.º n.º 3 do CPC, *ex vi* art.º 223.º n.º 3 do CPPT).

Tendo sido efetuada a comunicação eletrónica, a instituição de crédito fica obrigada a informar o órgão de execução fiscal, por via eletrónica e no prazo de 2 dias úteis, do montante bloqueado ou do valor dos saldos existentes, no caso de não ser possível penhorar esse valor, por força do art.º 738.º

⁶⁷³ De acordo o preceituado no mesmo: «*A penhora limita-se aos bens necessários ao pagamento da dívida exequenda e das despesas previsíveis da execução, as quais se presumem, para o efeito de realização da penhora e sem prejuízo de ulterior liquidação, no valor de 20 %, 10 % e 5 % do valor da execução, consoante, respetivamente, este caiba na alçada do tribunal da comarca, a exceda, sem exceder o valor de quatro vezes a alçada do tribunal da Relação, ou seja superior a este último valor*».

⁶⁷⁴ Uma vez mais, o executado poderá assim utilizar a reclamação dos atos do órgão de execução fiscal, regulada nos art.ºs 276.º e ss do CPPT para colocar em crise o ato de penhora feita com inobservância das formalidades legais.

n.º 5 do CPC, ou, se for o caso, da inexistência de conta ou saldo – art.º 780.º n.º 8 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT.

Recebida esta informação, o órgão de execução fiscal, no prazo de 5 dias, comunica à instituição de crédito a penhora dos montantes dos saldos existentes que se mostrem necessários para a satisfação do crédito tributário e acrescidos (desde que respeite os limites legais) - havendo - os - e o desbloqueio dos montantes não penhorados.

Posteriormente, a entidade bancária tem de notificar o executado de que foi penhorado determinado valor do seu saldo bancário. Esta notificação é deveras importante pois só assim o executado tem a possibilidade de saber se a penhora foi realizada nos termos legais, isto é, se os montantes penhorados excederam os limites previstos no art.º 735.º n.º 3 do CPC, se foram respeitadas as regras de preferência previstas no n.º 7 do art.º 780.º do CPC, se a impenhorabilidade do depósito resultante de créditos impenhoráveis não foi violada ou se se verificou, durante a penhora, que o saldo bancário penhorável excedeu o valor correspondente ao salário mínimo nacional. Nas palavras do Supremo Tribunal Administrativo “*esta solução legislativa [art.º 780.º n.º 9 do CPC, in fine] permite precaver situações que venham a condicionar o efetivo depósito e entrega do montante penhorado*”⁶⁷⁵.

Nos termos do CPC, existem certos condicionalismos que se impõe ao órgão de execução fiscal:

- a) Em primeiro lugar, sendo vários os titulares do depósito em causa, o bloqueio só pode incidir sobre a quota parte do executado, presumindo-se que as quotas são iguais⁶⁷⁶;
- b) não sendo possível identificar adequadamente a conta bancária, é bloqueada a parte do executado nos saldos de todos os depósitos existentes na instituição ou instituições notificadas;
- c) em terceiro lugar, a lei prevê critérios de preferência na escolha das contas cujos saldos serão objeto de penhora por parte do órgão de execução fiscal e da instituição de crédito⁶⁷⁷;
- d) as quantias bloqueadas só poderão ser movimentadas pelo órgão de execução fiscal,

⁶⁷⁵ Acórdão do STA, proc. n.º 01084/17, de 10/01/2018, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/2470f8b788bc535280258218003dd7ac?OpenDocument&Highlight=0,01084%2F17>.

⁶⁷⁶ Presunção essa que pode ser ilidida pelo executado.

⁶⁷⁷ Nos termos do art.º 780.º n.º 7 do CPC: «*São sucessivamente observados, pela instituição de crédito e pelo agente de execução [rectius: órgão de execução fiscal], os seguintes critérios de preferência na escolha da conta ou contas cujos saldos são bloqueados: a) Preferem as contas de que o executado seja único titular àquelas de que seja contitular e, entre estas, as que têm menor número de titulares àquelas de que o executado é primeiro titular;*

b) As contas de depósito a prazo preferem às contas de depósito à ordem ».

devendo este, no entanto, permitir a realização das operações de crédito ou de débito referidas no n.º 10 do art.º 780.º do CPC⁶⁷⁸.

A partir do momento em que se encontram penhorados os saldos bancários⁶⁷⁹, o depositário (a instituição de crédito) deve proceder imediatamente à penhora das novas entradas, após consulta do valor ainda em dívida e apenas até esse montante – a não ser que haja indicação em contrário por parte do órgão de execução fiscal. Para o efeito, a ATA disponibiliza ao depositário, para consulta no Portal das Finanças, informação atualizada sobre o valor em dívida (art.º 223.º n.ºs 5 e 6 do CPPT).

Concluída a penhora com sucesso, serão os montantes penhorados destinados ao pagamento da dívida tributária nos termos dos art.ºs 259.º e ss do CPPT.

Saliente-se, por fim, que se o depositário não colaborar com a ATA na cobrança da dívida e acrescidos (e aquele agir culposamente) correrá o risco de se tornar num responsável subsidiário, revertendo o processo de execução contra si, segundo os art.ºs 223.º n.º 6 do CPPT e 417.º n.º 1 do CPC (*ex vi* art.º 223.º n.º 3 do CPPT).

8.8. Formalidades da penhora de créditos

Em relação à formalização da penhora de créditos no contexto do processo de execução fiscal encontramos também uma remissão para o disposto no CPC, operada pelo art.º 224.º n.º1 do CPPT, se bem que, prevendo as necessárias adaptações.

No âmbito da cobrança coerciva de um tributo, é possível que o órgão de execução fiscal proceda à penhora de créditos de que o executado é titular em face de terceiros devedores. Quando assim sucede existe uma relação triangular, onde se vislumbram os interesses da AT, do executado e do terceiro devedor. Este facto tem implicações na forma como a penhora se vai concretizar, pois os referidos sujeitos são chamados a colaborar no apuramento da existência e montante do crédito (recorde-se: do executado sobre o terceiro devedor). Todavia, esclareça-se que os créditos do executado sobre a Administração tributária não podem ser objeto de penhora, pois, nestes casos, deve ser praticado um ato administrativo de compensação nos termos do art.º 89.º do CPPT⁶⁸⁰. Passemos à análise das formalidades necessárias à penhora de créditos.

⁶⁷⁸ Segundo este art.º: «*O saldo bloqueado ou penhorado pode, porém, ser afetado, quer em benefício, quer em prejuízo do exequente, em consequência de:*

a) Operações de crédito decorrentes do lançamento de valores anteriormente entregues e ainda não creditados na conta à data do bloqueio;

b) Operações de débito decorrentes da apresentação a pagamento, em data anterior ao bloqueio, de cheques ou realização de pagamentos ou levantamentos cujas importâncias hajam sido efetivamente creditadas aos respetivos beneficiários em data anterior ao bloqueio.»

⁶⁷⁹ Para maiores desenvolvimentos sobre o assunto no domínio privatístico, veja-se Pinto, Rui, *A Ação Executiva*, 2ª reimpressão, AAFDL Editora, Lisboa, 2020, pp.595 e ss. Ainda, Gonçalves, Marco Carvalho, *Licções de Processo Civil ...*, cit. pp. 364 e ss.

⁶⁸⁰ Segundo o art.º 89.º n.º 1 do CPPT: «*Os créditos do executado resultantes de reembolso, revisão oficiosa, reclamação ou impugnação judicial de qualquer ato tributário são aplicados na compensação das suas dívidas cobradas pela administração tributária.*». Sobre a compensação em matéria tributária, cfr. Rocha, Joaquim Freitas; Silva, Hugo Flores, *Teoria Geral da Relação Jurídica*, Almedina, 2020, pp. 142-144.

Num primeiro momento, deve o órgão de execução fiscal notificar, preferencialmente por via eletrônica⁶⁸¹, o terceiro devedor de que todos os créditos – presentes e futuros⁶⁸² - do executado até ao valor da dívida exequenda e acrescidos ficam à ordem do primeiro⁶⁸³, segundo o disposto no art.º 224.º n.º 1 do CPPT, devendo constar da notificação que o devedor do crédito não se exonera pagando diretamente ao credor (executado). Com efeito, o terceiro deverá realizar a prestação a que se encontra adstrito junto do órgão de execução fiscal e não junto do executado. A penhora considera-se efetuada no momento em que o terceiro é notificado e não quando este responde à notificação ou após o termo do prazo previsto para essa resposta⁶⁸⁴.

Feita a notificação, cumpre ao terceiro declarar se o crédito existe, quais as garantias que o acompanham, em que data ocorre o vencimento e quaisquer outras circunstâncias que possam interessar à execução (art.º 773.º n.º 2 *ex vi* art.º 224.º n.º 1 do CPPT)⁶⁸⁵. Para o efeito, se tiver sido notificado pessoalmente deve o terceiro nesse momento prestar verbalmente as declarações respetivas. Se não foi notificado pessoalmente, deverá responder ao órgão de execução fiscal por escrito, no prazo de 10 dias (art.º 773.º n.º 3 do CPC *ex vi* art.º 224.º n.º 1 do CPPT).

Não tendo respondido no ato de notificação ou no prazo de dez dias, assume-se que a obrigação existe, nos termos em que o crédito foi indicado à penhora (por exemplo, com base nos dados obtidos pela AT). Neste caso, presumindo-se que existe o crédito, o devedor deverá depositá-lo em operações da tesouraria, no prazo de 30 dias a contar da penhora, sob pena de ser executado no próprio processo de execução fiscal⁶⁸⁶ (servindo de título executivo uma certidão do órgão de execução fiscal na qual consta a notificação de penhora do crédito e a falta de declaração – art.º 162.º al. d) do CPPT).

Na hipótese de o terceiro reconhecer expressamente o crédito importa distinguir duas situações:

a) a obrigação subjacente não tem um prazo para pagamento ou o terceiro reconhece a obrigação imediata de pagar: caso em que «*depositará o crédito em operações de tesouraria, à ordem*

⁶⁸¹ Não sendo possível esta forma de comunicação, esta deverá ser efetuada de acordo com as formalidades da citação pessoal e sujeita ao regime desta.

⁶⁸² Acórdão do TCA Norte, proc. n.º 00520/20.15.2BEPNF, de 28/01/2016, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/-/800499A44E14F4A0802582830033907D>.

⁶⁸³ Importa salientar o disposto no art.º 215.º n.ºs 5 e 6 do CPPT:

«5 - A administração tributária acede a informação relativa à existência de bens ou direitos do devedor, suscetíveis de penhora, incluindo todos os dados existentes nos registos que possui, bem como na contabilidade da empresa.

6 - A administração tributária pode, em qualquer momento, notificar o devedor ou terceiros para a apresentação de elementos que se revelem necessários à cobrança da dívida, incluindo os elementos da contabilidade das empresas».

⁶⁸⁴ O momento em que se considera realizada a penhora assume extrema relevância, nesta sede, pois é inoponível à execução a extinção do crédito penhorado por causa dependente da vontade do executado ou do devedor, após se ter verificado a penhora do crédito (art.º 820.º do CC).

⁶⁸⁵ Caso o devedor falte à verdade, o mesmo incorre em responsabilidade por litigância de má fé. Cfr. Sousa, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume II*, Áreas Editora, 5.ª Edição, 2007, pp. 458 e ss.

⁶⁸⁶ A AT poderá ter direito a obter uma indemnização caso a falta de declaração do devedor lhe venha a causar prejuízo, a título de responsabilidade civil. Neste sentido foi o acórdão do STJ, proc. n.º 3081/04 de 16/12/2004, embora não estivesse em causa um tributo.

do órgão de execução fiscal, no prazo de 30 dias a contar da penhora, e, se o não fizer será executado pela importância respectiva, no próprio processo » (art.º 224.º n.º 1 CPPT);

b) a obrigação subjacente tem um prazo para pagamento, caso em que se deve aguardar o seu termo, observando-se de seguida o disposto na alínea anterior (art.º 224.º n.º 1 al. c) CPPT);

c) o devedor pode reconhecer a existência do crédito, mas invocar que a obrigação está dependente de prestação a efetuar pelo executado.

Contudo, pode o terceiro declarar, em resposta à notificação do órgão de execução fiscal, que não existe o crédito⁶⁸⁷. Nesse caso, o órgão de execução fiscal deve notificar o executado para se pronunciar, no prazo de dez dias, devendo aquele declarar se mantém ou revoga o ato de penhora. Se a AT mantiver a penhora, o crédito passará a ser litigioso e assim será adjudicado ou transmitido (art.º 775.º do CPC *ex vi* art.º 224.º do CPPT)⁶⁸⁸. Caberá ao adquirente do crédito litigioso instaurar a competente ação declarativa contra o executado e o seu devedor, por forma a discutir a existência e o montante do crédito⁶⁸⁹. A Fazenda Pública também poderá promover essa ação declarativa nos termos do art.º 224.º n.º 3 do CPPT.

Na situação referida na alínea c), importa considerar o disposto no art.º 776.º do CPC e aplicar tal regime jurídico ao processo de execução fiscal, com as devidas adaptações. Se o terceiro devedor declarar que a exigibilidade da obrigação depende de prestação a efetuar pelo credor (e executado), este deve ser notificado para satisfazer a prestação no prazo de 15 dias e se o executado não cumprir, pode a Fazenda Pública ou o devedor exigir o cumprimento, promovendo a respetiva execução. Pode também a Fazenda Pública se substituir ao executado na prestação, ficando neste caso sub-rogado nos direitos do devedor – art.º 776.º n.º 2 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT. Segundo Jorge Lopes de Sousa, “a satisfação da prestação será exigida, por apenso no mesmo processo, sem necessidade de citação do executado, servindo de título executivo o despacho que haja ordenado o cumprimento da prestação”⁶⁹⁰, aplicando-se subsidiariamente o disposto no n.º 4 do art.º 776.º do CPC, com as necessárias adaptações (art.º 2.º do CPPT), ao processo tributário. Se o executado impugnar a declaração do devedor e não for possível fazer cessar a divergência, o crédito é havido como litigioso, podendo o mesmo ser vendido ou ser objeto de uma ação declarativa nos termos já referidos (art.º 776.º n.º 3 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT).

⁶⁸⁷ O órgão de execução fiscal tem a faculdade de, inexistindo o crédito ou sendo o seu valor insuficiente para garantir a dívida exequenda e acrescido, notificar o devedor da penhora de créditos futuros até àquele valor, mantendo-se válida a notificação por período não superior a um ano, sem prejuízo de renovação, segundo o disposto no artigo 224.º al. f) do CPPT.

⁶⁸⁸ Sousa, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume II*, Áreas Editora, 5.ª Edição, 2007, p. 461.

⁶⁸⁹ Para maiores desenvolvimentos no domínio civilístico, Gonçalves, Marco Carvalho, *Lições de Processo Civil...*, cit. pp. 352 e ss.

⁶⁹⁰ V. Sousa, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume II*, Áreas Editora, 5.ª Edição, 2007, p. 461.

Neste contexto, se o executado impugnar a declaração do devedor, está-se perante a existência de um litígio acerca da existência ou não dessa dependência, cabendo aos tribunais comuns decidir essa questão uma vez que os tribunais tributários não têm competência para decidir questões de natureza cível ou comercial. Nas palavras de Jorge Lopes de Sousa:

“Em qualquer caso, sendo feita pelo devedor do crédito penhorado invocação de que a sua obrigação está dependente de prestação a efetuar pelo executado, não poderá o órgão de execução fiscal decidir a questão da existência ou não dessa dependência, mesmo que lhe pareça evidente a falta de razão para essa invocação, pois a questão de saber se o devedor do crédito penhorado tem ou não razão consubstancia um litígio cuja resolução cabe aos tribunais que forem materialmente competentes para a decisão dessa questão, de natureza cível ou comercial. Se eventualmente o órgão de execução fiscal apreciar tal questão, decidindo-a em sentido desfavorável ao devedor do crédito penhorado e o notificar para depositar o crédito de harmonia com o disposto na alínea b) do n.º 1 deste art.º 224.º [do CPPT], este devedor, como terceiro afetado pelo ato, poderá impugnar a referida decisão junto do tribunal tributário, através de reclamação, nos termos do art.º 276.º deste Código”⁶⁹¹.

Finalmente, importa referir que o executado e outros credores reclamantes podem requerer ao órgão de execução fiscal a prática, ou a autorização para a prática, dos atos que se afigurem indispensáveis à conservação do direito de crédito penhorado (pense-se, por exemplo, no pedido de declaração de nulidade ou na impugnação pauliana de ato praticado pelo terceiro devedor - art.º 605.º e art.º 610.º do CC).

8.9. Penhora de partes sociais ou quotas em sociedades

O regime jurídico aplicável à penhora de partes sociais ou quotas em sociedades no contexto do processo de execução fiscal encontra-se previsto no art.º 225.º do CPPT e no art.º 781.º n.º 6 do CPC, aplicável a título de Direito subsidiário.

O legislador tributário dispõe que a penhora de parte social ou de quota em sociedade deve ser efetuada mediante auto em que se especificará o objeto da penhora e o valor resultante do último balanço, nomeando-se depositário um dos administradores, diretores ou gerentes. Se não for possível indicar no auto da penhora o valor do último balanço, será esse valor fixado pelo órgão de execução fiscal antes da venda.

Segundo o disposto no art.º 781.º n.º 6 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT, na penhora de quota em sociedade, além da comunicação à conservatória de registo competente, nos termos do n.º 1 do

⁶⁹¹ Idem, p. 461.

art.º 755.º do CPC, é feita a notificação da sociedade, aplicando-se o disposto no Código das Sociedades Comerciais quanto à execução da quota. A penhora de uma quota no processo de execução fiscal abrange os direitos patrimoniais a ela inerentes, com a ressalva do direito a lucros já atribuídos por deliberação dos sócios à data da penhora e sem prejuízo da penhora desse crédito. Por outro lado, nos termos do art.º 239.º do Código das Sociedades Comerciais, o direito de voto continua a ser exercido pelo titular da quota penhorada. A subsequente transmissão de quotas em sede executiva não pode ser proibida ou limitada pelo contrato de sociedade nem está dependente do consentimento da sociedade, mas pode prever o direito de amortizar a quota no caso da sua penhora. Destaque-se que a sociedade ou o sócio que satisfaça o crédito tributário exequendo fica sub-rogado⁶⁹² nos direitos do sujeito ativo da relação jurídica tributária, nos termos da lei tributária⁶⁹³. Para tal, o terceiro deve apresentar um requerimento dirigido ao órgão de execução fiscal⁶⁹⁴ e o pagamento, quando autorizado, compreenderá a quantia exequenda acrescida de juros de mora e custas (art.º 91.º n.º 2 do CPPT)⁶⁹⁵. Na venda ou na adjudicação judicial terão preferência, em primeiro lugar, os sócios, e, depois a sociedade ou uma pessoa por esta designada.

8.10. Penhora de estabelecimento comercial

Atenta a inexistência de um regime específico na legislação processual tributária, consideramos aplicável o disposto no art.º 782.º do CPC⁶⁹⁶, que regula o modo de efetivação da penhora do estabelecimento comercial. O estabelecimento comercial consubstancia uma unidade jurídica, que *“engloba o conjunto de bens que o incorporam, assim como os direitos e obrigações que lhe são inerentes, como é o caso, entre outros, do direito ao trespasse, isto é, do direito à transmissão do próprio estabelecimento comercial, ou do direito ao arrendamento do imóvel onde se encontra instalado o estabelecimento comercial”*⁶⁹⁷.

⁶⁹² A sub-rogação, nas palavras de Menezes Leitão consiste *“na situação que se verifica quando, cumprida uma obrigação por terceiro, o crédito respetivo não se extingue, mas antes se transmite por efeito desse cumprimento para o terceiro que realiza a prestação ou forneceu os meios necessários para o cumprimento”*. Leitão, Luís Manuel Teles de Menezes, *Direito das Obrigações, Volume II*, 11ª Edição, Almedina, 2017, p. 33. A dívida paga pelo sub-rogado conserva as garantias e vencerá juros pela taxa fixada na lei civil, se este o requerer. O sub-rogado poderá requerer o prosseguimento da execução fiscal para cobrar do executado o que por ela tiver pago (art.º 92.º do CPPT).

⁶⁹³ Nos termos do art.º 41.º n.º 1 da LGT, o pagamento das dívidas tributárias pode ser efetuado pelo devedor ou por terceiro. De acordo com o n.º 2 do citado preceito, o terceiro que proceda ao pagamento das dívidas tributárias após o termo do prazo para pagamento voluntário fica sub-rogado nos direitos da Administração tributária, desde que tenha previamente requerido a declaração de sub-rogação e obtido a autorização do devedor ou prove interesse legítimo.

⁶⁹⁴ Com interesse, vide Acórdão do STA, proc. n.º 01265/17 de 29/11/2017 disponível em <http://www.dg.sj.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/98cd6af5191c553a802581ee005ae767?OpenDocument&ExpandSection=1>.

⁶⁹⁵ Sendo o pedido deferido, o despacho do órgão de execução fiscal deve ser notificado ao terceiro e ao devedor tributário (art.º 91.º n.º 3 do CPPT).

⁶⁹⁶ V. Sousa, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume II*, Áreas Editora, 5.ª Edição, 2007, pp. 464-465.

⁶⁹⁷ Gonçalves, Marco Carvalho, *Lições de Processo Civil ...*, cit. p.369.

Nos termos do art.º 782.º do CPC (*ex vi* art.º 2.º do CPPT), a penhora do estabelecimento comercial faz-se por auto, no qual se relacionam os bens que essencialmente o integram, aplicando-se ainda o disposto para a penhora de créditos, se do estabelecimento fizerem parte bens dessa natureza, incluindo o direito ao arrendamento (n.º 1). Assim, se o estabelecimento comercial estiver instalado em bem imóvel arrendado, de que o executado seja arrendatário, “*o senhorio deve ser notificado da penhora da cessão da posição contratual do executado, isto é, da penhora do direito ao arrendamento, sendo que tal notificação visa informar o senhorio de que esse direito fica à ordem do agente de execução [no processo de execução fiscal, leia-se órgão de execução fiscal] (art.º 773.º, n.º 1 do CPC) – sendo, por isso, inoponível à execução, após a concretização dessa notificação, a extinção de tal direito por causa dependente da vontade do arrendatário ou do senhorio (art.º 820.º do CC) – e obter do notificando a declaração, expressa ou tácita, da existência ou inexistência de tal direito, a duração do contrato de arrendamento, o montante da renda e de quaisquer outras circunstâncias que possam interessar à execução (art.º 773.º n.º 2 do CPC)*”⁶⁹⁸.

A penhora do estabelecimento comercial não obsta a que possa prosseguir o seu funcionamento normal, sob gestão do executado, nomeando o órgão de execução fiscal, sempre que necessário, quem a fiscalize, aplicando-se, com as necessárias adaptações, os preceitos referentes ao depositário (n.º 2). Não obstante, o órgão de execução fiscal pode opor-se à continuação da gestão do estabelecimento comercial pelo próprio executado, desde que fundamente devidamente tal oposição (n.º 3), sendo que, nesta situação, o órgão de execução fiscal deve designar um administrador, com poderes para proceder à respetiva gestão ordinária. Tem sido entendido pela jurisprudência que, ainda que se verifique a penhora do direito ao trespasse e arrendamento do estabelecimento comercial, a posição do senhorio em relação ao executado arrendatário não fica prejudicada, o que significa que este deve continuar a pagar as rendas vencidas antes e depois da penhora, dispondo o senhorio do direito de pedir a resolução do contrato com fundamento na falta de pagamento dessas rendas⁶⁹⁹.

Se após a penhora do estabelecimento comercial, a atividade deste for suspensa ou paralisada, o órgão de execução fiscal nomeia um depositário para a mera administração dos bens nele compreendidos (art.º 782.º n.º 4 *ex vi* art.º 2.º do CPPT).

Note-se ainda que a penhora do estabelecimento comercial não afeta a penhora anteriormente realizada sobre bens que o integrem, mas impede a penhora posterior sobre bens nele compreendidos (art.º 782.º do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT). Se estiverem compreendidos no estabelecimento bens ou

⁶⁹⁸ Cfr. Gonçalves, Marco Carvalho, *Lições de Processo Civil ...*, cit. p. 370.

⁶⁹⁹ Ac. do STA, proc. n.º 01180/04, de 09-02-2005.

direitos cuja oneração a lei sujeita a registo, o órgão de execução fiscal deve promovê-lo, nos termos gerais, quando pretenda impedir que sobre eles possa recair penhora ulterior.

8.11. Obstáculos à realização da penhora

Tratando-se de um ato ablativo praticado pelo órgão de execução fiscal, a penhora nem sempre é efetuada de modo pacífico, sem resistência por parte do executado. Pense-se, por exemplo, nos casos em que o executado não é efetivamente citado e depara-se com o órgão de execução fiscal a apreender o veículo ou o depositário a tomar posse de um imóvel de que o primeiro é proprietário. No caso de este tentar impedir a tomada de posse do bem (móvel ou imóvel) penhorado, o órgão de execução fiscal pode solicitar o auxílio das autoridades policiais, aplicando-se subsidiariamente os art.ºs 757.º e 767.º, ambos do CPC⁷⁰⁰.

Nos termos dos preceitos jurídicos mencionados, o órgão de execução fiscal pode solicitar o apoio das autoridades policiais para assegurar o normal prosseguimento das diligências de penhora em quatro casos:

a) quando o executado opõe resistência (por exemplo, sempre que tente intimidar o órgão de execução fiscal no momento da imobilização do veículo ou impedir o depositário de tomar posse efetiva do imóvel); ou

b) haja receio justificado de oposição de resistência (quando o executado, numa fase anterior à penhora, adote comportamentos que possam gerar uma suspeita fundada de que terá a vontade de obstar ao normal desenrolar das diligências de penhora); ou

c) quando seja necessário arrombar a porta e substituir a fechadura para efetivar a posse do imóvel (porque o executado não abre a porta ou não está ninguém no imóvel); ou

d) tratando-se de bens móveis, quando o executado se recusar a abrir móveis ou portas que se encontram fechados ou quando não está ninguém no local.

Tendo o órgão de execução fiscal recorrido diretamente às autoridades policiais para a efetivação da posse do imóvel, deve lavrar-se um auto da ocorrência (art.º 757.º n.º 3 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT).

É importante referir que, estando em causa a penhora da habitação do executado, impõe-se uma especial cautela dado que, atendendo às exigências constitucionais (art.º 34.º n.º 2 da CRP), só é possível pedir a colaboração das autoridades policiais e efetivar a posse daquela se o órgão de execução fiscal requerer ao juiz a emissão de um despacho que legitime a sua atuação – art.º 757.º

⁷⁰⁰ V. Sousa, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume II*, Áreas Editora, 5.ª Edição, 2007, p. 455.

n.º 4 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT. Proferido o despacho judicial, autorizando a realização das respetivas diligências, estas só podem ser efetuadas entre as 7 e as 21 horas, sendo que o órgão de execução fiscal deve entregar cópia do auto de penhora «*a quem tiver a disponibilidade do lugar em que a diligência se realiza, o qual pode assistir à diligência e fazer-se acompanhar ou substituir por pessoa da sua confiança que, sem delonga, se apresente no local*», nos termos do art.º 757.º n.º 5 do CPC. Pela colaboração das autoridades policiais é devida uma remuneração, determinada nos termos de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas da administração interna e da justiça. Essa remuneração constitui encargo do processo de execução fiscal para efeito das custas processuais (art.º 757.º n.º 6 e 7 CPC).

Além dos casos referidos, o executado ou outra pessoa podem ocultar algum bem com o fim de excluir do âmbito da penhora. Verificando-se esta situação, a pessoa que oculta a coisa fica sujeita às sanções correspondentes à litigância de má-fé, sem prejuízo da responsabilidade criminal em que possa incorrer (art.º 767.º n.º 2 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT). Havendo suspeita de sonegação, o órgão de execução fiscal deve instar pessoa a apresentar as coisas ocultadas e adverte a mesma da responsabilidade em que incorre com o facto da ocultação (art.º 767.º n.º 3 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT). Uma vez mais revela-se essencial recorrer subsidiariamente ao disposto no Código de Processo Civil para integrar as lacunas da legislação processual tributária.

8.12. Deveres do depositário

Após a realização da penhora dos bens móveis ou imóveis, deve ser nomeado um depositário idóneo (art.ºs 221.º e 231.º do CPPT). O depositário está sujeito aos deveres gerais previstos no art.º 1187.º do Código Civil (guardar os bens depositados, a «*avisar imediatamente o depositante, quando saiba que algum perigo ameaça a coisa ou que terceiro se arroga direitos em relação a ela, desde que o facto seja desconhecido do depositante*», «*a restituir a coisa com os seus frutos*»). Este regime é o que resulta do art.º 760.º do CPC, que consideramos aplicável ao processo tributário por via da remissão operada pelo art.º 2.º do CPPT. Da mesma norma extrai-se que o depositário deve administrar os bens com a diligência e zelo de um bom pai de família, tendo a obrigação de prestar contas.

Note-se que o incumprimento dos deveres mencionados acarreta consequências jurídicas para o depositário uma vez que este pode ser removido pelo órgão de execução fiscal. A título exemplificativo, no caso de o depositário não apresentar os bens penhorados este deverá ser executado pela importância correspondente ao valor dos bens depositados, no próprio processo de execução

fiscal, nos termos do art.º 233.º do CPPT⁷⁰¹. Quando se determina a remoção do depositário, o órgão de execução fiscal deve ouvi-lo previamente, nos termos do art.º 761.º n.º 2 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT, aplicando-se o disposto nos art.ºs 292.º a 295.º do CPC.

Refira-se, por último, que o depositário pode pedir escusa ao órgão de execução fiscal, em caso de haver um motivo atendível, sendo possível reclamar para o juiz do tribunal tributário nos termos dos art.ºs 276 e ss. do CPPT, perante o indeferimento do pedido (v. art.º 761.º n.º 3 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT).

9. Reclamação e graduação de créditos

9.1. Breve enquadramento do tema

Em sede executiva, o órgão de execução fiscal tem de citar os credores com garantia real⁷⁰², relativamente aos bens penhorados, após a efetivação da penhora e junta a certidão de ónus nos termos do art.º 239.º n.º 1 do CPPT⁷⁰³. A convocação destes credores especiais serve o propósito fundamental de habilitar os mesmos a reclamar os seus créditos na execução fiscal, sem a qual estes dificilmente teriam conhecimento da existência de um processo executivo a correr contra o seu devedor e, conseqüentemente, estariam em condições mais desfavoráveis no que concerne à efetivação das suas posições jurídicas subjetivas⁷⁰⁴. Destaque-se que a convocação de credores é uma fase eventual do processo de execução fiscal, na medida em que qualquer resultado que não colida com a existência e a validade do direito real de garantia pode ser obtido na ação executiva. Por exemplo, se o direito real de garantia só caduca com a transmissão do bem onerado na ação executiva, quando esta não ocorrer não é necessário fazer intervir os respetivos credores.

Feita a citação, os respetivos credores gozam de um prazo de 15 dias para reclamar os seus créditos (art.º 240.º do CPPT)⁷⁰⁵. Note-se que só aqueles que gozam de garantia real relativamente aos

⁷⁰¹ V. Sousa, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume II*, Áreas Editora, 5.ª Edição, 2007, pp. 455, 480-481.

⁷⁰² Pense-se, por exemplo, nos credores garantidos com uma hipoteca, penhor ou direito de retenção sobre os bens. Sobre o problema de saber se as entidades cujos créditos gozem de privilégios creditórios devem ser citadas, vide acórdão do STA, proc. n.º 0442/04 de 13/4/2005. Cfr. Acórdão do STA processo n.º 0612/04 de 7/7/2004. Sobre o conceito de garantias reais, v. Sousa, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume II*, Áreas Editora, 5.ª Edição, 2007, p. 31-32.

⁷⁰³ Além destes, o cônjuge do executado deve ser citado para requerer a separação patrimonial nos casos previstos no art.º 220.º do CPPT ou quando a penhora incida sobre bens imóveis ou móveis sujeitos a registo.

⁷⁰⁴ Isto porque a decorrência do lapso temporal previsto para a reclamação dos créditos sem que tal ato seja praticado pelo respetivo credor origina a caducidade do direito de o praticar sendo que se os bens forem posteriormente transmitidos coativamente ocorre a extinção dos direitos reais de garantia que incidem sobre os bens vendidos (art.º 824.º do CC). Como bem afirma Lebre de Freitas " *Esta delimitação do âmbito do concurso de credores dá-nos a finalidade que é visada com a sua convocação: visto que a penhora será, normalmente, seguida da transmissão dos direitos do executado, livres de todos os direitos reais de garantia que os limitam [...], os credores vêm ao processo, não tanto para fazerem valer os seus direitos de crédito e obterem o pagamento, como para fazerem valer os seus direitos de garantia sobre os bens penhorados* ". Freitas, José Lebre, *A Ação Executiva*, GESTLEGAL, 7.ª Edição, 2017 pp. 350-351.

⁷⁰⁵ No entanto, o legislador tributário não exclui a hipótese de um credor com garantia real poder reclamar espontaneamente o seu crédito na execução, até à transmissão dos bens penhorados (art.º 240.º n.º 4 do CPPT).

bens penhorados devem ser chamados a reclamar os seus créditos. Os credores desconhecidos podem saber que existe um processo de execução contra o seu devedor por via da citação por éditos⁷⁰⁶ (art.º 239.º n.º 2 do CPPT).

Havendo reclamantes⁷⁰⁷, o órgão de execução fiscal deve proceder à verificação e graduação de créditos, tendo este ato jurídico efeito suspensivo quanto ao seu objeto⁷⁰⁸, sem prejuízo do andamento do processo até à venda dos bens. Aquele deve proceder a tantas graduações quantos os bens sobre os quais recaem garantias reais. A decisão administrativa proferida neste contexto deve ser notificada a todos os credores que reclamaram créditos. Esta notificação assume uma importância incontornável pois só com a sua realização é que os credores reclamantes podem conhecer se o seu crédito foi reconhecido e graduado nos termos legais, ficando em condições de poder impugnar a decisão de verificação e graduação de créditos (art.º 245.º n.º 2 do CPPT).

No processo executivo comum, o agente de execução deve citar os titulares de direitos reais de garantia no prazo de 5 dias a contar do termo do prazo para a dedução da oposição à penhora (art.º 786.º n.º 9 do CPC). Como se sabe, no domínio do Direito processual tributário não existe o meio processual da oposição à penhora, pois quando o devedor tributário (executado) pretende reagir a tal ato ablativo do seu património deve instaurar uma reclamação judicial do ato do órgão de execução fiscal⁷⁰⁹. Contudo, tal facto não impede que se considere que o órgão de execução fiscal deva efetuar tal citação⁷¹⁰ no prazo de 5 dias a contar da data da penhora, tendo em atenção o art.º 239.º n.º 1 do CPPT e o art.º 786.º n.º 9 do CPC, aplicável por remissão do art.º 2.º do CPPT, com as necessárias adaptações.

A falta de citação das entidades referidas no art.º 239.º do CPPT tem as consequências jurídicas previstas no art.º 165.º n.º 1 al. a) do CPPT, conjugado com o art.º 786.º n.º 6 do CPC⁷¹¹, o que significa que tal falta tem os mesmos efeitos que a falta de citação do executado, mas não importa a anulação das vendas, adjudicações, remiões ou pagamentos já efetuados, das quais o exequente

⁷⁰⁶ Conjugando o disposto no art.º 239.º n.º 2 com o art.º 242.º, ambos do CPPT, os credores desconhecidos serão citados mediante um único edital, que deve ser afixado, no órgão de execução fiscal, para publicitar a venda dos bens penhorados. Por seu lado, os credores conhecidos devem ser citados pessoalmente ou por via postal (nos termos do art.º 192.º do CPPT e do art.º 228.º do CPC). Neste sentido, v. Sousa, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume II*, Áreas Editora, 5.ª Edição, 2007, p. 32.

⁷⁰⁷ De acordo com o art.º 788.º n.º 2 do CPC *ex vi* art.º 246.º n.º 1 do CPPT, a reclamação tem por base um título exequível. Como veremos, o credor reclamante deve fazer menção na petição da reclamação aos factos que demonstrem a natureza, o montante e a origem do seu crédito, assim como outros elementos que assegurem a procedência da reclamação.

⁷⁰⁸ O que significa que os credores não poderão ser pagos até a questão da verificação e graduação de créditos ficar definitivamente resolvida.

⁷⁰⁹ Art.ºs 276.º a 278.º do CPPT. Sobre este meio processual veja-se Tavares, Carla Sofia da Rocha, *Estudo sobre a Reclamação dos Atos Proferidos em Processo de Execução Fiscal*, Universidade do Minho - Dissertação de Mestrado, 2013 disponível em <http://tributarium.net/teses.html>.

⁷¹⁰ Os credores a favor de quem exista o registo de algum direito real de garantia sobre os bens penhorados são citados no domicílio que conste do registo, salvo se tiverem outro domicílio conhecido. Diferentemente, os titulares de direito real de garantia sobre bem não sujeito a registo são citados no domicílio que tenha sido indicado no ato da penhora ou que seja indicado pelo executado (art.º 786.º n.º 3 e 4 do CPC, *ex vi* art.º 2.º do CPPT).

⁷¹¹ Segundo este preceito: «A falta das citações prescritas tem o mesmo efeito que a falta de citação do réu, mas não importa a anulação das vendas, adjudicações, remiões ou pagamentos já efetuados, dos quais o exequente não haja sido exclusivo beneficiário; quem devia ter sido citado tem direito de ser ressarcido, pelo exequente ou outro credor pago em sua vez, segundo as regras do enriquecimento sem causa, sem prejuízo da responsabilidade civil, nos termos gerais, da pessoa a quem seja imputável a falta de citação ».

(ou credor tributário) não haja sido o exclusivo beneficiário, sem prejuízo do direito da pessoa que devia ter sido citada ser indemnizada pelo exequente ou outro credor pago em vez dela, segundo as regras do enriquecimento sem causa. Além do mais, pode haver responsabilidade civil, nos termos gerais, que possa recair sobre a pessoa a quem seja imputável a falta de citação. No contexto do proc. n.º 00715/05 de 18/10/2005, o TCAS referiu que a falta de citação do credor com garantia real sobre os bens penhorados constitui, em regra, uma nulidade insanável do processo de execução fiscal quando possa prejudicar a defesa do interessado (art.º 165.º n.º 1 al. a) do CPPT), sendo que tal invalidade processual só ocorrerá se for verificada após o prazo de reclamação de créditos pois só então prejudicará a defesa dos seus interesses. No caso de o prazo não correr integralmente, o credor ainda pode reclamar o correspondente crédito, ficando sanada a nulidade através da sua intervenção. Nas palavras do tribunal, *“se o prazo transcorreu, a arguição da nulidade, carece de ser cumulada com a reclamação do crédito para operar pois, a procedência pura e simples, com a consequente anulação dos atos por ela absolutamente prejudicados, quais sejam, a verificação e graduação de outros créditos com inferior privilégio, poderia constituir um ato inútil, no caso de o credor se abster de, posteriormente, reclamar o seu crédito”*. Assim, *“só deve ser proferido despacho de procedência ou improcedência da nulidade e da definição dos atos a anular, após a reclamação e a verificação da existência do crédito”*.

Estas consequências jurídicas compreendem-se tendo em atenção que a convocação das entidades previstas no art.º 239.º do CPPT permite-as acompanhar o desenvolvimento do processo de execução fiscal, reclamar os créditos respetivos e diligenciar para que não ocorra uma degradação dos preços de venda (que coloque em causa a solvabilidade do crédito)⁷¹². Note-se, no entanto, que o legislador democrático pretendeu tutelar a estabilidade das vendas no processo de execução fiscal para, assim, obter as receitas públicas necessárias, criando um regime jurídico benéfico para o comprador dos bens em sede executiva. Nas palavras de Jorge Lopes de Sousa:

“Não há qualquer razão que possa justificar que em execução fiscal o comprador dos bens mereça menor proteção do que o comprador dos bens em execução comum, porquanto é idêntico o objetivo legal de promover a venda e o seu rendimento, na linha do que estará a diminuição dos casos de risco de anulação do ato em que o comprador não seja interessado.

Assim a aplicação, nesta matéria, do regime das nulidades insanáveis, previsto nos n.ºs 2 e 4 do CPPT, de que resultaria sempre a anulação das vendas até ao trânsito em julgado da decisão final do processo de execução fiscal, será incompatível com a unidade do sistema jurídico, que é o

⁷¹² Neste sentido, v. Sousa, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume II*, Áreas Editora, 5.ª Edição, 2007, p. 33.

primacial elemento interpretativo a considerar, como resulta do n.º 1 do art.º 9.º do CC e do princípio da coerência valorativa ou axiológica da ordem jurídica”⁷¹³.

Para efeitos do disposto no art.º 786.º n.º 6 do CPC, aplicável subsidiariamente ao processo de execução fiscal (art.º 2.º do CPPT), deve entender-se que o exequente não é exclusivo beneficiário da venda sempre que não for ele o comprador ou quando algum credor além dele seja pago pelo produto da venda⁷¹⁴.

9.2. A subsidiariedade das normas do CPC

Tendo sido convocados à execução fiscal, os credores podem reclamar os seus créditos no prazo de 15 dias após a citação nos termos do art.º 240.º n.º 1 do CPPT⁷¹⁵. Se o futuro credor reclamante for citado, com indicação de um prazo superior a 15 dias para reclamar créditos, não é lícito ao órgão de execução fiscal rejeitar tal reclamação, desde que esta tenha sido apresentada dentro do prazo que lhe foi comunicado (a menos que tenha sido anulada a citação e seja efetuada uma nova com indicação do prazo adequado). Esta conclusão pode extrair-se pela aplicação analógica do disposto no art.º 191.º n.º 3 do CPC⁷¹⁶ *ex vi* art.º 2.º do CPPT, não sendo razoável que o credor seja afetado por um erro cometido pelos serviços da Administração tributária. No caso de lhe ser comunicado um prazo inferior a 15 dias, o credor reclamante deve invocar a nulidade da citação aplicando-se analogicamente o art.º 191.º n.º 2 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT⁷¹⁷.

Todavia, recorde-se que o credor com garantia real pode reclamar espontaneamente o seu crédito na execução, até à transmissão dos bens penhorados. Apresentadas as reclamações de créditos, o órgão de execução fiscal deve desencadear um procedimento destinada à verificação e graduação dos créditos (art.ºs 245.º e 246.º do CPPT).

Nos termos do art.º 246.º n.º 1 do CPPT, as disposições do CPC aplicam-se à reclamação de créditos, *exceto no que respeita à reclamação da decisão de verificação e graduação*, que é efetuada exclusivamente nos termos dos art.ºs 276.º a 278.º do CPPT. No entanto, não se deve perder de vista que tal integração não deve ser efetuada de modo acritico e absoluto pois o legislador tributário não se

⁷¹³ V. Sousa, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume II*, Áreas Editora, 5.ª Edição, 2007, p. 33.

⁷¹⁴ *Idem*, p. 34.

⁷¹⁵ Jorge Lopes de Sousa refere que ao prazo de 15 dias pode acrescer a dilação que for aplicável nos termos do art.º 245.º do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT. Além disso, o mesmo autor sustenta que as regras de contagem do prazo para reclamar créditos são as que constam do art.º 138.º do CPC (*ex vi* 20.º n.º 2 do CPPT), uma vez que o processo de execução fiscal tem natureza judicial, o que significa que a reclamação de créditos se assume como um ato inserido num processo judicial (art.º 103.º n.º 1 da LGT). Na linha deste entendimento, é ainda possível a reclamação de créditos nos dias úteis subsequentes ao termo do prazo, com multa de acordo com o art.º 139.º n.º 5 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT. V. Sousa, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume II*, Áreas Editora, 5.ª Edição, 2007, p. 40.

⁷¹⁶ Dispõe esta norma jurídica: «*Se a irregularidade consistir em se ter indicado para a defesa prazo superior ao que a lei concede, deve a defesa ser admitida dentro do prazo indicado, a não ser que o autor tenha feito citar novamente o réu em termos regulares*».

⁷¹⁷ Neste sentido, v. Sousa, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume II*, Áreas Editora, 5.ª Edição, 2007, p.41.

absteve de regular o procedimento de verificação e graduação de créditos e a sua impugnação, sendo de destacar ainda as especiais exigências de celeridade e eficácia na arrecadação de receitas coativas para a satisfação das necessidades financeiras do Estado, que devem orientar o aplicador do direito no momento da concretização casuística das disposições legais adjetivo-tributárias pertinentes. Por isso, no nosso entendimento, o aplicador normativo não deve realizar um exame superficial do problema da aplicação subsidiária das normas jurídicas do CPC ao processo tributário, tanto mais que na execução fiscal os atos que a integram são praticados, a maior parte das vezes, por agentes administrativo-tributários.

9.3. Verificação e graduação de créditos

A verificação e graduação de créditos é realizada pelo órgão de execução fiscal⁷¹⁸. O órgão de execução fiscal é o serviço da Administração tributária onde deve legalmente correr a execução, de acordo com o art.º 149.º do CPPT. Por isso, a decisão administrativa de verificação e graduação de créditos consubstancia, no nosso entendimento, um ato administrativo, praticado no contexto de processo de execução fiscal, dado que consubstancia uma manifestação de vontade exteriorizada pelo órgão administrativo que produz efeitos jurídicos externos numa concreta situação e em relação a sujeitos determinados⁷¹⁹, na medida em que os *“objetivos da verificação e graduação dos créditos são determinar quais os créditos que devem ser pagos pelos bens penhorados ou pelo produto da sua venda e a ordem pela qual lhes será dado pagamento”*⁷²⁰. Por outras palavras, o conjunto dos atos praticados pelo órgão de execução fiscal⁷²¹, no âmbito do procedimento de verificação e graduação de créditos enxertado no processo de execução fiscal, destinam-se a cumprir o objetivo final de saber se certo credor preenche os requisitos para ser admitido a reclamar créditos e, no caso afirmativo, em que medida deve o seu crédito ser graduado no confronto com os restantes créditos que gozem de preferência relativamente ao bem penhorado sobre o qual recai uma ou mais garantias reais. Neste segmento, o ato decisório final praticado pelo órgão da Administração tributária pode traduzir-se num ato ablativo dirigido a um destinatário determinado e a uma situação perfeitamente identificada, uma vez que existe a possibilidade de o credor reclamante perder um direito real de garantia sobre um bem

⁷¹⁸ No processo executivo comum ou civilístico quem efetua a verificação e graduação de créditos é o juiz, havendo por isso uma verdadeira ação. Nas palavras de Lebre de Freitas: *“Trata-se de mais um processo declarativo de estrutura autónoma, mas funcionalmente subordinado ao processo executivo”*. Freitas, José Lebre, *A Ação Executiva*, cit. p. 365.

⁷¹⁹ Sobre o conceito de ato administrativo, Andrade, José Carlos Vieira, *Lições de Direito Administrativo*, Imprensa da Universidade de Coimbra, 5.ª Edição, 2017, pp.161 e ss.

⁷²⁰ Sousa, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Volume IV*, Áreas Editora, 6ª Edição, 2011, p. 68.

⁷²¹ Para um abordagem mais detalhada acerca da natureza dos atos praticados no contexto do processo de execução fiscal, v. Rocha, Joaquim Freitas, *Sobre a natureza jurídica dos atos praticados em processo de execução fiscal*, Centro de Estudos judiciais, Formação Execução Fiscal, 2018, pp. 36 e ss, disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_ExecucaoFiscal.pdf.

penhorado e, conseqüentemente, tornar impossível a satisfação do correspondente direito creditório. Nas palavras do STA:

“É precisamente para acautelar os direitos e interesses dos credores que gozem de garantia real sobre os bens penhorados, que se concebeu o incidente de reclamação e graduação de créditos (artigo 240.º, n.º 1 do CPPT e 788.º, n.º 1 do CPC). O objetivo é que todos aqueles (e só aqueles) que sejam titulares de direitos reais de crédito sobre os bens penhorados e que serão alienados no âmbito daquele processo executivo possam vir ao mesmo acautelar os seus direitos, no âmbito desta alienação, através da reclamação dos créditos, pois uma vez transmitido o bem, se não conseguirem satisfazer o seu crédito através do produto da venda, restar-lhes-á apenas uma posição (não garantida) de credores comuns face ao restante património do devedor”⁷²².

O facto de o processo de execução fiscal ter natureza judicial, como o legislador deixa bem claro no art.º 103.º n.º 1 da LGT, não impede a qualificação da decisão de verificação e graduação de créditos como sendo um ato administrativo⁷²³, portanto, sem natureza jurisdicional⁷²⁴. Note-se que a venda no âmbito da execução fiscal não se suspende em virtude da inexistência de uma decisão de verificação e graduação dos créditos, sendo esta solução compreensível atendendo ao facto de que “os direitos dos credores que caducarem com a venda dos bens se transferirem para o produto desta (art.º 824.º n.º 3 do CC) e, por outro lado, por a não suspensão do processo de execução fiscal propiciar uma mais rápida arrecadação das receitas e conseqüente melhor satisfação dos interesses públicos a que elas serão afetadas”⁷²⁵.

Para que o procedimento administrativo seja desencadeado, o credor reclamante deve apresentar uma petição ou pedido dirigida ao órgão de execução fiscal (e não ao juiz, como sucede no contexto do processo executivo civilístico⁷²⁶), devendo conter a descrição do(s) crédito(s), o seu valor e os elementos documentais relevantes. Saliente-se que o legislador tributário fixa expressamente que na reclamação de créditos apenas é admissível prova documental (art.º 246.º n.º 2 do CPPT)⁷²⁷.

Para um credor poder reclamar o seu crédito no processo de execução fiscal é necessário a prévia existência de um título executivo⁷²⁸. No caso de o credor não possuir um título executivo, é

⁷²² V. acórdão do STA, proc. n.º 0706/19.0BEAVR, de 19/02/2020.

⁷²³ O n.º 2 do art.º 103.º da LGT refere mesmo a expressão «atos materialmente administrativos». Sobre a dupla natureza dos atos de execução vide Rocha, Joaquim Freitas, *Lições de Processo e Procedimento Tributário*, cit., pp. 350-355.

⁷²⁴ Dado o princípio constitucional da reserva da função jurisdicional, os atos de caráter jurisdicional só podem ser praticados por órgãos com natureza de Tribunal. V. a este respeito o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 80/2003, de 12/02/2003.

⁷²⁵ V. Sousa, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Volume IV*, Áreas Editora, 6ª Edição, 2011, p. 69.

⁷²⁶ V. Gonçalves, Marco Carvalho, *Lições de Processo Civil Executivo*, Almedina, 2ª Edição, 2018, pp. 423 e ss.

⁷²⁷ Levantando dúvidas acerca da constitucionalidade deste regime limitativo do direito à prova e do princípio constitucional do acesso aos tribunais para defesa de direitos (art.º 20.º n.º 1 da CRP), nos casos em que o direito real de garantia não pode ser provado apenas por prova documental (v.g., direito de retenção), v. Sousa, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Volume IV*, Áreas Editora, 6ª Edição, 2011, pp. 69-70.

⁷²⁸ O credor deve dispor de um título executivo em relação ao crédito reclamado, nos termos dos art.ºs 788.º n.º 2, 10.º n.º 5 e 703.º n.º 1, todos do CPC, aplicáveis no processo de execução fiscal por remissão do art.º 246.º do CPPT. Como nos ensina Rui Duarte Morais: “Dado o caráter limitado do concurso [de credores], pela razão que o determina no nosso sistema, apenas poderão reclamar os seus créditos os credores que disponham de garantia

possível obter o mesmo através de um requerimento dirigido ao órgão de execução fiscal, no prazo para a reclamação de créditos, pedindo que a graduação de créditos não se efetue até que obtenha o título em falta (art.º 792.º n.º 2 do CPC *ex vi* art.º 246.º do CPPT). Feito o requerimento, o órgão de execução fiscal deve notificar o executado para que este, no prazo de 10 dias, se pronuncie sobre a existência do crédito invocado. O executado pode adotar uma de 3 condutas possíveis⁷²⁹:

a) reconhece que o crédito existe, facto esse que permite a formação do título executivo e a reclamação do crédito, sem prejuízo da sua impugnação pelo credor tributário e pelos demais credores;

b) nada diz no prazo legal, caso em que o seu silêncio equivale ao reconhecimento expresso da existência do crédito, a não ser que já se encontre pendente ação declarativa para a apreciação da existência do crédito;

c) afirma que o crédito não existe, hipótese em que o credor tem de obter, em ação própria, de natureza declarativa, o competente título executivo, que se consubstancia numa sentença judicial condenatória, reclamando em momento posterior o seu crédito na execução. Perante esta factualidade, importa ainda distinguir duas situações conforme tal ação já se encontre pendente ou ainda não instaurada. Se se encontrar pendente, o credor (autor na ação declarativa) deve requerer a intervenção principal provocada do credor tributário e dos demais credores que tenham garantia real sobre os mesmos bem penhorado (art.ºs 316.º e 792.º n.º 5, ambos do CPC). Não se encontrando instaurado o processo declarativo, o credor deve intentar a ação contra o executado, o credor tributário e os demais credores com garantia real sobre o mesmo bem, verificando-se, portanto um litisconsórcio necessário entre todos⁷³⁰.

O requerimento apresentado pelo credor que pretenda obter um título executivo contra o executado não obsta à venda ou à adjudicação dos bens penhorados, nem impede a verificação dos créditos reclamados. Antes pelo contrário, lei permite que este exerça no processo de execução fiscal os mesmos direitos que assistem aos demais credores, ficionando a admissão da sua reclamação (protegendo as legítimas expectativas do credor). Todavia, a sua posição processual é precária, dado que os efeitos do requerimento caducam nos seguintes casos:

a) dentro de 20 dias a contar da notificação de que o executado negou a existência do crédito, se não for apresentada certidão comprovativa da pendência da ação;

real sobre todos ou alguns dos bens penhorados, munidos de título exequível e cuja dívida seja certa ou líquida ou que assim seja tornada". Moraes, Rui Duarte, *A Execução Fiscal*, Almedina, 2.ª Edição, 2006, p.137.

⁷²⁹ V. Sousa, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Volume IV*, Áreas Editora, 6ª Edição, 2011, p. 44-45.

⁷³⁰ O credor (autor no processo declarativo) deve, no prazo de 20 dias a contar da notificação de que o executado negou a existência do crédito, apresentar nos autos de execução certidão comprovativa de pendência da ação.

b) o credor tributário provar que não foi chamado a intervir na ação declarativa como parte principal assim como os credores interessados, que a ação foi julgada improcedente ou que esteve parada durante 30 dias, por negligência do autor, depois do requerimento a que se refere o art.º 792.º n.º 1 do CPC;

c) dentro de 15 dias a contar do trânsito em julgado da decisão proferida no respetivo processo declarativo, dela não for apresentada certidão⁷³¹.

Como vimos, o credor que pretenda reclamar créditos, além de ter de ser titular de um direito real de garantia ou de uma causa legítima de preferência (como os privilégios creditórios) relativamente aos bens penhorados, deve dispor de um título executivo. Assim é porque, na fase executiva, a obrigação exequenda deve ser certa, líquida e exigível⁷³². Não obstante, entendemos que o art.º 788.º n.º 7 do CPC *ex vi* art.º 246.º do CPPT deve ser aplicado ao processo de execução fiscal, segundo o qual o credor pode reclamar o seu crédito no processo de execução fiscal pendente, ainda que o mesmo não se encontre vencido⁷³³, pois que, se assim não fosse, o credor estaria numa situação mais onerosa quanto à satisfação do seu crédito, aquando da venda executiva dos bens sobre os quais recaísse o respetivo direito real de garantia⁷³⁴. Nesse caso, a decisão administrativa de graduação determina que, na conta final para pagamento, se efetue o desconto correspondente ao benefício da antecipação (art.º 791.º n.º 1 do CPC *ex vi* art.º 246.º do CPPT), atendendo, de algum modo, aos interesses do devedor ou executado. Diferentemente, se a obrigação do executado em relação ao credor reclamante for incerta ou ilíquida, o credor deve torná-la certa e líquida, recorrendo para o efeito, aos mecanismos processuais previstos nos art.ºs 714.º e 716.º, ambos do CPC, *ex vi* art.º 2.º do CPPT.

Uma vez apresentadas as reclamações de créditos, compete ao órgão de execução fiscal proceder à verificação e à graduação de créditos reclamados. Salienta-se a importância deste ato administrativo, pois é este que define a ordem pela qual os credores reclamantes serão satisfeitos em função do produto da venda dos bens sobre os quais beneficiem de garantia real. A este respeito, importa referir que o órgão de execução fiscal pode ter de efetuar nova verificação e graduação de

⁷³¹ Cfr. Gonçalves, Marco, *Lições de Processo Civil Executivo*, Almedina, 2.ª Edição, 2018, pp. 426-427.

⁷³² Cfr. Rocha, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 7ª Edição, 2019, pp. 341 e ss.

⁷³³ Neste segmento, Rui Duarte Morais entende que um credor tributário pode reclamar dívidas ainda não vencidas, ou seja, havendo um imposto já liquidado, mas cujo prazo para pagamento ainda decorra, existe um crédito reclamável.

⁷³⁴ Em termos práticos, pense-se nas situações em que, no processo de execução fiscal, se penhora um bem imóvel do executado. Tal imóvel foi adquirido pelo executado, tendo sido contraído um contrato de mútuo com uma entidade bancária destinado a financiar a aquisição do mesmo, sendo que a instituição de crédito, simultaneamente, exigiu a constituição de uma hipoteca a seu favor sobre o bem imóvel adquirido. O executado cumpre escrupulosamente o contrato de mútuo, entregando as quantias devidas a esse título nos termos contratuais. Nesta situação, a entidade bancária será citada para reclamar créditos na execução fiscal, sendo que, se não exercer os seus direitos no âmbito da reclamação de créditos, corre o risco de perder o direito real de garantia que detinha sobre o imóvel do executado, uma vez que a venda executiva tem por efeito jurídico a caducidade do direito real de garantia (art.º 824.º n.º 2 do CPC). V. Sousa, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Volume IV*, Áreas Editora, 6ª Edição, 2011, p. 55.

créditos caso existam novos credores reclamantes, dado que é possível a reclamação de créditos de modo espontâneo, até à transmissão dos bens penhorados (art.º 240.º n.º 4 do CPPT).

Saliente-se que os credores reclamantes apenas podem reclamar os respetivos créditos em relação aos bens penhorados sobre os quais disponham de garantia real (art.ºs 788.º n.º 1 e 796.º n.º 2 do CPC ex vi art.º 2.º do CPPT). Neste segmento, o órgão de execução fiscal deve proceder a tantas graduações quantos sejam os bens penhorados em relação aos quais tenha havido reclamações de créditos. Estamos assim perante mais uma situação em que é necessário proceder à aplicação das disposições previstas no CPC, a título de Direito subsidiário.

9.4. Impugnação dos créditos reclamados

Relativamente à subsidiariedade das normas processuais comuns ou civilísticas em matéria de impugnação das reclamações de créditos no processo de execução fiscal, podemos seguir uma de duas posições doutrinárias ou dois caminhos distintos. Diga-se, antes de avançarmos para o estudo desses caminhos, que o legislador tributário permite a sindicância da decisão de verificação e graduação de créditos proferida pela Administração tributária nos termos dos art.ºs 276.º a 278.º do CPPT (através de reclamação judicial dos atos praticados pelo órgão de execução fiscal), afastando perentoriamente a aplicação do CPC quanto a este assunto, sendo certo que, no processo de execução comum ou civil, o meio adequado para reagir contra a decisão jurisdicional de verificação e graduação de créditos, é o recurso jurisdicional da respetiva sentença, sem prejuízo de se poder verificar a impugnação dos créditos reclamados (art.ºs 788.º a 791.º do CPC).

Passemos à análise do primeiro rumo possível. Nos termos do art.º 789.º n.º 1 do CPC *ex vi* art.º 246.º do CPPT, findo o prazo para a reclamação de créditos ou apresentada reclamação espontânea nos termos do art.º 240.º n.º 4 do CPPT, o órgão de execução fiscal deve notificar o executado, o seu cônjuge (eventualmente) e os credores reclamantes das reclamações de créditos apresentadas, aplicando-se o art.º 227.º do CPC à notificação do executado, devidamente adaptado, sem prejuízo de a notificação se fazer na pessoa do mandatário quando constituído. A notificação ao executado e ao seu cônjuge, se for o caso, permite-lhes a impugnação das reclamações no prazo de 15 dias a contar desse momento (art.º 789.º n.º 2 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT)⁷³⁵. Neste prazo, os credores podem impugnar os créditos garantidos por bens sobre os quais tenham invocado também

⁷³⁵ Por exemplo, com o argumento de que não existem garantias reais sobre os bens penhorados ou um ou mais credores reclamantes não dispõem de um título executivo. Admitindo a notificação dos interessados (nomeadamente do executado) das reclamações apresentadas em processo de execução fiscal para impugnar os créditos reclamados nos termos da lei processual civil, v. acórdão do STA, proc. n.º 0706/19.0BEAVR, de 19/02/2020. Todavia, nesta jurisprudência se afirmou que a inexistência de notificação (do executado, no caso concreto) apenas consubstancia uma mera irregularidade, não sendo suscetível de invalidar a venda em sede executiva.

qualquer direito real de garantia, incluindo a obrigação tributária exequenda, bem como as garantias reais invocadas, quer pelo credor tributário, quer pelos outros credores (art.º 789.º n.º 3 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT)⁷³⁶. A impugnação pode ter fundamento qualquer das causas que extinguem ou modificam a obrigação ou que impedem a sua existência (art.º 789.º n.º 4 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT). Contudo, se o crédito estiver reconhecido por sentença transitada em julgado, a impugnação só pode basear-se em algum dos fundamentos mencionados nos art.ºs 729.º e 730.º do CPC, na parte em que forem aplicáveis⁷³⁷. O credor cujo crédito haja sido impugnado mediante defesa por exceção pode responder nos 10 dias seguintes à notificação das impugnações apresentadas (art.º 790.º do CPC *ex vi* art.º 246.º do CPPT), observando-se o princípio do contraditório nesta matéria. As impugnações são apresentadas perante o órgão de execução fiscal, a quem cabe proceder à verificação e à graduação de créditos e não perante o juiz, pois devemos fazer as devidas adaptações, dado que estamos no contexto de um processo de execução fiscal.

A impugnação de créditos referida pode revelar-se útil uma vez que se nenhum dos créditos for impugnado ou a verificação dos créditos impugnados não depender de prova documental a produzir, o órgão de execução fiscal procede logo a decisão de verificação e graduação de créditos, sendo havidos como reconhecidos os créditos e as garantias reais que não forem impugnados (art.º 791.º n.ºs 2 e 4 do CPC *ex vi* art.º 246.º do CPPT). Se a verificação de algum dos créditos impugnados estiver dependente de produção de prova documental, o art.º 791.º n.º 1 do CPC estabelece que deve seguir-se os termos do processo comum declarativo, posteriores aos articulados⁷³⁸.

Abordada a primeira via interpretativa, cabe analisar a posição doutrinal oposta. Nos termos do art.º 245.º n.º 2 do CPPT, havendo reclamações, o órgão de execução fiscal procede à verificação e graduação de créditos⁷³⁹, notificando dela todos os credores que reclamaram créditos. Por sua vez, no n.º 3 do mesmo preceito jurídico, reconhece-se a possibilidade de tais credores poderem reclamar da verificação e graduação de créditos segundo as regras dos art.ºs 276.º a 278.º do CPPT. A leitura destas prescrições normativas permite extrair a conclusão de que o legislador tributário quis afastar a aplicação do art.º 789.º do CPC. Por isso, não existe necessidade de se proceder à notificação das reclamações de créditos apresentadas a todos os interessados (o executado, o seu cônjuge, se for o caso, e os restantes credores reclamantes) para que estes possam impugnar os créditos reclamados

⁷³⁶ Sousa, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Volume IV*, Áreas Editora, 6ª Edição, 2011, pp 67 e ss.

⁷³⁷ Veja-se o art.º 789.º n.ºs 2,3,4 e 5 do CPC *ex vi* art.º 246.º do CPPT.

⁷³⁸ Assumindo esta posição, acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proc. n.º 09904/16, de 29/09/2016 disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/-/1AF8D4E7ABA9E0B98025803E004D8D48>. Neste sentido, vide também acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proc. n.º 0629/15 de 17/06/2015, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/188eb1c39b476b5b80257e6c00470afb?OpenDocument&Highlight=0,0629%2F15>.

⁷³⁹ A decisão administrativa de verificação e graduação de créditos tem efeitos suspensivos relativamente ao seu objeto, o que significa que não pode haver pagamento de credores com o produto da venda dos bens penhorados enquanto a questão não estiver pacificada no ordenamento jurídico, sem prejuízo de o processo de execução fiscal poder avançar até a fase da venda – art.º 245.º n.º 1 do CPPT.

nos termos do CPC. Esta posição doutrinal não afasta a hipótese de estes poderem impugnar a decisão administrativa de verificação e graduação de créditos, pois o legislador tributário permite a instauração de uma reclamação desse ato do órgão de execução fiscal para o tribunal tributário sempre que se afetem direitos ou interesses legítimos e atribui efeitos suspensivos a essa reclamação, prevendo igualmente a subida imediata para apreciação jurisdicional (art.ºs 245.º n.º 4 e 278.º n.º 3 al. e) do CPPT).

Note-se que a legitimidade ativa não deve ser reconhecida apenas aos credores reclamantes para a reclamação judicial, mas também ao executado e ao seu cônjuge (se for o caso), pois esta é a leitura que mais se adequa ao direito (constitucional) a uma tutela jurisdicional efetiva (art.ºs 20.º n.º 1 e 4 e 268.º n.º 4 da CRP) assegurando-se ao executado e ao cônjuge (eventualmente) a possibilidade de se pronunciarem sobre os créditos verificados e graduados. Esta interpretação conforme à CRP pressupõe desde logo que também o executado e o seu cônjuge, se for o caso, devam ser notificados da decisão de verificação e graduação de créditos. Uma vez efetuadas as possíveis abordagens normativas deste problema, cabe identificar a posição que se sustenta neste trabalho.

Atendendo à configuração jurídica complexa do processo de execução fiscal e partindo do pressuposto de que existem procedimentos administrativos diretamente relacionados com aquele (na sequência dos quais podem surgir a final atos administrativos em sentido restrito - art.º 54.º n.º 1 al. h) da LGT⁷⁴⁰), perfilamos a segunda tese mencionada pois é a que mais se adequa com o disposto nos art.ºs 245.º e 246.º do CPPT e com os princípios que enformam a via de cobrança coerciva de dívidas tributárias. A decisão de verificação e graduação de créditos assume-se como um ato administrativo em sentido restrito e, como tal, não deve ser aplicável o princípio do contraditório e da igualdade processual. Neste sentido, o órgão administrativo-tributário age no exercício de prerrogativas especiais que a lei lhe atribui com vista à cobrança de dívidas tributárias necessárias para a satisfação do interesse público, sendo que desse ato os interessados podem reagir através da apresentação de uma reclamação dos atos praticados pelo órgão de execução fiscal⁷⁴¹. No senda da reclamação judicial da decisão de verificação e graduação de créditos, é praticado um ato de natureza jurisdicional, exteriorizado pelo juiz do tribunal tributário, que compõe, de modo definitivo, um conflito de pretensões (art.ºs 276 a 278.º do CPPT). Por outro lado, o processo de execução fiscal deve ser encarado sob o prisma do princípio do *favor creditoris*, segundo o qual o património do devedor tributário incumpridor será desapossado e vendido, num processo executivo, revertendo o produto da venda para o credor

⁷⁴⁰ V. Rocha, Joaquim Freitas, *Sobre a natureza jurídica dos atos praticados em execução fiscal*, Centro de estudos Judiciários, Lisboa, 2019, pp. 33 e ss., disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_ExecucaoFiscal.pdf.

⁷⁴¹ Nos termos do art.º 101.º al. d) da LGT, o recurso dos atos praticados na execução fiscal, no próprio processo ou, nos casos de subida imediata, por apenso constitui um meio processual tributário.

tributário. Em sede executiva, a dívida exequenda já se encontra certa, líquida e exigível não podendo o executado, em princípio, impugnar a legalidade do ato de liquidação, além de que o processo de execução fiscal deve pautar-se pelos princípios da celeridade, simplicidade e eficácia na arrecadação do crédito tributário, daí que o legislador tributário estabeleça que este instrumento processual de cobrança coerciva de tributos deve ser concluído no prazo de 1 ano a contar da data da sua instauração.

Por seu turno, saliente-se que o conjunto dos atos (instrumentais) tendentes à emanção do ato jurisdicional de reconhecimento ou rejeição do crédito que se pretende reclamar (art.ºs 789.º a 791.º do CPC) no processo executivo comum ou civilístico é normativamente inserido no âmbito de uma ação judicial autónoma, incidental ou instrumental face ao objetivo daquele processo cível, daí que os princípios da igualdade processual e do contraditório assumam uma maior relevância.

O art.º 246.º n.º1 do CPPT prescreve que não haverá lugar à aplicação do disposto no CPC quanto à reclamação da decisão de verificação e graduação de créditos. Esta reclamação deve ser apresentada junto do órgão de execução fiscal e, caso este não revogue a decisão administrativa lesiva no momento legalmente oportuno, o correspondente ato impugnado é apreciado pelo tribunal tributário, se estiverem preenchidas as condições necessárias a uma pronúncia de mérito, assegurando-se nesta fase o princípio do contraditório e da igualdade processual. Neste sentido, não se verifica qualquer lacuna na legislação processual tributária que justifique a aplicação subsidiária do disposto no CPC, em especial, no que diz respeito à notificação do executado e credores reclamantes das reclamações apresentadas para ulterior possibilidade de impugnação dos créditos que se pretende reclamar.

Nesta sede, importa mencionar que existem dois valores jurídicos essenciais envolvidos: a celeridade na arrecadação dos montantes tributários – que, de resto, já se encontram certos, líquido e exigíveis – e o respeito pelas garantias dos sujeitos passivos tributários. A admissibilidade da aplicação subsidiária do CPC de modo acrítico, sem atender às especificidades da tramitação do processo de execução fiscal, não conduz a um adequado balanceamento daqueles valores essenciais e mostra-se uma interpretação juridicamente desajustada, patenteando-se igualmente uma violação do princípio da legalidade do processo. Note-se ainda que o legislador tributário admite, no âmbito do procedimento de verificação e reclamação de créditos, apenas a apresentação de prova documental, o que tem por consequência que, no pedido ou requerimento de reclamação do crédito, o credor reclamante deva juntar desde logo os documentos relevantes que fundamentam a sua pretensão, o que demonstra, uma vez mais, que a aplicabilidade do disposto no CPC quanto à impugnação dos créditos reclamados

não se compatibiliza com as normas jurídicas que enformam o Direito processual tributário. Claro que tal limitação em sede de procedimento não obsta a que, no contexto da reclamação dos atos do órgão de execução fiscal, o reclamante utilize todos os meios de prova legalmente admitidos em direito.

Pelas razões expostas, concluímos que a falta de notificação das reclamações apresentadas ao executado, ao seu cônjuge (eventualmente) e aos credores reclamantes não deve configurar uma nulidade processual pois as leis processuais tributárias não prescrevem a realização dessa atuação material⁷⁴².

9.5. As segundas penhoras

Como vimos, para um crédito poder ser reclamado o credor tem de ser titular de uma garantia real sobre todos ou alguns dos bens penhorados. A Administração tributária pode constituir unilateralmente garantias reais sobre bens dos devedores de imposto (p.ex. uma hipoteca legal – art.º 195.º do CPPT). Pode também aquela realizar, em processo de execução fiscal, nova penhora de bens que já foram penhorados no processo executivo civil ou comum – art.º 218.º n.º 3 do CPPT.

Neste contexto, importa definir qual a relevância da segunda penhora no contexto do concurso de credores e quais as soluções jurídicas previstas no CPC e no CPPT.

Com a penhora, o exequente adquire o direito de ser pago com preferência a qualquer outro credor que não tenha garantia real anterior (art.º 822.º do CC). Por outras palavras, a penhora prevalece sobre as penhoras e as garantias posteriormente constituídas ou registadas.

Pode suceder que um bem seja penhorado em diferentes processos de execução, por razões de desconhecimento por parte de cada um dos exequentes acerca da pendência de outras ações e as diligências empreendidas. Tal pode ocorrer quanto a diferentes processos de execução comum, a diferentes processos de execução fiscal ou processos de execução comum e processos de execução fiscal.

Nos termos do art.º 794.º n.º 1 do CPC, pendendo mais de uma execução sobre os mesmos bens, o agente de execução susta quanto a estes a execução em que a penhora tiver sido posterior, podendo o exequente reclamar o respetivo crédito no processo em que a penhora seja mais antiga⁷⁴³. Pense-se, por exemplo, numa situação em que um executado, num processo executivo comum, vê um determinado bem da sua titularidade ser penhorado, sendo que o mesmo já se encontra penhorado num processo de execução fiscal ou num processo de execução comum. A lei prevê que, nestes casos,

⁷⁴² V. em sentido contrário, acórdão do STA, proferido no contexto do proc. n.º 0629/15, de 17/06/2015.

⁷⁴³ Esta solução fornecida pelo legislador democrático demonstra, de algum modo, que a penhora deve ser vista como um direito real de garantia, apesar de não ser pacífica a caracterização desta como tal. Sobre a penhora, veja-se Justo, António Santos, *Direitos reais*, Coimbra Editora, 5.ª Edição, 2017, pp. 508-511.

o processo de execução cível respeitante à penhora posterior deve ser susgado quanto aos bens penhorados, sendo que se a sustação for integral ocorre a extinção da execução, sem prejuízo de poder ocorrer a renovação da instância, nos termos do art.º 850.º n.º 5 do CPC.

Diferentemente, caso se verifique uma situação inversa, isto é, primeiramente o agente de execução realiza a penhora de um determinado bem e posteriormente ao seu registo ocorre nova penhora sobre o mesmo bem efetuada pelo órgão de execução, no âmbito de um concreto processo de execução fiscal, a solução jurídica é distinta, pois o legislador tributário refere expressamente que podem ser penhorados pelo órgão de execução fiscal os bens apreendidos por qualquer tribunal, não sendo a execução, por esse motivo, susgada nem apensada⁷⁴⁴ (art.º 218.º n.º 3 do CPPT).

Atendendo ao que foi dito, pode verificar-se uma situação em que um determinado bem se encontre penhorado à ordem de vários processos⁷⁴⁵. Isto coloca alguns problemas pois, além de ocorrer duplicação de atos processuais, a continuidade de várias execuções relativamente ao mesmo bem é suscetível de provocar diversas vendas.

De seguida, desenvolvemos o modo como o legislador ordinário regulou as situações em que os mesmos bens foram penhorados em processos de execução comum e execução fiscal. Adiantamos, desde já, que os regimes jurídicos são distintos considerando o processo em que tiver ocorrido a primeira penhora

9.5.1. Segunda penhora em processo de execução cível

Pense-se numa factualidade em que se verificou a primeira penhora no contexto de um processo de execução fiscal. Como vimos, neste caso será aplicável o regime previsto no art.º 794.º do CPC, segundo o qual o processo executivo cível, em sede do qual foi feita nova penhora do mesmo bem ou mesmos bens, deve ser susgado, tendo o exequente que reclamar créditos no processo de execução fiscal. Por esta via, o legislador impede a adjudicação forçada dos mesmos bens em processos diferentes.

Diga-se ainda que esta sustação só deve ocorrer se no primeiro processo de execução (seja cível, seja fiscal) estiverem penhorados os mesmos bens que foram objeto de uma segunda penhora numa diferente ação para cobrança coerciva. Assim, nada obsta que o fisco possa obter a cobrança coerciva do seu tributo por via da penhora e da venda do automóvel do executado X e, simultaneamente, um credor comum (p.ex. um banco) desencadeie um processo executivo cível em

⁷⁴⁴ A mesma solução regula os casos em que estão envolvidos dois processos de execução fiscal autónomos a correr contra o mesmo executado, em relação aos mesmos bens penhorados. A este respeito, o art.º 241.º do CPPT vem a mitigar o problema. Além de que existe um dever de apensação de processos nos termos do art.º 179.º n.º 1 do CPPT, sendo que tal pode ser requerido pelos respetivos interessados.

⁷⁴⁵ Morais, Rui Duarte, *A Execução Fiscal*, cit., pp. 142 e ss.

que o mesmo executado vê a sua casa de férias penhorada. Tal explica-se pelo facto de não haver qualquer incompatibilidade na prossecução dos distintos processos executivos relativamente ao mesmo executado, se bem que em bens diferentes.

9.5.2. Segunda penhora em processo de execução fiscal

Todavia, o regime jurídico é distinto quando se verifica que um determinado bem foi penhorado no âmbito de um processo de execução cível e, só posteriormente, o fisco penhora o mesmo bem em sede de execução fiscal.

Segundo o regime previsto no art.º 218.º n.º 3 do CPPT, “*podem ser penhorados pelo órgão de execução fiscal os bens apreendidos por qualquer tribunal, não sendo a execução, por esse motivo, sustada nem apensada*”⁷⁴⁶.

Do mencionado preceito jurídico resulta, em termos práticos, o seguinte: ainda que tenha ocorrido penhora de um concreto bem no âmbito de um processo executivo cível e, postumamente, se venha a verificar uma penhora realizada pela Administração tributária (no exercício das suas competências enquanto órgão de execução fiscal), o correspondente processo de execução fiscal corre os seus termos com total independência face àquele. Isto significa que existe uma duplicação de meios e esforços relativamente ao mesmo bem duplamente penhorado, sendo que tal bem acabará por ser vendido no processo mais célere e, no pior cenário possível, ocorrer duas vezes a venda do mesmo bem, devido a falta de informação, com a inevitável consequência da nulidade da segunda venda.

O regime jurídico previsto no art.º 218.º n.º 3 do CPPT tem sido justificado pela natureza pública das dívidas cobradas em processo de execução fiscal, sendo perspectivada como mais uma prerrogativa titulada pela Fazenda Pública em ordem a obter a satisfação de tais dívidas. Além disso, tal regime assenta no facto de a celeridade do processo de execução fiscal permitir a arrecadação do crédito tributário de modo mais “rápido” e eficiente. Jorge Lopes de Sousa entende que a sustação da execução fiscal, com a consequente necessidade de o credor tributário reclamar o crédito na execução comum ou cível, teria como consequência a “*postergação dos interesses públicos que estão subjacentes à aplicação do processo de execução fiscal, que reclamam um processo executivo mais célere do que a comum*”⁷⁴⁷.

⁷⁴⁶ Como aponta Jorge Lopes de Sousa: “*Esta possibilidade deverá ser entendida em consonância com o referido art.º 180.º deste Código [CPPT], de que resulta serem sustados os processos de execução fiscal nos casos de prosseguimento de ação de recuperação de empresa ou declaração de falência ou insolvência, não abrangendo, assim, a apreensão de bens apreendidos nesses processos*”. V. Sousa, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume II*, Áreas Editora, 5.ª Edição, 2007, p. 441.

⁷⁴⁷ V. Sousa, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume II*, Áreas Editora, 5.ª Edição, 2007, pp. 443-444.

Rui Duarte Morais afirma que este regime levanta alguns problemas, sendo difícil de entender. Na sua perspetiva, deveria ser aplicável o regime previsto no art.º 794.º n.º 1 do CPC, pois deste modo o processo de execução fiscal, em sede do qual foi realizada a segunda penhora, deveria ficar susgado quando fosse efetuada uma primeira penhora em processo de execução comum e a Fazenda Pública seria chamada a aí reclamar os seus créditos. Por outras palavras, este autor defende que o processo de execução fiscal não devia prosseguir a sua tramitação com inteira dependência.

O referido autor refere ainda que a Administração tributária deve ser citada em qualquer processo executivo cível para poder reclamar nesse processo eventuais créditos tributários (sem prejuízo de o poder fazer espontaneamente), nos termos do art.º 786.º n.º 2 do CPC⁷⁴⁸.

De todo o modo, quaisquer credores que tenham garantias reais sobre os bens penhorados no processo de execução fiscal podem sempre reclamar os seus créditos neste último, nos termos legais⁷⁴⁹. Esta solução legislativa permite prevenir o risco de a venda em execução fiscal ocorrer antes da venda no processo comum, dada a provável maior rapidez daquele processo.

10. Venda executiva

10.1. Conceito e natureza jurídica

A venda dos bens do executado permite a satisfação do crédito tributário do sujeito ativo da relação jurídica tributária e, havendo, do crédito dos credores reclamantes no processo de execução fiscal⁷⁵⁰. Constitui, portanto, uma fase muito importante em sede executiva que é regulada nos art.ºs 248.º e ss do CPPT e inicia-se após o termo do prazo de reclamação de créditos (ou, perante a falta de credores reclamantes, após o prazo de oposição à execução fiscal⁷⁵¹ - 30 dias), compreendendo os momentos da marcação da data da venda, a sua publicitação, a receção de propostas, a adjudicação, a entrega do bem em causa, e as respetivas notificações. Em termos simples, a venda judicial tem como efeito principal a transmissão do direito de propriedade sobre um determinado bem ou conjunto de bens do executado para o adquirente (art.º 824.º n.º 1 do Código Civil).

Um problema que se pode colocar, neste âmbito, é o de saber qual a natureza jurídica da venda. É possível configurar a venda executiva como um ato impositivo, coativo praticado pelo Estado,

⁷⁴⁸ Morais, Rui Duarte, *A Execução Fiscal*, Almedina, 2.ª Edição, 2006, pp. 142 e ss.

⁷⁴⁹ V. Sousa, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume II*, Áreas Editora, 5.ª Edição, 2007, p. 444.

⁷⁵⁰ A satisfação do crédito tributário pela via coerciva pode, não obstante, ser alcançada através do apropriação dos montantes constantes de um saldo bancário que foram previamente penhorados. Este é um dos casos em que a venda pode ser uma fase prescindível no âmbito do processo de execução fiscal uma vez que a penhora, nas palavras de Freitas da Rocha, "*pode materializar-se num significativo avanço em relação ao fim do processo executivo, na medida em que se dispensa a fase da venda, por se revelar desnecessária*". Rocha, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, cit., pp. 382.

⁷⁵¹ V. Sousa, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Volume IV*, Áreas Editora, 6ª Edição, 2011, pp. 63, 109 e ss.

no exercício das suas prerrogativas de autoridade pública ou como um contrato de compra e venda celebrado entre o proprietário do bem vendido e o adquirente. Tendemos a considerar que a venda em sede de processo de execução fiscal consubstancia uma manifestação do exercício de poderes de autoridade, agindo o Estado através de um mecanismo jurídico célere e imprescindível para a realização do interesse público uma vez que, do nosso ponto de vista, não existe qualquer vontade do executado na realização da venda, além de que, a aceitar-se a tese contratualista, estar-se-ia a violar um princípio fundamental do direito dos contratos que é o princípio da liberdade contratual⁷⁵², segundo o qual uma pessoa (singular ou coletiva) é livre de celebrar ou não celebrar um contrato e tem a possibilidade de conformar o conteúdo do contrato, o que não se verifica de todo na venda em sede executiva⁷⁵³. A aceitação de uma ou de outra posição tem implicações práticas nomeadamente quanto à questão de saber em que momento se transfere a propriedade do bem vendido para o adquirente⁷⁵⁴.

No art.º 248.º do CPPT, constam as modalidades de venda no processo de execução fiscal. Nos termos do n.º 1 e do n.º 5 do mencionado preceito podemos concluir que, apesar de o leilão eletrónico ser o meio preferencial de venda, o órgão de execução fiscal pode determinar a venda em outra modalidade prevista no CPC. Deste modo, o órgão de execução fiscal tem várias modalidades ao seu dispor: venda por propostas em carta fechada, venda dos bens em mercado regulamentado, venda direta, venda por negociação particular, venda por estabelecimento de leilão, venda em depósito público ou equiparado (art.º 811.º n.º 1 do CPC *ex vi* art.º 253.º do CPPT). Nesta linha, cabe analisar de que forma os preceitos deste código são aplicáveis no processo de execução fiscal, tendo em atenção o facto de que o legislador tributário não deixou de prever um regime jurídico específico e abrangente no CPPT para a venda em processo de execução fiscal.

10.2. Modalidades da venda em sede executiva

10.2.1. Venda mediante leilão eletrónico

A venda por leilão eletrónico constitui a modalidade preferencial no processo de execução fiscal, de acordo com o art.º 248.º n.º1 do CPPT. A tramitação da venda por leilão eletrónico consta da Portaria n.º 219/2011, de 1 de Junho, a qual teve por objetivos assegurar a transparência do ato da

⁷⁵² Para uma proveitosa análise do princípio da liberdade contratual no domínio civilístico, v. Oliveira, Nuno Manuel Pinto, *Princípios de Direito dos Contratos*, Coimbra Editora, pp. 147 e ss.

⁷⁵³ Para maiores desenvolvimentos, v. Quinto, Miguel Ângelo, *A venda no processo de execução fiscal: natureza jurídica e efeitos*, Universidade do Minho - Dissertação de mestrado, 2018, pp. 79 e ss, disponível em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/60098>.

⁷⁵⁴ V. acórdão do STA, proc. n.º 0599/18.5BELLE, de 24-07-2019. Em sentido divergente, cfr. acórdão do STA, proc. n.º 01430/16, de 18-01-2017.

venda⁷⁵⁵, a valorização máxima dos bens objeto de venda, em função da expectável valorização no mercado, a promoção dos interesses do credor tributário e dos demais interessados na venda dos bens e, por outro lado, visou-se o aumento da celeridade na sua tramitação e eficácia dos resultados obtidos, com o recurso às novas tecnologias no processo de execução fiscal⁷⁵⁶. O art.º 249.º n.ºs 1 e 2 do CPPT impõe a publicitação da venda (através da internet ou por outros meios de divulgação, por iniciativa do órgão de execução fiscal ou por sugestão dos interessados na venda), com as menções referidas nas alíneas do n.º 5 do art.º 249.º do CPPT.

De acordo com a portaria supramencionada, a venda efetua-se por licitação, através da internet, numa plataforma eletrónica (no portal da finanças – art.ºs 2.º e 3.º), onde é possível consultar os anúncios de venda e a evolução do leilão⁷⁵⁷. A venda de bens imóveis ou móveis do executado, por esta modalidade, decorre durante 15 dias, sendo o valor base o correspondente a 70 % do determinado nos termos do art.º 250.º n.º 4 do CPPT⁷⁵⁸. Incumbe ao órgão de execução fiscal fixar o dia e as horas de abertura e encerramento do leilão eletrónico, sendo que as propostas para aquisição de bens devem ser apresentadas até ao dia e hora designados no local do órgão de execução fiscal ou por transmissão eletrónica de dados⁷⁵⁹, só podendo ser aceites as propostas de valor igual ou superior ao valor base da venda⁷⁶⁰. De seguida é escolhida a proposta de valor superior a qualquer das propostas anteriormente apresentadas. Uma vez submetidas as propostas, não poderão ser retiradas (salvo se existir uma disposição legal em sentido contrário) – art.º 5.º n.º 4 da Portaria 219/2011.

A adjudicação dos bens no momento do encerramento do leilão é decidida pelo órgão de execução fiscal, com base nos parâmetros legais que enformam tal manifestação de vontade do órgão administrativo-tributário. No ato de adjudicação podem assistir o executado, os proponentes, os credores citados nos termos do art.º 239.º do CPPT e os titulares de direitos de preferência e de remissão, devendo ser notificados para o efeito. Assim se asseguram os interesses destes sujeitos ao permitir o controlo da legalidade da tramitação efetivamente seguida nos termos do art.º 6.º n.º 2 da

⁷⁵⁵ Paiva, Carlos, op. cit., pp. 273-276.

⁷⁵⁶ Estes objetivos constam do preâmbulo da referida portaria. A criação desta portaria impôs-se por incumbência legal, prevista no art.º 248.º n.º 6 do CPPT.

⁷⁵⁷ Nas palavras da jurisprudência: “*Na modalidade de venda por leilão eletrónico, o conhecimento de todo o processo é assegurado pela plataforma eletrónica que disponibiliza a consulta dos anúncios de venda e da evolução do leilão, conforme se encontra regulado no artigo 3.º da Portaria n.º 219/2011, de 1 de junho, que aprova os procedimentos e especificações técnicas a observar na realização da venda de bens penhorados em processo de execução fiscal através de venda judicial*”. Acórdão do TCAS, proc. n.º 36/20.5BEPDL, de 30/09/2020.

⁷⁵⁸ Art.º 248.º n.º 2 do CPPT.

⁷⁵⁹ Artigo 251.º n.ºs 1 e 2 do CPPT.

⁷⁶⁰ O depositário dos bens a vender é obrigado a mostrá-los a quem pretenda examiná-los, durante as horas fixadas nos meios de publicitação da venda, ficando os bens patentes no local indicado, pelo menos até o dia e a hora limites para a receção das propostas, de acordo com o artigo 249.º n.º 6 do CPPT.

Portaria 219/2011. Por outro lado, a notificação dos titulares de direitos de preferência ou de remissão permite acautelar a sua posição jurídica subjetiva⁷⁶¹.

O resultado do leilão eletrônico deve ser disponibilizado no portal das finanças a todos os proponentes, nos termos do art.º 7.º da Portaria n.º 219/2011, assegurando também quanto a este aspeto a transparência do ato da venda.

Por último, importa definir qual é a reação do ordenamento jurídico perante a falta de pagamento do preço por parte do proponente, na sequência da aceitação da proposta emitida pelo órgão de execução fiscal. Nos termos do art.º 8.º da portaria referida, perante tal quadro fático é aplicável o disposto no art.º 825.º do CPC⁷⁶², nos termos do qual o órgão de execução fiscal pode agir do seguinte modo⁷⁶³:

a) determinar que a venda fique sem efeito e aceitar a proposta de valor imediatamente inferior; ou

b) determinar que a venda fique sem efeito e realizar a venda através de outra modalidade adequada, ficando o faltoso impossibilitado de ser proponente a adquirir os mesmos bens; ou

c) liquidar a responsabilidade do proponente, devendo ser promovido perante o juiz o arresto em bens suficientes para garantir o valor em falta, acrescido das custas e despesas, sem prejuízo de eventual procedimento criminal e sendo aquele, simultaneamente, executado no próprio processo de execução fiscal para pagamento daquele valor e acréscimos.

O legislador tributário consagrou um regime gravoso para o proponente que agiu de má fé, sendo tal regime concretizado no CPC por remissão expressamente efetuada no art.º 8.º da portaria n.º 219/2011. Estamos, uma vez mais, perante uma situação em que o recurso ao direito subsidiário (particularmente a normas processuais civis) se afigura pertinente na resolução de casos concretos emergentes do processo de execução fiscal, para os quais o CPPT não tem resposta. Note-se ainda que perante o não pagamento do preço devido, no prazo legalmente previsto, o adjudicatário faltoso fica impedido de apresentar qualquer proposta em qualquer venda em execução fiscal, durante um período de 2 anos (art.º 256.º n.º 4 do CPPT).

⁷⁶¹ Leia-se o art.º 249.º n.º 7 do CPPT.

⁷⁶² O art.º 8.º da portaria 219/2011 remete erradamente para o art.º 898.º do CPC, pois verificou-se a revogação do antigo Código de Processo Civil, em 2013, pelo que se deve efetuar uma interpretação atualista da norma à luz do novo CPC e considerar o seu art.º 825.º, como o preceito jurídico aplicável com as devidas adaptações. V. acórdão do STA, proc. n.º 0192/20.2BECBR, de 02/09/2020.

⁷⁶³ Gonçalves, Marco Carvalho, *Lições de Processo Civil Executivo*, cit., p. 453.

10.2.2. Venda mediante propostas em carta fechada

Na impossibilidade de realizar leilão eletrônico, o órgão de execução fiscal poderá efetuar a venda mediante propostas em carta fechada (art.º 248.º n.º 1 do CPPT). Assim perante a inexistência de propostas em sede de leilão eletrônico, a venda passa imediatamente para a modalidade de proposta em carta fechada, que decorre durante 15 a 20 dias, baixando o valor base para 50% do determinado nos termos do art.º 250.º do CPPT. A decisão de venda por diferente modalidade da inicialmente prevista será previamente publicitada.

A entrega das propostas deve realizar-se junto do órgão de execução fiscal ou através de transmissão eletrónica de dados, nos termos definidos em portaria do Ministro das Finanças⁷⁶⁴ (art.º 251.º do CPPT). Nos termos do art.º 253.º do CPPT, a abertura das propostas efetua-se no dia e hora designados, na presença do órgão de execução fiscal, podendo assistir à abertura os proponentes, os reclamantes citados nos termos do art.º 239.º e quem puder exercer o direito de preferência⁷⁶⁵ ou remissão. A frustração da notificação do titular do direito de preferência não afasta a possibilidade de este, querendo, instaurar uma ação de preferência, nos termos gerais (art.º 819.º n.º 4 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT). Na jurisprudência suscitou-se o problema de saber se o art.º 820.º n.º 1 e o art.º 821.º n.º 1 do CPC eram aplicáveis, a título de Direito subsidiário, ao processo de execução fiscal na parte em que determinam que o executado pode estar presente no momento da abertura das propostas, uma vez que o art.º 253.º al. a) do CPPT não refere tal possibilidade. No nosso entendimento, parece-nos que o legislador tributário pretendeu estabelecer um regime mais célere no âmbito do processo de execução fiscal, restringindo ao executado a possibilidade de participar na abertura das propostas. Na verdade, a participação deste não se mostrou essencial à luz da lei processual tributária uma vez que a presença do órgão de execução fiscal, dos proponentes, credores reclamantes citados, titulares de direitos de preferência ou remissão assegura a ocorrência de uma venda justa e conforme aos ditames legais bem como aos interesses dos credores. Por outro lado, a presença do executado não se justifica na medida em que este não tem a possibilidade de adquirir os bens penhorados, ao contrário dos proponentes, credores reclamantes e titulares de direitos de preferência ou de remissão. Deve ter-se em consideração que o Direito processual tributário constitui um ramo jurídico dotado de especificidades pelo que, segundo o nosso entendimento, a aplicação subsidiária do disposto no CPC tem de se restringir aos casos em que existem lacunas na legislação processual tributária, o que significa que perante normas jurídicas expressas na legislação processual

⁷⁶⁴ Portaria 203/2008, de 21 de Fevereiro.

⁷⁶⁵ Os titulares do direito de preferência na alienação dos bens devem ser notificados do dia e hora da entrega dos bens ao proponente para poderem exercer o seu direito no ato de adjudicação (art.º 249.º n.º 7 do CPPT).

tributária tem de se entender que o legislador democrático pretendeu afastar a regulamentação prevista nos diplomas normativos de aplicação subsidiária. Assim, a ausência do executado no momento da abertura das propostas, motivada pela oposição do órgão de execução fiscal na sequência de pedido efetuado por aquele, não consubstancia uma nulidade processual, nos termos do art.º 195.º do CPC, suscetível de determinar a anulação da venda⁷⁶⁶.

Os credores reclamantes e o órgão de execução fiscal apreciam as propostas, aplicando-se com as devidas adaptações o disposto no n.º 1 do art.º 821.º do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT.

O órgão de execução fiscal adjudica o bem a quem pagar o preço mais elevado, desde que respeitado o limite previsto no n.º 2 do art.º 250.º do CPPT, sendo que se tal montante for oferecido por mais de um proponente, abre-se logo licitação entre eles, salvo se declararem que pretendem adquirir os bens em compropriedade. De acordo com o art.º 253.º do CPPT al. c), estando «*presente só um dos proponentes do maior preço, pode esse cobrir a proposta dos outros e, se nenhum deles estiver presente ou nenhum quiser cobrir a proposta dos outros, procede-se a sorteio para determinar a proposta que deve prevalecer*».

Os proponentes devem juntar obrigatoriamente com a sua proposta, como caução, um cheque visado, à ordem do órgão de execução fiscal no montante correspondente a 5% do valor anunciado ou garantia bancária no mesmo valor. Com a caução visa-se “*impedir a apresentação de propostas falsas*”⁷⁶⁷, sendo que esta solução legal resulta do disposto no art.º 824.º do CPC, que consideramos aplicável ao processo de execução fiscal, por remissão do art.º 2.º do CPPT, na medida em que também neste último se pretende reduzir ao máximo a existência de propostas falsas.

No que concerne à aplicação subsidiária do CPC a esta modalidade de venda, parece-nos que o legislador tributário regulou exaustivamente os trâmites a observar, o valor base, o modo como a transmissão coerciva se opera para o novo adquirente pelo que não existe uma ampla margem para recorrer ao Direito subsidiário. No entanto, reiteramos que o que expomos no apartado anterior acerca

⁷⁶⁶ Não obstante, pugnando pela aplicação do disposto no CPC, v. acórdão do TCAS, proc. n.º 04171/10, de 16-11-2010. Neste acórdão se decidiu:

“E, por consequência, a decisão do CSFinanças que impediu a ilustre causidica de intervir, na qualidade de mandatária da executada e recorrente, no ato de abertura de propostas configura, efetivamente, a prática de um acto que a lei não admite, pelo que, se suscetível de influir no exame e decisão da causa, consubstancia nulidade processual integradora do fundamento de anulação venda executiva ao abrigo da alínea c), do n.º 1, do art.º 909.º, do CPC.

- Ora, sobre esta matéria, não se acompanha o distinto parecer do EMMP, junto deste tribunal, já que a circunstância de ter sido adjudicado o bem a quem fez a proposta mais elevada e superior ao dobro do valor base fixado, não implica que a decisão, a este propósito não pudesse ter sido outra, desde logo, porque não é possível “a posteriori” concluir com segurança que o ato de abertura das propostas ocorreu sem qualquer tipo de incidente que pudesse legitimar que o executado, se estivesse estado presente, o pudesse ter vindo a sindicá-la judicialmente e obter ganho de causa, sendo certo que, nos termos do art.º 894.º, do CPC, aplicável subsidiariamente, como se referiu, lhe assistia o direito de apreciação das propostas apresentadas; Ou seja e dito de outra forma, apesar do resultado a que se chegou com o ato de abertura de propostas, não se vislumbra poder afirmar com segurança, que o impedimento da participação do executado não tenha influído no mesmo, sendo certo que a sua participação tem, óbvia e necessariamente, assegurar-lhe a possibilidade de defesa dos seus direitos e legítimos interesses, pelo que, por princípio, tal tipo de impedimento preenche o conceito legal constante da expressão «[...] possa influir (3) no exame ou na decisão da causa»”.

⁷⁶⁷ V. Gonçalves, Marco Carvalho, *Lições de Processo Civil Executivo*, Almedina, 2ª edição, 2018, p. 452.

das reações do ordenamento jurídico à falta de pagamento por parte do adjudicatário também tem aplicação neste domínio.

10.2.3. Outras modalidades de venda

A venda em mercados regulamentados pode ser adotada pelo órgão de execução fiscal quando se trate de instrumentos financeiros ou mercadorias que neles tenham cotação (art.º 830.º do CPPT *ex vi* art.º 253.º do CPPT). Por exemplo, a alienação forçada de ações de uma sociedade comercial cotada em bolsa pode efetuar-se por via do respetivo mercado regulamentado.

Por outro lado, tratando-se de bens que tenham de ser entregues a determinada entidade ou tiverem sido prometidos vender, com eficácia real, a quem queira exercer o direito de execução específica, a venda é-lhe feita diretamente, de acordo com o art.º 831.º do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT, pelo órgão de execução fiscal.

Relativamente à venda por negociação particular, importa atentar no art.º 833.º do CPC, aplicáveis no domínio processual tributário por via do art.º 253.º do CPPT. Esta modalidade pode ser adotada por determinação do órgão de execução fiscal nos seguintes casos: quando haja fundada urgência na venda dos bens⁷⁶⁸ ou quando estes sejam de valor não superior a 40 UC⁷⁶⁹. Sendo escolhida esta via, o órgão de execução fiscal designa uma pessoa para efetuar a venda, como mandatário. O encarregado da venda por negociação particular pode ser o próprio órgão de execução fiscal, mediante acordo entre o órgão de execução fiscal, os restantes credores e o executado. Na falta de acordo ou havendo oposição, por determinação do juiz (art.º 833.º n.º 1 e 2 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT). Note-se que devemos efetuar as necessárias adaptações ao procedermos à convocação destas normas no domínio do processo de execução fiscal. Como é sabido, o juiz do tribunal tributário só toma conhecimento do processo de execução fiscal no preciso momento em que uma das partes do mesmo requeira a sua intervenção para resolver um conflito de pretensões (pense-se na oposição à execução fiscal, na reclamação dos atos praticados pelo órgão de execução fiscal ou nos embargos de terceiro). Tendo em consideração essa realidade, perante a falta de acordo ou oposição de algum dos credores ou executado, o órgão de execução fiscal não poderá nomear-se a si próprio para ficar encarregue da venda por negociação particular. Caso o faça, sem o necessário consenso, o executado

⁷⁶⁸ Por exemplo, pode suceder que os bens penhorados estejam sujeitos a deterioração ou depreciação ou por haver manifesta urgência vantagem na antecipação da venda. Como bem ensina Lebre de Freitas: "*Gêneros alimentícios sujeitos a deterioração, automóveis sujeitos a depreciação, aparelhos em vias de se tornarem tecnologicamente obsoletos, ações em vias de desvalorização e até prédios cuja venda imediata, por via de circunstâncias ocasionais, possa ser manifestamente mais rendosa devem ser objeto de venda antecipada. Trata-se de casos em que a realização da venda no seu momento normal produziria um preço menor ou impossibilitaria a obtenção de um preço superior*". Freitas, José Lebre, *A Ação Executiva*, cit., p. 377. Cabe ao órgão de execução fiscal determinar a venda por negociação particular nestes casos.

⁷⁶⁹ Paiva, Carlos, *O Processo de Execução Fiscal*, cit. pp. 269.

ou os credores interessados poderão reclamar dessa decisão tomada pelo órgão de execução fiscal nos termos dos art.ºs 276.º e ss do CPPT. Tal reclamação deverá subir imediatamente a tribunal e não a final como é a regra no processo de execução fiscal (art.º 278.º n.º 1 do CPPT). Esta interpretação impõe-se na medida em que não fará sentido algum discutir quem deve ser encarregue de efetuar a venda, quando o bem já foi vendido por outra via, tratando-se de um ato inútil. Assim, é a necessidade de garantir o efeito útil da decisão do juiz, nesta sede, que impõe subida imediata dos autos a tribunal, ao abrigo do princípio da tutela jurisdicional efetiva. Se o órgão de execução pretender nomear um terceiro para efetuar a venda e o bem concreto se tratar de um imóvel, a pessoa designada deve ser preferencialmente um mediador oficial.

O órgão de execução fiscal pode ainda decidir pela venda em estabelecimento de leilão nos termos do art.º 834.º do CPC (*ex vi* art.º 253.º do CPPT). Esta via pode ser utilizada quando o órgão de execução fiscal, o executado e os credores reclamantes proponham a venda em determinado estabelecimento e não haja oposição de qualquer dos restantes ou quando, tratando-se de coisa móvel, o órgão de execução fiscal entenda que, dadas as características do bem se deve preferir a venda por negociação particular nos termos da alínea e) do art.º 832.º do CPC. Neste último caso, o órgão de execução fiscal, ao determinar a modalidade da venda, indica o estabelecimento de leilão incumbido de a realizar. A venda será efetuada pelo pessoal desse estabelecimento, tendo em conta o valor base previsto no art.º 250.º do CPPT. Por sua vez, se o bem for vendido, o gerente do estabelecimento deve depositar o preço líquido à ordem do órgão de execução fiscal ficando sujeito à sanção de infiel depositário caso não proceda desse modo.

Por último, o órgão de execução fiscal pode determinar a venda em depósito público ou equiparado (art.º 836.º do CPC *ex vi* art.º 253.º do CPPT), sendo que o modo de realização da venda por esta via encontra-se prevista em portaria do membro do Governo responsável pela área da justiça.

10.3. Adjudicação dos bens

As regras de adjudicação dos bens estão previstas no art.º 253.º do CPPT, para o caso da venda por proposta em carta fechada, na portaria 219/2011 (para o leilão eletrónico) e no art.º 256.º do CPPT.

Contudo, na economia do presente trabalho, destaque-se a aplicabilidade do disposto no art.º 827.º do CPC (*ex vi* art.º 2.º CPPT), segundo o qual mostrando-se integralmente pago o preço e satisfeitas as obrigações fiscais inerentes à transmissão, os bens adjudicados são entregues ao proponente ou preferente, emitindo o órgão de execução fiscal o título de transmissão a seu favor, no

qual se identificam os bens, se certifica o pagamento do preço e se declara o cumprimento ou a isenção das obrigações fiscais, bem como a data em que os bens foram adjudicados. De seguida, o órgão de execução fiscal comunicará ao serviço de registo competente, juntando o respetivo título, e este procede ao registo do facto e, oficiosamente, ao cancelamento das inscrições relativas aos direitos que tenham caducado, nos termos do art.º 824.º n.º2 do CC.

Pode suceder ainda que após o ato de adjudicação os bens não sejam entregues ao novo proprietário. Nesse caso o adjudicatário, que não recebeu os bens, pode requerer o prosseguimento da execução fiscal nos termos do art.º 828.º do CPC⁷⁷⁰. No que respeita a este assunto - a possibilidade de ser requerida a continuação do processo de execução fiscal tendo por finalidade a entrega de coisa certa – remetemos para uma fase posterior deste estudo, no contexto da qual se aborda com maior profundidade os problemas jurídicos que suscita⁷⁷¹.

10.4. Direito de remissão

O legislador tributário reconhece a certos familiares do executado um especial direito de preferência, designado por direito de remissão (art.º 842.º e ss do CPC *ex vi* art.º 258.º do CPPT)⁷⁷². Nas palavras de Marco Carvalho Gonçalves, o “*direito de remissão consiste num mecanismo de proteção do património do executado, na medida em que permite que o mesmo se conserve na esfera dos seus familiares diretos em caso de adjudicação da venda, sem prejudicar a satisfação do crédito exequendo, nem as legítimas expectativas dos credores*”⁷⁷³.

O exercício do direito de remissão permite a permanência do bem penhorado no seio da família do executado, representando assim um benefício que a lei atribui aos seus familiares mais próximos. Atendendo a esta finalidade, compreende-se que o direito de remissão não possa ser cedido a um terceiro.

Nos termos do art.º 842.º do CPC *ex vi* art.º 258.º do CPPT, ao cônjuge que não esteja separado judicialmente de pessoas e bens e aos descendentes ou ascendentes do executado é reconhecido o direito de remir todos os bens adjudicados ou vendidos, ou parte deles, pelo preço por que tiver sido feita a adjudicação ou a venda⁷⁷⁴. Por outras palavras, “*sendo exercido o direito de remissão, subsiste a alienação executiva do bem, verificando-se apenas uma substituição no que concerne à pessoa do adquirente*”⁷⁷⁵. Por sua vez, o art.º 845.º do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT fixa a

⁷⁷⁰ V. a este respeito ac. do STA n.º 03/04 de 12/10/2004.

⁷⁷¹ V. *infra*, ponto 11 do cap. III.

⁷⁷² Sobre o direito de remissão vide Freitas, José Lebre, *A Ação Executiva*, cit., pp. 387-389.

⁷⁷³ V. Gonçalves, Marco Carvalho, *Lições de Processo Civil Executivo*, Almedina, 2ª edição, 2018, p. 472.

⁷⁷⁴ A alegação e prova dos pressupostos de que depende a verificação do direito de remissão recaem sobre o remidor.

⁷⁷⁵ V. Gonçalves, Marco Carvalho, *Lições de Processo Civil Executivo*, Almedina, 2ª edição, 2018, p. 472.

ordem por que se defere o direito de remissão, estabelecendo que este pertence (i) em primeiro lugar ao cônjuge do executado que não esteja separado judicialmente de pessoas e bens; (ii) em segundo lugar, aos descendentes do executado; (iii) em terceiro lugar, aos ascendentes do executado. Se existirem vários descendentes ou vários ascendentes, preferem os de grau mais próximo aos de grau mais remoto, abrindo-se licitação entre os concorrentes em caso de igualdade de grau, hipótese em que será preferido aquele que oferecer maior preço (art.º 844.º n.º 2 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT).

Note-se que o direito de remissão apresenta um conteúdo mais forte do que o mero direito de preferência na medida em que em caso de conflito o primeiro tem prevalência sobre o segundo⁷⁷⁶.

Relativamente ao momento em que o direito de remição pode ser exercido é aplicável o art.º 843.º *ex vi* art.º 258.º do CPPT⁷⁷⁷: no caso da venda por propostas em carta fechada, até à emissão do título da transmissão dos bens para o proponente ou no prazo e nos termos do n.º 3 do art.º 825.º do CPC; nas outras modalidades de venda, até ao momento da entrega dos bens ou da assinatura do título que a documenta. Estes limites temporais para o exercício do direito de remissão servem o fim da proteção da estabilidade do ato de transmissão dos bens penhorados⁷⁷⁸. Não obstante é possível ao remidor que não tenha conhecimento atempado da venda executiva, exercer o seu direito já depois do decurso do prazos referidos desde que alegue e prove que só teve conhecimento da venda depois do decurso desses prazos⁷⁷⁹. Quanto a este assunto reitere-se o exposto pela jurisprudência:

“[...] No que respeita à tempestividade do exercício do direito de remição, defrontamo-nos com dois valores ou interesses antagónicos, ambos suscetíveis de tutela constitucional: por um lado, o direito do remidor em não ser arbitrariamente privado da possibilidade de salvaguarda e manutenção do património familiar, através da criação de regimes procedimentais desproporcionadamente preclusivos ou limitativos – e como tal violadores do art. 20º da Constituição; por outro lado, a expectativa legítima do adquirente dos bens em não ver a estabilidade e a eficácia da venda executiva abalada, através e um exercício inadmissivelmente tardio e abusivo do direito do remidor, suscetível de ofender o princípio da confiança, insito no do Estado de direito democrático.”

⁷⁷⁶ Art.º 844.º n.º 1 do CPC *ex vi* art.º 258.º do CPPT. Mas se houver vários preferentes e se abrir licitação entre eles, a remissão tem de ser feita pelo preço correspondente ao lançamento mais elevado (n.º 2 do art.º 844.º do CPC).

⁷⁷⁷ O STA afirmou, no acórdão proferido no âmbito do proc. n.º 0748/14 de 05-02-2015, que o “titular do direito de remição não tem de ser pessoalmente notificado dos atos e diligências que vão ocorrendo na tramitação da causa, presumindo a lei de processo que o seu familiar - executado e, nessa qualidade, notificado nos termos gerais, - lhe dará conhecimento atempado das vicissitudes relevantes para o eventual exercício do direito - não impondo a lei de processo que seja notificada a data e local em que se irá realizar certa venda extrajudicial, cujos elementos essenciais já se mostram definidos e foram levados ao oportuno conhecimento dos interessados” e que o “executado não tem de ser pessoalmente notificado das condições em que se irá realizar a venda por negociação particular, incumbindo-lhe, antes, a ele, e por sua própria iniciativa, acompanhar os desenvolvimentos das diligências do encarregado da venda, bem como a demais tramitação que entretanto ocorra no processo de execução fiscal”.

⁷⁷⁸ V. acórdão do STA, proc. n.º 0748/14, de 05-02-2015.

⁷⁷⁹ A prova da extemporaneidade do exercício do direito de remissão cabe àqueles que aleguem que o remidor não agiu dentro dos limites temporais legalmente previstos. Cfr. Gonçalves, Marco Carvalho, *Lições de Processo Civil Executivo*, Almedina, 2ª edição, 2018, p. 474.

Daqui resulta, assim, que o exercício atempado do direito de remição também depende da diligência com que o executado atua perante a execução e os atos aí desenvolvidos e que, necessariamente, lhe são prejudiciais.

Não se tendo provado que o recorrente tenha atuado diligentemente, quer junto do processo de execução e do encarregado da venda, acompanhando as suas diligências, quer junto do titular do direito de remição, informando-o convenientemente para a possibilidade do exercício desse seu direito de forma atempada, nem que a recorrente, por si ou por intermédio de representante, alguma vez tenha efetivamente demonstrado no próprio processo de execução que pretendia exercer o seu direito, apresentando em qualquer altura, em momento anterior ao da venda e/ou dentro dos prazos legalmente previstos para o exercício do seu direito, requerimento onde demonstrasse de forma inequívoca a intenção do exercício do direito, teremos que concluir pela total improcedência das suas pretensões”.

Se pretender exercer o seu direito no ato de abertura e aceitação das propostas em carta fechada, o disposto nos art.ºs 824.º e 825.º n.ºs 1 e 2 do CPC é aplicável, com as devidas adaptações, ao remidor, devendo este apresentar, como caução, um cheque visado à ordem do órgão de execução fiscal no montante correspondente a 5% do valor anunciado ou garantia bancária no mesmo valor.

Uma vez mais se nota a relevância do disposto no Código de Processo Civil para colmatar a falta de regulamentação no CPPT.

10.5. A notificação do despacho que fixa a modalidade de venda e o valor dos bens

No âmbito do processo de execução comum ou civil existe uma norma jurídica que impõe a notificação do despacho que fixa a modalidade de venda dos bens penhorados e o respetivo valor dos mesmos aos credores reclamantes que disponham de garantia real sobre os mesmos e ao executado – art.º 812.º do CPC. A jurisprudência tem proferido decisões divergentes em relação à aplicação deste preceito jurídico, com as devidas adaptações, ao processo de execução fiscal uma vez que o CPC constitui um recurso normativo subsidiário (art.º 2.º do CPPT). Neste apartado, cumpre tomar posição sobre esta problemática.

A jurisprudência que pugna pela obrigatoriedade de notificação do despacho que estabelece a modalidade de venda dos bens e o respetivo valor no âmbito do processo de execução fiscal tem

recorrido aos seguintes argumentos⁷⁸⁰: (i) a opção pela modalidade da venda pode revelar-se um ato lesivo, suscetível de ter repercussão na esfera jurídica do executado e credores com garantia real, pelo que, nos termos do art.º 220.º n.º 1 do CPC, devem ser notificados às partes todos os despachos que possam causar-lhes prejuízos; por outro lado, mesmo nos casos em que a escolha da modalidade da venda seja vinculada, pode haver uma decisão errada por parte do órgão de execução fiscal na sua determinação, sendo que a notificação dos sujeitos processuais interessados permite-lhes o controlo da decisão e a sua impugnação, quando dela discordem (v.g. pense-se escolha, por parte do órgão de execução fiscal da venda por negociação particular, com fundamento em urgência, sem que esta se verifique)⁷⁸¹; (iii) além destes fundamentos, a notificação do ato que determina a venda reforça a posição jurídico-processual do credor reclamante, uma vez que este tem a possibilidade de solicitar a adjudicação do bem em relação ao qual é titular de uma garantia real (art.º 799.º n.º 2 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT) e é titular do direito a exercer a preferência, pelo valor da proposta aceite, no próprio ato (819.º do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT). Dito de outro modo, esta posição jurisprudencial⁷⁸² assente assim no reconhecimento de que a falta de notificação do executado e do credor reclamante não constitui uma mera irregularidade mas um verdadeiro vício invalidante da venda⁷⁸³, uma vez que estes sujeitos processuais ficaram impedidos de participar na fase da venda e proteger os seus interesses⁷⁸⁴, pois não puderam acompanhar o desenvolvimento processual normal, nem puderam realizar as diligências “*no sentido de alcançar a melhor proposta possível de venda e evitar ou minimizar a degradação do respetivo preço, garantindo que a venda se realize pelo preço mais alto*”⁷⁸⁵.

Não obstante este entendimento, pode-se sustentar a tese de que não existe a obrigatoriedade de notificação, rejeitando a aplicação do art.º 812.º do CPC devidamente adaptados no âmbito do processo de execução fiscal – art.º 2.º do CPPT⁷⁸⁶. Em primeiro lugar, o recurso ao Direito subsidiário (no qual se insere o CPC) para integrar lacunas do processo tributário pressupõe a inexistência de uma

⁷⁸⁰ V. acórdão do STA, proc. n.º 051/16, de 28-06-2017.

⁷⁸¹ V. Sousa, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Volume IV*, Áreas Editora, 6ª Edição, 2011. pp. 112 e ss.

⁷⁸² V. acórdão do TCAN, proc. n.º 00465/10.2BEPRT, de 18/10/2018.

⁷⁸³ O TCAS, no âmbito do proc. n.º 08735/15, de 31/07/2015, sustentou que: “*A falta de notificação do credor com garantia real sobre o bem imóvel do despacho que ordena a venda, os seus termos e modalidade, configura nulidade processual, cuja verificação preclude o exercício dos direitos de intervenção do credor mencionado no trâmite em causa, o que contende com as finalidades de publicidade e de obtenção do preço ajustado ao valor do mercado do bem objeto de venda*”.

⁷⁸⁴ Nas palavras do STA, a notificação do despacho que fixa a modalidade da venda e o seu valor nos termos do CPC tem por finalidade “*a de permitir a todos os interessados – exequente, executado e credores com garantia real - pronunciarem-se sobre a modalidade da venda relativamente a todos ou a cada categoria de bens penhorados, o valor base dos bens a vender e a eventual formação de lotes com vista à venda em conjunto dos bens penhorados, o que pressupõe que lhes seja dado conhecimento do resultado da venda anterior*”. O mesmo tribunal referiu ainda que na “*verdade se há um interesse público na celeridade processual não poderá deixar de se argumentar que há também um interesse público na boa cobrança das dívidas em processo de execução fiscal, finalidade essa que, como bem nota o Ministério Público no seu douto parecer, pode ficar igualmente prejudicada pelo resultado obtido, designadamente se o bem é vendido por preço irrisório, como ocorreu no caso concreto*”. O STA defende assim que, perante a existência de um novo despacho que altera o preço de venda inicialmente fixado, após frustrada a venda anterior segundo outra modalidade de venda, deve haver nova notificação do executado e dos credores que detêm um direito de garantia sobre o bem ou os bens a vender. V. acórdão do STA, proc. n.º 01961/13, de 29-01-2014.

⁷⁸⁵ V. acórdão do TCAS, proc. n.º 08929/15, de 31-07-2015.

⁷⁸⁶ V. acórdão do STA, proc. n.º 01233/17, de 20-12-2017, com um voto de vencido.

norma jurídica na legislação tributária que disponha em sentido diverso. Nesta linha, o art.º 249.º do CPPT refere claramente que após a determinação da venda deve proceder-se à respetiva publicitação, mediante divulgação através da internet (podendo ser utilizados outros meios de divulgação por iniciativa do órgão de execução fiscal ou por sugestão dos interessados na venda – v.g. afixação de edital num serviço de finanças ou freguesia). Prescreve ainda o art.º 249.º n.º 7 do CPPT que os *«titulares do direito de preferência na alienação dos bens são notificados do dia e hora da entrega dos bens ao proponente, para poderem exercer o seu direito no ato da adjudicação»*. Por seu turno, recorde-se que a decisão quanto à modalidade e valor base da venda está em larga medida determinada por lei nos termos dos art.ºs 248º e 250º CPPT, pois o órgão de execução fiscal deve utilizar o leilão eletrónico como modalidade preferencial de venda de bens em execução fiscal⁷⁸⁷, nos termos fixados na portaria n.º 219/2011 e no CPPT, e o preço base dos bens, para efeitos de venda executiva, encontram-se delimitados por lei (art.º 250.º do CPPT), o que afasta qualquer interesse por parte do executado e dos credores reclamantes em discutir o preço base dos bens. O facto de *«os reclamantes citados nos termos do art.º 239.º do CPPT»* poderem assistir à abertura das propostas na venda por meio de propostas em carta fechada, juntamente com os proponentes e quem puder exercer o direito de preferência ou remissão, revela que o credor com garantia real é notificado da venda de igual modo por que é feita a todos os demais eventuais interessados, pelo modo previsto no art.º 249.º do CPPT, que se refere à publicidade da venda. Acrescente-se que a publicitação da venda na internet permite a um número indeterminado de destinatários o conhecimento efetivo da mesma, estando acessível e disponível de igual modo ao credor reclamante e ao executado. Por outro lado, a posição jurídica do credor reclamante não fica prejudicada na medida em que este foi devidamente citado para reclamar os seus créditos e acompanhar a venda dos bens, sabendo que esta é publicitada nos termos legais⁷⁸⁸.

No nosso entendimento, tendemos a favorecer a tese de que o art.º 812.º do CPC não se aplica subsidiariamente no âmbito do processo de execução fiscal, tendo em conta, além das razões apontadas, a necessidade de se criar um mecanismo de cobrança coercivo de tributos especialmente célere, eficiente e eficaz, distinto do processo civil executivo, na medida em que as quantias a cobrar naquele se destinam à satisfação de necessidades coletivas ou à prossecução do interesse público. Além das razões expostas, entendemos que, no que respeita ao credor com garantia real, este não é

⁷⁸⁷ O órgão de execução fiscal deve justificar o recurso a outra modalidade de venda, além do leilão eletrónico.

⁷⁸⁸ V. Acórdão do STA, proc. n.º 01233/17, de 20/12/2017. No entanto, neste acórdão consta um voto de vencido em que se sustenta precisamente o contrário do que foi decidido pelo coletivo de juizes, no sentido da aplicabilidade do art.º 812.º n.º 1 do CPC no processo de execução fiscal (art.º 2.º al. e) do CPPT). Veja-se também o acórdão do STA, proc. n.º 026/07 de 28/03/2007, no sentido da inexistência de uma lacuna que justifique a aplicação subsidiária do CPC, pugnando pela natureza célere do processo de execução e apelando à finalidade do mesmo: a cobrança de receitas tributárias que visam a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e a promoção da justiça social, da igualdade de oportunidades e das necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento (art.º 5.º n.º 1 da LGT).

uma verdadeira parte mas um interveniente processual acessório, tendo apenas a possibilidade de assistir à abertura de propostas⁷⁸⁹. Neste sentido, conclui-se que a falta de notificação do despacho determinativo da venda não constitui uma omissão de uma formalidade prescrita na lei pelo que não gera a existência de uma nulidade processual nos termos do art.º 195.º do CPC ex vi art.º 257.º n.º 1 al. c) do CPPT.

10.6. Anulação da venda

Relativamente à anulação da venda⁷⁹⁰, o legislador tributário não deixou de efetuar também uma remissão para as normas processuais civis – art.º 257.º n.º1 al. c) do CPPT. A venda pode ser anulada mediante pedido dirigido ao órgão periférico regional da Administração tributária competente em razão da área do serviço local de finanças, nos seguintes casos:

- a) se existir um ónus real que não tenha sido tomado em consideração e não haja caducado;
- b) se existir erro sobre o objeto transmitido ou sobre as qualidades por falta de conformidade com o que foi anunciado;
- c) quando for invocado fundamento de oposição á execução que o executado não tenha podido apresentar no prazo da alínea a) do n.º 1 do artigo 203.º do CPPT;
- d) nos casos previstos no CPC.

As causas de anulação da venda consagradas no CPC, aplicáveis no processo tributário a título de Direito subsidiário, são as previstas no art.º 839.º do respetivo Código. Efetuando as devidas adaptações, a venda deve ficar sem efeito quando for anulado ou revogado o ato tributário que teve na base da emissão do título executivo⁷⁹¹, quando for julgado procedente o incidente de oposição à execução fiscal ou a reclamação do ato do órgão de execução fiscal relativamente à penhora efetuada, salvo quando, sendo parcial a revogação ou a procedência, a subsistência da venda for compatível com a nova definição jurídica da situação tributária do sujeito passivo da relação jurídica tributária.

Por seu turno, a venda fica igualmente sem efeito se o ato da venda for anulado nos termos do art.º 195.º do CPC. De acordo com esta norma jurídica, a prática de um ato que a lei não admita ou a omissão de um ato ou formalidade que a lei prescreva só afeta a validade da venda se a lei o referir expressamente ou quando a irregularidade cometida possa influir no exame ou na decisão da causa. No entanto, deve ter-se em atenção o princípio da aproveitabilidade dos atos, devendo ficar

⁷⁸⁹ V. acórdão do STA, proc. n.º 0686/09, de 04-11-2009.

⁷⁹⁰ Morais, Rui Duarte, *A Execução Fiscal*, cit., pp. 179 e ss.

⁷⁹¹ No sentido de que a revisão do ato tributário em sentido restrito por se verificar uma ilegalidade parcial da liquidação subjacente à dívida exequenda (no âmbito de um procedimento de revisão oficiosa do mesmo) não constitui motivo de anulação da venda, “*na medida em que não está em causa a validade dos atos processuais que compõem a fase da venda ou que integram outras fases da execução que lhe sejam procedimental e logicamente anteriores*”, v. acórdão do TCAN, proc. n.º 00818/17.5BEBRG, de 07-06-2018.

prejudicados apenas os atos ou termos subsequentes que dependam absolutamente do ato ou formalidade omitida ou praticada contra a lei.

Além das situações referidas pode suceder que o bem vendido não pertença ao executado e o verdadeiro proprietário reivindique com sucesso tal bem (com recurso a meios judiciais de tutela do seu direito), sendo que nesse caso também se deve considerar que a venda fica sem efeito. Note-se ainda que a venda fica sem efeito quando, tendo corrido à revelia, a execução fiscal seja anulada com base num dos fundamentos que legitimam a interposição de recurso de revisão (art.ºs 839.º n.º 3 e 851.º n.º 1 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT).

Nos termos do art.º 838.º n.º 1 do CPC, quando se verifique, após a venda, a existência de algum ónus ou limitação que não fosse tomado em consideração e que exceda os limites normais inerentes aos direitos da mesma categoria ou perante erro sobre a coisa transmitida, por falta de conformidade com o que foi anunciado, o comprador pode pedir a anulação da venda e uma indemnização se se verificarem os respetivos pressupostos. Entendemos que esta norma jurídica na parte em que se refere à indemnização a atribuir ao comprador se aplica subsidiariamente no domínio do processo de execução fiscal⁷⁹², não obstante o art.º 257.º n.º 8 do CPPT dispor que a «*anulação da venda não prejudica os direitos que possam assistir ao adquirente em virtude da aplicação das normas sobre enriquecimento sem causa*». Uma vez que o direito de indemnização abrange a reparação integral dos danos causados (art.ºs 562.º e 563.º do CC), ao invés do que sucede em relação ao direito à restituição com fundamento em enriquecimento sem causa, dado que este direito tem como medida aquilo com que o enriquecido injustamente se locupletou (art.º 473.º n.º 1 do CC), entendemos que a aplicação subsidiária do art.º 838.º n.º 1 do CPC ao processo de execução fiscal se impõe por via do art.º 2.º do CPPT e do art.º 22.º da CRP⁷⁹³. A responsabilidade do Estado, neste caso, será concretizada nos termos da Lei n.º 67/2007 que contém o regime da responsabilidade civil extracontratual do estado e demais entidades públicas⁷⁹⁴, devendo ser instaurada uma ação própria, cuja competência pertence aos tribunais tributários⁷⁹⁵, seguindo os termos da ação administrativa comum (art.º 37.º n.º 1 al. k) do CPTA). Os tribunais tributários são materialmente competentes para apreciar a causa uma vez que entendemos que estes são os tribunais comuns da jurisdição tributária, com competência para o conhecimento de todos os litígios emergentes das relações jurídicas

⁷⁹² V. acórdão do STA, proc. n.º 01716/13, de 26/03/2014.

⁷⁹³ «*O Estado e as demais entidades públicas são civilmente responsáveis, em forma solidária com os titulares dos seus órgãos, funcionários ou agentes, por ações ou omissões praticadas no exercício das suas funções e por causa desse exercício, de que resulte violação dos direitos, liberdades e garantias ou prejuízo para outrem*».

⁷⁹⁴ V. para maiores desenvolvimentos, Sousa, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Volume IV*, Áreas Editora, 6ª Edição, 2011, pp. 188-191.

⁷⁹⁵ Em sentido contrário, v. acórdão do STA, proc. n.º 0862/11, de 09-05-2012. Não obstante, este acórdão contém um voto de vencido, com o qual manifestamos a nossa concordância.

tributárias. Jorge Lopes de Sousa refere que “a possibilidade de responsabilidade da Administração vale em relação a todas as situações de anulação da venda, mesmo para aquelas em que a lei civil não prevê expressamente o direito de indemnização” na medida em que tal resulta do art.º 22.º da CRP. O mesmo autor refere ainda que, “nos casos em que não se verificarem os requisitos da responsabilidade civil extracontratual da administração, designadamente não houver culpa individual dos funcionários ou agentes do serviço público que efetuou a venda, não haverá aquele obstáculo constitucional a que os direitos do adquirente sejam definidos segundo as regras do enriquecimento sem causa, nos termos dos art.ºs 473 e seguintes do CC”. Por outro lado, uma interpretação conforme ao princípio constitucional da igualdade permite concluir pela aplicação subsidiária do disposto no art.º 838.º n.º 1 do CPC, uma vez que não faz sentido conferir ao adquirente em sede executiva uma tutela acrescida em sede de processo de execução comum e afastá-la quando se esteja no âmbito do processo de execução fiscal. Note-se ainda que a anulação da venda efetuada em processo de execução fiscal tem por efeito a restituição dos montantes pagos pelos adquirente bem como a entrega da coisa vendida.

Os prazos para requerer a anulação da venda estão previstos no art.º 257.º do CPPT. Se o requerente invoca o fundamento referido na alínea a) ou b), o prazo é de 90 dias a contar da data da venda ou do momento em que o requerente tome conhecimento do facto que servir de fundamento à anulação, competindo-lhe provar a data desse conhecimento, ou do trânsito em julgado da oposição à execução fiscal. Diferentemente tratando-se do fundamento indicado na al. c), o prazo é de 30 dias, sendo de 15 dias quando se verificarem as situações previstas no CPC⁷⁹⁶. A jurisprudência tem entendido que o prazo para requerer a anulação da venda constitui um prazo processual, pelo que são aplicáveis as regras previstas no CPC⁷⁹⁷.

No que concerne à legitimidade para pedir a anulação da venda, note-se que esta pertence ao comprador quando o pedido tem por fundamento a existência de ónus ou limitação não considerado⁷⁹⁸, erro sobre a coisa transmitida ou erro sobre as qualidades por falta de conformidade com o que foi anunciado. Assim, estes fundamentos visam tutelar o comprador, estando na sua exclusiva disponibilidade⁷⁹⁹. Esta solução legal resulta da aplicação subsidiária do art.º 838.º n.º 1 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT, sendo que “também poderão ter legitimidade o preferente ou o remidor se, depois

⁷⁹⁶ Em qualquer caso, o prazo contar-se-á da data da venda, ou daquela em que o requerente tome conhecimento do facto, que servir de fundamento à anulação, competindo-lhe provar a data desse conhecimento, ou do trânsito em julgado da oposição, suspendendo-se o prazo referido na alínea c) do n.º 1 no período entre a interposição da ação e a respetiva decisão.

⁷⁹⁷ Sobre os prazos processuais em matéria tributária, v. supra ponto 7, do capítulo II. Cfr. acórdão do TCAN, proc. n.º 00653/11.4BEPRT, de 12/04/2013. Cfr. Sousa, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Volume IV*, Áreas Editora, 6ª Edição, 2011, pp. 175 e ss, 205.

⁷⁹⁸ Pense-se na existência de um direito real de gozo que não deva caducar com a venda, num direito pessoal de gozo que seja eficaz em relação ao comprador (como o arrendamento, no pressuposto de que não gera um direito real do arrendatário).

⁷⁹⁹ Freitas, José Lebre, *A Ação Executiva*, cit. pp.397-400.

da venda, foi julgada procedente qualquer ação de preferência ou foi deferida a remição de bens, situação em que o preferente ou o remidor se substituirão ao comprador, pagando o preço e as despesas de compra”⁸⁰⁰ (art.º 839.º n.º 2 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT). Por seu turno, os credores reclamantes têm legitimidade ativa para requerer a anulação da venda quando se verifiquem nulidades processuais secundárias – art.º 839.º n.º 1 al. c) do CPC *ex vi* art.º 257.º n.º 1 al. c) do CPPT. Por exemplo, se o bem vendido não corresponder às características ou atributos que foram anunciados pelo órgão de execução fiscal, afetando negativamente o seu valor de venda o credor reclamante que goze de garantia real sobre o mesmo pode pedir a anulação da venda junto do órgão de execução fiscal⁸⁰¹. A divergência entre o que foi anunciado e o que foi vendido pode consubstanciar uma nulidade processual na medida em que se verifica a falta de publicidade nos termos que a lei prescreve (art.º 249.º do CPPT)⁸⁰², sendo suscetível de invalidar a venda se for suscetível de afetar a mesma – designadamente, se o incumprimento do dever de publicidade da venda afetar o número de propostas a apresentar e o valor das mesmas.

O pedido de anulação da venda deve ser dirigido ao órgão periférico regional da Administração tributária que, no prazo máximo de 45 dias, pode deferir ou indeferir o pedido, ouvidos todos os interessados na venda, no prazo previsto no art.º 60.º da Lei Geral Tributária. Não havendo uma decisão expressa (de deferimento ou indeferimento), o pedido considera-se indeferido. Sendo proferida uma decisão⁸⁰³, esta deve ser notificada a todos os interessados no prazo de 10 dias (art.º 257.º n.º 4, 5 e 6 do CPPT). Perante o indeferimento expresso ou indeferimento tácito do pedido de anulação da venda cabe reclamação, nos termos dos art.ºs 276.º a 278.º do CPPT.

11. Execução para entrega de coisa certa

Após o proferimento do despacho de adjudicação dos bens por parte do órgão de execução fiscal, é passado ao adquirente um título de transmissão (art.º 256.º n.º 2 do CPPT). Neste documento consta a identificação dos bens, a certificação do pagamento do preço ou, se for o caso, da dispensa do depósito do mesmo, a verificação do cumprimento das obrigações fiscais e a declaração da data em que os bens foram adjudicados – art.º 827.º n.º 1 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT⁸⁰⁴. De seguida, o órgão de execução fiscal comunica a venda ao serviço de registo competente, juntando o respetivo

⁸⁰⁰ V. Sousa, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Volume IV*, Áreas Editora, 6ª Edição, 2011, p. 193. Cfr. acórdão do TCAN, proc. n.º 00990/16.1BEPRT, de 04/05/2017.

⁸⁰¹ V. acórdão do TCAN, proc. n.º 00990/16.1BEPRT, de 04/05/2017.

⁸⁰² A jurisprudência tem entendido que o anúncio relativo à venda deve conter elementos suficientes para que os potenciais interessados formem uma exata e correta ideia sobre o mesmo pelo que se verifica ocorrência de nulidade processual, ainda que a Administração tributária não esteja obrigada a efetuar uma descrição exaustiva do bem a vender, bastando que faça uma descrição sumária do mesmo.

⁸⁰³ Da decisão, expressa ou tácita, sobre o pedido de anulação da venda cabe reclamação nos termos do artigo 276.º do CPPT.

⁸⁰⁴ Sousa, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Volume IV*, Áreas Editora, 6ª Edição, 2011, p. 150.

título, e este procede ao registo do facto e, oficiosamente, ao cancelamento das inscrições relativas aos direitos que tenham caducado, nos termos do n.º 2 do art.º 824.º do Código Civil (art.º 827.º n.º 2 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT). O órgão de execução fiscal apenas decide a adjudicação e a emissão do título aquisitivo, não está legalmente obrigado a providenciar imediatamente e de modo oficioso para que os bens sejam entregues ao adquirente.

Na falta de entrega dos mesmos, o adquirente pode requerer ao órgão de execução fiscal o prosseguimento da execução fiscal contra o detentor dos bens, com base no título de transmissão (art.º 256.º n.º 2 do CPPT e art.º 828.º do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT)⁸⁰⁵. Esta é uma matéria que reclama a aplicação subsidiária de concretos preceitos jurídicos do CPC, dado que este configura um recurso normativo essencial perante a falta de regulamentação específica na legislação tributária para conformar juridicamente uma determinada realidade⁸⁰⁶.

O adquirente tem legitimidade ativa para deduzir um incidente processual tramitado no próprio processo de execução fiscal, através da apresentação de um requerimento de entrega de bens contra o detentor junto do órgão de execução fiscal, sendo que este poderá solicitar o auxílio das autoridades policiais para entrega do bem adjudicado ao adquirente (art.º 256.º n.º 3 do CPPT). Todavia, se o bem a entregar corresponder à habitação do detentor do imóvel e se mostre justificado o arrombamento de portas desse local, é necessário que se diligencie pela obtenção de uma decisão jurisdicional dado que *«a entrada no domicílio dos cidadãos contra a sua vontade só pode ser ordenada pela autoridade judicial competente, nos casos e segundo as formas previstas na lei»* (art.º 34.º n.º 2 da CRP).

Se o bem a entregar se materializar numa coisa móvel a determinar por conta, peso ou medida, o órgão de execução fiscal manda fazer, na sua presença, as operações indispensáveis e entrega ao adquirente a quantidade devida (art.º 861.º n.º 2 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT). Tratando-se de imóveis, o órgão de execução fiscal investe o adquirente na posse, entregando-lhe os documentos e as chaves, se os houver, e notifica o executado, os arrendatários e quaisquer detentores para que respeitem e reconheçam o direito do adquirente (sem prejuízo do disposto no art.º 34.º n.º 2 da CRP)⁸⁰⁷. Pertencendo a coisa em compropriedade a outros interessados, o adquirente é investido na posse da sua quota-parte (art.º 861.º n.º 4 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT).

Sendo efetuada a entrega da coisa, se a decisão que a decretou for revogada ou se, por qualquer outro motivo, o anterior detentor recuperar o direito a ela, pode requerer que se proceda à respetiva restituição – art.º 861.º n.º 5 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT.

⁸⁰⁵ V. acórdão do STA proc. n.º 0566/14, de 18/06/2014.

⁸⁰⁶ Acórdão do STA, proc. n.º 01339/12, de 18/06/2013.

⁸⁰⁷ Art.º 861.º do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT.

Note-se que, tendo sido efetuado o pedido de auxílio por parte do adquirente, é ao órgão de execução fiscal que cumpre praticar os atos necessários para que se verifique a entrega da coisa ao adquirente, como resulta do disposto no art.º 256 n.ºs 2 e 3 do CPPT⁸⁰⁸, estando reservado ao juiz a prática de atos de natureza jurisdicional (art.º 151.º n.º 1 do CPPT)⁸⁰⁹. O tribunal tributário só apreciará as questões jurídicas subjacentes ao litígio, no âmbito da reclamação das decisões do órgão de execução fiscal, quando este não efetue os atos necessários para concretizar a entrega da coisa (v.g. quando não requeira o auxílio das autoridades policiais, sendo este imprescindível para que o adquirente obtenha a entrega do bem que lhe pertence), solução esta que se “*explica pela intenção legislativa de limitar ao mínimo necessário a intervenção do juiz no processo de execução fiscal, que está subjacente à repartição de competências que consta do art.º 151.º do CPPT*”⁸¹⁰. Assim, se o adquirente pede ao juiz a requisição da força pública ou outros atos necessários para concretizar a entrega da coisa (sem prévia solicitação junto do órgão de execução fiscal), o tribunal deve declarar-se incompetente.

Importa referir que a jurisprudência têm entendido que “*uma vez pedida a entrega do bem pelo adquirente, de duas uma: ou a entrega se consuma sem reação jurídica dos que o detinham, ou, ao invés, estes deduzem oposição à execução; na primeira situação, nada obsta a que o pedido seja apreciado e decidido pelo órgão de execução fiscal, enquanto que, na segunda situação, só o tribunal tributário poderá dirimir o conflito. Isto, quer no entendimento de que estaremos nesta última hipótese perante um incidente, no sentido de «uma ocorrência extraordinária que perturba o movimento normal do processo» (Cfr. ALBERTO DOS REIS, Comentário ao Código de Processo Civil, volume III, pág. 563.), na medida em que resultado da aquisição do direito de propriedade e por força da abrangência deste conceito legal, a tramitação normal deveria consistir na entrega, sem oposição, dos bens aos adquirentes, quer por aplicação extensiva do estatuído no art. 151.º, n.º 1, do CPPT, no sentido de que se tem considerado estarem reservadas aos tribunais tributários as matérias que exigem uma decisão de carácter jurisdicional*”⁸¹¹. O prazo para o detentor dos bens deduzir oposição à execução é de 20 dias, sendo o mesmo contado a partir da data em que é notificado pelo órgão de execução fiscal para proceder à entrega dos bens ao adquirente, aplicando-se com as devidas adaptações o disposto nos art.ºs 828.º e 859.º do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT.

⁸⁰⁸ Acórdão do STA, proc. n.º 01217/02, de 20/11/2002.

⁸⁰⁹ Sousa, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Volume IV*, Áreas Editora, 6ª Edição, 2011, pp. 150-152.

⁸¹⁰ *Idem*.

⁸¹¹ V. acórdão do STA proc. n.º 0566/14, de 18/06/2014

12. Recursos de decisões jurisdicionais em matéria tributária

§. Considerações introdutórias

No presente estágio da nossa investigação procura-se desenvolver a complexa matéria do recurso de decisões jurisdicionais em matéria tributária. Sendo certo que o legislador democrático se mostrou bastante sucinto em relação a este assunto no Código de Procedimento e Processo Tributário, é necessário atender ao disposto no Código de Processo Civil e no Código de Processo nos Tribunais Administrativos, enquanto instrumentos normativos subsidiários, para compreender o regime jurídico dos recursos no âmbito da jurisdição tributária. Uma vez que o nosso estudo se mostra vocacionado ao apuramento das normas jurídicas contidas no CPC que se aplicam ao processo judicial tributário, a título de direito subsidiário, dar-se-á maior relevo a estas.

A título preliminar, importa ter presente as considerações que resultam do art.º 279.º do CPPT na medida em que contribui para a correta captação do material normativo que conforma os recursos jurisdicionais em matéria tributária:

a) tratando-se de recurso de decisões jurisdicionais proferidas na sequência de um meio processual de natureza exclusivamente tributária (que não encontre, portanto, paralelo no contencioso administrativo) as regras que o regulam constam do CPPT e do CPC (pense-se, a título exemplificativo, no recurso de decisão proferida pelo tribunal tributário após este ter sido convocado pelo executado a controlar a legalidade/admissibilidade dos atos praticados pelo órgão de execução fiscal, no recurso de decisão proferida pelo juiz no seguimento de um processo de impugnação judicial regulado nos art.ºs 99.º e ss do CPPT, no recurso de decisão proferida na sequência de uma ação de impugnação judicial de atos de apreensão, prevista no art.º 143.º do CPPT);

b) diversamente, estando em causa o recurso de uma decisão jurisdicional proferida no contexto de um meio processual comum ao processo administrativo e ao processo tributário, as normas jurídicas relevantes que o enformam devem ser encontradas no CPTA. Como exemplo de um meio processual comum à jurisdição administrativa e fiscal, podemos referir-nos à ação administrativa consagrada e regulada nos art.ºs 37.º e ss. do CPTA. Esta ação é utilizada, designadamente, quando se pretende atacar atos administrativos em matéria tributária que não comportem a apreciação da legalidade da liquidação de um tributo⁸¹² ou no caso em que se visa sindicar junto do tribunal tributário a conformidade de uma norma tributária com o bloco de juridicidade que o conforma (art.ºs 72 e ss.

⁸¹² V. art.º 97.º n.º 1 al. p) do CPPT. Por exemplo um ato de indeferimento de um benefício fiscal praticado pela Administração tributária contra um concreto contribuinte consubstancia um ato administrativo em matéria tributária que não comporta a apreciação da legalidade da liquidação de um tributo, pelo que o respetivo meio de reação em sede de contencioso tributário deve ser a ação administrativa. V. Rocha, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 7ª Edição, 2019, pp. 37-39, 335-338.

do CPTA *ex vi* art.ºs 2.º e 97.º n.º 1. al. p) do CPPT). Da decisão jurisdicional proferida na ação administrativa cabe recurso, se estiverem preenchidos determinados requisitos legais, para o tribunal hierarquicamente superior da jurisdição tributária, sendo o mesmo regido pelo CPTA, por remissão operada pelo n.º 2 do art.º 279.º do CPPT.

Pretende-se neste estudo salientar as normas jurídicas previstas no CPC que reclamam a aplicação subsidiária no que respeita ao regime dos recursos jurisdicionais de decisões proferidas na sequência de meios processuais exclusivamente previstos e regulados no CPPT, dado que este diploma normativo contém uma regulamentação insuficiente o que convoca uma maior necessidade de aplicação do Direito subsidiário. Não obstante, ao longo da exposição, faremos referências ao regime dos recursos regulados no CPTA, que suscitam de igual modo casos de aplicação subsidiária de normas jurídicas do CPC.

O regime jurídico dos recursos de atos jurisdicionais em matéria tributária é complexo, pois apenas pode ser compreendido através da articulação dos vários códigos de processo referidos, exigindo-se do aplicador normativo cuidados acrescidos no que respeita à captação do enquadramento normativo daquela realidade. Daí que se mostra imprescindível apurar o tipo de processo tributário em causa e os diplomas aplicáveis em função desse tipo de processo para que sejam aplicadas as normas jurídicas adequadas⁸¹³.

Antes de avançarmos para a densificação do regime jurídico conformador dos recursos em matéria tributária, impõe-se efetuar algumas observações acerca do conceito de recurso de decisões jurisdicionais e de algumas classificações doutrinárias dos mesmos na medida em que serão úteis para a compreensão desta temática. Tais considerações são fundamentais para a determinação das normas jurídicas contidas no CPC que reclamam a sua aplicação no processo tributário.

12.1. Noção de recurso de atos jurisdicionais e classificações doutrinárias

O recurso, como o nome nos induz, traduz-se num meio para atingir um determinado fim. Quando uma parte exerce o direito de recorrer da decisão jurisdicional procura, por essa via, anular ou alterar a decisão proferida pelo tribunal *a quo*, por entender que esta não foi emanada em conformidade com o bloco de juridicidade⁸¹⁴ que a conforma (erro de direito) ou por padecer de uma injustiça em matéria de facto (erro de facto).

⁸¹³ Flora, Cristina, *O Regime dos Recursos Jurisdicionais no Processo Tributário*, Centro de Estudos Judiciários – Coleção Formação Contínua, 2015, pp. 185-187, disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo/Contencioso_Tributario.pdf.

⁸¹⁴ Art.º 627.º n.º 1 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT.

O recurso jurisdicional constitui o “*meio processual adequado para a impugnação de decisões judiciais, no âmbito do qual é reexaminada a decisão proferida e os seus fundamentos*”⁸¹⁵. João Castro Mendes refere que “*as decisões judiciais, uma vez proferidas, não são necessariamente irrevogáveis. A lei permite a quem se sinta prejudicado por alguma delas, que julgue injusta ou ilegal, reagir contra ela*”⁸¹⁶. Dito de outro modo, os recursos de atos jurisdicionais traduzem-se em “*meios específicos de impugnação de decisões judiciais, através dos quais se obtém o reexame da matéria apreciada pela decisão recorrida*”⁸¹⁷.

Nas palavras de Rui Pinto, “*o recurso pode ser definido como meio de impugnação de decisões judiciais com fundamento em ilegalidade ou em incorreção do julgamento de facto*”⁸¹⁸. Segundo o autor, este conceito material de recurso não cumpre plenamente a função de individualização desta figura jurídica perante outras que apresentam algumas semelhanças.

Neste sentido, tal definição não permite destrinçar os recursos de outras figuras jurídicas como a reclamação ou reparação de decisões judiciais, atendendo ao facto de que no âmbito das segundas pode suceder que uma decisão seja alterada ou anulada por razões que se prendem com a existência de uma ilegalidade ou incorreção no julgamento de facto. Relativamente a estas vias de impugnação, a doutrina tem avançado no sentido de que a reclamação ou a reparação se distingue do recurso sob um ponto de vista orgânico: “*enquanto o recurso seria julgado no exercício de uma competência heterónoma de reapreciação de uma decisão alheia, a reclamação seria julgada no exercício de uma competência autónoma de reapreciação da própria decisão; ou seja, os recursos seriam da competência de um tribunal estranho à decisão, hierarquicamente superior, e a reclamação seria da competência do próprio tribunal autor da decisão*”⁸¹⁹. A título exemplificativo, no âmbito do processo civil e no contencioso administrativo e tributário (neste último, quando a ação administrativa seja o meio processual adequado à apreciação de um litígio tributário), a lei processual permite às partes reclamar do despacho destinado a identificar o objeto do litígio e a enunciar os temas da prova (art.º 596 n.º 2 do CPC e 89.º A n.º 2 do CPTA), sendo que a competência para a apreciação da reclamação cabe ao mesmo juiz que proferiu o despacho que se visa alterar ou anular. Diferentemente, a decisão da reclamação apresentada por uma das partes só pode ser impugnada em sede de recurso interposto da decisão final, caso em que a competência para a reapreciação compete a um tribunal hierarquicamente superior (art.º 596.º n.º 3 do CPC e art.º 89.º A n.º 3 do CPTA). Pense-se na

⁸¹⁵ V. Flora, Cristina; Reis, Margarida, *Recursos no Contencioso Tributário*, Quid Juris, 2015, p. 16.

⁸¹⁶ Mendes, João Castro, *Direito Processual Civil*, Volume III, AAFDL Editora, 2012, pp.7 e ss.

⁸¹⁷ Cfr. Almeida, Francisco Manuel Lucas Ferreira, *Direito Processual Civil*, Volume II, 2ª edição, Almedina, 2019, pp. 463 e ss.

⁸¹⁸ Pinto, Rui, *O Recurso Civil. Uma Teoria Geral : Noção, Objeto, Natureza, Fundamento, Pressupostos e Sistema*, AAFDL Editora, 2018, p. 25.

⁸¹⁹ Pinto, Rui, *O Recurso Civil. Uma Teoria Geral : Noção, Objeto, Natureza, Fundamento, Pressupostos e Sistema*, AAFDL Editora, 2018, p. 32.

possibilidade de deduzir reclamação para a conferência da decisão do relator (art.º 652.º n.ºs 3 e 4 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT), sendo que o acórdão proferido nesse âmbito pode ser objeto de recurso nos termos gerais (art.º 652.º n.º 5 al. b) do CPPT *ex vi* art.º 2.º do CPPT), e na reparação da sentença por parte do julgador que a proferiu, quando se verificarem nulidades da decisão jurisdicional (art.º 125.º do CPPT) e não seja possível interpor recurso ordinário – art.º 615.º n.º 4 do CPC. A reclamação apenas existe quando a lei expressamente a consagra e “*surge tendencialmente reservada para questões de âmbito material mais restrito do que num recurso o que lhe confere uma maior simplicidade de tramitação, aliás também decorrente de tudo se passar internamente no mesmo tribunal da decisão*”⁸²⁰.

Todavia, o recurso de uniformização de jurisprudência e o recurso de revisão de sentença, enquanto vias de impugnação extraordinárias (isto é, que pressupõe o trânsito em julgado da decisão recorrida), não se distinguem da reclamação ou reparação sob o ponto de vista orgânico dado que, no recurso de uniformização de jurisprudência, pode suceder que a decisão jurisdicional recorrida seja objeto de uma reapreciação pelo mesmo tribunal que a proferiu (v.g. quando se verifica uma contradição entre dois acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça sobre a mesma questão fundamental de direito – art.º 284.º n.º 1 al. b) do CPPT) e, no recurso de revisão de sentença, o tribunal competente para o conhecimento deste é o mesmo que proferiu a sentença ou acórdão a rever (art.º 293.º n.º 3 do CPPT).

O recurso jurisdicional distingue-se do recurso administrativo (por exemplo, o recurso hierárquico⁸²¹ ou a reclamação graciosa⁸²²) pois no primeiro verifica-se um reexame por um órgão jurisdicional de uma decisão de natureza jurisdicional e no segundo está em causa a reapreciação de uma decisão administrativa, por parte de um órgão administrativo⁸²³. Uma decisão jurisdicional nunca poderá ser sindicada por um órgão administrativo, sob pena de se estar a violar o princípio da reserva da função jurisdicional, previsto no art.º 202.º da CRP. Reforçando a ideia da primazia das decisões judiciais, o art.º 205.º n.º 2 da Lei Fundamental dispõe que «*as decisões judiciais são obrigatórias para todas as entidades públicas e privadas e prevalecem sobre as de quaisquer outras autoridades*»⁸²⁴.

Recorrendo aos ensinamentos da doutrina processualista, os recursos podem ser classificados da seguinte forma:

⁸²⁰ Pinto, Rui, *O Recurso Civil. Uma Teoria Geral : Noção, Objeto, Natureza, Fundamento, Pressupostos e Sistema*, AAFDL Editora, 2018, p. 34.

⁸²¹ Art.º 66.º do CPPT.

⁸²² Art.ºs 68.º e ss do CPPT.

⁸²³ Para maiores desenvolvimentos, Rocha, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 7ª edição, Almedina, 2019, pp. 57 e ss.

⁸²⁴ Canotilho, José Joaquim Gomes, *Direito Constitucional, Teoria da ...*, cit. pp. 657 e ss.

1) Recursos amplos (ou globais) e recursos restritos: existe um recurso amplo ou global quando o tribunal *ad quem* tem um poder cognitivo ou uma competência decisória alargada, quer à matéria de facto, quer à matéria de direito. No polo oposto se situa o recurso restrito, em que o tribunal competente para conhecer o recurso só pode analisar a matéria de direito ou a matéria de facto e nunca, simultânea e cumulativamente, ambas as vertentes. Esta distinção assume relevância pois o recurso de apelação (ou comum) é um recurso amplo, dado que nele se reaprecia matéria de facto e matéria de direito (art.ºs 640.º e 642.º do CPC *ex vi* art.º 2.º e 280.º do CPPT), ao passo que o recurso de revista é um recurso restrito porque está adstrito apenas ao conhecimento da matéria de direito (art.º 285.º n.º 2 do CPPT). O Supremo Tribunal Administrativo é, por excelência, um tribunal de revista, pelo que não deve ser visto como uma 3ª instância, pois a sua competência cognitiva, em regra⁸²⁵, está circunscrita à matéria de direito⁸²⁶. Por sua vez, o Tribunal Central Administrativo (art.º 31.º do ETAF) é, em regra, um tribunal de 2ª instância que conhece simultânea e cumulativamente de matéria de facto e matéria de direito⁸²⁷, sem descurar, obviamente, a sua competência para julgar em 1ª instância nos casos previstos na lei.

2) Recursos de substituição e recursos de cassação: podemos qualificar um recurso como sendo de substituição quando o tribunal *ad quem* tem o poder de revogar ou anular a decisão recorrida e decretar uma nova decisão jurisdicional que vem a substituir a que foi proferida pelo tribunal *a quo*⁸²⁸. Diferentemente, no recurso de cassação, o tribunal competente para apreciar o recurso não poderá substituir a decisão recorrida, tendo apenas poderes revogatórios ou anulatórios, ou seja, o tribunal de recurso, julgando-o procedente, tem o poder de anular ou revogar a decisão recorrida e manda baixar os autos para o tribunal *a quo* para que este aprecie de novo a causa⁸²⁹. No sistema jurídico português, a regra é a de que os recursos são configurados como sendo de substituição⁸³⁰, embora existam

⁸²⁵ Em regra, pois existem situações em que o STA aprecia matéria de facto e não só matéria de direito. Vide o art.º 24.º n.º 1 al. g) do ETAF, nos termos do qual o STA tem competência para conhecer os recursos de acórdãos proferidos pelos Tribunais Centrais Administrativos em 1ª instância. Atente-se também no disposto no art.ºs 25.º n.º 1 al. a) do ETAF.

⁸²⁶ Veja-se, neste sentido, o art.º 12.º do ETAF que é particularmente esclarecedor.

⁸²⁷ A jurisdição administrativa e fiscal tem assento constitucional (art.º 212.º da CRP) e é composta por três estratificações orgânicas jurisdicionais: numa posição hierárquica mais elevada situa-se o Supremo Tribunal Administrativo (art.º 11.º n.1 do ETAF), no plano intermédio daquela estratificação, estão os Tribunais Centrais Administrativos (art.ºs 31.º e ss do ETAF) e, por último, os Tribunais administrativos de círculo enquanto tribunais de 1ª instância (art.ºs 39.º e ss do ETAF).

⁸²⁸ “[...] *num regime de substituição, o Tribunal Superior, quando se encontre na posse de todos os elementos relevantes, não se limita a detetar a ocorrência de nulidades ou erros de julgamento, isto é, a cassar a decisão recorrida, podendo envolver-se mais profundamente na lide, passando para o plano seguinte, ou seja, para a resolução do concreto litígio nos termos que considere corretos, sem necessidade de nova intervenção do tribunal a quo*”. Geraldês, António Santos Abrantes, *Recursos no Novo Código de Processo Civil*, Almedina, 4.ª Edição, 2017, p. 30.

⁸²⁹ “*A cassação implica uma delimitação clara das funções atribuídas a cada órgão judiciário colocado na hierarquia dos tribunais. Competindo ao órgão hierarquicamente inferior decidir o litígio ou regular o conflito de interesses, a intervenção do tribunal hierarquicamente superior fica essencialmente reservada à aferição da existência de alguma nulidade ou à verificação de erro de julgamento, maxime no que concerne à aplicação do direito, limitando-se a declarar essa situação e a remeter para o tribunal inferior a sua supressão nos termos em que foram assinalados*”. V. Geraldês, António Santos Abrantes, *Recursos no Novo Código de Processo Civil*, Almedina, 4.ª Edição, 2017, p. 29.

⁸³⁰ Nos termos do art.º 665.º n.º 2 do CPC: «*Se o tribunal recorrido tiver deixado de conhecer certas questões, designadamente por as considerar prejudicadas pela solução dada ao litígio, a Relação, se entender que a apelação procede e nada obsta à apreciação daquelas, delas conhece no mesmo acórdão em que revoga a decisão recorrida, sempre que disponha dos elementos necessários*». No contexto dos recursos de decisões jurisdicionais administrativos e tributários, dispõe o art.º 149.º n.º 2 do CPTA (*ex vi* art.º 2.º do CPPT): «*Se o tribunal recorrido tiver julgado do mérito da causa, mas deixado de conhecer de certas questões, designadamente por as considerar prejudicadas pela solução dada ao litígio, o tribunal superior, se entender que*

cedências ao sistema de recurso cassatório. No nosso ponto de vista, a atribuição de poderes cassatórios e substitutivos ao tribunal *ad quem* permite economizar recursos financeiros do Estado, cumprindo-se da melhor forma o princípio da economia de meios e da celeridade processual, pois uma vez que a parte vencida despoleta uma nova intervenção no tribunal superior pode revelar-se desnecessário e ineficiente devolver o processo ao tribunal que proferiu a decisão de que se recorre, quando aquele tem capacidade técnico-jurídica para resolver o litígio e dispõe dos conhecimentos necessários sobre os contornos fácticos da relação jurídica controvertida. No entanto, pode-se apontar uma desvantagem ao modelo substitutivo que não se verifica no modelo cassatório. Essa desvantagem prende-se com o princípio da imediação⁸³¹, pois o juiz que julga o recurso não esteve presente nos atos de instrução praticados em 1ª instância, motivo pelo qual aquele poderá estar mais distante dos momentos probatórios ocorridos anteriormente.

3) Recursos de reponderação ou de revisão e recursos de reexame⁸³²: esta classificação relaciona-se com a determinação do objeto do recurso. No recurso de reponderação ou de revisão, o tribunal *ad quem* só pode efetuar um controlo de legalidade da decisão recorrida, isto é, o órgão jurisdicional superior analisa se a decisão judicial proferida em 1ª instância respeitou as regras e princípios jurídicos relevantes. Assim o objeto do recurso, neste tipo recursório, recai sobre a decisão recorrida. O mesmo não ocorre com o recurso de reexame, pois este tem por objeto o problema jurídico-material - ou a relação material controvertida - subjacente à definição autoritária de efeitos pelo tribunal *a quo*. Por outras palavras, neste modelo de recurso, o tribunal *ad quem* efetua um novo julgamento de mérito da causa, admitindo-se assim a alegação de factos novos, pois o objeto do recurso coincide com o objeto da ação em 1ª instância. No recurso de revisão ou reponderação é

o recurso procede e que nada obsta à apreciação daquelas questões, conhece delas no mesmo acórdão em que revoga a decisão recorrida ». A regra da substituição ao tribunal recorrido aplica-se mesmo que a decisão proferida pelo juiz *a quo* tenha sido declarada nula pelo tribunal hierarquicamente superior, uma vez que este deve conhecer do objeto da apelação – art.º 665.º n.º 1 do CPC e art.º 149.º n.º 1 do CPTA *ex vi* art.º 2.º do CPPT. De acordo com Mário Aroso de Almeida, “*se o recorrente arguir como fundamento do recurso alguma das nulidades previstas no art.º 615.º do CPC, o tribunal de recurso, se reconhecer a existência do vício, não se limita a mandar baixar o processo à primeira instância, para que o juiz o corrija, mas toma desde logo posição sobre a matéria do recurso e, se a sentença recorrida não especificou os fundamentos de facto ou de direito, ou estes estão em oposição com o sentido da decisão, o tribunal de recurso profere a decisão que considere adequada, fundamentando-a convenientemente e prescindindo dos argumentos utilizados pelo juiz que sofreu de vício lógico. [...] Nos mesmos termos, por força das disposições combinadas dos n.ºs 1 e 3 do art.º 149 [do CPTA], se o tribunal de primeira instância se tiver abstido de conhecer o pedido por considerar verificada uma exceção dilatória, o tribunal de recurso, se declarar nula a sentença, deve igualmente pronunciar-se sobre se são ou não procedentes os motivos que determinaram a absolvição da instância, e, se julgar insubsistentes esses motivos, deve, no mesmo acórdão, não havendo outras questões que a tal obstem, conhecer do mérito do recurso da causa*”. Almeida, Mário Aroso, *Manual de Processo Administrativo*, Almedina, 4.ª Edição, 2020, pp.425-426.

⁸³¹ Note-se que no domínio do direito tributário adjetivo, particularmente na vertente processual, o princípio da imediação não vale com a mesma amplitude que vale no processo penal e no processo civil. Isto porque no contencioso tributário há uma preponderância na utilização e produção de prova documental, ainda que sejam admitidos todos os meios prova legalmente admissíveis nos termos gerais (art.º 115.º n.º 1 do CPPT). Além disso, se olharmos à particular configuração jurídica, fixada no CPPT, da tramitação do processo judicial tributário podemos concluir que o juiz não é obrigado a marcar qualquer audiência de discussão ou de julgamento, se entender que esta não é necessária e relevante, devendo decidir logo após a fase dos articulados do objeto do pedido se dispôr de elementos suficientes para proferir uma decisão adequada (conforme o art.º 114.º do CPPT). Não conhecendo liminarmente do mérito da causa, na fase das alegações (que antecedem o momento judicativo-decisório ou a prolação da sentença) não há a possibilidade de estas serem feitas oralmente mas apenas por via escrita. Por isso, atendendo à configuração jurídica do processo judicial tributário, é legítimo concluir que o juiz do tribunal tributário pode não ter qualquer contacto direto e presencial com os intervenientes processuais em litigância, daí a menor relevância do princípio da imediação.

⁸³² V. Pinto, Rui, *O Recurso Civil. Uma Teoria Geral : Noção, Objeto, Natureza, Fundamento, Pressupostos e Sistema*, AAFDL Editora, 2018, pp. 69-73.

impossível existir uma modificação dos elementos objetivos da instância (causa de pedir e o pedido). Mas no modelo de reexame tal já é possível⁸³³. Esta classificação doutrinal refere-se essencialmente aos recursos comuns (ou de apelação, utilizando os termos do CPC) de decisões proferidas pelos tribunais tributários em 1.ª instância.

No sistema processual *privatístico* português verifica-se predominantemente, em matéria de recursos, uma base reponderativa ou de revisão, por isso se compreende que, no recurso de apelação (ou comum), o tribunal competente para julgar o recurso se encontra, em princípio, legalmente impedido de conhecer factos novos e de admitir livremente novos meios probatórios. O que se pretende é impugnar uma decisão judicial proferida num momento anterior, nos termos delimitados pelo recorrente, e não efetuar um novo julgamento da causa. Não obstante, o tribunal *ad quem* pode conhecer questões de conhecimento *oficioso* (por exemplo, a inconstitucionalidade de uma norma, certas nulidades processuais), ainda que não tenham sido suscitadas em 1ª instância. No recurso de apelação, é permitido o conhecimento oficioso de factos instrumentais e complementares, além de factos notórios e oficiosos, a junção de nova prova documental (desde que superveniente), apresentação de novos meios de prova nas condições previstas no art.º 662.º n.º 2 al. b) do CPC e a ampliação da matéria de facto segundo o disposto no art.º 662.º n.º 2 al. c) do CPC. Também se afigura possível haver uma modificação objetiva da instância na fase de recurso, nos estritos termos dos art.ºs 264.º e 265.º do CPC.

O legislador democrático não resolveu de modo cabal a questão de saber quais são os limites dos poderes de cognição do tribunal recursivo no âmbito da jurisdição tributária, razão pela qual importa analisar determinadas coordenadas teleológicas e axiológicas subjacentes ao ordenamento jurídico⁸³⁴ para que se possa encontrar uma resposta adequada, que tenha em consideração as diretrizes constitucionais relativas à tributação. No domínio do contencioso tributário, tendemos a favorecer o entendimento de que o recurso de uma decisão jurisdicional proferida por um tribunal tributário interposto junto do Tribunal Central Administrativo (agindo em 2.ª instância) configura um *recurso de reexame*, o que significa que o tribunal de recurso pode conhecer questões novas, efetuar um novo julgamento da causa sem estar condicionado pelo que as partes alegam nos respetivos requerimentos, sendo possível conhecer factos não apreciados pelo tribunal de 1.ª instância e juntar novos meios probatórios⁸³⁵. Como se viu⁸³⁶, aderimos a uma “*função garantístico-objetiva*” do processo

⁸³³ Cfr. Almeida, Francisco Manuel Lucas Ferreira, *Direito Processual Civil, Volume II*, cit. pp. 467-469.

⁸³⁴ V. Rocha, Joaquim Freitas, *Os fins do processo tributário e os poderes dos juizes do TCA na apreciação da matéria de facto fixada na 1.ª instância*, em CEJ Ebooks, pp. 57 e ss disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_Prova_PT2017.pdf.

⁸³⁵ Não obstante, a doutrina e a jurisprudência têm adotado uma perspetiva distinta (dominante), na medida em que consideram que o objeto do recurso é balizado pelo que as partes invocam nos respetivos requerimentos, não devendo o tribunal *ad quem* conhecer questões novas, isto é, “*matéria não previamente submetida ao exame do tribunal de que se recorre, salvo questões novas de conhecimento oficioso e não decididas com trânsito em*

tributário. Recorrendo aos ensinamentos de Joaquim Freitas da Rocha, tal função se caracteriza do seguinte modo:

“ Já no segundo caso, o processo tributário assumirá uma função muito mais transpessoal, de instrumento de preservação da conformidade legal e dos bens jurídicos reconhecidos pelo ordenamento como valiosos (como a justiça tributária, a verdade material, a tributação de acordo com capacidade contributiva, a propriedade privada, a liberdade empresarial e de gestão, a segurança jurídica, etc.), materializando um contencioso objetivista, no qual o juiz, sem prejuízo da preocupação com os interesses tuteláveis dos intervenientes processuais, se assume mais com um estatuto "policia" e de proteção da integridade do Direito em geral. Intui-se já que, aqui, este juiz poderá ter uma atitude diferente da acima referida, na medida em que, além de outras dimensões, não se encontrará limitado aos interesses aduzidos ou alegados pelos intervenientes ou atores nem ao arsenal de provas que estes eventualmente considerem relevante ”⁸³⁷.

Nesta linha, se atribui uma relevância acrescida ao princípio do inquisitório atendendo à natureza pública dos assuntos discutidos no contencioso tributário, ao passo que se confere menor valor jurídico ao princípio do dispositivo, que é mais adequado à defesa de interesses privados. Esta perspetiva conduz-nos à seguinte conclusão: o tribunal de 2.^a instância, pertencente à jurisdição tributária, no âmbito do recurso de apelação ou comum, goza de poderes decisórios amplos, podendo, designadamente, revogar a sentença recorrida e proferir nova decisão jurisdicional, anular a decisão judicial e determinar a baixa do processo para nova reapreciação do litígio por parte do tribunal *a quo*, independentemente do que os atores processuais invoquem nas requerimentos de recurso. Para exercer estes poderes entendemos que a instância recursiva pode (e deve) exercer os seus poderes inquisitoriais de molde a apurar os factos que devam ser descobertos para que seja proferida uma decisão que reafirme a vontade da lei e restaure a paz jurídica e social abalada pelo surgimento do litígio. Não obstante, o tribunal *ad quem*, no uso dos poderes que a lei lhe atribui, deve respeitar o juízo decisório contido na decisão recorrida se este se mostrar conforme aos ditames da razão e da experiência comum, à luz do princípio da livre apreciação da prova⁸³⁸. Importa ressaltar os casos em que o recurso visa apenas o conhecimento de questões de direito, situação em que, naturalmente, os poderes de indagação em sede fática não podem ser exercidos pelo tribunal *ad quem*.

julgado que podem ser conhecidas no recurso ”. V. Flora, Cristina; Reis, Margarida, Recursos no Contencioso Tributário, Quid Juris, 2015, p. 16-17. V. acórdãos do STA, proc. n.º 01161/11.9BEPRT, de 04-12-2019; proc. n.º 0246/13.1BEBJA 0152/18, de 25-09-2019; proc. n.º 0328/12.7BEBJA 0508/18, de 09-10-2019.

⁸³⁶ V. supra introdução, p. III.

⁸³⁷ V. Rocha, Joaquim Freitas, *Os fins do processo tributário e os poderes dos juizes do TCA na apreciação da matéria de facto fixada na 1.ª instância*, CEJ Ebooks, 2017 p. 62, disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_Prova_PT2017.pdf.

⁸³⁸ Sobre este assunto, com maiores desenvolvimentos, v. supra ponto 7 do Cap. II.

12.2. Recurso comum das decisões dos tribunais tributários

12.2.1. Conceito e requisitos de admissibilidade

Como já referimos, existem recursos no contencioso tributário que são regulados pelo CPPT e pelo CPC, e recursos que são regulados pelo CPTA. Trataremos, essencialmente dos primeiros, isto é, dos recursos⁸³⁹:

1) de decisões jurisdicionais proferidas no âmbito de um processo de impugnação judicial (art.ºs 99.º e ss do CPPT);

2) de decisões jurisdicionais proferidas no âmbito de uma ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária (art.º 145.º do CPPT);

3) de decisões jurisdicionais proferidas na sequência de uma ação interposta pelo contribuinte ou por terceiro para reagir contra o ato administrativo-tributário de derrogação do sigilo bancário (art.º 146.º-A do CPPT);

4) de decisões jurisdicionais proferidas numa ação de intimação para um comportamento (art.º 147.º CPPT);

5) de atos jurisdicionais no processo de execução fiscal (incidentes, oposição, pressupostos da responsabilidade subsidiária, verificação e graduação de créditos, anulação da venda e recursos dos demais atos praticados pelo órgão de execução fiscal).

O recurso comum de atos jurisdicionais está previsto nos art.ºs 279.º e 280.º do CPPT⁸⁴⁰. Nos termos do art.º 38.º al. a) do ETAF, compete à secção do contencioso tributário do Tribunal Central Administrativo julgar os recursos das decisões proferidas por tribunais tributários, salvo quando se visa obter, exclusivamente, uma reapreciação da matéria de direito pelo tribunal hierarquicamente superior, caso em que a competência para o conhecimento do mesmo se considera legalmente atribuída à secção de contencioso tributário do Supremo Tribunal Administrativo (art.º 280.º n.º1 do CPPT e art.º 26.º al. b) do ETAF)⁸⁴¹. Note-se, no entanto, no seguinte aspeto jurídico: a competência para apreciar o recurso passa a ser do Tribunal Central Administrativo quando aquele tenha por objeto uma decisão que não tenha apreciado o mérito da causa, ainda que a questão se fundamente exclusivamente em

⁸³⁹ V. Gomes, Carla Amado; Rocha, Joaquim Freitas; Serrão, Tiago, *Comentários à Legislação Processual Tributária, "Linhas Gerais Sobre as Alterações ao Novo Regime de Recursos Jurisdicionais no Âmbito do CPPT"*, Pedro, Ricardo, AAFDL, 2019, pp. 351 e ss.

⁸⁴⁰ Art.º 280.º n.º 1 do CPPT: «Das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância cabe recurso, a interpor pelo impugnante, recorrente, executado, oponente ou embargante, pelo Ministério Público, pelo representante da Fazenda Pública e por qualquer outro interveniente que no processo fique vencido, para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando a decisão proferida for de mérito e o recurso se fundamente exclusivamente em matéria de direito, caso em que cabe recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo ».

⁸⁴¹ Sendo que as limitações ao direito de recorrer que resultam dos critérios da alçada e da sucumbência são aplicáveis aos recursos para a secção do contencioso tributário do Supremo Tribunal Administrativo das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância que tenham conhecido do mérito da causa e em que o recurso se fundamente exclusivamente em matéria de direito. Gomes, Carla Amado; Rocha, Joaquim Freitas; Serrão, Tiago, *Comentários à Legislação Processual Tributária, "As Bases Constitucionais do Contencioso Tributário: a Constituição Fiscal e a Legislação Processual Tributária"*, Silva, Susana Tavares; Santos, Marta Costa, AAFDL, 2019, p. 23.

matéria de direito (art.º 280.º n.º1 in fine do CPPT)⁸⁴². Por outro lado, o Supremo Tribunal Administrativo tem competência para apreciar recursos de decisões proferidas por tribunais centrais administrativos, proferidas em 1.º grau de jurisdição (art.º 26.º al. a) do ETAF)⁸⁴³.

Apesar de o direito de recorrer de uma decisão jurisdicional constituir um corolário do direito a uma tutela jurisdicional efetiva, com dignidade constitucional⁸⁴⁴, existem determinados pressupostos legais que não podem deixar de ser observados na medida em que existe escassez dos meios disponíveis para a administração da Justiça e a necessidade de esta ser racionalizada o que obsta à aceitação ilimitada de recursos. Contudo, essas barreiras normativas que atingem esse direito fundamental não podem ser excessivas, arbitrárias, desrazoáveis, sob pena de violação do princípio da proporcionalidade. Nesta linha, o legislador tributário fixou dois critérios (cumulativos) essenciais para aferir se a decisão judicial de mérito proferida em 1ª instância é ou não recorrível: a alçada e a sucumbência⁸⁴⁵. Estes critérios aplicam-se apenas aos recursos ordinários de apelação. Saliente-se que as limitações relacionadas com a alçada e com a sucumbência são igualmente aplicáveis aos recursos para a secção do contencioso tributário do Supremo Tribunal Administrativo das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância que tenham conhecido do mérito da causa e em que o recurso se fundamente exclusivamente em matéria de direito⁸⁴⁶. Contudo, esta *“limitação do direito de recurso pelo valor da causa e da sucumbência não se aplica [como veremos], por efeito do disposto na 1.ª parte do n.º 3 do artigo 280.º do CPPT (na nova redação), quando sejam aplicáveis no domínio do contencioso tributário as exceções previstas no n.º 3 do artigo 142.º do CPTA e nos n.ºs 2 e 3 do artigo 629.º do Código de Processo Civil”*⁸⁴⁷.

⁸⁴² V. a este propósito, Gomes, Carla Amado; Rocha, Joaquim Freitas; Serrão, Tiago, *Comentários à Legislação Processual Tributária, “As Bases Constitucionais do Contencioso Tributário: a Constituição Fiscal e a Legislação Processual Tributária”*, Silva, Susana Tavares; Santos, Marta Costa, AAFDL, 2019, p. 22.

⁸⁴³ Já se, nas limitadas hipóteses em que, segundo o art.º 38.º do ETAF, a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo conhece em primeira instância (ex. ações administrativas de impugnação de atos administrativos respeitantes a questões fiscais praticados por membros do Governo), vier a ser interposto recurso dessas decisões para a secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, a admissibilidade do mesmo fica limitada, quanto às decisões de mérito, às causas cujo valor seja superior a 30.000,00 euros e a sucumbência superior a 15.000,00 euros, admitindo-se igualmente recurso quando existir fundada dúvida sobre o valor da sucumbência, desde que o valor da causa seja sempre superior a 30.000,00 euros.

⁸⁴⁴ *“O sistema de recursos visa compatibilizar diversos interesses em que assoma o da segurança jurídica, uma vez que a reapreciação de uma decisão por um órgão jurisdicional hierarquicamente superior confere maiores garantias de acerto quanto à solução do conflito ou à regulação dos interesses em causa. A maior experiência dos juizes chamados a intervir em áreas especializadas potencia a redução do número de decisões erradas ou injustas, de modo que, nesta medida, a admissibilidade de recursos constitui um dos reflexos do direito constitucional de acesso aos tribunais”*. V. Geraldes, António Santos Abrantes, *Recursos no Novo Código de Processo Civil*, Almedina, 4.ª Edição, 2017, pp. 22 e ss. Cfr. Rego, Carlos Lopes, *“GARANTIA DA VIA JUDICIÁRIA, ARBITRAGEM NECESSÁRIA, DIREITO AO RECURSO E PATROCÍNIO JUDICIÁRIO: QUESTÕES RECENTES NA JURISPRUDÊNCIA CONSTITUCIONAL”*, in Revista Julgar, n.º 29, 2016, p. 77 e ss. Rocha, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 7ª Edição, 2019, pp. 441 e ss.

⁸⁴⁵ Neste sentido leia-se o art.º 280.º n.º 2 do CPPT. No domínio da lei processual civil e administrativa, a solução legislativa é semelhante, uma vez que as respetivas leis de processo consagram também os critérios da alçada e da sucumbência para efeitos da aferição da recorribilidade da decisão judicial – art.º 629.º n.º 1 do CPC e art.º 142.º n.º 1 do CPTA. Cfr. Almeida, Mário Aroso, *Manual de Processo Administrativo*, Almedina, 4.ª Edição, 2020, pp. 433-434.

⁸⁴⁶ Neste sentido, Gomes, Carla Amado; Rocha, Joaquim Freitas; Serrão, Tiago, *Comentários à Legislação Processual Tributária, “As Bases Constitucionais do Contencioso Tributário: a Constituição Fiscal e a Legislação Processual Tributária”*, Silva, Susana Tavares; Santos, Marta Costa, AAFDL, 2019, p. 23.

⁸⁴⁷ Gomes, Carla Amado; Rocha, Joaquim Freitas; Serrão, Tiago, *Comentários à Legislação Processual Tributária, “As Bases Constitucionais do Contencioso Tributário: a Constituição Fiscal e a Legislação Processual Tributária”*, Silva, Susana Tavares; Santos, Marta Costa, AAFDL, 2019, p. 24.

O primeiro critério consubstancia-se na necessidade de o valor da causa ser superior ao valor da alçada do tribunal de que se recorre. O valor da causa é determinado de acordo com o disposto no art.º 97.º-A do CPPT. Por sua vez, a alçada fixada para os tribunais tributários é a mesma que se encontra estabelecida para os tribunais judiciais de 1ª instância, pelo que se a causa tiver valor igual ou inferior a 5000 euros⁸⁴⁸, em princípio, não se preenche um dos requisitos necessários para a admissibilidade do recurso.

O segundo critério prende-se com a proporção em que o recorrente decaiu na decisão judicial recorrida. Para que se considere preenchido este requisito é indispensável que a decisão recorrida seja desfavorável para o recorrente em valor superior a metade da alçada do tribunal de que se recorre⁸⁴⁹. Em termos práticos, se um contribuinte não conseguir obter a procedência de uma impugnação judicial (regulado nos art.ºs 99.º e ss do CPPT), na qual se pretende anular uma liquidação de IVA de valor superior a 2500 euros, o critério em causa encontra-se preenchido. Em caso de dúvida quanto ao valor da sucumbência, o julgador deve considerar o valor da causa (art.º 280.º n.º 2 do CPPT).

Com a consagração destes critérios, o legislador impede o impugnante de recorrer de uma decisão jurisdicional que, apesar de lhe ser desfavorável, não justifica os custos do desencadeamento de uma nova reapreciação num tribunal superior, evitando-se assim que os tribunais de recurso fiquem “entupidos” com processos de valor reduzido e aumentando a eficácia destes na resolução de questões de maior importância⁸⁵⁰.

As decisões interlocutórias (art.º 142.º n.º 5 do CPTA, art.º 644.º do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT) e aquelas que surgem no contexto de incidentes processados autonomamente (art.º 644.º n.º 1 al. a) do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT) podem ser objeto de recurso. Relativamente às primeiras, apenas nos casos expressamente previstos na lei existe a possibilidade de interpor recurso, sem prejuízo de serem suscetíveis de reapreciação jurisdicional as decisões cuja impugnação com o recurso da decisão final se revele absolutamente inútil⁸⁵¹ – art.º 644.º n.º 2 al. h) do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT. Por

⁸⁴⁸ Assim decorre do art.º 6.º n.º 3 do ETAF e do art.º 105.º da LGT. A alçada dos tribunais judiciais de 1ª instância é de 5000 euros nos termos do art.º 24.º n.º 1 da Lei de Organização e Funcionamento dos Tribunais Judiciais (LOFTJ). Cfr. Geraldês, António Santos Abrantes, *Recursos no Novo Código de Processo Civil*, Almedina, 4.ª Edição, 2017, pp. 41-42.

⁸⁴⁹ Nos casos em que o Tribunal Central Administrativo aprecia uma determinada causa em 1.ª instância (art.º 38.º ETAF), designadamente por se tratar de uma ação administrativa de impugnação de atos administrativos praticados por membros do governo em matéria fiscal, a decisão de mérito por este proferida é suscetível de recurso se a causa tiver um valor superior a 30 000 euros (uma vez que esta é a alçada do Tribunal Central Administrativo – art. 6.º n.º 4 do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF) e art. 44.º n.º 1 da LOFTJ). Relativamente à sucumbência é necessário que a decisão recorrida tenha sido desfavorável para o recorrente em mais de 15 000 euros (portanto em mais de metade do valor da alçada do tribunal de que se recorre). Gomes, Carla Amado; Rocha, Joaquim Freitas; Serrão, Tiago, *Comentários à Legislação Processual Tributária, “As Bases Constitucionais do Contencioso Tributário: a Constituição Fiscal e a Legislação Processual Tributária”*, Silva, Susana Tavares; Santos, Marta Costa, AAFDL, 2019, p. 23.

⁸⁵⁰ Geraldês, António Santos Abrantes, *Recursos no Novo Código de Processo Civil*, Almedina, 4.ª Edição, 2017, pp. 42-44.

⁸⁵¹ Para que seja possível recorrer com base neste fundamento “*não basta que a transferência da impugnação para um momento posterior comporte o risco de inutilização de uma parte do processado, ainda que nesta se inclua a sentença final. Mais do que isso, é necessário que imediatamente se possa antecipar que o eventual provimento do recurso da decisão interlocutória não passará de uma “vitória de Pirro”, sem qualquer reflexo no resultado da ação ou na esfera jurídica do interessado*”. V. Geraldês, António Santos Abrantes, *Recursos no Novo Código de Processo Civil*, Almedina, 4.ª Edição, 2017, pp. 203-204. O art.º 644.º n.º 4 do CPC (*ex vi* art.º 2.º do CPPT) dispõe que: «*Se não houver recurso da decisão final, as*

exemplo, existe jurisprudência que adota o entendimento de que o “*recurso do despacho em que é indeferida a produção de prova testemunhal, por se considerar essencial a prova documental, é regido pelo artigo 644º, n.º 2 alínea d) do Código de Processo Civil (cpc), “ex vi” artigo 281º do Código de procedimento e de processo tributário*”, o que significa que por “*se tratar de decisão de rejeição de um meio de prova, o despacho tem de ser alvo de apelação autónoma e imediatamente recorrível*”⁸⁵². Todavia, sempre que o tribunal tributário de 1.ª instância proferir despacho no sentido da rejeição de um determinado meio probatório em razão da existência, no processo, de todos os elementos necessários para a decisão (no exercício de um poder jurídico conferido pela ordem jurídica ao julgador no art.º 113.º n.º 1 do CPPT) não é possível recorrer autonomamente da respetiva decisão interlocutória, a menos que se constate uma violação clara do princípio do inquisitório (art.º 13.º n.º 1 do CPPT e 99.º n.º 1 da LGT), que obriga o juiz a promover “*a produção da prova sobre toda a factualidade alegada perante as várias soluções plausíveis para as questões de direito colocadas*”, não lhe sendo possível, “*mediante a antecipação da solução jurídica que vai adotar, restringir a produção da prova aos factos relevantes para essa solução por ele projetada*”⁸⁵³.

Não obstante o exposto, existem decisões judiciais que admitem recurso independentemente de o valor da causa atingir a alçada do tribunal de que se recorre e da sucumbência em que incorre o recorrente⁸⁵⁴. Nas palavras de Suzana Tavares: “*Esta limitação do direito de recurso pelo valor da causa e da sucumbência não se aplica, por efeito do disposto na 1.ª parte do n.º 3 do artigo 280.º do CPPT (na nova redação), quando sejam aplicáveis no domínio do contencioso tributário as exceções previstas no n.º 3 do artigo 142.º do CPTA e nos n.ºs 2 e 3 do artigo 629.º do Código de Processo Civil*”⁸⁵⁵. Passemos à análise dos mesmos.

Nos termos do art.º 280.º n.º 3 do CPPT, cabe sempre recurso das «*decisões que perfilhem solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica, com mais de três sentenças do mesmo ou de outro tribunal tributário*». O legislador, na formulação desta norma, utilizou um conceito indeterminado deixando ao julgador a tarefa de concretizar o que se entende por “*ausência substancial de regulamentação jurídica*”. Neste

decisões interlocutórias que tenham interesse para o apelante independentemente daquela decisão podem ser impugnadas num recurso único, a interpor após o trânsito da referida decisão».

⁸⁵² V. acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, proc. n.º 00495/19.9BEMDL-R1, de 08/10/2020.

⁸⁵³ V. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proc. n.º 01091/13, de 28/01/2015.

⁸⁵⁴ V. Gomes, Carla Amado; Rocha, Joaquim Freitas; Serrão, Tiago, *Comentários à Legislação Processual Tributária, “Linhas gerais sobre as alterações ao regime de recursos jurisdicionais no âmbito do CPPT, em especial o recurso de revista excepcional”*, Pedro, Ricardo, AAFDL, 2019, p. 353.

⁸⁵⁵ De facto, esta técnica remissiva adotada pelo legislador tributário coloca algumas dificuldades na aplicação da legislação processual tributária. Uma vez que dispomos de um Código de Procedimento e Processo Tributário o legislador ordinário deveria reduzir a previsão normativa de remissões para outros códigos normativos, pois, não raro, surgem questões complexas de articulação. Seria preferível, porventura, plasmar de modo expresso no art. 280.º do CPPT as exceções, em que se afastam as exigências de alçada e sucumbência para efeitos da aferição da recorribilidade das decisões finais jurisdicionais. Gomes, Carla Amado; Rocha, Joaquim Freitas; Serrão, Tiago, *Comentários à Legislação Processual Tributária, “As Bases Constitucionais do Contencioso Tributário: a Constituição Fiscal e a Legislação Processual Tributária”*, Silva, Susana Tavares; Santos, Marta Costa, AAFDL, 2019, p. 24.

domínio referimo-nos a um “*recurso para harmonização de julgados*”⁸⁵⁶ que se distingue do recurso para uniformização de jurisprudência. O meio processual previsto no art.º 280.º n.º 3 do CPPT constitui uma exceção à limitação do direito de recurso com fundamento no valor da causa e da sucumbência, uma vez que se pretende alcançar a igualdade na aplicação do direito.

Quando o recurso da decisão jurisdicional se baseie na violação das regras de competência internacional⁸⁵⁷, da competência em razão da matéria ou da hierarquia⁸⁵⁸, ou na ofensa do caso julgado⁸⁵⁹, o juiz ou o relator não poderá recusar a sua admissão, por o valor da causa ser inferior à alçada do tribunal de que se recorre ou por não se preencher o critério da sucumbência (art.º 629.º n.º 2 al. a) do CPC *ex vi* art.º 280.º n.º 3). Estamos perante uma situação de aplicação subsidiária de uma norma jurídica consagrada no CPC, a qual vale também para o processo administrativo (art.º 142.º n.º 3 do CPTA). No entanto, “*a norma que amplia a recorribilidade nesta matéria não pode servir de pretexto para confrontar o Tribunal Superior com a discussão de outras questões cuja impugnação esteja submetida à regra geral*”⁸⁶⁰, devendo o recorrente especificar nas conclusões das alegações o motivo por que recorre, segundo o disposto no art.º 637.º n.º 2 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT, permitindo deste modo ao juiz *a quo* e, posteriormente, ao tribunal *ad quem* controlar a admissibilidade do recurso (art.º 641.º n.º 1 e 2 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT).

Por seu turno, as decisões respeitantes ao valor da causa, do incidente ou do procedimento cautelar são sempre passíveis de reapreciação jurisdicional, desde que tenham por fundamento o facto de o seu valor exceder a alçada do tribunal de que se recorre (art.º 629.º n.º 2 al. b) do CPC *ex vi* art.º 280.º n.º 3 do CPPT).

O legislador tributário conferiu ainda ao interessado a possibilidade de interpor recurso sempre que se verifique o indeferimento liminar da petição inicial (art.º 629.º n.º 3 al. c) do CPC *ex vi* art.º 280.º n.º 3 do CPPT)⁸⁶¹. Pense-se, por exemplo, numa situação em que o executado deduz uma oposição à execução fiscal, apresentando a respetiva petição, e o juiz decide indeferir liminarmente a mesma por manifesta improcedência, nos termos do art.º 209.º n.º 1 al. c) do CPPT. Perante uma

⁸⁵⁶ Gomes, Carla Amado; Rocha, Joaquim Freitas; Serrão, Tiago, *Comentários à Legislação Processual Tributária*, “*As Bases Constitucionais do Contencioso Tributário: a Constituição Fiscal e a Legislação Processual Tributária*”, Silva, Susana Tavares; Santos, Marta Costa, AAFDL, 2019, p. 25.

⁸⁵⁷ Veja-se o Ac. do STA, proc. 01031/18, de 13 de maio de 2009 disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d5a082917c152789802575bb00327803?OpenDocument>.

⁸⁵⁸ A infração das regras de competência em razão da hierarquia e da matéria determina a incompetência absoluta do tribunal, sendo esta de conhecimento oficioso e pode ser arguida pelos interessados ou suscitada pelo Ministério Público ou pelo representante da Fazenda Pública até ao trânsito em julgado da decisão final (art.º 16.º do CPPT). No âmbito do processo civil, a incompetência em razão da matéria tem um regime de arguição diferente. Nos termos do art.º 97.º n.º 2 do CPC: «*A violação das regras de competência em razão da matéria que apenas respeitem aos tribunais judiciais só pode ser arguida, ou oficiosamente conhecida, até ser proferido despacho saneador, ou, não havendo lugar a este, até ao início da audiência final*». Com esta regra jurídica, o legislador democrático pretendeu aumentar a celeridade processual, impedindo as partes e ao tribunal a arguição ou o conhecimento da exceção de incompetência absoluta numa fase mais avançada do processo.

⁸⁵⁹ A admissibilidade do recurso com fundamento na ofensa de caso julgado visa garantir a estabilização dos efeitos jurídicos produzidos ao abrigo de uma decisão jurisdicional transitada em julgado, mediante o afastamento de decisões contraditórias ou confirmatórias inúteis.

⁸⁶⁰ V. Galdes, António Santos Abrantes, *Recursos no Novo Código de Processo Civil*, Almedina, 4.ª Edição, 2017, p. 46.

⁸⁶¹ Galdes, António Santos Abrantes, *Recursos no Novo Código de Processo Civil*, Almedina, 4.ª Edição, 2017, p. 61.

decisão judicial de indeferimento da mesma, o interessado poderá, sem condicionamentos relacionados com o critério da alçada e da sucumbência, interpor recurso para o tribunal superior.

No contexto do processo civil, cabe sempre recurso das decisões proferidas, «*no domínio da mesma legislação e sobre a mesma questão fundamental de direito, contra jurisprudência uniformizada do Supremo Tribunal de Justiça*» (art.º 629.º n.º 2 al. c) do CPC). O mesmo sucede no âmbito do processo administrativo uma vez que o art.º 142.º n.º 3 al. c) do CPTA prevê que «*é admissível recurso, independentemente do valor da causa e da sucumbência, das decisões: [...] Proferidas contra jurisprudência uniformizada pelo Supremo Tribunal Administrativo*». Visando-se promover, indiretamente, o respeito por acórdãos uniformizadores de jurisprudência (apesar de estes não possuírem força vinculativa), parece-nos que as normas jurídicas referidas devem ser aplicadas por força da remissão do art.º 2.º do CPPT. Neste sentido, se uma decisão de 1.ª instância ou acórdão do Tribunal Central Administrativo adotar uma posição diversa da revelada por um acórdão uniformizador proferido pela mais elevada instância jurisdicional, no que respeita a matéria de direito, pressupondo que existe “*uma relação de identidade entre a questão de direito que foi objeto de uniformização jurisprudencial e a que foi objeto da decisão recorrida*”⁸⁶², é sempre admissível a interposição de recurso, desde que, a título cumulativo, a questão de direito controvertida seja essencial para o resultado de ambas as decisões e a divergência tenha por base o mesmo quadro normativo substancialmente idêntico. O recorrente deve indicar no requerimento de recurso o fundamento em que se baseia o recurso (art.º 637.º n.º 2 e art.º 641.º n.º 1 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT).

Nos termos da lei processual administrativa, aplicável por via da remissão do art.º 280.º n.º 3 do CPPT, cabe sempre recurso: das decisões jurisdicionais proferidas em matéria sancionatória⁸⁶³ (art.º 142.º n.º 3 al. b) do CPTA *ex vi* art.º 2.º do CPPT) e das decisões que ponham termo ao processo sem se pronunciarem sobre o mérito da causa⁸⁶⁴. No que respeita a estas últimas, importa referir que, no âmbito do processo administrativo e do contencioso tributário, a lei privilegia a emissão de decisões de mérito em detrimento de julgamentos formais, atendendo à natureza pública dos interesses envolvidos. Por exemplo, cabe sempre recurso do despacho saneador que, por razões de mérito ou de forma, origina a extinção da instância, proferido no contexto de uma ação administrativa (art.º 88.º n.º 1 do CPTA *ex vi* art.º 2.º do CPPT). O CPC prevê igualmente a possibilidade de interpor recurso de decisão

⁸⁶² Cfr. Geraldês, António Santos Abrantes, *Recursos no Novo Código de Processo Civil*, Almedina, 4.ª Edição, 2017, p.52.

⁸⁶³ A título exemplificativo, se uma das partes for condenada em multa por litigar de má fé, no âmbito de um processo de impugnação judicial (por exemplo, por utilizar mecanismos processuais com o único fim de protelar o trânsito em julgado da decisão judicial), a lei confere sempre a possibilidade de recorrer dessa decisão. V. art.ºs 542.º n.º 3 e 644.º n.º 1 al. e) do CPC.

⁸⁶⁴ Art.º 142.º n.º 3 al. d) do CPTA *ex vi* art.º 2.º do CPPT.

jurisdicional de 1.^a instância que ponha termo à causa⁸⁶⁵ (art.º 644.º n.º 1 al. a) do CPC), embora se exija ainda o preenchimento dos critérios gerais de recorribilidade (relativos ao valor do processo e sucumbência), divergindo neste segmento face ao regime previsto no CPTA.

Por sua vez, cabe sempre recurso da decisão de indeferimento que aprecie o incidente de impedimento do juiz oposto por alguma das partes (art.º 116.º n.º 5 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT), ao passo que se ocorrer o deferimento deste incidente, a recorribilidade do respetivo ato decisório está sujeita ao condicionalismo geral da recorribilidade (principalmente, à necessidade de o valor do processo exceder o valor da alçada do tribunal) – art.º 644.º n.º 2 al. a) do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT. Está-se perante um recurso de uma decisão interlocutória ou intermédia, suscitando-se a necessidade de aplicação subsidiária do disposto no CPC ao processo tributário.

Chegados a este momento importa atentar nas decisões que não são suscetíveis de recurso, uma vez que suscitam questões de aplicação subsidiária do CPC ao processo tributário. De acordo com o art.º 630.º do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT não é possível recorrer de despachos de mero expediente ou proferidos no uso legal de um poder discricionário. Além destes, não são suscetíveis de recurso as decisões proferidas sobre as nulidades previstas no art.º 195.º do CPC. Contudo, estes despachos podem ser reapreciados em sede de recurso se contenderem com os princípios da igualdade, do contraditório, com a aquisição processual de factos ou com a admissibilidade de meios probatórios (art.º 630.º do CPC *ex vi* art.º 2.º al. e) do CPPT)⁸⁶⁶.

Os despachos de mero expediente⁸⁶⁷ são aqueles que se destinam a prover ao andamento regular do processo sem interferir no conflito de interesses entre as partes, portanto, nunca visam a declaração de um direito ou a imposição de um dever corresponsivo – art.º 152.º n.º 4 do CPC.

Entende-se por despachos proferidos no uso legal de um poder discricionário aqueles que são proferidos pelo juiz segundo o seu prudente juízo de oportunidade, isto é, quando a lei confere a este a faculdade de atuar num ou noutro sentido, à luz das possíveis soluções de direito. Pense-se na seguinte situação: o juiz do tribunal tributário, no âmbito de um processo de impugnação judicial, opta por não ouvir a testemunha arrolada porque, no seu entender, a sua audição não contribuirá para a descoberta da verdade material – art.º 114.º e art.º 13.º n.º 1 ambos do CPPT. Perante este quadro fático, da decisão intermédia de não admissão da prova testemunhal não caberá recurso. Não obstante, nada impede que a parte que arrolou a testemunha e que ficou vencida no processo

⁸⁶⁵ Por exemplo, as decisões de extinção da instância (v.g. por impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide, julgamento formal do litígio) põem termo ao processo, sendo suscetíveis de ser impugnadas.

⁸⁶⁶ V. Geraldês, António Santos Abrantes, *Recursos no Novo Código de Processo Civil*, Almedina, 4.ª Edição, 2017 pp, 68-76

⁸⁶⁷ Ac. do Tribunal Central Administrativo Sul, proc. n.º 01247/03, de 31 de Outubro de 2006, leia-se em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/0af32cbc0176e5248025721a005b9c1f?OpenDocument> (consultado em 09/04/2020).

interponha recurso da decisão final que venha a ser proferida, por erro de julgamento quanto à matéria de facto⁸⁶⁸.

As nulidades que se enquadram na previsão do art.º 195.º do CPC, aplicáveis no contencioso tributário por via do art.º 2.º do CPPT, correspondem às designadas “*nulidades secundárias*”. As decisões que as constatem não são suscetíveis de recurso. Uma vez que tivemos oportunidade de abordar estas situações patológicas, não se justifica uma nova referência às mesmas.

Não podem ser objeto de recurso os despachos que prorrogam o prazo para a apresentação de contestação (art.º 569.º n.º 6 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT), aqueles que se destinam a convidar as partes a suprirem irregularidades ou insuficiências dos articulados (ao abrigo do princípio da cooperação processual)⁸⁶⁹, as decisões que indeferem a arguição de nulidade da sentença ou pedido de reforma (art.º 617.º n.º 1 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT), os despachos dos tribunais *a quo* que admitem o recurso, fixam a sua espécie e determinam o seu efeito (art.º 641.º n.º 5 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT), os atos decisórios proferidos sobre pedido de escusa e incidente de suspeição (respetivamente, art.º 119.º n.º 5 e art.º 129.º al. c) do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT).

No âmbito do processo civil, a parte está impedida de interpor recurso se tiver renunciado ao direito de recorrer (art.º 632.º do CPC). A solução não é a mesma no que se refere ao processo judicial tributário. De acordo com o art.º 96º n.º 1 da LGT, o «*direito de impugnação ou recurso não é renunciável, salvo nos casos previstos na lei*». Dado que defendemos um modelo objetivista da justiça tributária, em que os bens ou valores subjacentes ao ordenamento jurídico-constitucional são considerados pelo tribunal (e não apenas as posições jurídicas subjetivas e objetivas dos litigantes), não defendemos a aplicabilidade do art.º 632.º do CPC ao recurso de decisões jurisdicionais em matéria tributária. Uma vez que a tributação deve ser efetuada nos termos da lei e tendo em conta os respetivos princípios materiais e formais que a enformam, tendemos a recusar a possibilidade de renúncia ao direito de recurso. O art.º 96.º n.º 1 da LGT assim o afirma, não sendo lícito antecipar o trânsito em julgado da decisão jurisdicional tributária. Por outro lado, a admitir-se a aplicação do art.º 632.º do CPC esvaziaria-se o conteúdo normativo daquela norma jurídica prevista numa lei tributária,

⁸⁶⁸ Nos termos do art.º 13.º n.º 1 do CPPT: «*Aos juizes dos tribunais tributários incumbe a direção e julgamento dos processos da sua jurisdição, devendo realizar ou ordenar todas as diligências que considerem úteis ao apuramento da verdade relativamente aos factos que lhes seja lícito conhecer*». O aplicador normativo goza de poderes de investigação e condução processual amplos, com o fim de alcançar a resolução do litígio tributário de forma célere e restaurar a paz jurídica e social. Veja-se o Ac. do Tribunal Central Administrativo Sul, proc. n.º 622/18.3BELLE, de 11 de Abril de 2019 [consultado em 09/04/2020]. Nas palavras deste tribunal: “*Face ao preceituado nos art.ºs 113.º e 114.º do CPPT, o juiz tem a faculdade de, segundo juízos de oportunidade pessoais, poder dispensar a produção da prova testemunhal arrolada, se considerar, segundo o seu prudente juízo valorativo, que os autos disponibilizam, já e antes do momento azado à produção daquela (prova testemunhal) os elementos de facto necessários e bastantes à decisão de mérito a proferir, à luz das possíveis soluções de direito, o que significa que tal situação (de dispensa de produção de prova testemunhal arrolada), não consubstancia nenhuma violação de qualquer acto/formalidade imposta por lei, no caso a respectiva inquirição, já que é a própria lei que expressamente atribui ao juiz a faculdade de dela poder prescindir. E não se vislumbra compatível que, de um passo, se confira ao juiz o poder de não produzir prova requerida pelas partes litigantes, designadamente a testemunhal e, de outro e em simultâneo, se sancione a utilização de tal poder com um vício de forma fulminado com a nulidade*”.

⁸⁶⁹ V. art.º 590.º n.º 7 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT.

sendo que quando o art.º 96.º n.º 1 da LGT refere « *salvo nos casos previstos na lei* », deve interpretar-se no sentido de que a possibilidade de renúncia ao direito de recorrer só existe quando uma norma de cariz tributário assim a preveja⁸⁷⁰. Todavia, havendo disposição legal expressa, o poder jurídico que assiste ao Ministério Público de interpor recurso da decisão jurisdicional não fica prejudicado pelo exercício da faculdade de renúncia ao direito de recorrer de tal ato decisório, devendo aquele gozar do prazo previsto na lei para recorrer da sentença.

Neste contexto importa referir que sobem nos próprios autos as apelações interpostas⁸⁷¹: (a) das decisões que ponham termo ao processo; b) das decisões que suspendam a instância; (c) das decisões que indefiram o incidente processado por apenso; (d) das decisões que indefiram liminarmente ou não ordenem a providência cautelar. Diversamente, sobem em separado as apelações não compreendidas no n.º 1 do art.º 645.º do CPC, mas formam um único processo as apelações que subam conjuntamente, em separado dos autos principais. Consideramos aplicável o disposto no art.º 645.º do CPC ao processo tributário por remissão do art.º 2.º do CPPT.

Sendo as decisões imediatamente recorríveis e subindo em separado, o processo principal permanece no tribunal *a quo* (pois se verifica a necessidade de prosseguir a normal tramitação dos autos), sendo que o traslado relativo ao recurso deve ser instruído com as certidões das peças processuais que se revelem necessárias para o julgamento do recurso e remetido ao tribunal de recurso. As partes devem indicar, após as conclusões das alegações, as peças do processo de que pretendem certidão para instruir o processo (art.º 646.º n.º 1 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT). Se se tratar de recurso que suba nos próprios autos, não existe qualquer interesse em que o processo se mantenha no tribunal *a quo*, devendo ao invés aquele ser enviado ao tribunal de recurso, sem necessidade de traslado⁸⁷².

12.2.2. Legitimidade e prazo de interposição

De acordo com o art.º 280.º do CPPT: « *Das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância cabe recurso, a interpor pelo impugnante, recorrente, executado, oponente ou embargante, pelo Ministério Público, pelo representante da Fazenda Pública e por qualquer outro interveniente que no processo fique vencido, para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando a decisão proferida for de mérito e o recurso se fundamente exclusivamente em matéria de direito, caso em que cabe recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo* ». Quando a decisão

⁸⁷⁰ Nos termos do art.º 96.º n.º 2 da LGT, a renúncia ao direito de impugnação ou de recurso só é válida « *se constar de declaração ou outro instrumento formal* ».

⁸⁷¹ V. art.º 645.º n.º 1 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT.

⁸⁷² V. Geraldês, António Santos Abrantes, *Recursos no Novo Código de Processo Civil*, Almedina, 4.ª Edição, 2017, p. 212-215.

recorrida é proferida na sequência da interposição de um meio processual comum à jurisdição administrativa e tributária, a legitimidade para interpor recurso pertence a «*quem nela tenha ficado vencido e o Ministério Público, se a decisão tiver sido proferida com violação de disposições ou princípios constitucionais ou legais*» (art.º 141.º n.º 1 do CPTA).

A legitimidade para recorrer no âmbito do processo tributário é reconhecida em termos amplos, uma vez que, além das partes principais que fiquem vencidas na causa relativamente a um concreto segmento decisório⁸⁷³, é possível a interposição deste meio processual por «*peças direta e efetivamente prejudicadas pela decisão [...], ainda que não sejam partes na causa ou sejam apenas partes acessórias*» (art.º 631.º n.º 2 do CPC, art.º 141.º n.º 4 do CPTA *ex vi* art.º 2.º do CPPT). Nas palavras de António Santos Abrantes Geraldès: a “*exigência de um prejuízo direto tem subjacente a ideia de que a decisão visa diretamente o recorrente, afastando os casos em que o prejuízo, ainda que efetivo, é indireto, reflexo ou mediato, ou atinge unicamente a pessoa representada*”. Por exemplo, uma testemunha ou um perito podem ter legitimidade para recorrer de uma decisão judicial desde que esta tenha atingido direta e efetivamente a sua esfera pessoal ou patrimonial, ainda que não figurem no processo como partes, sendo meros intervenientes processuais (v.g., recurso da decisão judicial que aplique multa por recusa de colaboração com o tribunal).

Atente-se na referência expressa ao Ministério Público, enquanto ente administrativo dotado de legitimidade ativa para recorrer da decisão jurisdicional proferida pelo juiz do tribunal tributário (art.º 280.º n.º 1 do CPPT e art.º 141.º n.º 1 do CPTA). Esta proposição jurídica favorece o entendimento de que a justiça tributária deve ser perspectivada sob uma ótica objetivista, uma vez que o Ministério Público não recorre por ser um ator processual principal vencido numa causa, mas atua em defesa de posições jurídicas objetivas⁸⁷⁴ (bens, interesses, valores jurídicos constitucionalmente relevantes). O mesmo não sucede no processo civil, em relação à possibilidade de o Ministério Público interpor recurso, uma vez que este poder-dever apenas existe quando estão envolvidos determinados interesses (por exemplo, quando se verifique a necessidade de defesa da coletividade ou de interesses difusos, de representar o Estado, tutelar menores ou outros incapazes – art.º 4.º do Lei n.º 68/2019), constatando-se assim que na jurisdição comum predomina uma visão subjetivista do processo, ainda que com cedências a um modelo objetivo de processo quando estejam envolvidos direitos ou bens jurídicos indisponíveis.

⁸⁷³ “*O vencimento ou decaimento devem ser aferidos em face da pretensão formulada ou da posição assumida pela parte relativamente a questão que tenha sido objeto de decisão. É parte vencida aquela que é objetivamente afetada pela decisão, ou seja, a que não tenha obtido a decisão mais favorável aos seus interesses. O autor é parte vencida se a sua pretensão foi recusada, no todo ou em parte, por razões de forma ou de fundo; o réu quando, no todo ou em parte, seja prejudicado pela decisão*”. V. Geraldès, António Santos Abrantes, *Recursos no Novo Código de Processo Civil*, Almedina, 4.ª Edição, 2017, p. 78.

⁸⁷⁴ Esta conclusão extrai-se do art.º 4.º n.º 1 al. a), f), h), j), l) e n.º 3 do Estatuto do Ministério Público (Lei n.º 68/2019), do art.º 51.º do ETAF e do art.º 14.º do CPPT, art.º 280.º n.º 5 da CRP.

A interposição de recurso por um sujeito que não tem legitimidade para o efeito consubstancia uma exceção dilatória (nos termos dos art.ºs 576.º n.º 2 e 577.º al. e), ambos do CPC, aplicáveis por via da remissão prevista no art.º 2.º do CPPT), que terá por efeito o não conhecimento do mérito do recurso por parte do tribunal, devendo ser conhecida oficiosamente pelo juiz *a quo* no despacho que incide sobre o requerimento de interposição (art.º 641.º n.º 2 al. a) do CPC *ex vi* art.º 2 do CPPT) e, posteriormente, pelo relator, no tribunal *ad quem* (art.º 652.º n.º 1 al. b) do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT)⁸⁷⁵.

No que concerne ao momento temporal apropriado para exercer o direito de recorrer, o prazo de interposição é de 30 dias contados a partir da notificação da decisão de que se pretende recorrer – art.º 282.º n.º1 do CPPT. Contudo, tratando-se de uma decisão proferida num processo urgente existe uma prazo especial, mais curto, de 15 dias contados a partir da notificação da decisão recorrida (por exemplo, este baliza temporal será aplicável quando se solicita a reapreciação por um tribunal hierarquicamente superior de uma sentença proferida na sequência de um processo de impugnação da apreensão – art.º 143.º n.º2 do CPPT – ou no âmbito de uma ação proposta pelo contribuinte contra o ato de derrogação do sigilo bancário praticado pela Administração tributária – art.º 146.º-D n.º 1 do CPPT).

Em relação ao modo de contagem, importa salientar que estamos a referir-nos a prazos adjetivos (e não substantivos), uma vez que estes se reportam ao momento adequado para praticar um ato dentro de um processo judicial. Tal qualificação é essencial pois, tratando-se de um prazo para a prática de atos processuais, as regras de contagem do mesmo são aferidas nos termos do CPC, por remissão do art.º 20.º n.º 2 do CPPT. Isto significa que o prazo se conta de modo contínuo, suspendendo-se, no entanto, durante as férias judiciais, a não ser que se esteja perante um processo urgente, pois neste caso não há suspensão do prazo – art.º 138.º n.º1 do CPC. de acordo com o n.º 2 deste preceito, quando o prazo para a interposição de recurso terminar em dia em que os tribunais estiverem encerrados transfere-se o seu termo para o 1.º dia útil seguinte.

Estamos perante um prazo perentório, isto é, o decurso do tempo previsto na lei gera a preclusão do direito de praticar o ato – art.º 139.º n.º 3 do CPC. Ainda assim, o legislador ordinário permite à parte que não agiu de modo tempestivo praticar o respetivo ato processual dentro dos três primeiros dias úteis subsequentes ao termo do prazo, mediante o pagamento de uma multa⁸⁷⁶.

⁸⁷⁵ Geraldês, António Santos Abrantes, *Recursos no Novo Código de Processo Civil*, Almedina, 4.ª Edição, 2017, p. 77.

⁸⁷⁶ Poderá também a parte interpor recurso fora do prazo legalmente previsto se alegar e comprovar a existência de justo impedimento. Atente-se no disposto nos art.ºs 139.º e 140.º, aplicáveis no processo judicial tributário por via do art.º 2.º al. e) do CPPT.

A apresentação do requerimento de recurso junto do tribunal que proferiu a decisão de modo intempestivo ou por quem não tenha legitimidade para tal constitui fundamento de indeferimento, que obsta à subida do recurso, nos termos do art.º 641.º n.º 2 do CPC (*ex vi* art.º 2.º do CPPT).

12.2.3. Tramitação

Após a análise das situações em que se admite recurso, da legitimidade e do prazo para interpor recurso, releva agora estudar o modo como se desenvolve processualmente o recurso comum ou de apelação, recorrendo à terminologia do Direito processual civil. Também nesta matéria se reflete a importância do disposto no CPC para o processo tributário, enquanto Direito subsidiário (art.º 281.º do CPPT).

Em primeiro lugar, cabe ao recorrente apresentar um requerimento junto do tribunal que proferiu a decisão recorrida segundo o disposto no art.º 282.º n.º 1 e 2 do CPPT⁸⁷⁷. Nesse requerimento deve constar os vícios imputados à decisão, a formulação de conclusões, e as alegações que devem ser incluídas ou juntas àquele.

Recebido o requerimento pela secretaria, esta deverá notificar oficiosamente o recorrido e o Ministério Público⁸⁷⁸ (a não ser que este seja o recorrente) para produzirem as respetivas alegações, no prazo de 30 dias. Na resposta ao requerimento de interposição de recurso, o recorrido ou o Ministério Público pode impugnar a admissibilidade ou a tempestividade do recurso, bem como a legitimidade do recorrente (nos termos do art.º 638.º n.º 6 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT). Note-se que, se o recurso tiver por objeto a reapreciação da prova gravada, ao prazo de interposição de recurso e ao prazo para defesa e alegações acresce 10 dias, passando a ser o prazo total de 40 dias (art.º 282.º n.º 3 e 4 do CPPT). Esta solução legislativa é a mais conforme com o princípio da igualdade das partes, uma vez que o recorrente e o recorrido gozam do mesmo período para fundamentar as respetivas alegações, sendo aplicável no âmbito do CPC (art.º 638.º n.º 7) e do CPTA (144.º n.º 4) .

Finda esta fase, o juiz do tribunal tributário que proferiu a decisão judicial aprecia os requerimentos apresentados, pronuncia-se sobre as nulidades arguidas e o pedido de reforma⁸⁷⁹, ordenando a subida do recurso se a tal nada obstar (art.º 282.º n.º 5 do CPPT). No que respeita a esta

⁸⁷⁷ No art.º 637.º do CPC, o requerimento de recurso é igualmente apresentado junto do tribunal que proferiu a decisão recorrida. “*Apesar de o recurso se destinar a um Tribunal Superior, o requerimento de interposição é apresentado no tribunal recorrido, onde será integralmente tramitada a fase preparatória*”. Cfr. Geraldês, António Santos Abrantes, *Recursos no Novo Código de Processo Civil*, Almedina, 4.ª Edição, 2017, p. 124.

⁸⁷⁸ Segundo o disposto no art.º 146.º n.º 1 do CPTA, o Ministério Público é notificado para se pronunciar sobre o objeto do recurso após a receção do processo em tribunal e a respetiva distribuição. Por sua vez, a lei confere ao recorrido a possibilidade de ampliar o objeto do recurso, podendo na referida alegação, recorrer da parte que eventualmente tenha decaído, nos termos do art.º 636.º do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT.

⁸⁷⁹ No acórdão do STA, proferido no âmbito do proc. n.º 0534/08.9BEALM 01051/17, de 17-06-2020, se entendeu que: “*Nos recursos a tramitar pelas regras do CPC aprovado pela Lei n.º 41/2013, sempre que a questão da nulidade da sentença seja suscitada no âmbito do recurso, compete ao juiz apreciá-la no próprio despacho em que se pronuncia sobre a admissibilidade do recurso e quando o juiz aí opte por suprir a nulidade ou reformar a sentença, considera-se o despacho proferido como complemento e parte integrante desta, ficando o recurso interposto a ter como objeto a nova decisão*”. Esta jurisprudência pugna pela aplicação subsidiária do disposto no art.º 617.º n.º 2 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT.

apreciação liminar do requerimento de interposição de recurso, o juiz deve indeferir o mesmo quando (i) se entenda que a decisão não admite recurso, que este foi interposto fora do prazo ou que o requerente não tem as condições necessárias para recorrer; (ii) não contenha ou junte a alegação do recorrente ou quando esta não tenha conclusões. O indeferimento do pedido recursório funda-se no disposto no art.º 641.º n.º 2 do CPC e no art.º 145.º n.º 2 do CPTA, cuja aplicação subsidiária ao processo tributário resulta do art.º 2.º do CPPT. Todavia, cabe considerar o disposto na parte final do art.º 145.º n.º 2 al. b) do CPTA e no 146.º n.º 4 do CPTA, que limita a possibilidade de rejeição liminar do recurso e obriga o juiz *a quo* a proferir um despacho de aperfeiçoamento do articulado fornecido pelo recorrente, quando «*o recorrente, na alegação de recurso contra sentença proferida em processo impugnatório, se tenha limitado a reafirmar os vícios imputados ao ato impugnado, sem formular conclusões ou sem que delas seja possível deduzir quais os concretos aspetos de facto que considera incorretamente julgados ou as normas jurídicas que considera terem sido violadas pelo tribunal recorrido, o relator deve convidá-lo a apresentar, completar ou esclarecer as conclusões formuladas, no prazo de 10 dias, sob pena de não se conhecer do recurso na parte afetada*». Esta solução normativa não se aplica aos recursos abrangidos pelo âmbito de aplicação do CPC, uma vez que a falta de conclusões acarreta inevitavelmente a rejeição do recurso, nos termos do art.º 641.º n.º 2 al. b) do CPC⁸⁸⁰, o que se compreende na medida em que os princípios da autorresponsabilidade das partes, preclusão processual e legalidade do processo adquirem uma força normativa acrescida. Por outro lado, consideramos aplicável o art.º 146.º n.º 4 do CPTA aos recursos jurisdicionais em matéria tributária por força do art.º 2.º do CPPT, que estabelece a subsidiariedade das normas processuais gerais que regulam o processo administrativo (ou seja, o CPTA), por razões de coerência axiológica do sistema jurídico, uma vez que se verificam processos impugnatórios no contencioso tributário e administrativo, sendo de destacar também a natureza pública das matérias discutidas em ambos e a importância dos princípios da cooperação processual, do inquisitório e do favorecimento de pronúncias jurisdicionais de mérito.

Perante uma decisão de indeferimento do requerimento de recurso, o recorrente pode reclamar nos termos dos art.ºs 641.º n.º 6 e 643.º ambos do CPC, *ex vi* art.º 282.º n.º 6 do CPPT. Esta reclamação⁸⁸¹ é dirigida ao tribunal que seria competente para conhecer o recurso e deve ser apresentada no prazo de 10 dias contados da notificação da decisão junto da secretaria do tribunal recorrido. De seguida, a reclamação é autuada por apenso aos autos principais e é sempre instruída

⁸⁸⁰ Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, proc. n.º 1821/18.3T8PRD-B.P1.S1, de 07/03/2019.

⁸⁸¹ Este é um dos casos em que o legislador denomina de reclamação o que na verdade é um recurso, uma vez que o que sucede é uma reapreciação jurisdicional junto do tribunal hierarquicamente superior de um despacho judicial.

com o requerimento de interposição de recurso e as alegações, a decisão recorrida e o despacho objeto de reclamação. De modo a assegurar o contraditório, a lei atribui ao recorrido a possibilidade de responder à reclamação apresentada em prazo idêntico ao conferido ao recorrente (10 dias), o que significa que o recorrido terá de ser notificado da reclamação apresentada e dos documentos que a acompanham. Após a sua distribuição, a reclamação é entregue ao relator que, em dez dias, deve proferir a decisão que admita o recurso ou o mande subir ou mantenha o despacho reclamado. O relator poderá solicitar ao tribunal recorrido esclarecimentos ou certidões que entenda necessário. Havendo deferimento da reclamação ou subida do recurso, o relator deve requisitar o processo principal ao tribunal *a quo*, que o fará subir no prazo de 10 dias. Não havendo deferimento, o recorrente pode ainda impugná-lo nos termos do art.º 652.º n.º3 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT. Existindo impugnação, o relator submete o caso para a conferência para que seja proferido um acórdão, devendo antes da prolação do acórdão, ouvir o recorrido. A decisão impugnada é a decisão de não admissão do recurso proferida pelo relator e não a decisão de mérito em si. Uma vez mais, o acórdão proferido pela conferência é suscetível de impugnação nos termos do art.º 652.º n.º 5 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT.

Na eventualidade do juiz do tribunal *a quo* proferir um despacho de admissão do recurso, o processo sobe para o tribunal hierarquicamente superior competente para apreciar o recurso (art.º 286.º do CPPT). Feita a distribuição, o processo vai com vista ao Ministério Público por 20 dias e com o seu parecer⁸⁸² ou após a decorrência deste prazo, os autos são conclusos ao relator (art.º 288.º do CPPT), sendo que este assume as funções que estão previstas no art.º 652.º do CPC , *ex vi* art.º 2.º do CPPT, com as devidas adaptações. Assim cabe ao relator deferir todos os termos do recurso até final e os despachos por este proferidos são suscetíveis de reclamação para a conferência (art.º 288.º n.º 3 do CPPT). De entre as várias decisões que pode emanar, destacam-se, por exemplo, o conhecimento de questões que obstam ao julgamento do recurso (conferindo às partes a possibilidade de se pronunciarem, em observância do princípio do contraditório, evitando decisões surpresa), decisão de incidentes processuais, o proferimento de uma decisão liminar do objeto do recurso. Se o relator entender que não pode pronunciar-se sobre o objeto do recurso, as partes bem como o Ministério Público devem ser notificados para alegar antes de ser proferida a decisão judicial, aplicando-se com as devidas adaptações o art.º 655.º n.º 1 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT.

⁸⁸² As partes devem ser notificadas para se pronunciarem sobre as novas questões suscitadas pelo Ministério Público, de acordo com o art.º 3.º n.º 3 do CPC *ex vi* art.º 2 do CPC. Nos recursos regulados pelas normas do CPTA, prevê-se expressamente a convocação das partes para se pronunciarem sobre o exposto pelo Ministério Público, no prazo de 10 dias (art.º 146.º n.º 2 do CPTA).

Caso o relator não aprecie liminarmente o mérito do recurso, o relator elabora o projeto de acórdão, no prazo de 30 dias, sendo que este vai com vista, por meios eletrónicos, aos juízes adjuntos pelo prazo de cinco dias (art.º 657.º n.º 1 e 2 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT). Todavia, a lei permite que o relator dispense os vistos, com a concordância dos adjuntos, quando a natureza das questões a decidir ou a necessidade de celeridade no julgamento do recurso o aconselhem (art.º 657.º n.º 4 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT). Por decisão do relator, o processo é inscrito em tabela para julgamento pelo relator e pelos juízes adjuntos e a decisão final é tomada pela maioria, sendo a discussão orientada pelo presidente da secção do contencioso tributário do tribunal que aprecia o recurso. Seguidamente, há lugar à elaboração do acórdão definitivo, seguindo-se, com as necessárias adaptações, as regras do art.º 663.º do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT.

Face ao exposto, conclui-se que o CPC se revela como um diploma normativo importante na configuração jurídica do recurso comum em matéria tributária, sendo que o desconhecimento dos seus preceitos não favorece a boa aplicação do Direito.

12.2.4. As alegações e conclusões

Como referimos, o recorrente deve incluir ou juntar ao requerimento de recurso as alegações (que consubstancia a motivação). Para além das alegações, o recorrente deve formular as conclusões. De acordo com a jurisprudência e a doutrina, as conclusões das alegações definem o objeto do recurso, isto é, delimitam o âmbito de apreciação do tribunal *ad quem*⁸⁸³. As conclusões revelam assim os fundamentos por que se pede a alteração ou a anulação da decisão recorrida (art.º 639.º do CPC *ex vi* art.º 281.º do CPPT).

Porém, o tribunal de recurso pode conhecer questões de conhecimento oficioso, indagar acerca de factos novos necessários ao apuramento de eventuais vícios do ato impugnado, quando tais questões ou factos não foram apreciados no processo em que foi proferida a decisão recorrida, ainda que não constem das conclusões apresentadas pelo recorrente (com a reserva de que a indagação de factos novos não pode ser efetuada quando se trate de um recurso de revista, sendo que, perante esta hipótese, o Supremo Tribunal Administrativo pode devolver o processo ao tribunal recorrido para que amplie a decisão de facto com o fim de constituir uma base suficiente para a decisão de direito – art.º 682.º n.º 3 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT). Nas palavras de Mário Aroso de Almeida, o recurso de apelação proporciona “*o reexame das questões objeto do litígio, permitindo que o tribunal de recurso – no caso, o Tribunal Central Administrativo competente – funcione como um verdadeiro segundo grau*”

⁸⁸³ V. Geraldês, António Santos Abrantes, *Recursos no Novo Código de Processo Civil*, Almedina, 4.ª Edição, 2017, pp. 105-106.

de jurisdição, julgando de novo o mérito da causa e, se julgar procedente o recurso, substituindo a decisão recorrida por uma decisão, que irá dirimir o litígio em substituição daquela que tinha sido proferida pela primeira instância. Neste sentido, o art.º 149.º [do CPTA] admite a possibilidade da renovação de meios de prova perante o Tribunal de recurso e a realização de novas diligências probatórias, o que permite abrir uma fase de produção de prova em sede de recurso, para efeito de apreciar questões que o tribunal recorrido não tinha chegado a conhecer ou tinha considerado prejudicadas. Neste sentido, é determinante a circunstância de o n.º 2 do art.º 149.º, embora corresponda ao disposto no art.º 662.º n.º 2 do CPC, não conter a ressalva final “sempre que disponha dos elementos necessários” que surge neste último preceito”⁸⁸⁴.

Se o recurso versar sobre matéria de direito, as conclusões devem indicar: as normas jurídicas violadas; o sentido com que, no entender do recorrente, as normas que constituem fundamento jurídico da decisão deviam ter sido interpretadas e aplicadas; invocando-se erro na determinação da norma aplicável, a norma jurídica que, no entender do recorrente, devia ter sido aplicada. Nesta linha, defendemos a aplicabilidade do disposto no art.º 639.º n.º 2 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT aos recursos jurisdicionais comuns em matéria tributária.

Destaque-se que as conclusões devem ser suficientes, claras, completas relativamente à matéria de direito impugnada. Se o relator verificar que não estão preenchidos estes requisitos, o recorrente deve ser notificado para completá-las, esclarecê-las ou sintetizá-las no prazo de 5 dias (ao abrigo do princípio da cooperação processual)⁸⁸⁵, sendo que perante a falta de aperfeiçoamento do requerimento por parte deste, o tribunal de recurso não aprecia os fundamentos prejudicados em razão das deficiências⁸⁸⁶ constatadas. Se o recorrente for o Ministério Público, não se aplica a sanção de não conhecimento do recurso, quando recorra por imposição legal, nos termos do art.º 639.º n.º 5 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT.

Sendo impugnada a matéria de facto, o recorrente deve especificar obrigatoriamente, sob pena de rejeição⁸⁸⁷: os concretos pontos de facto que considera incorretamente julgados; os concretos meios probatórios, constantes do processo ou de registo ou gravação nele realizada, que impunham decisão

⁸⁸⁴ Não obstante, autor refere que o tribunal de recurso se encontra limitado pelo princípio do dispositivo, sem prejuízo de considerar aplicável o art.º 95.º n.º 3 do CPTA na fase de recurso. Almeida, Mário Aroso, *Manual de Processo Administrativo*, Almedina, 4.ª Edição, 2020, pp. 424-425.

⁸⁸⁵ Mediante despacho de convite ao aperfeiçoamento, estando o juiz vinculado a emití-lo (portanto, não constitui uma mera faculdade discricionária) – art.º 639.º n.º 3 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT.

⁸⁸⁶ “As conclusões são deficientes designadamente quando não retratem todas as questões sugeridas pela motivação (insuficiência), quando revelem incompatibilidade com o teor da motivação (contradição), quando na mesma não encontrem apoio, surgindo desgarradas (excessivas), quando não correspondam a proposições logicamente adequadas às premissas (incongruentes), ou quando surjam amalgamadas, sem a necessária discriminação, questões ligadas à matéria de facto e questões de direito (confusas)”. As conclusões podem ser obscuras quando são “formuladas de tal modo que se revelem ininteligíveis, de difícil inteligibilidade ou que razoavelmente não permitam ao recorrido ou ao tribunal perceberem o trilho seguido pelo recorrente para atingir o resultado que proclama”. Cfr. Geraldês, António Santos Abrantes, *Recursos no Novo Código de Processo Civil*, Almedina, 4.ª Edição, 2017, p. 146.

⁸⁸⁷ Caso o recorrente não cumpra este ónus, não haverá lugar a um despacho de convite ao aperfeiçoamento das alegações/conclusões em matéria de impugnação da decisão de facto. Neste sentido, veja-se acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proc. n.º 07809/14 de 10-07-2014.

sobre os pontos da matéria de facto impugnados diversa da recorrida; a decisão que, no seu entender, deve ser proferida sobre as questões de facto impugnadas. Havendo erro na apreciação das provas que tenham sido gravadas e recurso quanto a essa parte, deve o recorrente indicar com exatidão as passagens da gravação em que se funda a sua argumentação. Por seu turno, o recorrido deverá também designar os meios de prova que debilitem as conclusões do recorrente e, existindo gravação da prova, incumbe-lhe indicar com exatidão as passagens da gravação relevantes no seu entender. A imposição de um ónus sobre o recorrente pode significar uma redução dos poderes de investigação do juiz, uma vez que o tribunal de recurso não conhece o mérito do mesmo por questões formais. Não obstante, trata-se de uma restrição legítima do direito à obtenção da verdade material, corolário do direito a um processo equitativo, na medida em que o princípio do inquisitório não é uma dimensão normativa absoluta, o que significa que os princípios da celeridade e economia processual podem constituir balizas jurídicas limitadoras do princípio do inquisitório⁸⁸⁸. Por outro lado, pretende-se garantir que as partes utilizem as vias de recurso como instrumentos necessários à obtenção de uma decisão jurisdicional que represente efetivamente a declaração da vontade da lei e satisfaça, por essa via, o interesse público da restauração da paz jurídica e social, e não que as partes utilizem as vias recursivas para obter a alteração ou a anulação da decisão recorrida sem adotarem uma conduta cooperante e ativa com o tribunal, ao abrigo dos princípios da cooperação e da boa fé processual. Trata-se, uma vez mais, de uma situação em que é necessário recorrer ao disposto no CPC enquanto diploma subsidiário para integrar uma lacuna que se verifica no CPPT, segundo o art.º 640.º do CPC *ex vi* art.º 281.º do CPPT⁸⁸⁹.

Nesta linha, o Tribunal Central Administrativo Norte aplicou subsidiariamente o disposto no art.º 640.º do CPC, referindo:

“De acordo com a norma do artigo 640.º do CPC, aqui aplicável por força do disposto no artigo 281.º do CPPT, quando impugne a decisão proferida sobre a matéria de facto, o recorrente deve especificar, sob pena de rejeição: (i) quais os concretos pontos de facto que considera incorretamente julgados; (ii) quais os concretos meios probatórios, constantes do processo ou de registo ou gravação nele realizada, que impunham decisão sobre os pontos da matéria de facto impugnados diversa da recorrida.

Assim, a Recorrente tinha de indicar os meios de prova que permitiriam dar os referidos factos como provados e tendo sido produzida prova testemunhal, estava a Recorrente obrigado a indicar os

⁸⁸⁸ Tivemos a oportunidade de abordar esta matéria no ponto 2 do capítulo II.

⁸⁸⁹ Consideramos aplicável o art.º 639.º e o art.º 640.º do CPC, com as devidas adaptações, ao processo administrativo, por remissão do art.º 1.º do CPTA (*ex vi* art.º 2.º do CPPT).

depoimentos, com referência ao assinalado na ata, que implicava que a decisão tivesse sido outra que não a que consta da sentença, sob pena de rejeição do recurso nessa parte, face ao estatuído no artigo 640.º, n.º 1 e 2, alínea a), do CPC.

Ora, analisadas as alegações de recurso, constata-se que a Recorrente se limita a referir que do depoimento da indicada testemunha (sem fazer a sua transcrição ou referir a passagem constante do registo de gravação) resultou provado aquele facto. Todavia, tendo o depoimento da testemunha em causa sido gravado, impunha-se que a Recorrente indicasse com exatidão as passagens da gravação em que funda a sua pretensão impugnatória, sem prejuízo de, por sua iniciativa, poder proceder à respetiva transcrição.

Assim, e independentemente da questão de saber se tal meio probatório teria (ou não) aptidão probatória para dar tal factualidade como provada, esta simples menção ao meio probatório não é suficiente para que se tenha por cumprido o requisito legal a que se reporta a alínea b) do n.º 1 do artigo 640.º do CPC que, como vimos, exige uma concretização dos meios probatórios justificativos de decisão diversa da recorrida e, por isso, ocorre, nesta parte, fundamento de rejeição do recurso que obsta ao conhecimento do respetivo mérito”⁸⁹⁰.

Relativamente ao ónus a cargo do recorrente que impugne a decisão relativa à matéria de facto, cumpre atender ao entendimento adotado pelo Tribunal Central Administrativo Norte, no âmbito do proc. n.º 00932/19.2BEBRG, de 02-04-2020, influenciado pela jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça. De acordo com o Supremo Tribunal de Justiça:

“ [...] enquanto a falta de especificação dos requisitos enunciados no n.º1 do referido art. 640º implica a imediata rejeição do recurso na parte infirmada, já, quanto à falta ou imprecisão da indicação das passagens da gravação dos depoimentos a que alude o n.º 2, al. a) do mesmo artigo, tal sanção deverá ser aplicada com algum tempero, só se justificando nos casos em que essa omissão ou inexatidão dificulte, gravemente, o exercício do contraditório pela parte contrária e/ou o exame por banda do tribunal de recurso.

Desde que não exista essa dificuldade, apesar da indicação pelo recorrente da localização dos depoimentos não ser totalmente exata e precisa, não se justifica a rejeição do recurso”⁸⁹¹. Na senda da mesma jurisprudência, “não pode deixar de se ter em consideração a filosofia subjacente ao atual CPC, acentuando a prevalência do mérito e da substância sobre os requisitos ou exigências puramente formais, carecidos de uma interpretação funcionalmente adequada e compaginável com as exigências resultantes do princípio da proporcionalidade e da adequação- evitando que deficiências ou

⁸⁹⁰ Cfr. acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, proc. n.º 00128/12.4BEPNF, 19/11/2020.

⁸⁹¹ V. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proc. n.º 3683/16.6T8CBR.C1.S2, de 21/03/2019.

irregularidades puramente adjetivas impeçam a composição do litígio ou acabem por distorcer o conteúdo da sentença de mérito, condicionado pelo funcionamento de desproporcionadas cominações ou preclusões processuais”. A nosso ver, este entendimento deve ser acolhido no âmbito da jurisdição administrativa e tributária, na medida em que «*para efetivação do direito de acesso à justiça, as normas processuais devem ser interpretadas no sentido de promover a emissão de pronúncias sobre o mérito das pretensões formuladas*» (art.º 7.º do CPTA *ex vi* art.º 2.º do CPPT).

No que diz respeito ao recurso de decisões que perfilhem solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica, com mais de 3 sentenças do mesmo ou de outro tribunal tributário, previsto no art.º 280.º n.º 3 do CPPT, além das exigências formais já referidas, é necessário que o recorrente, pelo menos, alegue as sentenças que adotaram uma perspetiva jurídica distinta, em relação à matéria de direito e demonstre a falta substancial de regulamentação jurídica.

Segundo o disposto no art.º 641.º n.º 2 do CPC, aplicável no domínio tributário por remissão do art.º 2.º al. e) do CPPT, o juiz deve indeferir o requerimento de interposição de recurso comum caso o recorrente não apresente alegações nos termos legais ou quando falte as conclusões.

Saliente-se ainda que, os efeitos do julgado, na parte não recorrida, não podem ser prejudicados pela decisão do recurso nem pela anulação do processo. Por outras palavras, as decisões judiciais proferidas pelo tribunal *a quo* e não impugnadas pelo recorrente formam caso julgado, passando estas a gozar da estabilidade no tempo que o ordenamento jurídico confere, atento o art.º 635.º n.º 5 do CPC. Trata-se também de um corolário do princípio da segurança jurídica, decorrente da ideia de Estado de Direito.

12.2.5. Ampliação do âmbito objetivo do recurso

Na sequência da notificação da interposição do recurso ao recorrido, este pode solicitar ao juiz do tribunal *ad quem* a reapreciação da questão em que tenha decaído na decisão recorrida, arguir a nulidade da sentença ou impugnar a decisão proferida sobre pontos determinados da matéria de facto, não impugnados pelo recorrente, prevenindo a hipótese de procedência das questões por este suscitadas nas respetivas alegações. Esta solução legal é a que resulta do art.º 636.º do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT, o qual se considera aplicável ao processo tributário uma vez que favorece a emissão de uma decisão jurisdicional conforme aos valores jurídicos da verdade material e da legalidade da tributação e permite um tratamento equitativo das partes dado que se reconhece também ao recorrido

a possibilidade de recorrer das questões em que decaiu (art.º 98.º da LGT)⁸⁹². Sendo impugnados segmentos decisórios relativos a matéria de facto é aplicável, com as devidas adaptações, o disposto no art.º 640.º n.º 1 e 2 do CPC, sob pena de rejeição das alegações produzidas.

Como sabemos, o Ministério Público é notificado para alegar no âmbito do recurso jurisdicional de decisão proferida pelo tribunal tributário. Dada a sua função de defensor da legalidade, de promotor da defesa dos direitos fundamentais (além da tarefa assistencial dos incapazes, ausentes e incertos), a esta entidade administrativa deverá ser reconhecida a faculdade de se pronunciar sobre as alegações e as conclusões apresentadas pelo recorrente, de arguir eventuais nulidades da sentença proferida pelo tribunal a quo, de impugnar certos pontos da decisão proferida sobre a matéria de facto. O Ministério Público poderá ainda requerer a realização de novas diligências probatórias, a apreciação de questões de facto e de direito que não foram previamente consideradas na sentença recorrida por desconhecimento ou negligência do juiz *a quo* e pronunciar-se sobre o mérito do recurso, designadamente suscitar a existência de causas de invalidade diversas das que tenham sido alegadas. Não se justifica assim um tratamento distinto consoante o processo esteja a correr em 1.ª instância ou em fase de recurso, devendo o Ministério Público ser encarado como um defensor dos interesses públicos constitucionalmente relevantes, garante dos direitos fundamentais. No nosso entendimento, esta é a interpretação que melhor se compatibiliza com o disposto nos art.ºs 9.º n.º 2, 85.º e 146.º do CPTA (*ex vi* art.º 2.º do CPPT) e com o previsto nos art.ºs 14.º, 121.º e 282.º n.º 3 do CPPT.

Não obstante, o julgador deve garantir o cumprimento do princípio do contraditório, ordenando a notificação das partes para, querendo se pronunciar sobre questões novas de facto e/ou de direito suscitadas (art.º 3.º n.º 3 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT).

12.2.6. Junção de documentos em sede de recurso

O momento oportuno para a junção de elementos probatórios no processo tributário é na fase inicial⁸⁹³ (dos articulados), aquando da apresentação da petição inicial e da contestação – neste sentido, vejam-se os art.ºs 108.º n.º 3 e 110.º n.º 1 ambos do CPPT. Dado o princípio da preclusão processual, a falta de apresentação daqueles elementos pode implicar a impossibilidade de apresentação num momento posterior ou a prática de um ato processual cuja admissibilidade depende do pagamento de

⁸⁹² Sobre o art.º 636.º do CPC, v. Geraldes, António Santos Abrantes, *Recursos no Novo Código de Processo Civil*, Almedina, 4.ª Edição, 2017, pp. 113-122.

⁸⁹³ É admitida também a possibilidade de juntar documentos aos autos até ao encerramento da discussão em primeira instância, sem necessidade de pagamento de uma multa, caso a parte só tenha tomado conhecimento desse documento em data posterior à apresentação do respetivo articulado. Leia-se o art.º 423.º n.º 2 do CPC (*ex vi* art.º 2 do CPPT) e o art.º 108.º n.º 3 *in fine* do CPPT.

multa, sem prejuízo dos poderes de investigação legalmente atribuídos ao juiz (art.ºs 13.º n.º1 e 114.º do CPPT).

Por esta razão, a faculdade de apresentar documentos em sede de recurso só pode ser admitida em casos excepcionais, assim o impõe os princípios da celeridade e preclusão processual, suscetíveis de se constituírem como mecanismos jurídicos de combate a práticas abusivas, dilatórias que obstam à realização da justiça de modo célere e eficaz. Aplicando-se subsidiariamente o art.º 651.º do CPC ao processo tributário, a junção de documentos na fase de recurso é possível nos seguintes casos: quando não tenha sido possível a sua apresentação até ao encerramento da discussão em 1ª instância (por exemplo, a parte não teve conhecimento da sua existência ou, conhecendo-a, não foi possível fazer uso deles; os documentos se formaram em momento ulterior) ou quando a junção apenas se tornar necessária em virtude do julgamento proferido em 1ª instância⁸⁹⁴.

De acordo com o citado preceito normativo, as partes podem juntar parecer de um jurisperito (professores, advogados ou técnicos) até ao início do prazo para elaboração do projeto de acórdão.

Sendo adicionados aos autos documentos ou pareceres, importa notificar a parte contrária para que esta possa se pronunciar sobre os mesmos, segundo o princípio do contraditório, plasmado no art.º 3.º n.º 3 do CPC e no art.º 427.º do mesmo código.

12.2.7. Poderes decisórios do Tribunal *ad quem*

Na fase de recurso, a decisão judicial pode assumir duas formas: (i) julgamento sumário: o relator decide liminarmente do objeto do recurso⁸⁹⁵, por entender que se trata de uma questão simples, que já foi apreciada de modo uniforme e reiterado ou que o recurso é manifestamente infundado, sendo que, ao nível da fundamentação, poderá remeter para as precedentes decisões, juntando cópias destas; ou (ii) julgamento pela conferência: após a vista pelos juizes adjuntos do projeto de acórdão, o processo segue para julgamento em conferência para a elaboração do acórdão.

No que concerne aos poderes decisórios do Tribunal Central Administrativo, enquanto tribunal de recurso, este tem competência para alterar a decisão do tribunal tributário de 1ª instância proferida sobre a matéria de facto (art.º 662.º n.º 1 do CPC, art.º 149.º do CPTA *ex vi* art.º 2.º do CPPT). Reitere-se que o tribunal de 2.ª instância possui poderes amplos de reapreciação da matéria de facto e de direito, o que significa que não está limitado ao que as partes e o Ministério Público invocam nas alegações. A lei confere ao tribunal *ad quem* a possibilidade de efetuar um novo julgamento da causa

⁸⁹⁴ V. Geraldes, António Santos Abrantes, *Recursos no Novo Código de Processo Civil*, Almedina, 4.ª Edição, 2017, pp. 229-230.

⁸⁹⁵ Desta decisão cabe reclamação para a conferência.

e, para o efeito, este pode: (i) ordenar a renovação da produção de prova quando houver sérias dúvidas sobre a credibilidade do depoente ou sobre o sentido do seu depoimento; (ii) ordenar a produção de novos meios de prova, em caso de fundada dúvida sobre a prova realizada; (iii) anular a decisão proferida em 1ª instância, quando, não constando do processo todos os elementos que permitam a alteração da decisão proferida sobre a matéria de facto⁸⁹⁶, repute deficiente, obscura ou contraditória a decisão sobre pontos determinados da matéria de facto, ou quando considere indispensável a ampliação desta; (iv) determinar que, não estando devidamente fundamentada a decisão proferida sobre algum facto essencial para o julgamento da causa, o tribunal de 1ª instância a fundamente⁸⁹⁷, tendo em conta os depoimentos gravados ou registados.

Tendo sido ordenada a renovação ou a produção de nova prova, deve ser observado o preceituado quanto à instrução e julgamento na 1ª instância – o que significa a aplicação das regras previstas no CPPT e não no CPC (art.º 662 n.º 3 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT, com as devidas adaptações). Se a decisão recorrida for anulada e o tribunal *ad quem* entender que será inviável obter a sua fundamentação pelo juiz do tribunal de 1ª instância, deve aquele proceder à repetição da prova na parte que esteja viciada, sem prejuízo da apreciação de outros pontos da matéria de facto, com o fim de evitar contradições (art.º 662.º n.º 3 al. b) do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT). Importa salientar, ainda, que se for determinada a ampliação da matéria de facto, a repetição do julgamento não pode abranger a parte da decisão que não esteja viciada, sem prejuízo da apreciação de outros pontos da matéria de facto, com o fim de evitar contradições⁸⁹⁸. Da decisão tomada pelo tribunal de 2ª instância em sede fática não cabe recurso para o Supremo Tribunal Administrativo.

Destaque-se ainda o dever jurídico de o tribunal *ad quem* indagar oficiosamente sobre factos instrumentais que resultam da instrução da causa ou sejam factos que consubstanciam complemento ou concretização dos que as partes hajam alegado e resultem da instrução da causa, desde que sobre eles as partes tenham tido a possibilidade de se pronunciar, ou se assumam como factos notórios e aqueles de que o tribunal tem conhecimento por virtude do exercício das suas funções (art.º 5.º n.º 2 do CPC aplicável ao processo judicial tributário por via do art.º 2.º do CPPT).

O tribunal de recurso deve substituir-se ao tribunal *a quo* no conhecimento do mérito da causa. Segundo uma regra de substituição ao tribunal recorrido, ainda que o tribunal *ad quem* declare nula a

⁸⁹⁶ Atente-se no disposto no art.º 636.º n.º 3 do CPC, aplicável ao processo judicial tributário nos termos do art.º 2.º do CPPT.

⁸⁹⁷ Se não for possível obter a fundamentação pelo mesmo juiz ou repetir a produção de prova, o juiz da causa limitar-se-á a justificar a razão da impossibilidade (art.º 662.º n.º 3 al. d) do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT).

⁸⁹⁸ Pretende-se deste modo impedir que se efetue uma renovação (total) da discussão em sede fática, ao arripio da delimitação do âmbito objetivo do recurso, fixado pelas conclusões das alegações. A matéria de facto não impugnada deve, portanto, manter-se no ordenamento jurídico, gozando de estabilidade conferida pelo caso julgado. No entanto, assim não sucederá se dessa estabilidade resultar incongruências com o novo acerto da matéria de facto fixada pelo tribunal na sequência do recurso.

decisão que ponha termo ao processo⁸⁹⁹, este deverá conhecer do objeto de apelação (art.º 149.º n.º 1 do CPTA, art.º 665.º n.º 1 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT), alcançando-se assim maior celeridade na resolução definitiva do litígio e economia de meios processuais, uma vez que se evita que o processo volte para o tribunal recorrido para que este decida e, novamente, haja recurso para o tribunal que devolveu a questão. Do mesmo modo se o tribunal recorrido tiver julgado do mérito da causa, mas deixado de conhecer de certas questões, designadamente por as considerar prejudicadas pela solução dada ao litígio, o tribunal superior, se entender que o recurso procede e que nada obsta à apreciação daquelas questões, conhece delas no mesmo acórdão em que revoga a decisão recorrida (art.º 149.º n.º 2 do CPTA *ex vi* art.º 2.º do CPPT⁹⁰⁰). Nesta hipótese, o tribunal *ad quem* deverá ouvir cada uma das partes antes de ser proferida a decisão – art.º 665.º n.º 3 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT. Note-se ainda no que prescreve o art.º 149.º n.º 3 do CPTA, aplicável ao processo tributário por remissão do art.º 2.º do CPPT: «*Se, por qualquer motivo, o tribunal recorrido não tiver conhecido do pedido, o tribunal de recurso, se julgar que o motivo não procede e que nenhum outro obsta a que se conheça do mérito da causa, conhece deste no mesmo acórdão em que revoga a decisão recorrida*». Este preceito normativo revela em termos claros que o tribunal de recurso pode apreciar o mérito da ação, ainda que o tribunal recorrido não se tenha pronunciado sobre as questões de fundo do litígio, sendo que esta solução normativa favorece a celeridade e economia processual e representa o reconhecimento de um modelo recursório de reexame, em que se efetua um novo julgamento da causa. Perfilha-se este entendimento na medida em que, como temos vindo a referir, não se mostra adequado defender a prevalência do princípio do dispositivo no âmbito do contencioso tributário, nem esta dimensão normativa justifica a intervenção processual do Ministério Público no âmbito dos recursos jurisdicionais em matéria tributária, atento o facto de que se está a dirimir uma relação jurídica de natureza pública (em que os vetores jurídicos da legalidade e da defesa do interesse público assumem uma relevância incontornável) e não uma relação jurídica privada (em que a liberdade e o poder de conformação dos particulares impera, dentro dos limites legalmente fixados).

Em relação à matéria de interpretação, indagação ou aplicação do direito, o juiz do tribunal de recurso não está limitado ao que as partes alegam, nos termos do art.º 5.º n.º 3 do CPC, sem prejuízo do ónus que impende sobre as partes referido no art.º 639.º n.º 2 do CPC.

Cabe ainda destacar um aspeto. Apesar de o recurso, no nosso sistema processual, se configurar sob um modelo de reexame e não de renovação, o tribunal *ad quem*, só excecionalmente,

⁸⁹⁹ Segundo a jurisprudência em matéria tributária, a "nulidade (parcial) da sentença não implica, necessariamente, o reenvio do processo para o tribunal "a quo", pois nos termos do art. 665º/1 CPC, ainda que se declare nula a decisão que põe termo ao processo, o tribunal de recurso deve conhecer do objeto da apelação". V. acórdão do TCAS proc. n.º 319/08.2BEFUN, de 17-10-2019.

⁹⁰⁰ No processo civil, v. art.º 665.º n.º 2 do CPC.

pode conhecer matéria que não foi sequer suscitada no tribunal de 1ª instância, apreciando por isso aspetos novos. É o que sucede, por exemplo, com as questões de conhecimento oficioso ou de inconstitucionalidade de uma norma ou atuação administrativo-tributária, e outras matérias de ordem pública.

Face aos poderes acima expostos, impõe-se fazer uma última consideração. O tribunal recursivo não deve desconsiderar, sem mais, a fixação da matéria de facto pelo juiz *a quo* e estabelecer um novo acervo fático. Assim o afirmamos, pois, o aplicador normativo, em 1ª instância, deve apreciar os elementos probatórios de acordo com a sua livre convicção⁹⁰¹, sendo essa valoração efetuada segundo “*regras de congruência lógica e racionalidade*”⁹⁰² e à luz das regras da experiência, para assim evitar contraditoriedades e insuficiências graves em matéria fáctica. Parece que não corresponde à intenção do legislador tributário retirar a margem de valoração (relativamente ampla) do juiz do tribunal recorrido na valoração dos factos ao conceder ao tribunal de recurso o poder de afastar o que foi estabelecido previamente em sede fática, nas situações elencadas no art.º 662.º do CPC. Uma solução compromissória pode ser avançada no sentido de apenas quando a valoração da prova efetuada pelo julgador primitivo violar claramente as regras da experiência comum, da lógica e da racionalidade, ou quando aí se revelem contraditoriedades e graves insuficiências é que o tribunal de recurso deve lançar mãos dos poderes que a lei lhe confere nos termos do referido preceito.

12.2.8. Reforma e vícios do acórdão

Em princípio, com a prolação da decisão jurisdicional pelo relator ou pela conferência esgota-se o poder jurisdicional quanto à matéria da causa – art.º 613.º n.º1 *ex vi* art.º 666.º n.º 1 CPC. Contudo, o acórdão pode sofrer retificações de erros materiais, suprimento de eventuais nulidades ou ser reformado, nos termos da lei.

Ocorre a retificação de erros materiais quando a decisão jurisdicional proferida pelo tribunal de recurso omitir o nome das partes, as custas ou outros elementos que devam constar da decisão jurisdicional, ou contiver erros de escrita ou de cálculo ou quaisquer inexatidões devidas a outra omissão ou lapso manifesto. Estes erros poderão ser corrigidos pela conferência, a requerimento de qualquer das partes ou por iniciativa do juiz. Esta retificação pode ter lugar a todo o tempo, nos termos do art.º 614.º n.º3 do CPC *ex vi* art.º 666 n.º 1 do CPC.

⁹⁰¹ Art.º 607.º n.º 5 do CPC, *ex vi* art.º 2.º do CPPT.

⁹⁰² V. Rocha, Joaquim Freitas, “*Os fins do processo tributário e os poderes dos juizes do TCA na apreciação da matéria de facto fixada na 1.ª instância*”, em Centro de Estudos Judiciários, *A prova no Processo Tributário*, 2017, p. 68 disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_Prova_PT2017.pdf (consultado em 21/04/2020).

Em relação às nulidades do acórdão (que são as mesmas que correspondem à nulidade da sentença em 1ª instância, embora com as necessárias adaptações), estas poderão ser supridas pela conferência. Assim verificando-se a falta de assinatura do juiz, a não especificação dos fundamentos de facto ou de direito que justifique a decisão, excesso de pronuncia ou omissão de pronuncia, entre outros vícios, só por decisão da conferência podem ser supridas (art.º 666.º n.º 2 do CPC).

Quanto à possibilidade de reforma do acórdão, as partes podem requerer a mesma junto do tribunal que proferiu o acórdão, quanto a custas e multa, sendo ainda lícito a qualquer das partes requerer a reforma da sentença quando por manifesto lapso do relator ou da conferência: tenha ocorrido erro na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos; ou constem do processo documento ou meio de prova plena que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida.

Atento o princípio do duplo grau de jurisdição que vigora no contencioso tributário, em princípio, não poderá existir uma terceira instância de recurso. Assim caberá à conferência apreciar os incidentes de retificação, suprimimento de nulidades e de reforma do acórdão, que decidirá de forma definitiva a questão, assumindo-se o respetivo despacho como parte integrante ou complementar decisão jurisdicional objeto de retificação, reforma ou suprimimento, conforme o caso. Porém, a lei confere à parte prejudicada com o suprimimento da nulidade ou com a reforma do acórdão a faculdade de recorrer dessa mesma alteração superveniente do acórdão, mas apenas quanto a essa parte modificada (art.º 617.º do CPC *ex vi* art.º 666.º do CPC).

Por remissão dos art.ºs 2.º al. e) e 281.º, ambos do CPPT, o disposto no CPC quanto à matéria abordada é aplicável no domínio do processo judicial tributário (recorde-se em sentido restrito, uma vez que não se refere aqui aos meios processuais comuns ao processo administrativo e ao processo tributário).

12.3. Recurso de revista

12.3.1. Enquadramento no sistema de recursos no âmbito tributário

De acordo com o princípio do duplo grau de jurisdição⁹⁰³, que integra o Direito processual tributário, a questão jurídica controvertida não pode ser objeto de mais do que duas pronúncias jurisdicionais por parte de dois tribunais diferentes, isto significa que, em regra, o ato decisório jurisdicional praticado pelo tribunal tributário de 1ª instância só pode ser objeto de um controlo de

⁹⁰³ Cfr. Rocha, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento...*, cit., pp. 279-280.

legalidade em sede de recurso perante o Tribunal Central Administrativo (se o fundamento do recurso consistir na matéria de facto e/ou de direito) ou perante o Supremo Tribunal Administrativo (se o fundamento do recurso assentar exclusivamente na matéria de direito).

Não obstante, a lei processual tributária permite, a título excecional, a reapreciação de uma decisão proferida em segunda instância pelo Tribunal Central Administrativo, através do recurso de revista cuja competência para a sua apreciação cabe ao Supremo Tribunal Administrativo. De acordo com o art.º 285.º n.º 1 do CPPT, das «*decisões proferidas em segunda instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excecionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo, quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito*»⁹⁰⁴. Segundo Mário Aroso de Almeida, o “*critério de admissibilidade deste recurso não é, no entanto, um critério quantitativo, referido ao valor da causa, mas um critério qualitativo, referido a “matérias que, pela sua relevância jurídica ou social, se revelem de importância fundamental, ou em que a admissão do recurso seja necessária para uma melhor aplicação do direito”*. Por este motivo, a alçada que o artigo 6.º n.º 4, do ETAF estabelece para os Tribunais Centrais Administrativos não releva - ao contrário do que, em processo civil, sucede com a alçada dos tribunais da Relação - para determinar de que decisões cabe recurso de revista para o Supremo Tribunal Administrativo”⁹⁰⁵.

A previsão normativa do recurso de revista tem por fim garantir que as questões jurídicas mais complexas e importantes sejam dirimidas pelo Supremo Tribunal Administrativo de molde a que as respetivas decisões judiciais sirvam como padrão orientador das sentenças e acórdãos proferidos pelos tribunais inferiores, independentemente da alçada. Não obstante, como um meio impugnatório excecional, o recurso de revista não serve para promover a demora na resolução final dos litígios, sendo necessário que o Supremo Tribunal Administrativo atue com razoabilidade e prudência de modo a evitar a banalização deste tipo de recursos.

Note-se que, ao contrário do que acontece com o recurso comum ou de apelação, estamos perante um recurso restrito⁹⁰⁶ pois a competência decisória do tribunal de revista cinge-se apenas à matéria de direito, o que significa que o Supremo Tribunal Administrativo intervém apenas com o objetivo de definir o regime jurídico que entenda adequado aos factos materiais estabelecidos pelos

⁹⁰⁴ O recurso de revista encontra-se igualmente previsto no art.º 150.º do CPTA.

⁹⁰⁵ Cfr. Almeida, Mário Aroso, *Manual de Processo Administrativo*, Almedina, 4.ª Edição, 2020, p. 428. Sobre o recurso de revista no Código de Processo Civil, v. Geraldes, António Santos Abrantes, *Recursos no Novo Código de Processo Civil*, Almedina, 4.ª Edição, 2017, pp. 334-362. Cfr. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proc. n.º 0913/20.3BEPRT, de 18-11-2020.

⁹⁰⁶ Veja-se supra a distinção entre recursos amplos e recursos restritos.

tribunais recorridos⁹⁰⁷. Neste sentido, dispõe o art.º 285.º n.º 2 do CPPT: a «*revista só pode ter como fundamento a violação da lei substantiva ou processual*»⁹⁰⁸. Por esta razão, o erro na apreciação das provas ou na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objeto de revista, a menos que haja ofensa de uma disposição legal expressa que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova, de acordo com o art.º 285.º n.º 4 do CPPT.

Para o correto apuramento do regime jurídico do recurso de revista importa analisar as normas jurídicas previstas no CPC, que são aplicáveis a título subsidiário.

Existe um diferente tipo de recurso de revista para o Supremo Tribunal Administrativo, previsto no art.º 280.º n.º 1 do CPPT. Neste segmento, as decisões de mérito dos tribunais tributários de 1.ª instância são suscetíveis de recurso *per saltum* para o Supremo Tribunal Administrativo, se o respetivo fundamento assentar exclusivamente em matéria de direito⁹⁰⁹ e, cumulativamente, estiverem preenchidos os critérios da alçada e da sucumbência⁹¹⁰. No âmbito do processo civil, o recurso *per saltum* para o Supremo Tribunal de Justiça encontra-se previsto no art.º 678.º do CPC.

Se for interposto recurso de revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando se pretende a reapreciação de matéria de facto, o relator, constatando que se ultrapassou o âmbito da revista, determina «*mediante decisão definitiva, que o processo baixe ao Tribunal Central Administrativo, para que o recurso aí seja julgado como apelação*» (art.ºs 151.º n.º 4 do CPTA, 678.º n.º 4 *ex vi* art.º 2.º do CPPT). Esta solução normativa constitui uma concretização do princípio da cooperação processual, que vigora no processo tributário.

12.3.2. Requisitos de admissibilidade

No art.º 285.º n.º 1 do CPPT, o legislador formulou em termos muito abstratos e indeterminados os fundamentos que podem dar origem a um recurso de revista. Para uma melhor compreensão desta matéria, importa atentar na jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo. Como esta tem vindo a salientar, a revista trata-se de um recurso excecional, sendo encarado como uma «*válvula de segurança do sistema*» e nunca como uma 3ª instância de recurso.

No que concerne à necessidade de o recurso envolver a apreciação de uma questão que, pela sua relevância social ou jurídica, revista de importância fundamental, salientamos a existência de

⁹⁰⁷ V. art.º 150.º n.º 3 do CPTA *ex vi* art.º 2 do CPPT.

⁹⁰⁸ V. art.º 674.º do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT.

⁹⁰⁹ Se houver matéria de facto a discutir, o tribunal competente para o recurso é o Tribunal Central Administrativo.

⁹¹⁰ Nos recursos regulados pelo disposto no CPTA, o recurso *per saltum* para o Supremo Tribunal Administrativo encontra-se previsto no respetivo art.º 151.º, cujos requisitos de admissibilidade diferem daqueles que correspondem às exigências contidas no CPPT. Por seu turno, cumpre referir que o disposto no art.º 151.º n.º 1 do CPTA consagra requisitos distintos do previsto no art.º 678.º do CPC.

conceitos indeterminados (“*relevância social*”; “*importância fundamental*”), que carecem de concretização judicial, ao nível interpretativo.

A querela tem relevância jurídica fundamental quando a questão a apreciar se assume de elevada complexidade ou, pelo menos, com uma complexidade jurídica superior ao comum, sendo de destacar os seguintes motivos:

- 1) a dificuldade acrescida na interpretação das normas jurídicas;
- 2) complexidade da questão por envolver a articulação de vários regimes e institutos jurídicos;
- 3) quando a matéria a apreciar suscite dúvidas sérias quanto ao nível da jurisprudência quer ao nível da doutrina.

De acordo com a jurisprudência, “*o preenchimento do conceito indeterminado de relevância jurídica fundamental verificar-se-á, designadamente, quando a questão a apreciar seja de elevada complexidade ou, pelo menos, de complexidade jurídica superior ao comum, seja por força da dificuldade das operações exegéticas a efetuar, de um enquadramento normativo especialmente intrincado ou da necessidade de concatenação de diversos regimes legais e institutos jurídicos, ou quando o tratamento da matéria tem suscitado dúvidas sérias quer ao nível da jurisprudência quer ao nível da doutrina. Já relevância social fundamental verificar-se-á quando a situação apresente contornos indiciadores de que a solução pode constituir uma orientação para a apreciação de outros casos, ou quando esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio*”⁹¹¹.

Em relação à relevância social fundamental, este pressuposto verifica-se quando a situação a apreciar pelo Supremo Tribunal de Administrativo apresente especificidades que nos leve a concluir que a respetiva solução possa constituir uma orientação para o conhecimento de outros casos⁹¹² ou quando “*esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio*”⁹¹³.

Quanto ao fundamento relativo à «*clara necessidade da admissão da revista para melhor aplicação do direito*», o aplicador do direito deve efetuar um juízo de prognose póstuma no sentido de

⁹¹¹ V. acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, proc. n.º 1853/13, de 2/4/2014.

⁹¹² Nas palavras do Supremo Tribunal Administrativo: “*a clara necessidade da admissão da revista para melhor aplicação do direito há-de resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros e conseqüente necessidade de garantir a uniformização do direito em matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente ou contraditória - nomeadamente por se verificar a divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias e se ter gerado incerteza e instabilidade na sua resolução a impor a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa e tributária como condição para dissipar dúvidas - ou por as instâncias terem tratado a matéria de forma ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, sendo objetivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema*”. Cfr. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proc. n.º 0913/20.3BEPRT, de 18-11-2020.

⁹¹³ Neste sentido, ac. do Supremo Tribunal Administrativo, proc. 0569/08.1BELRS 0603/18, de 21-11-2019, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/70a641ea2b28ef9d802584bf004<be476?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1.

determinar se a questão será discutida novamente num número indeterminado de casos e, além disso, deve refletir acerca da necessidade de se garantir a uniformização do direito em matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma menos consistente ou incoerente. A título ilustrativo, deve ser admitida revista quando se constate divisões jurisprudenciais ou doutrinárias que tiveram como consequência a incerteza e instabilidade na resolução da questão jurídica que se leva perante o órgão máximo da jurisdição administrativa e fiscal ou quando as instâncias operem a um tratamento jurídico da questão manifestamente errado e juridicamente insustentável, justificando-se objetivamente a intervenção do Supremo Tribunal Administrativo para delimitar o correto enquadramento jurídico da problemática subjacente.

12.3.3. Ónus de alegar e formular conclusões

O requerimento de interposição do recurso de revista, devendo ser apresentado dentro de 30 dias contados a partir da data da notificação da decisão recorrida junto da secretaria do tribunal recorrido⁹¹⁴, deve conter alegações e conclusões.

Nas alegações o recorrente invoca a existência de erro de julgamento no acórdão recorrido. Contudo, não pode limitar-se a esse fundamento. Assim ao recorrente cabe alegar e demonstrar, além do referido erro, a verificação em concreto dos requisitos de admissibilidade do recurso de revista previsto no art.º 285.º n.º1 do CPPT, isto é, que o recurso tem por objeto a apreciação de uma questão que, pela sua relevância social ou jurídica, revista de uma importância fundamental ou que se trata de uma situação em que existe uma clara necessidade de promover uma melhor aplicação do direito, aplicando-se subsidiariamente o art.º 672.º n.º 2 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT⁹¹⁵.

De forma sintética, o recorrente indicará nas conclusões das alegações (que fixam o objeto do recurso de revista) os fundamentos por que pede a alteração ou anulação da decisão. Uma vez que a revista só abrange a discussão da matéria de direito, as conclusões devem necessariamente indicar: as normas jurídicas violadas; o sentido com que, no entender do recorrente, as normas que constituem fundamento jurídico da decisão deviam ter sido interpretadas e aplicadas; invocando-se erro na determinação da norma aplicável, a norma jurídica que, no entendimento do recorrente, devia ter sido aplicada (art.º 639.º n.º 2 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT).

⁹¹⁴ Esse prazo é mais curto (15 dias) quando esteja em causa um processo urgente.

⁹¹⁵ Caso o recorrente não alegue no requerimento de interposição de recurso (ou junte a este) as razões pelas quais entende que está em causa uma questão fundamental, pela relevância social que reveste, ou que existem razões suficientes para crer que se pretende, claramente, alcançar uma melhor aplicação do direito tal requerimento deve ser rejeitado, sem possibilidade de existir um despacho de convite ao aperfeiçoamento (art.º 672.º n.º2 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPC). A rejeição nestes termos pode ser efetivada pelo juiz do tribunal *a quo*, uma vez que ainda não se trata verdadeiramente da apreciação do preenchimento daqueles pressupostos de admissibilidade (mas de um aspeto formal), pois o recorrente não se pronunciou sequer sobre as referidas razões, sendo manifestamente improcedente o recurso. Contudo, o recorrente poderá reclamar do despacho de rejeição (art.º 639.º n.º4 do CPC *ex vi* art.º 282.º n.º 6 do CPPT).

Na eventualidade de o recorrente não apresentar alegações ou conclusões o respetivo requerimento não deve ser deferido pelo juiz do Tribunal Central Administrativo, nos termos do art.º 639.º n.º 2 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT, facto que impede a subida do recurso. O mesmo sucede se o juiz entender que não existe possibilidade de recurso, porque este foi apresentado de forma intempestiva ou se verificar que o requerente não tem as condições necessárias para recorrer.

Questão diferente é a de saber se o requerimento de recurso deverá ser indeferido quando se constate que as alegações e/ou as conclusões se revelam deficientes, obscuras, complexas. Neste caso, ao abrigo do princípio da cooperação processual, o juiz ou o relator deverá convidar o requerente a aperfeiçoar o mesmo, nos termos dos art.ºs 6.º, 7.º, 590.º n.º 2 al. b) e 639.º n.º 3 do CPC aplicáveis no processo tributário por via do art.º 2.º do CPPT.

Nesta sede, importa referir que o juiz do tribunal *a quo* não poderá decidir acerca da verificação dos pressupostos para o conhecimento da revista previstos no art.º 285.º n.º 1 do CPPT. Assim sucede porque competirá apenas ao Supremo Tribunal Administrativo, por via de uma apreciação preliminar sumária efetuada por uma formação constituída por três juizes de entre os três mais antigos da secção do contencioso tributário, apreciar se existe um recurso excecional, se este envolve a apreciação de uma questão fundamental, pela relevância social e jurídica de que reveste, ou se a admissão da revista se justifica pela necessidade clara e manifesta de promover a uma melhor aplicação do direito. Da decisão proferida por este tribunal não há possibilidade de recurso, assumindo-se assim como definitiva, nos termos do art.º 672.º n.º 4 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT.

12.3.4. Julgamento do recurso

A tramitação processual que o recurso de revista deve seguir é a mesma que se encontra prevista para os recursos comuns em matéria tributária (sem prejuízo da existência de uma ou outra particularidade), pelo que neste aspeto se remete para o que já foi dito quanto a este assunto.

No entanto, deve realçar-se o seguinte: o tribunal de revista não pode modificar a decisão em matéria de facto proferida pelo tribunal de que se recorre (ao contrário do que ocorre no recurso comum) – art.º 682.º n.º 2 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT. Isto deve-se ao facto de estarmos perante um recurso restrito, que pressupõe a impossibilidade de o Supremo Tribunal Administrativo alterar os factos já assentes no acórdão elaborado pelo Tribunal *a quo*, uma vez que o fundamento da revista tem de radicar na violação de uma norma substantiva ou processual. Assim não é aplicável o art.º 662.º do CPC neste domínio. Todavia, é admitido, no recurso de revista, o conhecimento do erro na

apreciação da prova ou na fixação dos factos materiais da causa dentro do condicionalismo apertado previsto no art.º 285.º n.º 4 do CPPT.

O relator, no âmbito da revista, pode determinar que se realize uma audiência para discussão do objeto do recurso, seja por sua iniciativa ou a pedido das partes. Nos termos do art.º 681.º do CPC, aplicável ao processo tributário por via do art.º 2.º al. e) do CPPT, o juiz notificará as partes sobre o dia em que tal audiência se realizará. No âmbito da discussão oral, podem os mandatários do recorrente e do recorrido se pronunciarem sobre as matérias que o relator entender que não são claras.

No domínio do processo civil, pode acontecer que o tribunal de revista devolva o processo ao tribunal recorrido se constatar que a decisão de facto deve ser ampliada para que se estabeleça uma base fática sólida sobre a qual recairá a decisão de direito, verificar a existência de contradições na decisão da matéria de facto que inviabilizam a decisão jurídica do pleito ou reformar a decisão recorrida, quando esta se encontre ferida de nulidade (art.ºs 682.º n.º 3, 683.º n.º 1, 684.º n.º 2 do CPC)⁹¹⁶. Parece-nos que é de aceitar a mesma solução normativa no domínio do Direito processual tributário⁹¹⁷, dado que o art.º 2.º al. e) do CPPT em conjugação com o art.º 281.º do mesmo diploma normativo remetem para o regime consagrado no CPC. Por outro lado, nos recursos regulados pelo disposto no CPTA, o art.º 682.º n.º 3 do CPC é aplicável com as devidas adaptações uma vez que a «*lei de processo civil*» é supletivamente considerada nos termos do art.º 1.º do CPTA. Neste contexto o tribunal de revista, depois de definir o regime jurídico aplicável ao caso, ordena que o tribunal recorrido julgue novamente a causa, tendo em conta a solução de direito já definida, devendo ser apreciado, sempre que possível, pelos mesmos juizes que presidiram ao julgamento do recurso comum ou de apelação. Após o proferimento de nova decisão jurisdicional ou a sua reforma pelo tribunal recorrido, caberá igualmente recurso de revista novamente, na linha do que dispõe o art.º 683.º n.º 2 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT.

Uma vez que o recurso de revista consubstancia um instrumento processual de reapreciação de uma decisão proferida em matéria de direito, é aplicável o disposto no art.º 663.º n.º 6 do CPC⁹¹⁸ *ex vi* art.º 2.º do CPPT, que prescreve: «*Quando não tenha sido impugnada, nem haja lugar a qualquer alteração da matéria de facto, o acórdão limita-se a remeter para os termos da decisão da 1.ª instância que decidiu aquela matéria*».

⁹¹⁶ Cfr. Almeida, Mário Aroso, *Manual de Processo Administrativo*, Almedina, 4.ª Edição, 2020, p. 428.

⁹¹⁷ Ainda que isto signifique, de alguma forma, o desvirtuamento do recurso de revista que deveria assentar apenas no conhecimento da matéria de direito, sendo que o Supremo Tribunal Administrativo ficará assim com poderes para apreciar a matéria de facto e devolver o processo ao tribunal recorrido, como se agisse como um tribunal de 3ª instância.

⁹¹⁸ Aplicável por remissão do art.º 679.º do CPC.

Um outro aspeto que se deve destacar é a possibilidade de haver retificação de erros, suprimimento de nulidades, e reforma do acórdão proferido pelo STA⁹¹⁹, enquanto tribunal de revista, por aplicação do disposto no art.º 685.º do CPC, a título de Direito subsidiário. No que a este assunto concerne remetemos para o que já foi dito aquando do estudo do recurso comum, dado que o regime jurídico não apresenta alterações de relevo.

12.4. Recurso para uniformização de jurisprudência

12.4.1. Noção e requisitos de admissibilidade

O recurso de uniformização de jurisprudência assume-se como um meio processual relevante para alcançar a univocidade na aplicação do direito, efetuada pelos diversos tribunais. Dada a sua finalidade, compreende-se que só possa ser instaurado após o trânsito em julgado do acórdão impugnado, pois não se tem em vista a reapreciação da decisão recorrida, nos seus contornos fáticos e jurídicos, como sucede com o recurso comum. Por sua vez, não se deve confundir o recurso de revista com o recurso de uniformização de jurisprudência, pois entre eles existem diferenças substanciais designadamente: o primeiro é visto como um recurso ordinário (isto é, pressupõe que a decisão jurisdicional impugnada não tenha transitado em julgado) ao passo que o segundo é juridicamente classificado como um recurso extraordinário⁹²⁰.

Com o reconhecimento normativo do recurso para uniformização de jurisprudência, o legislador democrático atribuiu menor relevância à segurança jurídica que advinha da estabilidade do caso julgado, numa situação em que a sua confiabilidade jurídica se mostra abalada por uma orientação jurisprudencial oposta, em abono do valor jurídico da harmonização de julgados, uma vez que o tribunal competente para o recurso (o Supremo Tribunal Administrativo) intervém para sanar a existência de uma contradição acerca de uma mesma questão fundamental de direito verificada entre 2 acórdãos.

De acordo com o disposto no art.º 284.º do CPPT, para que o recurso objeto de análise neste apartado seja admitido é necessário o preenchimento cumulativo dos seguintes pressupostos: (i) tem de haver uma contradição entre um acórdão do Tribunal Central Administrativo e outro acórdão anteriormente proferido pelo mesmo ou outro Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo, ou uma antinomia entre dois acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo⁹²¹; (ii) tal

⁹¹⁹ Cabe à conferência, na secção do contencioso tributário, do STA decidir dos pedidos de retificação, reforma ou suprimimento de nulidades.

⁹²⁰ Veja-se o art.º 627.º n.º 2 do CPC.

⁹²¹ Nos termos do art.º 25.º n.º 2 do RJAT, a «*decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida que ponha termo ao processo arbitral é ainda suscetível de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com*

divergência tem de incidir sobre a mesma questão fundamental de direito; (iii) o acórdão recorrido e o acórdão fundamento devem ter transitado em Julgado (art.º 284.º n.º 1 e art.º 688.º n.º 2 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT)⁹²²; (iv) o Supremo Tribunal Administrativo não revele uma posição jurisprudencial consolidada ou solidificada⁹²³ semelhante à perfilhada no acórdão recorrido (art.º 284.º n.º 3 do CPPT⁹²⁴).

Note-se que este recurso não pode ser utilizado para esclarecer meras questões ou argumentos, assim como não versa sobre decisões implícitas, mas sobre julgamentos expressos – a oposição existente nos respetivos acórdãos tem de incidir sobre verdadeiras decisões.

Relativamente à existência de uma divergência sobre a mesma questão fundamental de direito importa efetuar algumas precisões. Como afirma o STA: *“Este requisito implica que o conflito jurisprudencial expresso na contradição das soluções firmadas nos arestos terá de (i) corresponder a interpretações divergentes de um mesmo regime normativo; (ii) ter na sua base situações materiais litigiosas que, de um ponto de vista jurídico-normativo, sejam análogas ou equiparáveis; (iii) a alegada divergência assumir um carácter essencial ou fundamental para a solução do caso, ou seja, haja integrado a verdadeira ratio essendi”*⁹²⁵.

A decisão que verifique a existência da contradição alegada anula o acórdão recorrido e substitui-o, decidindo a questão controvertida (art.º 284.º n.º 6 do CPPT)⁹²⁶. O recurso para uniformização de jurisprudência é julgado pelo pleno da secção e o acórdão é publicado na 1.ª série do Diário da República (art.º 284.º n.º 4 do CPPT)⁹²⁷ para que possa orientar a jurisprudência sobre a matéria controvertida, com o objetivo de evitar contradições e promover a harmonização de julgados.

No domínio do processo civil, o recurso para uniformização de jurisprudência está previsto nos art.ºs 688.º e ss. do CPC. Todavia, nessa sede, o recurso só servirá para eliminar as contradições evidenciadas na jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça (art.º 688.º n.º 1 do CPC), dado que só é admitido quando o *«Supremo Tribunal de Justiça proferir acórdão que esteja em contradição com*

acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo». Neste caso, o recurso é regido pelo disposto no CPTA quanto ao recurso para uniformização de jurisprudência (art.º 25.º n.º 3 do RJAT). Nas palavras do STA *“[...] entende-se que a questão fundamental de direito é a mesma quando as situações fácticas em ambas as decisões arbitrais sejam substancialmente idênticas, entendendo-se, como tal, para este efeito, as que sejam subsumidas às mesmas normas legais e o quadro legislativo seja também substancialmente idêntico, o que sucederá quando seja o mesmo o regime jurídico aplicável ou quando as alterações legislativas a relevar num dos acórdãos não interfira, nem direta nem indiretamente, na resolução da questão de direito controvertida”*, v. acórdão do STA, proc. n.º 075/20.6BALS, de 09-12-2020.

⁹²² V. Geraldês, António Santos Abrantes, *Recursos no Novo Código de Processo Civil*, Almedina, 4.ª Edição, 2017, pp. 468 e ss.

⁹²³ Entendemos que não é necessário que se verifique a existência de um acórdão uniformizador de jurisprudência para que este pressuposto esteja preenchido. Perante a constatação de que existe um número significativo de acórdãos do STA que, relativamente à mesma questão fundamental de direito, perfilham a mesma orientação seguida pelo acórdão recorrido seria inútil a interposição do recurso e colocar-se-ia em causa a estabilidade do caso julgado em razão de um recurso que estaria votado ao insucesso.

⁹²⁴ V. art.º 152.º n.º 3 do CPTA *ex vi* art.º 2.º do CPPT.

⁹²⁵ Atente-se no acórdão do STA, proc. n.º 01539/17.4BELRA 0818/18, de 12/12/2019, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/9921e11b30508a8e802584d3005a0be3?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1.

⁹²⁶ V. art.º 152.º n.º 6 do CPTA *ex vi* art.º 2.º do CPPT.

⁹²⁷ V. 152.º n.º 4 do CPTA *ex vi* art.º 2.º do CPPT.

outro anteriormente proferido pelo mesmo tribunal, no domínio da mesma legislação e sobre a mesma questão fundamental de direito ».

12.4.2. Legitimidade, prazo e julgamento do recurso

Nos termos do art.º 284.º n.º 1 do CPPT, cabe à parte vencida e ao Ministério Público interpor o correspondente recurso, uma vez que estes são os sujeitos processuais com legitimidade para tal. Saliente-se que o Ministério Público desempenha um papel essencial na promoção da uniformização da aplicação do direito no contencioso tributário e também no âmbito do processo civil, na medida em que aquela entidade tem o dever de interpor recurso para uniformização de jurisprudência, mesmo quando não seja parte na causa, caso em que esta via impugnatória extraordinária não tem qualquer influência na decisão desta, destinando-se unicamente à emissão de acórdão de uniformização sobre o conflito de jurisprudência (art.º 284.º n.º 7 do CPPT, 152.º n.º 7 do CPTA *ex vi* art.º 2.º do CPPT e art.º 691.º do CPC).

No que concerne ao prazo, o recurso de uniformização de jurisprudência pode ser interposto dentro dos 30 dias contados a partir do trânsito em julgado do acórdão impugnado. Após a decorrência desta janela temporal não será admitido o pedido de admissão do recurso.

A petição apresentada pelo interveniente processual com legitimidade nos termos legais, deve apresentar as suas alegações e conclusões, sendo de relevar ainda a necessidade de identificação, de forma precisa e circunstanciada, os aspetos de direito em que os acórdãos envolvidos se encontram em oposição e o específico vício imputado ao acórdão recorrido, segundo o art.º 284.º n.º 2 do CPPT. Nos termos dos art.ºs 637.º n.º 2 e 690.º n.º 2 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT, o recorrente ou o Ministério Público (conforme o caso) deve ainda juntar cópia do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo que se encontra em contradição com o acórdão recorrido, numa lógica de cooperação da parte com o tribunal. O não cumprimento deste ónus acarreta a rejeição do recurso pelo relator, quando o processo lhe é conclusivo para apreciação liminar⁹²⁸, aplicando-se subsidiariamente o art.º 692.º n.º 1 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT. A decisão do relator de rejeição do recurso pode ser objeto de reclamação para conferência nos termos do art.º 692.º n.º 3 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT e do art.º 282.º n.º 6 deste último diploma legal (devendo o tribunal *ad quem* conhecer da reclamação⁹²⁹ e, além disso, da referida contradição invocada pelo recorrente, ao abrigo do princípio da economia de atos processuais) – havendo assim intervenção do pleno da secção do

⁹²⁸ Note-se que nos casos referidos no art.º 641.º n.º 2 do CPC (*ex vi* art.º 281.º do CPPT) pode haver rejeição do recurso.

⁹²⁹ Antes do conhecimento da reclamação, o relator deve dar oportunidade ao recorrido para exercer o contraditório, quanto ao indeferimento do requerimento e acerca do próprio mérito deste uma vez que o STA, entendendo que o requerimento foi bem efetuado, deve conhecer o objeto do recurso.

contencioso tributário do Supremo Tribunal Administrativo. Da decisão da conferência não caberá recurso.

A tramitação processual que deve ser observada não é muito diferente daquela que foi referida quando estudamos o recurso comum (ou de apelação). No entanto, no recurso de uniformização de jurisprudência existem algumas particularidades, pois o relator não poderá efetuar um conhecimento preliminar do mérito do recurso, pois o legislador tributário refere expressamente que o recurso é julgado pelo pleno da secção e o acórdão deve ser publicado na 1ª série do Diário da República (art.º 284.º do CPPT).

A decisão jurisdicional de provimento proferida pelo órgão máximo da jurisdição administrativa e fiscal não afetará a situação jurídica que foi definida pelo acórdão anterior ao do tribunal recorrido. Com efeito, perante o provimento do recurso o acórdão recorrido deve ser anulado e substituído pela nova definição jurídica fixada pelo órgão jurisdicional competente para a uniformização da jurisprudência.

12.5. Recurso de revisão de sentença

12.5.1. Noção e requisitos de admissibilidade

No presente estágio da nossa investigação cabe analisar o recurso de revisão, pois relativamente a este se sente a necessidade de aplicar subsidiariamente o CPC. O legislador tributário reconhece este meio impugnatório de decisões judiciais no art.º 293.º do CPPT. Não obstante a designação legal (recurso), Mário Aroso de Almeida refere que, do ponto de vista doutrinal, “*a revisão de sentença não é um verdadeiro recurso jurisdicional*”. Salaria o autor que a revisão de sentença “*é pedida ao tribunal que a proferiu: não se trata, portanto, de um pedido de reapreciação dirigido a um tribunal diferente daquele que proferiu a decisão impugnada*” (art.º 293.º n.º 3 do CPPT e art.º 697.º n.º 1 do CPC *ex vi* art.º 154.º n.º 1 do CPTA, aplicável aos recursos em matéria tributária regulados pelas normas gerais do processo administrativo por via da remissão operada pelo art.ºs 2.º e 279.º n.º 2 do CPPT) e, por outro lado, no âmbito deste meio processual permite-se que “*seja cumulado eventual pedido de reparação de danos causados pela sentença cuja revisão é pedida*”⁹³⁰ (art.º 154.º n.º 2 do CPTA).

De acordo com uma classificação legal, o recurso de revisão de sentença constitui um recurso extraordinário (art.º 627.º n.º 2 do CPC, 154.º do CPTA, 293.º do CPPT) – portanto, só pode ser

⁹³⁰ V. Almeida, Mário Aroso, *Manual de Processo Administrativo*, Almedina, 4.ª Edição, 2020, p. 431.

interposto num momento posterior ao trânsito em julgado da decisão jurisdicional proferida – que visa afastar da ordem jurídica decisões judiciais que alcançaram um elevado grau de estabilidade, mas que são inoportáveis por se verificar um determinado circunstancialismo abstratamente previsto na lei. Nas palavras do TCAS, “*a revisão visa a impugnação de decisões já transitadas e destina-se a suprir situações extremas em que o processo ou a decisão se encontram fortemente feridos de vícios capazes de justificar que a ordem jurídica prescindida da segurança jurídica atribuída ao caso julgado face à justiça devida à situação em concreto*”. Assim se compreende que o recurso de revisão possa “*recair sobre qualquer decisão de qualquer tribunal independentemente da sua natureza ou objeto e da categoria do tribunal que a emana, sendo também mais lato o leque de fundamentos que abarca (vide artigo 696.º do CPC) e bem assim o prazo em que os mesmos podem ser interpostos (artigo 697.º n.º 2 do CPC)*”⁹³¹. Os fundamentos legalmente previstos para a revisão de sentença espelham a potencial injustiça associada à manutenção do ato jurisdicional, alvo de impugnação, por envolver grave violação de princípios estruturantes do Direito, designadamente da verdade material, do contraditório, da boa fé, da responsabilidade civil do Estado por danos emergentes de atos jurisdicionais e pela suscetibilidade de se verificar uma grave iniquidade com prejuízo irrazoável para um determinado ente que se encontra na obrigação de suportar os efeitos jurídicos estatuídos na decisão jurisdicional recorrida.

Saliente-se que a interposição do recurso de revisão não suspende a execução da decisão recorrida, aplicando-se subsidiariamente o disposto no art.º 699.º n.º 3 do CPC *ex vi* art.º 154.º n.º 1 do CPTA no caso de a decisão recorrida se tiver formado no seguimento de um meio processual regulado no CPTA (art.ºs 2.º e 279.º n.º 2 do CPPT). No âmbito do CPPT, a solução é a que decorre do art.º 286.º n.º 2 do CPPT: os «*recursos têm efeito meramente devolutivo, salvo se for prestada garantia nos termos do presente Código ou o efeito devolutivo afetar o efeito útil dos recursos*»⁹³².

No que concerne aos fundamentos do recurso, o art.º 293.º n.º 1 do CPPT e o art.º 154.º n.º 1 do CPTA estabelecem que são aqueles que estão previstos no CPC, com as devidas adaptações. Neste segmento, atentemos no disposto nas várias alíneas do art.º 696.º do citado ato normativo.

Em primeiro lugar, o recurso de revisão pode ser interposto quando exista uma decisão judicial transitada em julgado que reconheça que a decisão a rever resultou da prática de um crime por parte do correspondente órgão jurisdicional, no exercício das suas funções judicativo-decisórias. Quando

⁹³¹ Acórdão do TCAS, proc. n.º 2296/19.5BELRS-S1, de 23/04/2020. Geraldês, António Santos Abrantes, *Recursos no Novo Código de Processo Civil*, Almedina, 4.ª Edição, 2017, pp. 492-493.

⁹³² Veja-se o Acórdão do STA, proc. n.º 0481/18 de 06-06-2018, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbfbf22e1bb1e680256f8e003ea931/a025d56ac22fd240802582aa0055de82?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1 (consultado em 19/04/2020).

assim sucede, seria injusto e desrazoável a imposição de respeitar e cumprir os termos estabelecidos na sentença recorrida ao vencido.

A lei permite à parte legitimada ou ao Ministério Público interpor o recurso de revisão quando se verifique a falsidade de documentos ou atos judiciais, de depoimentos ou das declarações de peritos ou árbitros, desde que estes possam ter determinado a decisão a rever e não tenha sido matéria objeto de discussão no processo em que foi proferida. O objetivo do legislador é impedir práticas contrárias à boa fé processual, ao dever de colaboração dos sujeitos processuais com o tribunal – contribuindo assim para a descoberta da verdade material – e, ainda, obstar a que uma parte seja prejudicada com uma sentença profundamente injusta, ao ponto de e justificar o sacrifício da estabilidade associada ao caso julgado.

Por seu turno, é admissível a interposição de recurso de revisão quando se apresente documento de que a parte não tivesse tido conhecimento, ou de que não tivesse podido fazer uso, no processo em que foi proferida a decisão a rever, desde que, tal documento, só por si, determine a alteração da decisão a rever em sentido favorável à parte vencida na decisão jurisdicional a rever (art.º 696.º al. c) do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT). Quanto a este fundamento a jurisprudência afirma que no *“caso de o recurso de revisão ser apresentado ao abrigo da al. c) deste art.º 696.º, ao documento em causa são-lhe exigidas duas características: a novidade e a suficiência. A novidade implica que o documento em causa não tenha sido apresentado no processo onde se proferiu a decisão revidenda ou porque ainda não existia ou porque, existindo, a parte não pôde socorrer-se dele. A suficiência implica que o documento em causa acarrete, por si só, uma modificação da mencionada decisão em sentido mais favorável à parte vencida”*⁹³³. A lei promove deste modo a correspondência entre a realidade material e a realidade adveniente da decisão jurisdicional recorrida, alcançada por via do recurso de revisão. Por conseguinte, falta a característica da novidade se os documentos que se apresentam para fundamentar a revisão são anteriores à decisão a rever e o recorrente conhecia a sua existência e o seu teor⁹³⁴.

Além dos fundamentos apreciados, a parte que decaiu na decisão judicial já transitada em julgado pode interpor recurso de revisão quando se verifique a nulidade ou a anulabilidade de confissão, desistência em que se fundou o ato jurisdicional a rever.

Por outro lado, tendo corrido o processo à revelia, por falta absoluta de intervenção do réu, é admitida a interposição de recurso desde que se mostre que: faltou a citação ou que é nula a citação feita; ou o réu não teve conhecimento da citação por facto que não lhe é imputável; ou o réu não pode

⁹³³ V. acórdão do TCAS, proc. n.º484/16.5BESNT-A, de 21/05/2020.

⁹³⁴ Ac. TCAS, proc. n.º2508/10.0BELRS-A, de 11-04-2019.

apresentar a contestação por motivo de força maior. Trata-se assim de impedir a consumação de uma injustiça notória pois a parte não sabe que há uma ação judicial proposta contra si ou nem sequer teve a possibilidade de se defender (por motivo que não lhe é imputável) e vê-se confrontado com uma decisão-surpresa que lhe é desfavorável.

No caso de a decisão a rever ser inconciliável com decisão definitiva de uma instância internacional vinculativa para o Estado Português é possível interpor recurso de revisão. Pense-se, por exemplo, numa situação em que o Tribunal Europeu dos Direitos do Homem entende que Estado Português violou um direito subjetivo de um contribuinte consagrado na Convenção Europeia dos Direitos do Homem. Uma decisão jurisdicional proferida pela instância judiciária europeia, no sentido da confirmação da lesão do referido direito, habilita a parte vencida na decisão judicial transitada em julgado a recorrer ao recurso previsto no art.º 293.º do CPPT⁹³⁵.

Face ao prescrito no CPC, o recurso de revisão pode também ser interposto quando o litígio decidido se funde num ato simulado pelas partes sem que o juiz tenha obstado ao resultado pretendido pelas partes, por este não se ter apercebido da fraude.

Por último, constitui fundamento para a interposição de recurso de revisão o facto de a decisão judicial transitada em julgado for suscetível de originar responsabilidade civil do Estado por danos emergentes do exercício da função jurisdicional. Contudo, o recurso interposto com este fundamento, para ter viabilidade, carece do preenchimento de 2 condições: o recorrente não tenha contribuído por ação ou omissão para o vício que imputa à decisão recorrida; e tiver esgotado todos os meios de impugnação de decisão quanto à matéria suscetível de originar responsabilidade civil do Estado (art.º 697.º n.º 1 do CPC *ex vi* art.º 293.º n.º 1 do CPPT).

12.5.2. Legitimidade e prazo

Nos termos do art.º 293.º n.º 1 do CPPT tem legitimidade para interpor o recurso de revisão de sentença a parte que ficou vencida ou o Ministério Público.

Sendo o recurso de revisão um recurso destinado a prevenir a existência de decisões judiciais profundamente injustas, viciadas ou sustentadas em factos inverídicos, compreende-se que a parte que tenha ficado prejudicada tenha legitimidade processual para recorrer. Não será de todo adequado impor a uma das partes a observância de uma decisão judicial proferida naqueles termos, ainda que

⁹³⁵ O STA pronunciou-se, no acórdão proferido no âmbito do proc. n.º 0360/13 de 02/07/2014, no sentido de que: um *“acórdão proferido pelo TJUE no âmbito de processo por incumprimento movido contra Portugal assume carácter vinculativo para o Estado Português e pode ser invocado como fundamento de recurso revisão ao abrigo da nova al. f) do artº 771º do Código de Processo Civil na redação do decreto-lei 303/2007, verificados que sejam os demais pressupostos, nomeadamente a inconciliabilidade com decisão interna transitada em julgado”*. V. acórdão do TCAN, proc. n.º 00036/11.6BEPNF-A, de 03-12-2020.

tenha ocorrido o trânsito em julgado, assim o legislador ordinário revelou-se sensível a essa questão, ao ponto de sacrificar a segurança jurídica adveniente da estabilidade do caso julgado.

Relativamente ao Ministério Público, estamos perante um ente de relevância constitucional a quem cabe defender a legalidade democrática, promover o respeito pelos direitos fundamentais e realizar o interesse público, devendo ainda defender os ausentes, incertos e incapazes. Assim se entende que o Ministério Público tenha legitimidade para intentar o respetivo recurso, sendo de salientar a existência de um dever de imparcialidade que sobre este impende (art.º 266.º n.º 2 da CRP) – por isso, deve recorrer independentemente de se visar a tutela dos interesses do contribuinte ou do interesse público que incumbe ao Estado acautelar e realizar.

Por sua vez, consideramos aplicável a título subsidiário o disposto art.º 155.º n.º 2 do CPTA que atribui legitimidade para requerer a revisão de sentença transitada em julgado *«a quem, devendo ser obrigatoriamente citado no processo, não o tenha sido e quem, não tendo tido a oportunidade de participar no processo, tenha sofrido ou esteja em vias de sofrer a execução da decisão a rever»*.

De acordo com o art.º 293.º n.º 1 do CPPT o recurso de revisão tem de ser interposto num prazo (de caducidade) de 4 anos a contar do trânsito em julgado da decisão revidenda⁹³⁶, devendo o respetivo processo correr por apenso ao processo em que a decisão a rever foi proferida. No entanto, o legislador tributário consagrou um prazo de 30 dias para a apresentação do requerimento (juntamente com a documentação necessária) no tribunal a contar da verificação dos factos que constituem fundamentos do recurso de revisão⁹³⁷. De modo a que se extraia um efeito útil do art.º 293.º do CPPT, é necessário interpretar esta norma jurídica em conjugação com o disposto no art.º 697.º n.º 2 do CPC⁹³⁸. Neste sentido, o momento a partir do qual começa a correr o prazo de 30 dias deve ser determinado em função do concreto fundamento da revisão da sentença, como sucede no âmbito do CPC. Se o recurso de revisão de sentença se fundar na existência de outra sentença transitada em julgado que tenha dado como provado que a decisão resulta de crime praticado pelo juiz no exercício das suas funções (art.º 696.º al. a) do CPC), o prazo de 30 dias começa a correr no momento em que transita em julgado a sentença em que assenta a revisão⁹³⁹; tratando-se de uma situação descrita no

⁹³⁶ No âmbito dos recursos regulados pelo CPTA, o prazo para obter a revisão de sentença é de 5 anos aplicando-se o disposto no art.º 697.º n.º 2 do CPC sendo que a interposição de recurso tem de se verificar dentro dos 60 dias seguintes contados nos termos do mesmo preceito legal. Esta solução normativa resulta do facto de o art.º 154.º n.º 1 do CPTA efetuar uma remissão para o disposto no CPC, inexistindo uma previsão legal especial naquele diploma normativo. V. Geraldês, António Santos Abrantes, *Recursos no Novo Código de Processo Civil*, Almedina, 4.ª Edição, 2017, pp. 498-500.

⁹³⁷ Quanto a este ponto impõe-se fazer uma interpretação corretiva da lei. À luz da redação anterior do art.º 293.º do CPPT, efetuada pela Lei n.º 3-B/2000 de 04 de Abril, o recurso de revisão só podia ser admitido se tivesse na sua origem um dos fundamentos que se encontravam descritos no n.º 2 daquele preceito. Com a entrada em vigor da Lei n.º 118/2019, de 17 de Setembro, o regime foi alterado. Atualmente, o mesmo recurso poderá ser interposto com os fundamentos previstos no CPC que se aplica, como direito subsidiário. Com efeito, quando o legislador refere no n.º 3 do art.º 293.º que o requerimento deve ser apresentado no tribunal competente no prazo de 30 dias a contar dos *"factos referidos no número anterior"*, deve ler-se que se refere à verificação dos factos previstos no n.º 1 da mesma norma, que, por sua vez, são aqueles que estão descritos no art.º 696.º do CPC.

⁹³⁸ V. acórdão do TCAS, proc. n.º 484/16.5BESNT-A, de 21/05/2020.

⁹³⁹ Atente-se no art.º 697 n.º 5 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT: *«Se, porém, devido a demora anormal na tramitação da causa em que se funda a revisão existir risco de caducidade, pode o interessado interpor recurso mesmo antes de naquela ser proferida decisão, requerendo logo a suspensão da*

art.º 696.º al. f) e h) do CPC⁹⁴⁰, aquele prazo corre os seus termos a partir da data em que a decisão em que se funda a revisão se tornou definitiva ou transitou em julgado; nos restantes casos, o prazo de 30 dias começa a contar a partir do momento em que o recorrente obteve o documento ou teve conhecimento do facto que serve de base à revisão. O CPC prevê um prazo especial para a interposição de recurso aplicável a situações em que a decisão transitada em julgado e objeto de revisão resulta de um litígio assente sobre ato simulado das partes e o tribunal não tenha feito uso do poder que lhe confere o art.º 612.º, por se não ter apercebido da fraude, que é de 2 anos contados desde o conhecimento da sentença pelo recorrente. Todavia, o recurso deve ser interposto dentro do prazo peremptório 4 anos, de acordo com o art.º 293.º n.º 1 do CPPT.

Os prazos referidos no art.º 293.º n.º 1 e n.º 3 do CPPT configuram prazos de caducidade, dado que o decurso do tempo legalmente previsto extingue o direito de praticar o correspondente ato ou exercer uma concreta posição jurídica subjetiva. A jurisprudência tem entendido que o recurso de revisão constitui um processo novo e autónomo em sede do qual se efetua um novo julgamento da causa, tendo em vista a resolução do litígio subjacente à decisão objeto de revisão, desde que se verifique algum dos fundamentos no art.º 696.º do CPC. Esta proposição jurídica é relevante para apurar as regras de contagem dos prazos estabelecidos no art.º 293.º do CPPT, uma vez que, ao *“qualificar-se o recurso de revisão de sentença como se de uma ação nova se tratasse, pode-se surpreender que não tem aplicação no caso concreto o disposto no n.º 2 daquele artigo 20º [do CPPT], uma vez que a dedução do requerimento do recurso não se trata da prática de um ato em processo judicial pendente, antes se deve qualificar tal ato como a prática de um ato que dá início a um novo processo judicial”*. Consequentemente, acompanhando a jurisprudência, *“os prazos legalmente previstos para a dedução de tal requerimento de recurso, devem qualificar-se como prazos de caducidade, nos termos do disposto no artigo 298º, n.º 2 do Código Civil, a exemplo do n.º 1 daquele artigo 20º, cuja contagem se faz nos termos do disposto no artigo 279º do Código Civil, estando sujeitos às respetivas regras de contagem especificamente previstas nos artigos 328º (Suspensão e interrupção) e 331º (Causas impeditivas da caducidade), ambos do Código Civil”*⁹⁴¹. Assim, o art.º 138.º do CPC não regula a contagem dos prazos para revisão da sentença, o que significa que estes são contados de forma contínua *“havendo apenas que se ter em conta a especialidade prevista no artigo 279º, al. e) do Código Civil que impõe que se o ato tiver que ser praticado em juízo, como o dos*

instância no recurso, até que essa decisão transite em julgado». Esta norma jurídica visa colmatar os problemas relacionados com a morosidade da justiça, impondo um ónus ao recorrente de interpor recurso de revisão dentro do prazo legal, ainda que suscitando a suspensão da instância até que transite em julgado a decisão que se pretende apresentar como fundamento da revisão.

⁹⁴⁰ A alínea f) do art.º 696.º do CPC refere-se a uma situação de inconciliação da decisão a rever com decisão definitiva de uma instância internacional de recurso vinculativa para o Estado Português. A alínea h) do art.º 696.º do CPC aplica-se quando a decisão a rever seja suscetível de originar a responsabilidade civil do Estado por danos emergentes do exercício da função jurisdicional, verificando-se o disposto no art.º 697 do CPC.

⁹⁴¹ V. acórdão do STA, proc. n.º 01753/13, de 26/11/2004. Cfr. acórdão do STA, proc. n.º 01093/14, de 26/11/2014.

autos, e termine em domingo, feriado ou férias judiciais, transfere-se para o primeiro dia útil seguinte

⁹⁴².

A título ilustrativo, ainda que a entidade legitimada goze de um prazo de 4 anos para exercer o direito de recorrer, tal direito não poderá efetivar-se se esta tiver tomado conhecimento da falsidade do documento e adotar uma conduta passiva durante os 30 dias posteriores ao do respetivo conhecimento ou, havendo uma decisão judicial transitada em julgado que confirma a prática de um crime no exercício da função jurisdicional pelo juiz que proferiu o ato jurisdicional final que se pretende rever, se o recorrente permanece inerte, deixando passar o prazo de 30 dias contados desde a data em que transitou em julgado a decisão que justifica a interposição do recurso extraordinário⁹⁴³. Sendo o recorrente o Ministério Público o prazo para apresentar o requerimento no tribunal é de 3 meses a contar da verificação dos correspondentes factos já indicados (art.º 293.º n.º 4 do CPPT).

12.5.3. Instrução e julgamento

O requerimento de recurso deve ser apresentado junto do tribunal que proferiu a decisão judicial a rever, devendo conter os factos constitutivos do fundamento do recurso e, no caso previsto na alínea g) do art.º 696.º do CPC, o prejuízo resultante da simulação processual. Quando o fundamento do recurso radicar no disposto nas alíneas a), c), f) e g) do art.º 696.º do CPC, o recorrente deve ainda apresentar certidão, consoante os casos, da decisão ou do documento em que se funda o pedido.

A jurisprudência entende que o *“recurso de revisão pode ser liminarmente indeferido, como resulta do disposto no n.º 1 do art.º 699.º do CPC. Esse indeferimento liminar pode, desde logo, resultar da falta legitimidade ativa, da circunstância de a decisão não ter transitado em julgado e de terem sido excedidos os prazos previstos no art.º 293.º, n.ºs 1 e 3, do CPPT”*⁹⁴⁴. A inobservância das exigências formais legalmente prescritas relativas à apresentação do requerimento de recurso (particularmente, as que constam do art.º 698.º do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT) tem consequências jurídicas, na medida em que o tribunal competente pode indeferir o recurso de revisão nos termos do art.º 699.º n.º1 do CPC *ex vi* art.º 2.º CPPT (v.g. a falta de junção da certidão da decisão ou do documento que suporta o pedido de revisão da sentença ou a falta de invocação do fundamento do recurso de revisão de sentença). De acordo com este preceito, o juiz que aprecia o requerimento

⁹⁴² Cfr. acórdão do STA, proc. n.º 01753/13, de 26/11/2004.

⁹⁴³ Salienciamos a seguinte ideia: temos dois prazos distintos, embora relacionados, que se reportam a situações diferentes. O prazo de 4 anos reporta-se ao direito de interpor recurso e o prazo de 30 dias constitui a baliza temporal dentro da qual o requerimento do recorrente deve ser apresentado no tribunal, sendo que este último prazo se conta nos termos do art.º 697.º n.ºs 2 e 3 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT. Diferentemente o prazo de 4 anos deve correr a partir do dia em que a decisão jurisdicional a rever transitou em julgado.

⁹⁴⁴ V. acórdão do TCAS, proc. n.º484/16.5BESNT-A, de 21/05/2020. Da decisão de rejeição do recurso cabe recurso ordinário, uma vez que ao recurso de revisão se aplicam os termos do processo em que foi proferida a decisão revidenda (art.º 293.º n.º 5 do CPPT). Deste modo, o indeferimento liminar do recurso de revisão pode ser sempre reapreciado por um tribunal superior, nos termos do art.º 629.º n.º 3 al. c) do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT v. acórdão do STA, proc. n.º 0135/10, de 14/04/2010, acórdão do TCAS, proc. n.º499/17.6BESNT-S1, de 23/04/2020.

apresentado tem a possibilidade de reconhecer de imediato que não há fundamento para a revisão da decisão jurisdicional.

A tramitação do processo de revisão, no domínio tributário, segue os termos do processo em que foi proferida a decisão a rever. Por exemplo, se a decisão judicial a rever foi proferida na sequência de um processo de impugnação judicial (regulado nos art.ºs 99.º e ss do CPPT), a tramitação processual adequada do recurso de revisão deve ser a que corresponde ao processo de impugnação judicial.

13. Custas processuais

13.1. Conceito

A matéria das custas processuais no contexto do processo tributário suscita questões de aplicação subsidiária de alguns preceitos jurídicos previstos no CPC, razão pela qual se justifica a sua abordagem no contexto da presente investigação. Não obstante, a concreta conformação normativa das custas judiciais no âmbito da jurisdição tributária resulta essencialmente da análise de um conjunto de diplomas jurídicos tais como o CPPT, o CPTA, o Regulamento das Custas Processuais⁹⁴⁵ e a Portaria n.º 419-A/2009, de 17 de Abril, cuja leitura integrada é essencial para a correta aplicação do regime normativo. A título preliminar, importa mencionar que, por motivos relacionados com o objeto do nosso trabalho apenas abordaremos os temas relativos às custas processuais que reclamam a aplicação subsidiária do disposto no CPC.

Note-se que não trataremos a questão das custas nos procedimentos tributários bem como durante a fase administrativa da execução fiscal, sendo que, no segundo caso, é um órgão administrativo-tributário competente para proceder à cobrança coerciva do tributo devido nos termos da lei⁹⁴⁶. Neste âmbito, o respetivo regime jurídico das despesas procedimentais encontra-se previsto no Decreto Lei n.º 324/2003⁹⁴⁷, cujo art.º 73.º-F n.º 3 estabelece que «*as receitas provenientes de taxas de justiça, emolumentos, reembolsos de despesa e atos avulsos respeitantes à fase administrativa do processo de execução fiscal revertem para os serviços competentes para a prática dos mesmos*» e o n.º 4 refere que a «*conta relativa às importâncias referidas no número anterior, a sua reforma e o respetivo pagamento são efetuados no serviço onde ocorrer o facto que determinou a sua elaboração*».

⁹⁴⁵ DL n.º 34/2008 publicado no Diário da República n.º 40/2008, Série I de 2008-02-26. Saliente-se as palavras do respetivo preâmbulo: “/No âmbito dos objetivos de uniformização e simplificação do sistema de custas processuais, a presente reforma procurou concentrar todas as regras quantitativas e de procedimento sobre custas devidas em qualquer processo, independentemente da natureza judicial, administrativa ou fiscal num só diploma - o novo Regulamento das Custas Processuais - mantendo algumas regras fundamentais, de carácter substantivo, nas leis de processo”.

⁹⁴⁶ Art.º 149.º do CPPT e art.º 4.º n.º 6 do Decreto Lei n.º 324/2003

⁹⁴⁷ Publicado no Diário da República n.º 298/2003, Série I-A de 2003-12-27.

As custas processuais “são, em síntese, o conjunto da despesa exigível por lei, resultante da mobilização do sistema judiciário, para resolução de determinado conflito, e inerente à condução do respetivo processo”⁹⁴⁸. Salvador da Costa define custas judiciais como sendo “despesas ou encargos judiciais, além do mais com os processos de natureza cível, criminal, administrativa e tributária, isto é, o dispêndio necessário à obtenção em juízo da declaração de um direito ou da verificação de determinada situação fáctico-jurídica”⁹⁴⁹.

De acordo com o art.º 1.º n.º 1 do RCP, todos «os processos estão sujeitos a custas, nos termos do presente regulamento» (princípio da justiça retribuída⁹⁵⁰), incluindo os que «correm nos tribunais judiciais, tribunais administrativos e fiscais e no balcão nacional de injunções» (art.º 2.º do RCP). Para efeitos de custas, «considera-se como processo autónomo cada ação, execução, incidente, procedimento cautelar ou recurso, corram ou não por apenso, desde que o mesmo possa dar origem a uma tributação própria» (art.º 1.º n.º 2 do RCP).

Nos termos do art.º 529.º n.º 1 do CPC (aplicável no âmbito do processo tributário por remissão do art.º 2.º do CPPT) e art.º 3.º n.º 1 do RCP, as custas processuais abrangem a taxa de justiça, os encargos e as custas de parte⁹⁵¹. As seguintes considerações destinam-se a concretizar o sentido destes elementos abrangidos pelo conceito de custas processuais.

A taxa de justiça corresponde ao montante devido pelo impulso processual de cada interveniente e é fixado em função do valor e complexidade da causa⁹⁵², nos termos do Regulamento das Custas Processuais (art.º 529.º n.º 2 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT⁹⁵³). A complexidade da causa pode resultar: da existência de articulados ou alegações prolixas (i); da análise de questões de elevada especialização jurídica, especificidade técnica ou importem a análise combinada de questões jurídicas de âmbito muito diverso (ii); da necessidade de audição de um elevado número de testemunhas, análise de meios de prova complexos, ou realização de várias diligências de produção de prova morosas (iii). Estes fatores indiciadores da complexidade da causa estão previstos no art.º 530.º n.º 7

⁹⁴⁸ V. *Custas Processuais – Guia Prático*, Centro de Estudos Judiciários, 3.ª Edição, 2015, p. 31, disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/outros/Guia_Custas_Processuais_3edicao.pdf (consultado em 01/02/ 2021).

⁹⁴⁹ Costa, Salvador, *As custas no contencioso tributário*, Temas de Direito Tributário, Centro de Estudos Judiciários, 2017, p.37, disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/e_book_Tributario2017_1.pdf (consultado em 01/02/2021).

⁹⁵⁰ « Vigora nos procedimentos administrativos, como se sabe, o princípio inverso, que é o princípio da gratuidade, como decorre dos artigos 11.º e 113.º do Código do Procedimento Administrativo. O recurso aos serviços da Administração é, em princípio, gratuito, só obrigando ao pagamento de taxas e encargos quando lei especial o imponha. Este princípio é transponível para o procedimento tributário e para os procedimentos administrativos em matéria tributária, a coberto do artigo 2.º, alínea d), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, mas há normas especiais que o reafirmam ». Atente-se no disposto no art.ºs 91.º n.º 8 da LGT e 69.º al. d) do CPPT. V. Bastos, Nuno, *Custas nos Processos Tributários*, in “Revista do Centro de Estudos Judiciários”, 1.ª Edição, 2014, p. 270.

⁹⁵¹ Neste sentido, v. Bastos, Nuno, *Custas nos Processos Tributários*, in “Revista do Centro de Estudos Judiciários”, 1.ª Edição, 2014, p. 266.

⁹⁵² V. art.º 11.º do RCP. Cfr. Bastos, Nuno, *Custas nos Processos Tributários*, in “Revista do Centro de Estudos Judiciários”, 1.ª Edição, 2014, p. 276.

⁹⁵³ A falta de comprovação do prévio pagamento da taxa de justiça ou da concessão de apoio judiciário constitui um fundamento de rejeição da petição inicial pela secretaria do tribunal (art.º 558.º n.º 1 al. f) do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT). Neste sentido, o art.º 552.º n.º 7 do CPC (*ex vi* art.º 2.º do CPPT) prescreve que o «autor deve, com a apresentação da petição inicial, comprovar o prévio pagamento da taxa de justiça devida ou a concessão do benefício de apoio judiciário, na modalidade da dispensa do mesmo». V. acórdão do STA, proc. n.º 0896/10.8BEPRT 0357/17, de 13/03/2019.

do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT⁹⁵⁴. A taxa de justiça⁹⁵⁵ é paga pela parte que demande na qualidade de ente demandante ou ente demandado, observando-se o previsto no RCP – art.º 530.º n.º 1 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT. Em caso de coligação, cada um dos sujeitos processuais coligados é responsável pelo pagamento da respetiva taxa de justiça, sendo a responsabilidade por custas, a final, determinada individualmente, nos termos gerais – art.ºs 530.º, n.º 4, do CPC (*ex vi* art.º 2.º do CPPT) e 13.º, n.º 7, al. a), do RCP.

No que diz respeito aos encargos do processo, estes referem-se a todas as despesas resultantes da condução do processo, requeridas pelas partes ou ordenadas pelo juiz da causa – art.º 529.º do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT. Os vários tipos de encargos estão elencados no art.º 16.º n.º 1 do RCP (p. ex. as despesas que resultem de diligências efetuadas pelas forças de segurança, oficiosamente ou a requerimento das partes, nos termos a definir por portaria conjunta dos membros do Governo responsáveis pelas áreas da administração interna e da justiça; os pagamentos devidos ou pagos a quaisquer entidades pela produção ou entrega de documentos, prestação de serviços ou atos análogos, requisitados pelo juiz a requerimento ou oficiosamente, salvo quando se trate de certidões extraídas oficiosamente pelo tribunal; as compensações devidas a testemunhas, etc)⁹⁵⁶. No que concerne à responsabilidade pelo pagamento dos encargos, cabe à parte que requereu a diligência ou à parte a quem aproveita, no caso de ter sido realizada oficiosamente no prazo indicado no art.º 20.º n.º 1 do RCP⁹⁵⁷ – art.º 532.º n.º 2 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT. Acrescente-se ainda que se deve atender ao disposto no n.º 3 do art.º 532.º do CPC: quando «*todas as partes tenham o mesmo interesse na diligência ou realização da despesa, tirem igual proveito da diligência ou despesa ou não se consiga determinar quem é a parte interessada, são os encargos repartidos de modo igual entre as partes*»⁹⁵⁸. Os encargos com a realização de diligências manifestamente desnecessárias e de caráter dilatório são exclusivamente suportados pela parte requerente, independentemente do vencimento ou da condenação em custas, sendo necessário uma prévia determinação judicial nesse sentido (art.º 532.º n.ºs 4 e 5 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT)

Por seu turno, as custas de parte «*compreendem o que cada parte haja despendido com o processo e tenha direito a ser compensada em virtude da condenação da parte contrária, nos termos*

⁹⁵⁴ Sobre a fixação da taxa de justiça, v. art.º 5.º a 10.º do RCP.

⁹⁵⁵ A taxa de justiça, em termos breves, “*remunera o acesso ao serviço de justiça*”, pelo que o seu pagamento não é imputado a quem decaiu na demanda. V. Bastos, Nuno, *Custas nos Processos Tributários*, in “Revista do Centro de Estudos Judiciários”, 1.ª Edição, 2014, pp. 266 e ss.

⁹⁵⁶ Em termos sucintos, os encargos remuneram “*os serviços prestados por entidades públicas e privadas na prática dos atos processuais necessários à realização desse serviço*”. V. Bastos, Nuno, *Custas nos Processos Tributários*, in “Revista do Centro de Estudos Judiciários”, 1.ª Edição, 2014, p. 266.

⁹⁵⁷ A falta de pagamento implica a não realização da diligência requerida – art.º 23.º n.º 1 do RCP.

⁹⁵⁸ V. *Custas Processuais – Guia Prático*, in Centro de Estudos Judiciários, 3.ª Edição, 2015, pp. 155 e ss. disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/outros/Guia_Custas_Processuais_3edicao.pdf.

do Regulamento das Custas Processuais »⁹⁵⁹, designadamente: as taxas de justiça pagas, os encargos efetivamente suportados pela parte, os honorários do mandatário e as despesas por este efetuadas. Neste sentido, prescrevem os art.ºs 529.º n.º 4 e 533.º n.º 2 do CPC, aplicáveis ao processo tributário com as necessárias adaptações (art.º 2.º do CPPT). As custas de parte são objeto de nota discriminativa e justificativa, na qual devem constar também todos os elementos essenciais relativos ao processo e às partes (art.º 533.º n.º 3 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT). A referida nota deve ser entregue até aos 10 dias após o trânsito em julgado da decisão judicial ou após a notificação da totalidade do pagamento ou do produto da penhora⁹⁶⁰, sendo suscetível de reclamação no prazo de 10 dias, após notificação à contraparte, devendo ser decidida pelo juiz em igual prazo e notificada às partes – art.º 26.º-A do RCP. As custas de parte integram-se no âmbito da condenação judicial por custas, salvo quando se trate dos casos previstos no art.º 536.º e no n.º 2 do art.º 542.º do Código de Processo Civil (art.º 26.º do RCP) e são pagas diretamente pela parte vencida à parte que delas seja credora, sem prejuízo do disposto no art.º 540.º do CPC (art.º 26.º n.º 2 do RCP).

13.2. Responsabilidade pelo pagamento das custas processuais

No que concerne à incidência subjetiva de custas nos processos judiciais tributários vigora um princípio de causalidade: «a responsabilidade pelo pagamento de custas nos processos tributários recai sobre quem lhes dá causa »⁹⁶¹. Neste sentido dispõe o art.º 527.º n.º 1 do CPC: a «decisão que julgue a ação ou algum dos seus incidentes ou recursos condena em custas a parte que a elas houver dado causa »⁹⁶². O n.º 2 do preceito referido especifica que «dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for ». Esta solução normativa é aplicável no âmbito dos processos tributários de acordo com o art.º 2.º do CPPT. Todavia, a responsabilidade da parte vencida é legalmente excluída relativamente às custas que se referem a atos e incidentes supérfluos, diligências e atos que houverem de repetir-se por culpa de algum funcionário judicial ou a despesas a que der causa o adiamento de ato judicial por falta não justificada da pessoa que devia comparecer – art.º 534.º n.º 1 do CPC *ex vi* art.º 2.º do CPPT. Neste contexto, o legislador democrático avança ainda que se consideram supérfluos os atos e incidentes desnecessários para a declaração ou defesa do direito, sendo que as custas nestes casos são devidas por quem as requereu (art.º 534.º n.º 2 do CPC). Nos restantes casos, as custas

⁹⁵⁹ As custas de parte distinguem-se dos encargos pois é “o instrumento jurídico de que a parte vencedora dispõe para se compensar dos custos que suportou com a demanda”. V. Bastos, Nuno, *Custas nos Processos Tributários*, in “Revista do Centro de Estudos Judiciários”, 1.ª Edição 2014, p. 266.

⁹⁶⁰ V. art.º 25.º do RCP.

⁹⁶¹ Cfr. Bastos, Nuno, *Custas nos Processos Tributários*, in “Revista do Centro de Estudos Judiciários”, 1.ª Edição 2014, p. 273.

⁹⁶² V. Costa, Salvador, *As custas no contencioso tributário*, in *Temas de Direito Tributário*, Centro de Estudos Judiciários, 2017, pp. 39 e ss. , disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/ebook_Tributario2017_1.pdf .

são devidas pelo funcionário judicial⁹⁶³ que teve culpa na repetição de um ato ou diligência processual ou pela pessoa que devia comparecer. Pensamos que este regime normativo deve ser aplicado no âmbito do processo judicial tributário, na medida em que não existem razões especiais para o seu afastamento (art.º 2.º do CPPT). Como aponta Salvador da Costa, atendendo ao disposto no n.º 2 do art.º 529.º do CPC, “*a referência do artigo 527.º às custas não abrange a taxa de justiça, cuja responsabilidade pelo seu pagamento recai sobre o sujeito processual impulsionante da ação ou da defesa*”⁹⁶⁴, mas abrange as custas de parte.

No CPC estão previstos outros critérios de determinação da responsabilidade das custas. Assim, resulta do art.º 527.º n.º 1.º 2.ª parte do CPC que, não havendo vencimento na ação, a responsabilidade pelas custas cabe a quem tirou proveito do processo. Por seu turno, o legislador democrático prescreve que quando o réu não tenha dado causa à ação⁹⁶⁵ e não a conteste, as custas são pagas pelo autor (art.º 535.º n.º 1 al. c) do CPC). As custas podem ser repartidas entre os atores processuais principais em partes iguais quando «*a demanda do autor ou requerente ou a oposição do réu ou requerido eram fundadas no momento em que foram intentadas ou deduzidas e deixaram de o ser por circunstâncias supervenientes a estes não imputáveis, as custas são repartidas entre aqueles em partes iguais*» (art.º 536.º n.º 1 do CPC)⁹⁶⁶. Nas restantes hipóteses de extinção da instância por impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide, a responsabilidade pelas custas fica a cargo do autor ou requerente, a não ser que tal impossibilidade ou inutilidade da lide seja imputável à entidade demandada, situação em que esta é responsável pelo pagamento da totalidade das custas (art.º 536.º n.º 4 do CPC). Para este efeito, considera-se designadamente imputável à entidade demandada quando a inutilidade superveniente da lide decorra da satisfação voluntária, por parte desta, da pretensão do autor ou requerente (fora dos casos previstos no n.º 2.º do art.º 535.º do CPC).

⁹⁶³ Nos termos do art.º 534.º n.º 3 do CPC, o funcionário judicial que der causa à anulação de atos do processo responde ainda pelos prejuízos que resultam da anulação dos atos nos termos fixados pelo regime da responsabilidade civil extracontratual do Estado.

⁹⁶⁴ Cfr. Costa, Salvador, *As custas no contencioso tributário*, in Temas de Direito Tributário, Centro de Estudos Judiciários, 2017, pp. 40 e ss. disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/e_b ook_Tributario2017_l.pdf.

⁹⁶⁵ O n.º 2 do art.º 535.º do CPC concretiza o sentido normativo plasmado no correspondente n.º 1, entendendo-se que o réu não dá causa ao processo: quando «*o autor se proponha exercer um mero direito potestativo, que não tenha origem em qualquer facto ilícito praticado pelo réu*»; quando «*a obrigação do réu só se vencer com a citação ou depois de proposta a ação*»; quando «*o autor, munido de um título com manifesta força executiva, recorra ao processo de declaração*»; ou quando «*o autor, podendo logo interpor recurso de revisão, faça uso sem necessidade do processo de declaração*».

⁹⁶⁶ O n.º 2 do art.º 536.º do CPC prescreve:

«*Considera-se que ocorreu uma alteração das circunstâncias não imputável às partes quando:*

a) *A pretensão do autor ou requerido ou oposição do réu ou requerente se houverem fundado em disposição legal entretanto alterada ou revogada;*

b) *Quando ocorra uma reversão de jurisprudência constante em que se haja fundado a pretensão do autor ou requerente ou oposição do réu ou requerido;*

c) *Quando ocorra, no decurso do processo, prescrição ou amnistia;*

d) *Quando, em processo de execução, o património que serviria de garantia aos credores se tiver dissipado por facto não imputável ao executado;*

e) *Quando se trate de ação tendente à satisfação de obrigações pecuniárias e venha a ocorrer a declaração de insolvência do réu ou executado, desde que, à data da propositura da ação, não fosse previsível para o autor a referida insolvência*».

CONCLUSÕES

1 - O processo tributário assume uma feição marcadamente objetivista, visando a realização de interesses e valores objetivos constitucionalmente relevantes.

2 - A defesa dos valores jurídicos objetivos, enquanto finalidade da jurisdição tributária, constitui um critério teleológico essencial para determinar quais os preceitos jurídicos previstos no CPC que reclamam a sua aplicação no contencioso tributário.

3 - As normas jurídicas podem assumir a forma de princípios ou de regras.

4 - O CPC contém regras e princípios jurídicos que são aplicáveis ao processo tributário, a título de Direito subsidiário.

5 - Existem princípios do processo tributário que, não obstante a sua previsão em legislação processual tributária, são concretizados em normas jurídicas contidas no CPC.

6 - O princípio do dispositivo não deve ser entendido como um princípio estruturante do processo tributário.

7 - O programa constitucional relativo à tributação e os princípios do Direito tributário são incompatíveis com a ideia de que o processo tributário se encontra na disponibilidade das partes.

8 - O princípio do dispositivo revela-se útil para os seguintes efeitos: acentuar o papel das partes, às quais compete a decisão de se dirigirem ao Tribunal para requerer uma providência jurisdicional e salientar o contributo que as partes fornecem para a realização da justiça na tributação, assente na verdade material, na legalidade e na igualdade nas tarefas de liquidação e cobrança.

9 - A jurisprudência em matéria tributária tem entendido que o princípio do inquisitório é densificado por disposições normativas previstas no CPC, recorrendo a este diploma normativo para fundamentar a aplicação daquela dimensão normativa ao caso concreto.

10 - O princípio do inquisitório não carece de ser concretizado por normas processuais civis, pois estas se inserem num modelo processual tendencialmente orientado pelo princípio do dispositivo e aquele princípio encontra a sua positivação em normas processuais de cariz tributário.

11 - Os amplos poderes de cognição que a lei processual tributária confere ao juiz do Tribunal tributário revelam-nos que, ao contrário do que sucede no processo civil, o ónus da prova não pode ser perspectivado em termos subjetivos, mas em termos materiais.

13 - Face aos dados normativos do ordenamento jurídico português, o juiz do tribunal tributário assim como o Ministério Público dispõem de poderes processuais para, a par dos contributos dados pelo sujeito ativo e pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária, prosseguir a finalidade da

descoberta da verdade material e da efetivação da legalidade democrática, independentemente de esta tender a favorecer no caso concreto a tutela dos interesses financeiros do Estado ou a defesa das posições jurídicas subjetivas dos contribuintes.

14 - A correta captação do conteúdo normativo do princípio da cooperação processual no domínio da jurisdição tributária pressupõe a articulação do disposto na lei processual tributária e no CPC.

15 - O fim subjacente à previsão do dever de cooperação no âmbito do Direito tributário (a tributação dos sujeitos ou entes de acordo com a verdade material e a lei) constitui uma imposição constitucional, o que significa que, no processo tributário, o princípio da cooperação processual adquire uma importância acrescida.

16 - Intimamente conexcionada com o princípio da cooperação processual, a litigância de má-fé, prevista no CPC, constitui um instituto jurídico de aplicação subsidiária ao processo tributário.

17 - A Administração tributária pode ser condenada numa pena por litigância de má-fé e, inclusive, tem de se responsabilizar pelos danos que provoca à contraparte, em virtude da sua conduta processual desleal, nos termos da lei processual civil.

18 - Os princípios da igualdade processual, do Estado de Direito, da responsabilização dos agentes da Administração Pública (em sentido amplo), da imediação, da celeridade e economia processual bem como o direito à obtenção de uma decisão em prazo razoável, particularmente relevante quando estejam em causa direitos, liberdades e garantias, constituem dimensões normativas que impõem a aplicação subsidiária do instituto da litigância de má-fé, mesmo que a entidade prevaricadora em causa seja a Administração tributária.

19 - O legislador tributário não pretendeu afastar a aplicação do regime da litigância de má fé previsto no CPC relativamente à Administração tributária, mas vem apenas a complementar o regime jurídico previsto no CPC, acrescentando duas novas situações em que a Administração tributária pode ser condenada numa sanção pecuniária a título de litigância de má-fé, adaptando as regras de litigância de má-fé às especificidades do Direito tributário.

20 - O princípio do contraditório é um comando normativo aplicável no âmbito do Direito processual tributário, ainda que o respetivo conteúdo prescritivo seja densificado no CPC, que se assume como um instrumento legislativo de aplicação subsidiária.

21 - No âmbito da jurisdição tributária, o julgador deve tomar em consideração todas as provas produzidas, tenham ou não emanado da parte que deveria produzi-las, aplicando-se a título de Direito subsidiário o disposto no CPC, que expressamente refere o princípio da aquisição processual.

22 - No domínio do Direito processual tributário, consagra-se a regra da aceitação de todos os meios gerais de prova (vigorando o princípio da universalidade dos meios de prova), tal como se encontram previstos no Direito processual civil, sem prejuízo das necessárias especificidades daquele ramo jurídico.

23 - O princípio da livre apreciação da prova, segundo o qual o juiz aprecia livremente as provas segundo a sua prudente convicção acerca de cada facto, encontra-se positivado no CPC, sendo subsidiariamente aplicável ao contencioso tributário.

24 - O CPC constitui um recurso normativo subsidiário relevante para se alcançarem os desígnios normativos da celeridade e economia processual, contendo aquelas disposições legais (v.g. que proíbem a prática de atos inúteis, estabelecem regimes processuais simplificados e céleres) concretizadoras de tais vetores principiológicos que reclamam igualmente a sua aplicação no contexto da jurisdição tributária.

25 - O princípio da preclusão processual vigora no processo tributário, sendo necessário atender a certos preceitos consagrados na lei processual civil geral para a extração do seu conteúdo normativo.

26 - Ainda que o princípio da preclusão processual seja um parâmetro jurídico a considerar, a inércia de uma das partes no âmbito do contencioso tributário é colmatada pelo dever de investigação que impende sobre o julgador assim como a intervenção do Ministério Público antes de ser proferida a sentença, uma vez que estes sujeitos processuais podem invocar vícios novos do ato ou convocar ao processo elementos não considerados pelas restantes intervenientes no processo tributário.

27 - O princípio da imediação constitui um vetor jurídico a ter em consideração no contexto do processo tributário, ainda que se reconheça que o grau de importância que adquire no processo civil não se reflete naquele.

28 - A menor força normativa do princípio da imediação no domínio do Direito processual tributário resulta de dois pontos essenciais que caracterizam o processo tributário: o primeiro relaciona-se com a preponderância dos elementos documentais enquanto meios de prova a serem utilizados perante o tribunal tributário; o segundo prende-se com a própria configuração jurídica do processo de impugnação judicial, o qual assenta num modelo em que as notas de oralidade são frequentemente preteridas pela forma escrita dos atos processuais.

29 - Perante situações em que o julgador originário não possa prosseguir os autos com vista à prolação de sentença, entendemos que o princípio da imediação não deve constituir um obstáculo à continuação do julgamento do processo tributário, sempre que os meios de prova assumam

exclusivamente uma natureza documental, uma vez que o julgador, sendo convocado em substituição daquele, tem sempre a possibilidade de tomar conhecimento dos documentos, verificando-se o contacto direto entre este e os meios de prova documentais e, se for necessário, pode desenvolver as diligências que entender relevantes com o fim de obter a verdade material, ao abrigo do princípio do inquisitório (podendo ordenar a audição as partes ou terceiros que possam contribuir para o bom exame da causa).

30 - A imediação também não pode constituir um motivo válido para o tribunal de recurso invocar a impossibilidade de alterar a decisão recorrida em matéria de facto, quando estejam em causa exclusivamente elementos documentais como meios probatórios.

31 - No contexto da jurisdição tributária, o tribunal de recurso pode solicitar a renovação da produção de prova quando houver dúvidas sérias sobre a credibilidade do depoente ou sobre o sentido do seu depoimento ou ordenar, em caso de dúvida fundada acerca da prova realizada, a produção de novos meios de prova, configurando-se o tribunal *ad quem* como uma entidade jurisdicional dotada de poderes de modificação da decisão da matéria de facto (nos termos do CPC), sendo que tal modificação prevalecerá sobre a valoração dos factos efetuada pelo juiz *a quo*, em conformidade com o princípio da imediação.

32 - O processo tributário acolhe o princípio da oralidade, consagrado no CPC, ainda que naquele a sua força normativa se encontre bastante limitada.

33 - O regime dos meios de prova no âmbito do processo tributário é fortemente marcado pelas regras jurídicas do CPC, que se encontram estruturadas segundo pautas de oralidade no que tange à prova testemunhal, à prova por confissão ou depoimento de partes assim como a prova pericial.

34 - No campo do Direito processual tributário, o legislador democrático refere expressamente o princípio da plenitude de assistência do juiz, o qual deve ser concretizado mediante o recurso, enquanto Direito subsidiário, a preceitos jurídicos previstos no CPC.

35 - O princípio da publicidade do processo releva no âmbito tributário, ainda que seja uma dimensão normativa enfraquecida pelo facto de no processo de impugnação judicial não existir uma verdadeira audiência de julgamento, como sucede no Direito processual civil, a qual é pública, nos termos prescritos no CPC.

36 - Ainda assim, o direito de consulta e exame dos autos pelas pessoas com interesse atendível no campo do processo tributário é regulado no CPC, o qual se considera aplicável enquanto Direito subsidiário.

37 - As garantias de imparcialidade, previstas na lei processual civil, valem também para o processo tributário, assim o juiz, o Ministério Público e os funcionários da secretaria podem ser declarados impedidos, bem como podem ser objeto de um incidente de suspeição o julgador e os funcionários da secretaria (neste sentido, pode afirmar-se que o princípio da imparcialidade constitui uma diretriz principiológica comum a ambos os ramos do Direito adjetivo).

38 - Os princípios jurídicos que regem o processo tributário constituem diretrizes gerais essenciais para determinar quais as regras jurídicas previstas no CPC que reclamam a sua aplicação no contexto da jurisdição tributária.

39 - Perfilha-se, neste trabalho, a tese de que ambas as leis gerais que regem o processo administrativo e o processo civil podem ser aplicadas, sem existir qualquer critério de supremacia, pois o que releva é a natureza do caso omissis para efeitos da determinação do ou dos diplomas normativos subsidiariamente aplicáveis.

40 - Se existirem disparidades ou contradições de regulamentação no CPC e no CPTA, a solução normativa para o caso concreto passará por escolher o recurso normativo mais adequado à natureza, aos fins e aos princípios do Direito tributário adjetivo.

41 - O processo tributário pode ser suspenso por determinação do juiz quando se verifique a existência de uma causa prejudicial, nos termos previstos no CPC.

42 - A existência de outro motivo justificado, a ser considerado pelo julgador, não deve constituir uma causa de suspensão da instância no domínio do processo judicial tributário, ao contrário do que sucede no processo civil.

43 - O falecimento ou a extinção de uma parte constitui uma causa de suspensão da instância, aplicando-se o CPC com as devidas adaptações, tendo em conta que no campo da tributação existem especificidades.

44 - Em processos cuja constituição de mandatário é obrigatória, o falecimento ou a impossibilitação total do mesmo para exercer o mandato constitui uma causa de suspensão da instância, aplicando-se subsidiariamente o CPC no domínio do Direito processual tributário.

45 - Na jurisdição tributária, o julgamento constitui uma causa de extinção da instância, podendo materializar-se na emissão de uma decisão de mérito ou na emissão de uma decisão de forma, nos termos do CPC.

46 - O instituto jurídico da deserção da instância não se aplica ao processo tributário uma vez que neste imperam os princípios do inquisitório, verdade material e da legalidade na tributação, o que significa que o aplicador normativo, em vez de extinguir a instância, deverá efetuar uma indagação

extensa e completa dos factos relevantes para a boa decisão da causa, sendo de rejeitar a aplicação subsidiária do CPC neste domínio.

47 - A impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide determina o fim do processo tributário, por aplicação subsidiária do CPC, evitando-se a continuação de uma tramitação processual inútil e desnecessária, em favor do princípio da economia processual.

48 - Se o processo de execução fiscal prosseguir a requerimento do sub-rogado, terceiro que satisfaz a dívida tributária, não se justifica a aplicação do princípio da indisponibilidade do crédito tributário, pois o processo de execução fiscal continuará para cobrança coerciva de um crédito comum, o que significa que, ao abrigo da autonomia da vontade privada, as causas de extinção previstas no CPC (desistência da instância ou do pedido, celebração de um acordo de pagamento em prestações), relativas ao processo executivo são normativamente relevantes, enquanto Direito subsidiário.

49 - O CPC constitui um diploma normativo de aplicação subsidiária ao processo tributário em matéria de absolvição da instância.

50 - As situações relativas ao patrocínio judiciário obrigatório devem ser recortadas no âmbito do processo tributário conjugando as normas gerais do processo administrativo e civil, a par do CPPT.

51 - Na jurisdição tributária, a falta de patrocínio judiciário quando obrigatório constitui uma exceção dilatória cuja ocorrência gera a absolvição da instância, o não seguimento do recurso ou a não atendibilidade da defesa, aplicando-se o disposto no CPC.

52 - Tendo em consideração o preceituado no CPC, o juiz tem o dever de diligenciar pela regularidade da constituição de mandatário judicial, nos casos em que este é obrigatório nos termos da lei, devendo instar as partes a regularizar a situação processual, antes de acionar as correspondentes consequências jurídicas da falta deste pressuposto processual.

53 - O mandato confere poderes ao mandatário para representar a parte em todos os atos e termos do processo principal e respetivos incidentes, mesmo perante os tribunais tributários superiores, de acordo com o CPC.

54 - A renúncia e a revogação do mandato judicial no âmbito do contencioso tributário é efetuada nos termos prescritos pelo CPC.

55 - A litispendência constitui uma causa de absolvição da instância nos termos do CPC, que se aplica igualmente ao processo tributário, verificando-se uma lacuna na legislação tributária que carece de ser integrada.

56 - O CPC constitui uma fonte jurídica subsidiária essencial para compreender as repercussões do caso julgado no processo tributário, dada a insuficiente regulação no CPPT.

57 - As nulidades processuais constituem um núcleo temático em que devem ser consideradas as normas do CPC para uma correta aplicação do bloco de juridicidade, devendo o tribunal tributário atender às mesmas, conciliando-as com as nulidades expressamente previstas em leis tributárias.

58 - Para a identificação das situações geradoras de ineptidão da petição inicial deve conjugarse o disposto na lei processual tributária com o CPC, na medida em que este fornece-nos um elenco de casos em que existe verdadeiramente uma petição inepta.

59 - A ineptidão da petição inicial não deve ser declarada se a contraparte compreender o conteúdo da petição inicial e o autor confirmar esse entendimento, aplicando-se ao processo tributário esta solução consagrada no CPC.

60 - A delimitação do que se entende por falta de citação deve ser efetuada com recurso ao disposto no CPC, enquanto diploma normativo adjetivo subsidiário, uma vez que não constam do CPPT as situações em que deve entender-se ocorrer tal falta.

61 - A nulidade da citação, demarcando-se da falta de citação, encontra-se prevista no CPC e deve ser considerada no âmbito da jurisdição tributária.

62 - No processo tributário, o erro na forma de processo constitui uma nulidade processual, aplicando-se subsidiariamente o disposto no CPC.

63 - As nulidades secundárias consubstanciam desvios do formalismo processual efetivamente seguido face ao formalismo legal, que apenas determinam a nulidade do processo tributário quando tais formalidades ou atos omitidos ou praticados em violação da lei processual possam influir no exame da causa ou quando a lei prescrever tal consequência jurídica gravosa como reação do ordenamento jurídico à situação processual patológica, sendo de aplicar, em termos de regime jurídico, o disposto no CPC.

64 - A matéria dos prazos processuais no âmbito do Direito processual tributário suscita muitas questões de aplicação subsidiária de normas jurídicas previstas no CPC.

65 - Perante a omissão de lei tributária expressa que preveja um prazo para a prática de um ato processual, este é de 10 dias, nos termos do CPC.

66 - Os prazos para a prática de atos no processo judicial tributário contam-se segundo as regras consagradas no CPC.

67 - Ao contrário do que sucede no âmbito do processo civil, no contencioso tributário não se admite a existência de prazos convencionais, que se fundam no princípio do dispositivo.

68 - No Direito processual tributário vigora a regra da continuidade dos prazos, o que significa que os sábados, domingos, feriados e os dias em que tenha sido concedido tolerância de ponto não afetam a contagem do prazo, pelo que este continua a decorrer, nos termos do CPC.

69 - Apesar da regra da continuidade dos prazos, a contagem do prazo suspende-se durante as férias judiciais, a não ser que o prazo (legal ou judicial) fixe uma duração igual ou superior a seis meses ou disser respeito a atos a praticar em processos que a lei considere urgentes.

70 - É subsidiariamente aplicável ao processo tributário a norma jurídica proveniente do sistema processual civilístico que prescreve o seguinte: quando o prazo para a prática do ato processual terminar em dia em que os tribunais estiverem encerrados, transfere-se o seu termo para o 1.º dia útil seguinte, ressalvando-se as citações, notificações, os registos de penhora e os atos que se destinem a evitar dano irreparável que podem ser praticados nos dias em que os tribunais se encontram encerrados.

71 - Mediante a verificação de justo impedimento, é possível a prática de um ato processual fora do tempo legalmente previsto para o efeito, aplicando-se subsidiariamente o disposto no CPC ao processo tributário.

72 - O ato processual pode ser praticado dentro dos três primeiros dias úteis subsequentes ao termo do prazo, sendo que a sua validade fica, no entanto, dependente do pagamento imediato de uma multa, sendo aplicável ao processo tributário o disposto no CPC respeitante a este assunto.

73 - No âmbito do processo tributário entendemos que é possível ao juiz prorrogar um prazo processual (v.g. para o representante da Fazenda Pública contestar, em virtude da existência de um motivo ponderoso), segundo o disposto na lei processual civil, enquanto Direito subsidiário.

74 - A jurisprudência tem entendido que os prazos dilatatórios são subsidiariamente aplicáveis, nos termos previstos no CPC, ao processo judicial tributário, independentemente de o ato comunicativo de que foi instaurada por um concreto sujeito ou ente uma determinada ação contra o correspondente destinatário se assuma como uma notificação ou uma citação, recorrendo-se a um raciocínio analógico, tendo em conta as circunstâncias concretas do caso bem como a necessária harmonização com o disposto na lei processual tributária.

75 - O CPC constitui um diploma normativo relevante para determinar a tramitação do processo cautelar de arresto e de arrolamento a favor da Administração tributária.

76 - A análise do disposto na legislação subsidiária, em particular o CPC, revela-se de alguma utilidade na medida em que potencia a compreensão clara e coerente de certos aspetos jurídicos relacionados com a sentença.

77 - As sentenças e os despachos judiciais em sede dos quais se resolvem questões ou dúvidas suscitadas no processo tributário carecem de ser devidamente motivadas (nos termos do CPPT e CPC), o que se revela fundamental para assegurar uma verdadeira participação dos sujeitos processuais principais na formação da decisão jurisdicional ou em termos de poderem influenciar o desfecho do processo.

78 - No que respeita ao dever de fundamentação das decisões judiciais, a motivação do respetivo ato decisório não deve ser efetuada através da *simples adesão* ou *mera remissão* para os fundamentos que constam de um qualquer documento processual (como petições, requerimentos, oposições, etc.) apresentado em momento anterior ao da prolação da decisão judicial, devendo considerar-se nula a sentença quando assim sucede, nos termos articulados do CPPT e CPC.

79 - Tendemos a favorecer a interpretação de que a fundamentação de uma decisão jurisdicional através de uma mera remissão para o conteúdo de meios probatórios ou outros elementos do processo não é juridicamente aceitável, atendendo ao disposto no CPC e no CPPT.

80 - Os subprincípios da vinculação do juiz ao pedido e da limitação do juiz pela causa de pedir (enquanto corolários do princípio do dispositivo) não devem ser consideradas dimensões normativas estruturantes do processo tributário, impondo-se a desconstrução deste paradigma jurídico-metodológico, seguido por uma parte significativa da jurisprudência, e a afirmação de um modelo efetivo de sindicância da juridicidade das atuações dos correspondentes sujeitos ou entes, destinatários das prescrições normativas.

81 - O princípio da vinculação do juiz ao pedido e o princípio da limitação do juiz pela causa de pedir não são compatíveis com a natureza e finalidade da jurisdição tributária, não sendo juridicamente correto compreender os poderes de cognição do juiz numa lógica de disponibilidade, como a que se verifica, geralmente, no processo civil.

82 - No âmbito dos processos tributários impugnatórios, o Tribunal deve pronunciar-se sobre as causas de invalidade que tenham sido invocadas contra o ato impugnado e, além disso, *encontra-se juridicamente vinculado a identificar a existência de causas de invalidade diversas das que tenham sido alegadas*, não sendo de aplicar as restrições cognitivas impostas pelo Direito processual civil.

83 - No contexto de processo de impugnação de atos normativos, no domínio tributário, o «*juiz pode decidir com fundamento na ofensa de princípios ou normas jurídicas diversas daqueles cuja violação haja sido invocada*», o que demonstra, uma vez mais, que o Tribunal não se encontra limitado ao que as partes afirmam, prevalecendo o valor jurídico da conformidade dos atos normativos emanados ao abrigo do poder administrativo com o bloco de juridicidade que o enforma.

84 - O CPC constitui um recurso normativo subsidiário importante no que concerne aos vícios da sentença, sem prejuízo de se poderem encontrar disposições legais específicas no CPPT.

85 - Por outro lado, o CPC não serve apenas como um recurso subsidiário sempre que não se verifique uma norma jurídica expressa na legislação processual tributária pois também se revela como um instrumento normativo de grande utilidade na interpretação das normas processuais contidas no CPPT, uma vez que este apresenta, em regra, um grau de pormenorização menor, ao passo que o CPC se apresenta mais desenvolvido.

86 - O CPC constitui um diploma normativo de aplicação subsidiária à penhora em matéria tributária, devendo-se ter em atenção as especificidades do processo de execução fiscal e a relevância pública do crédito tributário exequendo.

87 - Os direitos fundamentais do executado e o interesse público materializado na arrecadação da receita pública são duas dimensões constitucionalmente relevantes que o juiz deve ter presente no momento da aplicação das normas relativas à penhora no contencioso tributário e sempre que recorra ao Código de Processo Civil na busca de uma solução jurídica para o problema, o aplicador normativo terá de analisar se essa aplicação *subsidiária* é compatível com as especificidades do Direito tributário.

88 - Nos termos do CPC, o órgão de execução fiscal não pode penhorar a totalidade das prestações necessárias à subsistência ou a uma existência condigna do executado e do seu agregado familiar (havendo), sendo correto afirmar que o regime normativo dos bens parcialmente penhoráveis é aplicável em sede de execução fiscal.

89 - A lei processual civil contém ainda os limites de impenhorabilidade das prestações referidas, procedendo a uma compatibilização dos interesses do executado e do credor tributário.

90 - Se o executado constatar que o órgão de execução fiscal penhorou bens que não devia ter penhorado, este poderá apresentar uma reclamação para o tribunal tributário, com fundamento na inadmissibilidade da penhora dos bens concretamente apreendidos.

91 - A lei processual civil, subsidiariamente aplicável ao processo tributário, atribui ao juiz o poder jurídico de, a título excecional e mediante requerimento do executado, reduzir a parte penhorável dos rendimentos por período que considere razoável, bem como de isentar tais rendimentos de penhora, por período não superior a um ano, considerando o montante e a natureza do crédito tributário, bem como as necessidades do executado e do seu agregado familiar.

92 - A impenhorabilidade dos bens no âmbito do processo de execução fiscal pode verificar-se relativamente àqueles que estejam afetos a determinadas finalidades previstas no CPC, situação que se denomina por impenhorabilidade relativa.

93 - A lei processual civil, subsidiariamente aplicável ao processo de execução fiscal, prevê um conjunto de bens que estão absolutamente isentos de penhora (e reconhece outros que possam existir em lei especial), isto é, independentemente das circunstâncias fáticas não existe possibilidade de serem penhorados.

94 - Em matéria de penhora de saldo bancário, é necessário recorrer ao disposto no CPC uma vez que, havendo uma lacuna na legislação processual tributária, aquele contém os passos necessários para a correta apreensão dos valores depositados, em sede de execução fiscal, de acordo com a lei.

95 - A penhora de créditos em sede de execução fiscal constitui um assunto em que é necessário recorrer, uma vez mais, ao disposto no CPC, para que seja realizada nos termos legais.

96 - Atenta a inexistência de um regime específico na legislação processual tributária, consideramos aplicável o disposto no CPC, que regula o modo de efetivação da penhora do estabelecimento comercial.

97 - Para a realização das operações materiais de desapossamento dos bens penhorados, o órgão de execução fiscal pode requerer o auxílio das forças policiais nos termos previstos no CPC, aplicável enquanto Direito subsidiário ao processo de execução fiscal.

98 - Estando em causa a penhora da habitação do executado, impõe-se uma especial cautela dado que, atendendo às exigências constitucionais, só é possível pedir a colaboração das autoridades policiais e efetivar a posse daquela se o órgão de execução fiscal requerer ao juiz a emissão de um despacho que legitime a sua atuação, aplicando-se subsidiariamente o previsto no CPC.

99 - Perante a ocultação de bens por parte do executado ou de terceira pessoa, para efeitos de penhora em sede de execução fiscal, é aplicável o disposto no CPC, ficando o respetivo ente sujeito às sanções correspondentes à litigância de má fé, sem prejuízo da responsabilidade criminal em que possa ocorrer, sendo que, em caso de suspeita de sonegação, o órgão de execução fiscal deve instar a pessoa a apresentar as coisas ocultadas e adverte a mesma da responsabilidade em que incorre com o facto da ocultação.

100 - No que concerne aos deveres do depositário no processo de execução fiscal, o aplicador normativo deve recorrer ao regime previsto no CPC, que complementa o disposto no CPPT, ao afirmar que o depositário deve cumprir os deveres gerais do depositário, devendo administrar os bens com a diligência e zelo de um bom pai de família, tendo a obrigação de prestar contas.

101 - A falta de citação dos credores com garantia real, para efeitos de reclamação de créditos no processo de execução fiscal, constitui uma nulidade insanável, mas não importa a anulação das vendas, adjudicações, remições ou pagamentos já efetuados, das quais o exequente (ou credor

tributário) não haja sido o exclusivo beneficiário, sem prejuízo do direito da pessoa que devia ter sido citada ser indenizada pelo exequente ou outro credor pago em vez dela, segundo as regras do enriquecimento sem causa, aplicando-se subsidiariamente o regime normativo plasmado no CPC, enquanto Direito subsidiário.

102 - Para um credor poder reclamar o seu crédito no processo de execução fiscal é necessário a prévia existência de um título executivo, embora se admita que o interessado, mediante requerimento dirigido ao órgão de execução fiscal no prazo para reclamação de créditos,

solicite que a graduação de créditos não se efetue enquanto não obtenha o título em falta, nos termos previstos no CPC, enquanto Direito subsidiário.

103 - O requerimento apresentado pelo credor que pretenda obter um título executivo contra o executado não obsta à venda ou à adjudicação dos bens penhorados, nem impede a verificação dos créditos reclamados, pois a lei permite que este exerça no processo de execução fiscal os mesmos direitos que assistem aos demais credores, ficcionando a admissão da sua reclamação e adquirindo, assim, uma posição processual precária.

104 - Aplicando-se o disposto no CPC, a título de Direito subsidiário, o credor pode reclamar o seu crédito no processo de execução fiscal pendente, ainda que o mesmo não se encontre vencido, pois que, se assim não fosse, o credor estaria numa situação mais onerosa quanto à satisfação do seu crédito, aquando da venda executiva dos bens sobre os quais recaísse o respetivo direito real de garantia.

105 - Se a obrigação do executado em relação ao credor reclamante for incerta ou ilíquida, o credor deve torná-la certa e líquida, recorrendo para o efeito, aos mecanismos processuais previstos no CPC, subsidiariamente aplicáveis em sede de execução fiscal, com as necessárias adaptações.

106 - Os credores reclamantes apenas podem reclamar os respetivos créditos no processo de execução fiscal em relação aos bens penhorados sobre os quais disponham de garantia real, nos termos do CPC.

107 - Não se admite no processo de execução fiscal o meio processual previsto no CPC relativo à impugnação dos créditos reclamados, uma vez que existem normas jurídicas expressas na legislação processual tributária que possibilitam a sindicância administrativa e jurisdicional da decisão de verificação e graduação de créditos.

108 - A falta de notificação das reclamações de créditos apresentadas ao executado, ao seu cônjuge (eventualmente) e aos credores reclamantes não deve configurar uma nulidade processual pois as leis processuais tributárias não prescrevem a realização dessa atuação material.

109 - Apesar de o leilão eletrônico constituir o meio preferencial de venda em sede de execução fiscal, o órgão de execução pode determinar a mesma segundo outras modalidades previstas no CPC, desde que não resulte o contrário de normas jurídico-tributárias.

110 - A falta de pagamento do preço por parte do proponente, na sequência da aceitação da proposta emitida pelo órgão de execução fiscal, é sancionada pelo ordenamento jurídico de várias formas, de modo alternativo: determinar que a venda fique sem efeito e aceitar a proposta de valor imediatamente inferior; determinar que a venda fique sem efeito e realizar a venda através de outra modalidade adequada, ficando o faltoso impossibilitado de ser proponente a adquirir os mesmos bens; liquidar a responsabilidade do proponente, devendo ser promovido perante o juiz o arresto em bens suficientes para garantir o valor em falta, acrescido das custas e despesas, sem prejuízo de eventual procedimento criminal e sendo aquele, simultaneamente, executado no próprio processo de execução fiscal para pagamento daquele valor e acréscimos.

111 - Em caso de venda mediante propostas em carta fechada, o executado não pode estar presente no momento da abertura das propostas, sendo legítima a oposição do órgão de execução fiscal, o que significa que, uma vez que não se aplica o CPC quanto a este aspeto (que determina um regime distinto), a ausência do executado não é suscetível de constituir nulidade processual.

112 - Os proponentes devem juntar obrigatoriamente com a sua proposta, como caução, um cheque visado, à ordem do órgão de execução fiscal no montante correspondente a 5% do valor anunciado ou garantia bancária no mesmo valor, aplicando-se subsidiariamente o CPC.

113 - Mostrando-se integralmente pago o preço e satisfeitas as obrigações fiscais inerentes à transmissão, os bens adjudicados são entregues ao proponente ou preferente, emitindo o órgão de execução fiscal o título de transmissão a seu favor, no qual se identificam os bens, se certifica o pagamento do preço e se declara o cumprimento ou a isenção das obrigações fiscais, bem como a data em que os bens foram adjudicados, sendo de aplicar, com as devidas adaptações o previsto no CPC.

114 - O exercício do direito de remissão no processo de execução fiscal encontra-se regulado no CPC, enquanto Direito subsidiário, sendo o seu conteúdo determinado à luz deste diploma normativo.

115 - A falta de notificação do despacho determinativo da venda, em sede de execução fiscal, não constitui uma omissão de uma formalidade prescrita na lei pelo que não gera a existência de uma nulidade processual, afastando-se, quanto a este aspeto, a aplicação subsidiária do CPC, pois não se

verifica uma lacuna na legislação processual tributária e pretende-se que o instrumento processual coativo de arrecadação de tributos seja célere e eficaz.

116 - As causas de anulação da venda, consagradas no CPC, constituem motivos que podem determinar a venda no processo de execução fiscal, sem prejuízo das especificidades previstas na legislação processual tributária.

117 - Na falta de entrega dos bens vendidos, o adquirente pode requerer ao órgão de execução fiscal o prosseguimento da execução fiscal, através da dedução de um incidente processual no mesmo, contra o detentor dos bens, com base no título de transmissão, sendo que esta é uma matéria que reclama a aplicação subsidiária de concretos preceitos jurídicos do CPC, dado que este configura um recurso normativo essencial perante a falta de regulamentação específica na legislação tributária para conformar juridicamente uma determinada realidade.

118 - O regime jurídico dos recursos de atos jurisdicionais em matéria tributária é complexo, pois apenas pode ser compreendido através da articulação de vários códigos de processo – CPPT, CPC e CPTA - exigindo-se do aplicador normativo cuidados acrescidos no que respeita à captação do enquadramento normativo daquela realidade.

119 - No domínio do Direito processual tributário, o recurso comum de decisões jurisdicionais proferidas pelos tribunais tributários de 1.^a instância configura um recurso de reexame, o que significa que este tem por objeto o problema jurídico-material - ou a relação material controvertida - subjacente à definição autoritária de efeitos pelo tribunal *a quo*, ao contrário do que sucede no Direito processual civil, em que o recurso de apelação se configura como um recurso de revisão ou de reponderação, limitando-se o órgão jurisdicional superior a analisar se a decisão judicial proferida em 1.^a instância respeitou as regras e princípios jurídicos relevantes.

120 - As decisões judiciais interlocutórias, proferidas no processo tributário, são suscetíveis de impugnação autónoma nos casos expressamente previstos na lei processual civil e na lei processual administrativa, sem prejuízo de o ordenamento positivo reconhecer a recorribilidade daquelas cuja impugnação com a decisão final se revele absolutamente inútil.

121 - O CPC constitui um diploma normativo de aplicação subsidiária ao processo tributário no que respeita à determinação das situações em que é possível solicitar a reapreciação por um tribunal hierarquicamente superior de uma decisão judicial recorrível.

122 - A possibilidade de renúncia ao direito de recorrer, que tem por efeito a antecipação do trânsito em julgado da decisão jurisdicional tributária, só existe quando uma norma de cariz tributário assim a preveja, sendo de afastar o disposto no CPC quanto a este assunto, pois a tributação deve ser

efetuada nos termos da lei e tendo em conta os respetivos princípios materiais e formais que a enformam.

123 - As regras gerais reguladoras do processo civil relativas ao modo de subida dos recursos são aplicáveis ao processo tributário, a título de Direito subsidiário.

124 - No que respeita à tramitação do recurso comum no domínio do Direito processual tributário, o CPC constitui igualmente um diploma normativo relevante para a correta determinação dos passos necessários à reapreciação jurisdicional de uma decisão proferida por um tribunal tributário em 1.ª instância.

125 - As regras jurídicas do CPC relativas à formulação das alegações e conclusões assim como as que se referem à inobservância de aspetos formais legalmente exigidos são subsidiariamente aplicáveis ao processo tributário, ainda que se deva atender ao disposto no CPTA e no CPPT.

126 - No domínio da jurisdição tributária, a junção de documentos na fase de recurso é possível, de acordo com o CPC, nos seguintes casos: quando não tenha sido possível a sua apresentação até ao encerramento da discussão em 1ª instância (por exemplo, a parte não teve conhecimento da sua existência ou, conhecendo-a, não foi possível fazer uso deles; os documentos se formaram em momento ulterior) ou quando a junção apenas se tornar necessária em virtude do julgamento proferido em 1ª instância.

127 - No que concerne aos poderes cognitivos do tribunal de 2.º instância, as normas processuais civis constituem preceitos de aplicação subsidiária no sistema recursório tributário, embora a integração das mesmas no domínio da tributação deve ter em atenção a menor relevância do princípio do dispositivo e a defesa da legalidade e o respeito pelos direitos fundamentais dos contribuintes, ou seja, tais valores e interesses objetivos favorecem o reconhecimento de uma competência decisória alargada aos tribunais tributários de 2.ª instância, diferentemente do que sucede no domínio do processo civil, em que se discutem muitas vezes interesses privados.

128 - Relativamente ao recurso de revista no domínio do Direito processual tributário, o respetivo regime normativo consta não só do CPPT e do CPTA, mas também do CPC aplicável subsidiariamente.

129 - O tribunal de revista pode devolver o processo ao tribunal recorrido quando constate que existem certos pontos da matéria de facto que carecem de uma investigação mais profunda em ordem à fixação da solução de direito, aplicando-se ao processo tributário o disposto no CPC.

130 - O recurso para uniformização de jurisprudência e o recurso de revisão de sentença no âmbito tributário reclamam a aplicação subsidiária do CPC, sendo imprescindível a análise dos seus preceitos para a correta captação do seu regime jurídico.

131 - As custas no processo tributário suscitam questões de aplicação subsidiária do CPC, sendo que as suas normas jurídicas são essenciais para a compreensão do conjunto das despesas relacionadas de modo direto ou indireto com o processo judicial tributário.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Albuquerque, Pedro, *Responsabilidade processual por litigância de má fé, abuso de direito e responsabilidade civil em virtude de atos praticados no processo*, Almedina, 2006.
- Almeida, Francisco Manuel Lucas Ferreira, *Direito Processual Civil, Volume I*, Almedina, 2.ª Edição, 2018
- Almeida, Francisco Manuel Lucas Ferreira, *Direito Processual Civil, Volume II*, 2.ª Edição, Almedina, 2019
- Almeida, Mário Aroso, *Manual de Processo Administrativo*, Almedina, 4.ª Edição, 2020
- Almeida, Mário Aroso, *Teoria Geral do Direito Administrativo*, Almedina, 6.ª Edição, 2020
- Amaral, Diogo Freitas, *Curso de Direito Administrativo, Volume I*, Almedina, 4.ª Edição, 2016
- Amaral, Diogo Freitas, *Curso de Direito Administrativo, Volume II*, 3.ª Edição, Almedina, 2016
- Amaral, Diogo Freitas, *Manual de Introdução ao Direito, Volume I*, Almedina, 2004
- Amaral, Jorge Augusto Pais, *Direito Processual Civil*, Almedina, 13.ª Edição, 2017
- Amaral, Maria Lúcia, *A Forma da República, Uma introdução ao estudo do direito constitucional*, Coimbra Editora, 2005
- Andrade, José Carlos Vieira, *A justiça Administrativa, Lições*, Almedina, 14.ª Edição, 2015
- Andrade, José Carlos Vieira, *A Justiça Administrativa, Lições*, Almedina, 16.ª Edição, 2018
- Andrade, José Carlos Vieira, *Lições de Direito Administrativo*, Imprensa da Universidade de Coimbra, 5.ª Edição, 2017
- Andrade, José Carlos Vieira, *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, Almedina, 4.ª Edição, 2008
- Andrade, Manuel A. Domingues, *Noções Elementares de Processo Civil*, Coimbra Editora, 1956
- Ávila, Humberto, *Teoria dos Princípios, da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, Malheiros Editores, 12.ª Edição, 2011
- Brito, Wladimir, *Lições de Direito Processual Administrativo*, Coimbra Editora, 2.ª Edição, 2008
- Brito, Wladimir, *Teoria Geral do Processo*, Almedina, 2019
- Calheiros, Maria Clara, *Para uma teoria da prova*, Coleção de Estudos - Centro de Estudos Jurídicos do Minho, Coimbra Editora, 2015
- Canaris, Claus-Wilhelm, *SYSTEMDENKEN UND SYSTEMBEGRIFF IN DER JURISPRUDENZ*, 2. Auflage, 1983, trad. por A. Menezes Cordeiro, *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*, Fundação Calouste Gulbenkian, 5.ª Edição
- Canotilho, José Joaquim Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.ª Edição, Almedina, 2016
- Catarino, João Ricardo, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Almedina, 5ª Edição, 2019
- Chindemi Domenico, *Il Processo e le Prove nel Contenzioso Tributario*, Maggioli Editore, 2008
- Chiovenda, Giuseppe, *Principios de derecho procesal civil, Tomo I*, trad. por José Casais Y Santaló, REUS, 3.ª Edição, 1997,
- Chiovenda, Giuseppe, *Principios de derecho procesal civil, Tomo II*, trad. por José Casais Y Santaló, REUS, 3.ª Edição, 1997,
- Cintra, Antonio Carlos de Araújo; Grinover, Ada Pellegrini; Dinamarco, Cândido Rangel, *Teoria Geral do Processo*, Malheiros Editores, 30.ª Edição
- Cordeiro, António Menezes, *Da Boa Fé no Direito Civil*, Almedina, 2015
- Cordeiro, António Menezes, *Litigância de Má Fé, Abuso do Direito de Acção e "Culpa in Agendo"*, Almedina, 2006
- Correia, Sérvulo, *Direito do Contencioso Administrativo I*, Lex, 2005
- Couture, Eduardo J., *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*, Depalma, 3.ª Edição, 1993

- Cunha, António Júlio, *Direito Processual Civil Declarativo*, Quid Juris, 2.ª Edição, 2015
- Cunha, Paulo Ferreira, *Filosofia do Direito, Fundamentos, Metodologia e Teoria Geral do Direito*, 2ª Edição, Almedina, 2013
- Dourado, Ana Paula, *Direito Fiscal*, Almedina, 4.ª Edição, 2019
- Dworkin, Ronald, *Taking Rights Seriously*, Harvard University Press Copyright, 1977, traduzido por Nelson Boeira, Levando os Direitos a Sério, Martins Fontes Editora, 1.ª Edição, 2002
- Echandiá, Devis, *Teoria General del Proceso*, Editorial Universidade, 3.ª Edição, 2013
- Felgueiras, Luís António Sottomayor, *O Ministério Público no Contencioso Tributário*, Coimbra Editora, 2014
- Flora, Cristina; Reis, Margarida, *Recursos no Contencioso Tributário*, Quid Juris, 2015
- Fontes, José, *Teoria Geral do Estado e do Direito*, Coimbra Editora, 2.ª Edição, 2009
- Freitas, José Lebre, *A Ação Executiva*, 7.ª Edição, GESTLEGAL, 2017
- Freitas, José Lebre, *Introdução ao Processo Civil, Conceito e Princípios Gerais à Luz do Novo Código*, Gestlegal, 4.ª Edição, 2017
- Gálvez, Juan Monroy, *INTRODUCCIÓN AL PROCESO CIVIL*, Temis, 1996
- Geraldes, António Santos Abrantes, *Recursos no Novo Código de Processo Civil*, Almedina, 4.ª Edição, 2017
- Gomes, Carla Amado; Rocha, Joaquim Freitas; Serrão, Tiago, *Comentários à Legislação Processual Tributária*, AAFDL, 2019
- Gonçalves, Marco Carvalho, *Lições de Processo Civil Executivo*, Almedina, 2ª edição, 2018
- Gonçalves, Marco Carvalho, *Prazos Processuais*, Almedina, 2.ª Edição, 2020
- Gonçalves, Marco Filipe Carvalho, *Providências Cautelares*, Almedina, 3.ª Edição, 2017
- Gonçalves, Pedro Costa, *Direito dos Contratos Públicos, Volume I*, Almedina, 3.ª Edição, 2018
- Gouveia, Jorge Bacelar, *Manual de Direito Constitucional, Volume I*, Almedina, 5.ª Edição, 2013
- Hart, Herbert L.A., *The Concept of Law*, Oxford University Press, 2.ª Edição, 1994, trad. por A. Ribeiro Mendes, *O Conceito de Direito*, Fundação Calouste Gulbenkian, Serviço de Educação e Bolsas, 5.ª Edição, 2007
- Hörster, Heinrich Ewald, *A Parte Geral do Código Civil Português*, Almedina, 9ª reimpressão da edição de 1992, 2014
- Jesús, González Pérez, *Manual de Derecho Procesal Administrativo*, Civitas, 2.ª Edição, 1992
- Justo, António Santos, *Direitos Reais*, 5ª edição, Coimbra Editora, 2017
- Larenz, Karl, *METHODENLEHRE DER RECHTSWISSENSCHAFT*, 6ª edição, reformulada, 1991, tradução portuguesa de José Lamago, *Metodologia da Ciência do Direito*, 7.ª edição, Fundação Calouste Gulbenkian, 2014
- Kaufmann, Arthur, *RECHTSPHILOSOPHIE*, Verlag C.H. Beck oHG, München, 1997, trad. por António Ulisses Cortês, *Filosofia do Direito*, Fundação Calouste Gulbenkian, 2004
- Kelsen, Hans, *Reine Rechtslehre*, 2.ª Edição, 1960, trad. de João Batista Machado, *Teoria Pura do Direito*, Almedina, 7.ª Edição, 2008
- Leitão, Luís Manuel Teles de Menezes, *Direito das Obrigações, Volume II*, 11ª Edição, Almedina, 2017
- Machado, Jónatas E. M.; Costa, Paulo Nogueira, *Manual de Direito Fiscal, perspectiva multinível*, Almedina, 3,ª Edição, 2019
- Manente, Luciana Nini, *A Tutela Antecipada no Direito Processual Tributário*, Quartier Latin do Brasil, 2006
- Marques, Paulo, *A Revisão do Ato Tributário: do mea culpa à reposição da legalidade*, Almedina, 2.ª Edição

- Melo, Cláudia Figueiras, *A Arbitragem em Matéria Tributária: à semelhança do modelo Administrativo*, Universidade do Minho – Tese de Doutoramento, 2011
- Mendes, João de Castro, *Direito Processual Civil, Volume III*, AAFDL Editora, 2012
- Mendes, Paulo de Sousa, *Lições de Direito Processual Penal*, Almedina, 2020
- Miranda, Jorge, *Manual de Direito Constitucional, Constituição, Tomo II*, Coimbra Editora, 7.^a Edição, 2013
- Miranda, Jorge, *Manual de Direito Constitucional, Direitos Fundamentais, Tomo IV*, Coimbra Editora, 5.^a Edição, 2014
- Moncada, Luís S. Cabral, *Direito Económico*, Almedina, 7.^a Edição, 2018
- Morais, Rui Duarte, *A Execução Fiscal*, Almedina, 2.^a Edição, 2006
- Morgado, Pedro Trigo, *A Admissibilidade da prova ilícita em Processo Civil*, Petrony, 2016
- Nabais, José Casalta, *Direito Fiscal*, Almedina, 9.^a Edição, 2016
- Nabais, José Casalta, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, Almedina, 3.^a Edição, 2018
- Neto, Serena Cabrita; Trindade, Carla Castelo, *Contencioso Tributário, Volume II*, Almedina, 2017
- Novais, Jorge Reis, *A Dignidade da Pessoa Humana, Dignidade e Direitos Fundamentais, Volume I*, Almedina, 2016
- Novais, Jorge Reis, *A Dignidade da Pessoa Humana, Volume II, A Dignidade e a Inconstitucionalidade*, Almedina, 2017
- Novais, Jorge Reis, *Os Princípios Constitucionais Estruturantes da República Portuguesa*, Coimbra Editora, 2004
- Oliveira, Nuno Manuel Pinto, *Princípios de Direito dos Contratos*, Coimbra Editora, 2011
- Otero, Paulo, *Direito do Procedimento Administrativo, Volume I*, Almedina, 2016.
- Otero, Paulo, *Legalidade e Administração Pública, O Sentido da Vinculação Administrativa à Juridicidade*, Almedina, 2003
- Paiva, Carlos, *O Processo de Execução Fiscal*, Almedina, 4.^a Edição, 2016,
- Pedro, Ricardo, “*Linhas gerais sobre as alterações ao regime de recursos jurisdicionais no âmbito do CPPT, em especial o recurso de revista excepcional*”, in Gomes, Carla Amado; Rocha, Joaquim Freitas; Serrão, Tiago, *Comentários à Legislação Processual Tributária*, AAFDL, 2019
- Pereira, Paula Rosado, *Manual de IRS, 2.^a Edição*, Almedina, 73 e ss
- Pimenta, Paulo, *Processo Civil Declarativo*, Almedina, 2015
- Pinto, Rui, *A Ação Executiva, 2.^a reimpressão*, AAFDL Editora, 2020
- Pinto, Rui, *O Recurso Civil. Uma Teoria Geral : Noção, Objeto, Natureza, Fundamento, Pressupostos e Sistema*, AAFDL, 2018
- Pires, Manuel; Pires, Rita Calçada, *Direito Fiscal*, Almedina, 5.^a Edição, 2016
- Poddighe, Andreia, *Giusto Processo e Processo Tributario*, Giuffré Editore, 2010
- Rangel, Rui Manuel de Freitas, *Direito Processual Civil, Estudos sobre Temas do Processo Civil*, Sfn Editores, 1.^a Edição, 2001
- Rocha, Joaquim Freitas, *Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, Esboço de uma teoria analítica da ordenação normativa*, Coimbra Editora, 2008
- Rocha, Joaquim Freitas, *Direito da Despesa Pública*, Almedina, 2019
- Rocha, Joaquim Freitas, *Direito Financeiro Local*, Coimbra Editora, 2.^a Edição, 2014
- Rocha, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 7.^a Edição, 2019
- Rocha, Joaquim Freitas; Silva, Hugo Flores, *Teoria Geral da Relação Jurídica*, Almedina, 2020
- Rodrigues, Fernando Pereira, *Os meios de Prova em Processo Civil*, Almedina, 3.^a Edição, 2017
- Sanches, José Luís Saldanha, *Princípios do Contencioso Tributário*, Fragmentos, 1987

Sarmiento, Joaquim Miranda, *Manual Teórico-Prático do IVA*, Almedina, 2019

Silva, Hugo Flores, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra Editora, 2014

Silva, Susana Tavares; Santos, Marta Costa, “*As Bases Constitucionais do Contencioso Tributário: a Constituição Fiscal e a Legislação Processual Tributária*”, in Gomes, Carla Amado; Rocha, Joaquim Freitas; Serrão, Tiago, *Comentários à Legislação Processual Tributária*, AAFDL, 2019,

Silva, Vasco Pereira, *Para um Contencioso Administrativo dos Particulares, Esboço de uma Teoria Subjetivista do Recurso Direto de Anulação*, Almedina, 1997

Soares, Fernando Luso, *A Responsabilidade Processual Civil*, Almedina, 2006

Sousa, Domingos Pereira, *Direito fiscal e Processo Tributário*, Coimbra Editora, 2013

Sousa, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume II*, Áreas Editora, 5.ª Edição, 2007

Sousa, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Volume IV*, Áreas Editora, 6ª Edição, 2011

Sousa, Luís Filipe Pires, *Prova Testemunhal*, Almedina, 2013

Sousa, Miguel Teixeira, *Estudos sobre o Processo Civil*, LEX, 2.ª Edição, 1997

Sousa, Miguel Teixeira, *Sobre a teoria do processo declarativo*, Coimbra Editora, 1980

Taruffo, Michele, *La prova dei fatti giuridici*, trad. por Jordi Ferrer Beltrán, *La prueba de los hechos*, Editorial Trotta, 4.ª Edição, 2011, pp. 427 e ss.

Tesauro, Francesco, *Manuale del Processo Tributario*, G.Giappichelli Editore, 3.º Edição, 2016,

Varela Antunes; Bezerra, José Miguel; Sampaio e Nora, *Manual de Processo Civil*, Coimbra Editora, 1984

Vasques, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2.ª Edição, 2018

Vasques, Sérgio, *O Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Almedina, 2019

Vassallo, Luigi, *Le Prove e Gli Indizi nel Processo Tributario*, Giuffrè Editore, 2014

Vicente, Gimeno Sendra, *Derecho Procesal Administrativo*, Tirant lo Blanch, 1991

Xavier, Alberto Pinheiro, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Almedina, 1972

Xavier, Rita Lobo; Folhadela, Inês; Castro, Gonçalo Andrade, *Elementos de Direito Processual Civil, Teoria Geral Princípios Pressupostos*, Universidade Católica Editora, 2.ª Edição, 2018

Zippelius, Reinhold, *Rechtsphilosophie*. 5ª edição (2007) Verlag C.H. Beck München, tradução portuguesa por António Franco e António Francisco de Sousa, *Filosofia do direito. 1.ª Edição, Quid Juris, 2010*

Revistas jurídicas:

Alexy, Robert, *On the concept and the nature of law*, in “Bluebook” 20th ed., 21 Ratio Juris, 2008

Bastos, Nuno, *Custas nos Processos Tributários*, in “Revista do Centro de Estudos Judiciários”, 1.ª Edição 2014

Rego, Carlos Lopes, “*GARANTIA DA VIA JUDICIÁRIA, ARBITRAGEM NECESSÁRIA, DIREITO AO RECURSO E PATROCÍNIO JUDICIÁRIO: QUESTÕES RECENTES NA JURISPRUDÊNCIA CONSTITUCIONAL*”, in “Revista Julgar”, n.º 29, 2016

Rocha, Joaquim Freitas, *Competência dos tribunais tributários, pós-modernidade jurídica e des-jurisdicionalização*, in “Scientia Iuridica”, Tomo LVI, n.º 310, 2007

Rocha, Joaquim Freitas, *Prazos em matéria tributária*, in “Cadernos de justiça tributária”, CEJUR - Centro de Estudos Jurídicos do Minho, Braga. N.º 01 (jul.-set. 2013)

Sanches, J. L. Saldanha, *O Ónus da Prova no Processo Fiscal*, in Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1987

Dissertações e artigos em formato eletrónico:

Barbosa, Andreia Isabel Dias, *A prestação e a constituição de garantias no procedimento e no processo tributário*, Universidade do Minho – Dissertação de Mestrado, 2016, disponível em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/44432>

Bastos, Nuno, *O princípio Inquisitório no Processo Tributário*, in “A prova no processo tributário”, Centro de Estudos Judiciários, Lisboa, 2018, disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_Prova_PT2017.pdf

Caldeira, João Fernando Damião, *O procedimento tributário de inspeção : um contributo para a sua compreensão à luz dos direitos fundamentais*, Universidade do Minho – Dissertação de Mestrado, 2011, , disponível em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/17995>

Capacete, José António, *O Princípio do Dispositivo e a Aquisição dos Factos no Processo Civil*, Centro de Estudos Judiciários, Lisboa, 1.ª Edição, Março de 2017 pp. 31 e ss, disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/civil/eb_Balanco_NP Civil.pdf

Costa, Salvador, *As custas no contencioso tributário*, in Temas de Direito Tributário, Centro de Estudos Judiciários, 2017, disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/e_book_Tributario2017_I.pdf

Cunha, Paulo Ferreira, *Dos princípios Positivos e dos Princípios Supremos*, in “Collatio”, n.º11, pp.5-16 , disponível em <http://www.hottopos.com/collat11/05-16PFC.pdf>

Custas Processuais – Guia Prático, in Centro de Estudos Judiciários, 3.ª Edição, 2015, p. 31, disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/outros/Guia_Custas_Processuais_3edicao.pdf

Dias, Sara Luís da Silva Veiga, *O Crédito Tributário e as Obrigações Fiscais no Processo de Insolvência*, Universidade do Minho – Dissertação de Mestrado, 2012

Dworkin, Ronald M., *The Model of Rules*, Faculty Scholarship Series, 1967, Paper 3609, disponível http://digitalcommons.law.yale.edu/fss_papers/3609

Faria, Paulo Ramos, O JULGAMENTO DA DESERÇÃO DA INSTÂNCIA DECLARATIVA, BREVE ROTEIRO JURISPRUDENCIAL, in “Revista Julgar”, 2015, disponível em <http://julgar.pt/o-julgamento-da-desercao-da-instancia-declarativa/>

Figueiras, Cláudia Sofia Melo, *A Arbitragem em Matéria Tributária: à semelhança do modelo Administrativo*, Universidade do Minho – Tese de Doutoramento, 2011, p. 39, disponível em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/19318>

Flora, Cristina, *A prova no processo tributário*, Centro de Estudos Judiciários – Coleção Formação Contínua, 2018, p. 40, disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_Prova_PT2017.pdf

Flora, Cristina, *O Regime dos Recursos Jurisdicionais no Processo Tributário*, Centro de Estudos Judiciários – Coleção Formação Contínua, 2015, p.186, disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo/Contencioso_Tributario.pdf

Freitas, Fátima Vanessa Gonçalves, *A simulação de negócios em sede de imposto sobre o valor Acrescentado*, Universidade do Minho – Dissertação de Mestrado, 2017, disponível em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/50475>

Gomes, Márcia Rafaela Antunes, *Insuficiência patrimonial, insolvência e obrigações tributárias*, Universidade do Minho- Dissertação de Mestrado, 2016, disponível em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/44466>

Grau, Eros Roberto, *Nota crítica aos chamados princípios gerais do Direito*, in Boletim de Ciências económicas homenagem ao Prof. Doutor António José Avelãs Nunes volume LVII, Tomo II , Universidade de Coimbra Faculdade de Direito, 2014 pp 1556 disponível em <http://hdl.handle.net/10316.2/39767>

Lemos, Jorge Nuno, *Direito à prova: Brevíssimo Roteiro Jurisprudencial*, in Julgar, n.º 6, 2008, disponível em <http://julgar.pt/direito-a-prova-brevissimo-roteiro-jurisprudencial/>.

Machado, Diana Natércia da Silva, *A utilização dos Preços de Transferência pelas Empresas Multinacionais como mecanismo de Evasão Fiscal*, Universidade do Minho – Dissertação de Mestrado, 2016, disponível em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/41128>

Pinto, Berta Cecília Borges de Sá, *A Prova no Processo Tributário. Análise Comparativa com o Direito Processual Civil e Penal. Abordagem Jurisprudencial*, Universidade do Minho - Dissertação de Mestrado, 2011 disponível em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/19875>

Quinto, Miguel Ângelo, *A venda no processo de execução fiscal: natureza jurídica e efeitos*, Universidade do Minho - dissertação de mestrado, 2018, disponível em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/60098>

Rocha, Joaquim Freitas, *Os fins do processo tributário e os poderes dos juizes do TCA na apreciação da matéria de facto fixada na 1.ª instância*, em CEJ Ebooks, p. 68 disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_Prova_PT2017.pdf

Rocha, Joaquim Freitas, *A administração tributária odiosa (repensando os fins e atuações do fisco)*, Universidade do Minho, 2015, disponível em <http://www.Repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/61950>

Rocha, Joaquim Freitas, *Sobre a natureza jurídica dos atos praticados em execução fiscal*, Centro de estudos judiciais, Lisboa, 2019, disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_ExecucaoFiscal.pdf

Sousa, Miguel Teixeira, “*Preclusão e caso julgado*”, in Blog do TPPC de 3-5-2016.

Silva, Telma Martins, *Aproximação ao estudo da convolação em processo tributário*, Universidade do Minho – Dissertação de Mestrado, abril 2014, disponível em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/34772>

Tavares, Carla Sofia da Rocha, *Estudo sobre a Reclamação dos Atos Proferidos em Processo de Execução Fiscal*, Universidade do Minho - Dissertação de Mestrado, 2013, disponível em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/27694>

Vilça, Margarida Inês de Araújo Martins, *Medidas Cautelares Tributárias*, Universidade do Minho - Dissertação de Mestrado, Braga, 2014, disponível em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/33216>

Jurisprudência:

Acórdão do STA, proc. n.º 0922/03, de 09/07/2003

Acórdão do STA, proc. n.º 01753/13, de 26/11/2004

Acórdão do STA, proc. n.º 0296/051, de 8/5/2005

Acórdão do STA, proc. n.º 0690/06, de 09/08/2006

Acórdão do STA, proc. n.º 01001/06, de 10/01/2007

Acórdão do STA, proc. n.º 01442/13, de 31/01/2008

Acórdão do STA, proc. n.º 0558/10, de 18/08/2010

Acórdão do STA, proc. n.º 0514/10, de 10/11/2010

Acórdão do STA, proc. n.º 0126/11, de 10/03/2011

Acórdão do STA, proc. n.º 0136/11, de 17/03/2011

Acórdão do STA, proc. n.º 0887/11, de 29/02/2012

Acórdão do STA, proc. n.º 0175/12, de 07/03/2012

Acórdão do STA, proc. n.º 01933/13, de 22/01/2014

Acórdão do STA, proc. n.º 01215/11.1BEBRG, de 12/03/2015

Acórdão do STA, proc. n.º 0629/15, de 17/06/2015
Acórdão do STA, proc. n.º 0726/15, de 01/07/2015
Acórdão do STA, proc. n.º 0743/14, de 08/07/2015
Acórdão do STA, proc. n.º 0832/15, de 05/08/2015
Acórdão do STA, proc. n.º 0931/13, de 03/02/2016
Acórdão do STA, proc. n.º 01430/16, de 18/01/2017
Acórdão do STA, proc. n.º 051/16, de 28/06/2017
Acórdão do STA, proc. n.º 01265/17 de 29/11/2017
Acórdão do STA, proc. n.º 0295/17, de 28/06/2017
Acórdão do STA, proc. n.º 01084/17, de 10/01/2018
Acórdão do STA, proc. n.º 01411/16, de 24/01/2018
Acórdão do STA, proc. n.º 0714/15, de 23/03/2018
Acórdão do STA, proc. n.º 0250/17, de 3/5/2018
Acórdão do STA, proc. n.º 0429/18, de 23/05/2018
Acórdão do STA, proc. n.º 0525/18, de 27/06/2018
Acórdão do STA, proc. n.º 01123/13.1BEPRT 01393/15, de 17/10/2018
Acórdão do STA, proc. n.º 0617/13.3BECBR 0453/17, de 24/10/2018
Acórdão do STA, proc. n.º 0599/18.5BELLE, de 24/07/2019
Acórdão do STA, proc. n.º 0997/19.7, de 14/08/2019
Acórdão do STA, proc. n.º 0378/10.8BECTB 0821/17, de 08/01/2020
Acórdão do STA, proc. n.º 0952/18.4, de 08/01/2020
Acórdão do STA, proc. n.º 0203/07.7BESNT de 12/02/2020
Acórdão do STA, proc. n.º 0635/15.7, de 04/03/2020
Acórdão do STA, proc. n.º 0833/14.0BECBR, de 17/06/2020
Acórdão do STA, proc. n.º 0340/19.5BEALM, de 15/07/2020
Acórdão do STA, proferido no contexto do proc. n.º 01762/13.0BEBRG, de 16/09/2020
Acórdão do STA, proc. n.º 0677/20.0BELRS, de 30/09/2020
Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, proc. n.º 3992/02, de 17/12/2002
Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, proc. n.º 159/05.6, de 17/12/2009
Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, proc. n.º 948/14.5TVLSB.L1.S1, de 24/01/2019
Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, proc. n.º 492/09.2TCSNT.L1.S1, de 04/06/2019
Acórdão do TCA Norte, proc. n.º 00023/03, de 07/07/2005
Acórdão do TCA Norte, proc. n.º 00585/11.6BEBRG, 29/10/2015
Acórdão do TCA Norte, proc. n.º 00627/07.0BEVIS, de 14/01/2016
Acórdão do TCA Norte, proc. n.º 01993/15.9BEPNF, 28/01/2016
Acórdão do TCA Norte, proc. n.º 00551/15.2BEVIS, de 28/04/2016
Acórdão do TCA Norte, proc. n.º 02356/08.8BEPRT, de 27/10/2016
Acórdão do TCA Norte, proc. n.º 00257/06.3BEPRT-B, de 28/09/2017
Acórdão do TCA Norte, proc. n.º 03723/10.2BEPRT, de 25/05/2018
Acórdão do TCA Norte, proc. n.º 01074/13.0BEBRG, de 03/10/2018
Acórdão do TCA Norte, proc. n.º 01721/09.8BEBRG, de 09/05/2019
Acórdão do TCA Norte, proc. n.º 02673/18.9BEPRT, de 23/05/2019
Acórdão do TCA Norte, proc. n.º 02635/13.2BEPRT, de 05/03/2020
Acórdão TCA Norte, proc. n.º 00771/11.9BEPRT, de 18/06/2020
Acórdão do TCA Sul, proc. n.º 02030/07, de 16/10/2007
Acórdão do TCA Sul, proc. n.º 03924/10, de 19/10/2010
Acórdão do TCA Sul, proc. n.º 04978/11, de 12/08/2011
Acórdão do TCA Sul, proc. n.º 05948/12, de 27/11/2012

Acórdão do TCA Sul, proc. n.º 06415/13, de 12/03/2013
Acórdão do TCA Sul, proc. n.º 07076/13, de 16/01/2014
Acórdão do TCA Sul, proc. n.º 08718/12, de 25/09/2014
Acórdão do TCA Sul, proc. n.º 08820/15, de 10/07/2015
Acórdão do TCA Sul, proc. n.º 06924/13, de 3/12/2015
Acórdão do TCA Sul, proc. n.º 06439/13, de 16/12/2015
Acórdão do TCA Sul, proc. n.º 09904/16, de 29/09/2016
Acórdão do TCA Sul, proc. n.º 849/14.7BESNT, de 22/06/2017
Acórdão do TCA Sul, proc. n.º 1837/16.4BELRS, 25/05/2017
Acórdão do TCA Sul, proc. n.º 71/17.0BELRS, de 30/11/2017
Acórdão do TCA Sul, proc. n.º 1877/18.9BELRS, de 14/03/2019
Acórdão do TCA Sul, proc. n.º 622/18.3, de 11/04/2019
Acórdão do TCA Sul, proc. n.º 309/13.3BELRA, de 25/06/2020
Acórdão do TCA Sul, proc. n.º 2346/18.2, de 16/09/2019
Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, proc. n.º 211/09.3TBLNH-J.L1-7, de 09/09/2014
Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, proc. n.º 285/14.5, de 2/7/2020
Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, proc. n.º 1606/17.4T8PVZ.P1, de 07/11/2019
Acórdão do TC, proc. n.º 11/83, de 20/10/1983
Acórdão do TC, proc. n.º 516/93 de 26/10/1993
Acórdão do TC, proc. n.º 542/01 de 03/07/2002
Acórdão do TC, proc. n.º 96/2004, de 11.02.2004
Acórdão do TC, proc. n.º 646/2006 de 08/01/2007