

O Ministério Público e a representação da Fazenda Pública no processo tributário

(resultado da intervenção na Conferência TributariUM, EDUM, em dezembro de 2014, enquanto aluna do mestrado em Direito tributário e fiscal)

Andreia Barbosa

Resumo: Progressivamente, e ao longo dos anos, a magistratura do Ministério Público e as competências que lhe foram sendo confiadas sofreram uma profunda evolução, que teve lugar ao sabor das exigências de justiça e de administração do ordenamento jurídico português, que se fizeram sentir em cada momento histórico.

Na verdade, o magistrado do Ministério Público não é, atualmente, apenas e só, o “funcionário promotor do crime”, que atua no exercício da ação penal. Pelo contrário, o magistrado do Ministério Público conta hoje com uma ampla panóplia de competências, que se distribuem por diversos domínios. Ao Ministério Público, órgão do poder judicial, compete, à luz do disposto nos artigos 219.º, da Constituição da República Portuguesa e 1.º, do Estatuto do Ministério Público, para além da participação na execução da política criminal e do exercício da ação penal, a representação do Estado, a defesa dos interesses que a lei determinar e a defesa da legalidade democrática. Note-se, todavia, que esta polifuncionalidade não constitui uma manta de retalhos: apesar da diversidade, as funções do Ministério Público formam um todo coerente e interligado.

No que à atuação da magistratura do Ministério Público no processo tributário diz respeito, igualmente se consegue denotar uma profunda evolução da sua concreta configuração e das funções que, nesse âmbito, lhe têm sido conferidas. Especificamente quanto à função de representação da Fazenda Pública no processo tributário, desde 1984 que a mesma deixou de estar incluída no leque das competências atribuídas ao Ministério Público, tendo sido operada uma rutura difícil de compreender e de justificação discutível.

Abstract: Progressively, and along to the years, the judiciary of the Public Ministry and competencies which were being entrusted suffered a deep evolution that took place at the whim of the demands of justice and legal order of the Portuguese administration that were felt in every historical moment.

In fact, the judiciary of the Public Ministry is currently not only the official promoter of the crime. On the contrary, now He has a wide range of competences distributed in various domains. In the light of the article 219th of the Constitution of the Portuguese Republic, it is the Public Ministry responsible for involvement implementing the criminal policy and the exercise of criminal action, the representation of the Portuguese State, protecting the interests that the law determines, and defense of democratic legality. Despite the diversity, the functions of the Public Ministry form a whole that is coherent and interconnected.

Concerning to its role in the tax process, we can verify a deep and consistent evolution in his duties on the role of Public Ministry in tributary process. We can also denote a deep evolution of this actual form and function, conferred to them. In this article, precisely, we study the role of the tax authorities in the tributary process, that since 1984 is no longer included in the range of competences assigned to the Public Ministry assigned to the Public Ministry. It was made a difficult break to understand and arguable justification.

Nota introdutória

O presente artigo corresponde à nossa intervenção na terceira Conferência TributariUM, que teve lugar no dia 12 de dezembro de 2014, na Escola de Direito da Universidade do Minho.

Com o artigo que aqui se apresenta procurar-se-á analisar, ainda que de uma forma não exaustiva, o quadro atual das competências do Ministério Público e do representante da Fazenda Pública no processo tributário. Pretende-se também, através dessa análise, assumir uma posição crítica face à atual repartição de competências entre aquelas entidades, a fim de podermos dar o nosso contributo na busca daquele que poderá ser o melhor caminho para dar plena concretização ao disposto no artigo 96.º, do CPPT, permitindo que o processo judicial tributário sirva, efetivamente, para tutelar os direitos e os interesses legalmente protegidos dos cidadãos em matéria tributária.

1- Breve contextualização histórica¹

Foi com o Decreto-Lei n.º 129/84, de 27-04, que instituiu na ordem jurídica portuguesa o primeiro Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), que a representação pelo Ministério Público da, então assim designada, Fazenda Nacional, deixou de estar incluída no âmbito das competências daquele.

A simbiose entre a Fazenda Pública e o Ministério Público perdurava, pelo menos, desde o Decreto n.º 24, de 16-05-1832, diploma onde, pela primeira vez, o Ministério Público mereceu atenção legislativa. No artigo 256 daquele diploma consagrava-se a competência do Procuradores Régios, seus Delegados e Subdelegados, atribuindo-se-lhes funções de intervenção principal “nos feitos em que fossem partes ou em que tivesse interesse a Fazenda”. Três anos depois, em 1835, surge um novo Decreto, que continha o Regulamento do Ministério Público, composto por 60 artigos e onde se encontravam algumas normas que versavam, precisamente, sobre a intervenção dos Delegados nas ações e execuções movidas ou propostas pela Fazenda Pública, cuja representação cabia ao Ministério Público. O legislador de então determinava que o “Agente do Ministério Público, nos seus atos processuais, atuasse desligado das suas paixões, mantendo a mais stricta imparcialidade e sustentando sempre os interesses da verdade e da Justiça”.

Em 1913 surge o Código das Execuções Fiscais, aprovado pelo Decreto n.º 82, de 23-08-1913, no qual se consagrava que ao Ministério Público, enquanto zelador da lei e representante da Fazenda Nacional, cabia-lhe promover tudo o que importasse “à boa ordem e celeridade na conclusão das execuções fiscais”.

Mais recentemente, surgiram, em 1963, os Decretos-Lei n.ºs 45.005 e 45.0006, de 27-04. O primeiro diploma criou o Código de Processo das Contribuições e Impostos e o segundo, denominado de Organização dos Serviços de Justiça Fiscal, reestruturou o respetivo sistema judiciário.

O Código De Processo das Contribuições e Impostos definiu a intervenção processual daquele que era o “Ministério Público das Contribuições e Impostos”, encabeçado pelo Diretor-Geral da Direção Geral das Contribuições e Impostos e a este subordinado, constituído por

¹ Na abordagem histórica que aqui se faz apenas se assinalam aqueles diplomas legais nos quais se evidenciava que a tarefa de representação da Fazenda Nacional cabia, efetivamente, ao Ministério Público e que, por esse motivo, se mostram mais relevantes para a nossa exposição. Para um pormenorizado estudo da evolução histórica do papel do Ministério Público no contencioso tributário, *vide* LUÍS ANTÓNIO SOTTOMAYOR FELGUERIAS, *O Ministério Público no contencioso tributário*, Lisboa, Sindicato dos Magistrados do Ministério Público, 2014.

funcionários da Administração Fiscal e não por magistrados. A intervenção processual ali definida passava, entre outras competências, pela verificação do cumprimento das leis por parte dos obrigados fiscais, por surpreender, vigiar e contrariar as situações de evasão e de fraude fiscais ou de injustiça tributária, por prevenir e evitar a inobservância das leis fiscais, por esclarecer e informar os contribuintes sobre o conteúdo das leis e auxilia-los no cumprimento das obrigações fiscais, por exercer, pelos meios adequados, uma ação permanente de defesa dos princípios legais, e ainda pela representação e defesa dos interesses da Fazenda Nacional. Ao Ministério Público cabia, assim, uma dupla função: por um lado, a de fiscalização do cumprimento das leis e, por outro lado, a de defesa e representação do Estado e da Fazenda Pública. Desta feita, ao mesmo tempo que defendia a legalidade, o Ministério Público defendia também os interesses financeiros e dominiais do Estado.

Todavia, e tal como se referiu, com o primeiro ETAF a simbiose entre Ministério Público e Fazenda Pública chegou ao fim. Com aquele diploma legal terminou a designação de “Ministério Público das Contribuições e Impostos” e, nos seus artigos 72.º a 74.º, consagrou-se a figura autónoma dos representantes da Fazenda Pública. Em 1986, surge a Lei n.º 47/86, de 15-10, que instituiu o Estatuto do Ministério Público (EMP)², estabelecendo-se no seu artigo 3.º as competências especialmente atribuídas ao Ministério Público, entre elas a representação do Estado, mas não a de representação da Fazenda Pública.

2- A razão de ser da rutura entre o Ministério Público e a Fazenda Pública

A razão de ser da rutura entre o Ministério Público e a Fazenda Pública assentou na conceção de que as relações jurídicas tributárias estabelecidas entre a Administração Tributária e os sujeitos passivos refletiam um interesse fazendário na cobrança de impostos, cujo montante deveria ser o mais elevado possível, encontrando-se esse interesse em contraposição aos desígnios dos contribuintes, que pretendiam ver reduzidas ao mínimo as suas obrigações tributárias. Desta feita, entendeu o legislador por bem levar a cabo uma autonomização daquele interesse fazendário na maximização das receitas. Tal interesse deveria ter um suporte institucional próprio, mediante a atribuição da tarefa de maximizar o montante das receitas provenientes da cobrança de tributos a um órgão especificamente vocacionado para esse efeito

² O Estatuto do Ministério Público tem vindo a sofrer diversas alterações, sendo certo que a última delas foi feita pela Lei n.º 9/2011, de 12/04.

e que contasse com poderes especiais, destinados, precisamente, à tutela desse interesse³. O patrocínio judiciário da Fazenda Pública por mandatários especializados traria vantagens na proteção dos interesses daquela, até porque esses mandatários mantinham uma ligação funcional com as administrações que representariam em juízo. Destarte, o Decreto-Lei n.º 129/84, de 27-04, teria tido na sua génese o resultado de uma ponderação que havia sido levada a cabo quanto às vantagens da exigência de preparação jurídica dos agentes do Ministério Público, sobretudo direcionada para a fiscalização do cumprimento das leis fiscais e não especificamente para a representação dos interesses do Estado de natureza fiscal. O fruto dessa ponderação ditaria a separação das funções do Ministério Público e de representação da Fazenda Pública, conquanto que as primeiras seriam de natureza jurídica, de fiscalização objetiva do cumprimento das normas legais e, as segundas, de cariz subjetivo, respeitantes à defesa dos interesses fiscais do Estado, enquanto sujeito ativo das relações jurídicas tributárias⁴.

Por conseguinte, optou-se por uma solução eclética, atuando no processo tributário, com funções e interesses (supostamente) distintos, os representantes da Fazenda Pública e os magistrados do Ministério Público.

3- O quadro atual das competências do Ministério Público e dos representantes da Fazenda Pública no processo tributário

Atualmente, o Ministério Público e os representantes da Fazenda Pública surgem, no processo tributário, como dois corpos autónomos, desligados entre si e com competências específicas. Neste sentido, e de acordo com o disposto no n.º 4 do artigo 9.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), têm legitimidade para intervir no processo judicial tributário (e já não no procedimento tributário), para além das entidades referidas nos vários números do mesmo preceito, o Ministério Público e o representante da Fazenda Pública.

³ Neste sentido, *vide* J. L. SALDANHA SANCHES, “Interesse Público e Princípio da Legalidade Fiscal: a Propósito da Representação do Estado nos Tribunais Fiscais”, *in Revista Jurídica*, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, n.º7, 1986, p. 145.

⁴ Cf. SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, 10.ª edição, Coimbra, Almedina, 2000, p. 413 – 415.

3.1- A intervenção do representante da Fazenda Pública no processo tributário

Reza o artigo 53.º, do ETAF, que a Fazenda Pública, composta pelo tesouro e pelo património do Estado (em sentido amplo)⁵, defende os seus interesses nos Tribunais tributários através de representantes seus, identificados no artigo 54.º, do mesmo diploma⁶. Pois bem, no âmbito do processo tributário, os representantes da Fazenda Pública desempenham um papel bastante ativo, assumindo uma função de interlocutores do Fisco nos Tribunais tributários e atuando como se se tratassem de verdadeiros advogados daquele⁷.

Aos representantes da Fazenda Pública compete, nos termos das várias alíneas do n.º 1, do artigo 15.º, do CPPT, representar a Administração Tributária⁸ e quaisquer outras entidades públicas no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal, recorrer e intervir em patrocínio da Fazenda Pública na posição de recorrente ou recorrida e praticar quaisquer outros atos previstos na lei. Mais concretamente, entre as competências atribuídas por lei ao representante da Fazenda Pública apontam-se as seguintes: contestar a petição inicial e solicitar a produção de provas adicionais no processo de impugnação judicial (artigo 110.º, n.º1, do CPPT); contestar a oposição à execução fiscal (artigo 210.º, do CPPT); promover a extinção do processo de impugnação judicial em caso de revogação do ato impugnado (artigo 112.º, n.º4, do CPPT); requerer providências cautelares (artigos 136.º, 214.º e 140.º, do CPPT); interpor recurso das sentenças dos Tribunais tributários de primeira instância (artigo 280.º, do CPPT).

⁵ Cf. o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 21-05-1997, processo n.º 21305, disponível em www.dgsi.pt.

⁶ A Fazenda Pública é representada, nas secções de contencioso tributário do Supremo Tribunal Administrativo e dos Tribunais Centrais Administrativos, pelo diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, que pode ser representado pelos respetivos subdiretores gerais ou por trabalhadores em funções públicas daquela Autoridade licenciados em Direito. Já nos Tribunais tributários, a representação da Fazenda Pública compete ao diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, que pode ser representado pelos diretores de finanças e diretores de alfândega da respetiva área de jurisdição ou por funcionários daquela Autoridade licenciados em Direito. Os diretores de finanças e os diretores de alfândega podem ser representados por funcionários da Autoridade Tributária e Aduaneira licenciados em Direito. Contudo, refira-se que a representação da Fazenda Pública não varia apenas consoante a categoria de Tribunal, podendo também variar em função da matéria que é objeto do processo, tal como se terá oportunidade de constatar *infra*.

⁷ Com a particularidade de que, nos processos em que são demandadas as entidades que representam, serem os próprios representantes notificados diretamente para contestar. Mas assim é apenas nos processos regulados no CPPT, pelo que nos processos se regem pelo Código do Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) a notificação para contestar é feita diretamente na entidade que praticou o ato impugnado. Neste sentido, *vide* RUI DUARTE MORAIS, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra, Almedina, 2014, p. 284, e JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado e Comentado*, Volume I, 6.º edição, Lisboa, Áreas Editora, 2011, p. 405 e seguintes.

⁸ A propósito da orgânica da Administração Tributária e Aduaneira, *vide* o Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15-12.

Sublinhe-se que a intervenção dos representantes da Fazenda Pública se restringe ao processo judicial tributário e às execuções fiscais⁹, o que bem se compreende, tendo em conta que, sendo o representante da Fazenda Pública um elemento da Autoridade Tributária e Aduaneira, seria incongruente que no procedimento tributário, tramitado sob a sua égide, ele atuasse, representando-a.

Todavia, ao representante da Fazenda Pública não cabe a representação da Administração Tributária em todos os processos judiciais indicados no artigo 97.º, do CPPT, tendo sido estabelecidas regras especiais de representação em várias disposições. Neste sentido, o representante da Fazenda Pública não tem competência para intervir em ações para reconhecimento de direito ou interesse legítimo em matéria tributária, visto que, nessas ações, quem tem legitimidade para intervir é a entidade que teria competência para decidir o pedido formulado pelo autor, conforme reza o n.º 4 do artigo 145.º, do CPPT¹⁰. O representante da Fazenda Pública também não tem legitimidade para intervir nos processos de recursos contenciosos (nas ações administrativas especiais) de atos administrativos em matéria tributária que não comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação, já que tais processos são regulados pelas normas sobre o processo nos Tribunais administrativos (de acordo com o disposto no artigo 97.º, n.º2, do CPPT), tendo legitimidade para neles intervir o autor do ato impugnado (artigo 10.º, do Código de Processos nos Tribunais Administrativos). Também no âmbito dos meios processuais acessórios de intimação para consulta de documentos e passagem de certidões (artigo 146.º, n.º 1, do CPPT) não tem o representante da Fazenda Pública legitimidade para nele intervir, dado que quem tem legitimidade passiva será a entidade cuja intimação se pretende. Já no processo de produção antecipada de prova, o representante da Fazenda Pública terá legitimidade para intervir sempre que a prova a produzir se destinar a um processo em que lhe seja atribuída tal legitimidade. Quanto à legitimidade passiva para intervir no processo de intimação para um comportamento (previsto no artigo 147.º, do CPPT), a mesma não é atribuída a qualquer entidade da Administração Tributária, pelo que caberá ao representante da Fazenda Pública esse papel, visto que é sobre ele que recai, genericamente, a competência para defender os interesses legítimos da Fazenda Pública. Por último, o representante da Fazenda Pública não representa a Administração Tributária no processo

⁹ Concretamente no que respeita à legitimidade do representante da Fazenda Pública para intervir nos processos de execução fiscal, aquela limita-se à fase do processo que deve correr perante o Tribunal tributário (artigos 151.º e 152.º, do CPPT).

¹⁰ Aliás, na petição inicial é essencial que a entidade contra quem é proposta ação esteja identificada, sob pena de se não se saber quem é que o autor pretenda que reconheça o direito ou interesse em causa. Se a identificação não tiver sido feita, a petição inicial será indeferida por ineptidão, conforme se decidiu no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 11-06-1997, processo n.º 021386 (disponível em www.dgsi.pt).

especial de recurso interposto pelo contribuinte da decisão da Administração Tributária que determina o acesso direto às informações bancárias, já que no artigo 146.º-B, n.º4, do CPPT estabelece-se que é o diretor-geral dos impostos ou o diretor-geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo que são notificados para deduzir oposição.

Por outro lado, conforme dispõe o artigo 15.º, n.º1, alínea a), do CPPT, o representante da Fazenda Pública tem competência, no contencioso tributário, não só para representar a Administração Tributária mas também qualquer outra entidade pública. Todavia, nem sempre a representação do lado ativo da relação jurídica estabelecida é feita, no processo tributário, pelo representante da Fazenda Pública, dado que, em determinados casos, as competências deste são exercidas pelo mandatário judicial que aquele designar (cf. artigo 15.º, n.º3, do CPPT). Assim sendo, a representação de outras entidades públicas por parte do representante da Fazenda Pública só ocorre quando aquelas não devam nomear os seus próprios mandatários. Destarte, os entes públicos que detenham personalidade jurídica têm direito a escolher os seus mandatários, não devendo a lei impor-lhes determinado representante¹¹. Já se estiverem em

¹¹ A propósito da representação dos Institutos Públicos, *vide* os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, de 03-02-2010, processo n.º 01161/09, e de 26-01-2011, processo n.º 832/10, que esclarecem que quando estiver em causa a cobrança de uma dívida não tributária de que é credora um Instituto Público, na falta de norma que atribua ao representante da Fazenda Pública competência para a sua representação processual, ela caberá ao órgão que tiver poderes para a representar em juízo, através de mandatário judicial, concluindo-se pela incompetência dos representantes da Fazenda Pública para representarem Institutos Públicos (ambos os acórdãos encontram-se disponíveis em www.dgsi.pt). Assim, para efeitos de determinação da entidade competente para representar um Instituto Público, em primeiro lugar deve atender-se às normas estatutárias especiais, que constem de diplomas com valor legislativo. Em segundo lugar, na falta de norma especial, recorre-se à Lei Quadro dos Institutos Públicos (aprovada pela Lei n.º 3/2004, de 15-01), que estabelece que os Institutos Públicos são representados em juízo, ou na prática de atos jurídicos, pelo presidente do conselho diretivo respetivo, por dois dos seus membros, ou por mandatários especialmente designados, sendo certo que o conselho diretivo pode sempre optar por solicitar o apoio e a representação em juízo por parte do Ministério Público, ao qual competirá, nesse caso, defender os interesses do Instituto (artigo 21.º, n.ºs 3 e 4, daquele diploma legal). Já no que respeita à representação das Autarquias locais, conforme refere expressamente o legislador no n.º3 do artigo 54.º, do ETAF, quando estejam em causa receitas fiscais lançadas e liquidadas pelas Autarquias locais, a Fazenda Pública pode ser representada, nos Tribunais tributários, por advogado que tenha sido designado para o efeito pela respetiva Autarquia. Aliás, no acórdão n.º 553/94, de 25-10-1994 (disponível em <http://www.tribunalconstitucionalcfr.pt/tc/acordaos/>), o Tribunal Constitucional decidiu recusar a aplicação, com fundamento na violação dos artigos 6.º, n.º1, 237.º, n.º2, 239.º e 240.º, da Constituição (atuais artigos 6.º, n.º1, 235.º, n.º2, 238.º, n.ºs 1 e 3), das normas conjugadas dos artigos 37.º e 42.º, n.º1, alínea a), do Código de Processo Tributário (atuais artigos 9.º e 15.º, n.º1, alínea a), do CPPT), na parte em que determinavam que, nos processos judiciais tributários que tivessem que ver com receitas lançadas e liquidadas pelas Câmaras municipais, estas fossem representadas obrigatoriamente por um representante da Fazenda Pública pertencente à Administração Tributária do Estado. No entanto, estando em causa impostos estaduais, cuja receita reverta para os Municípios, o mesmo juízo de inconstitucionalidade já não se aplicaria, dado que, nesse caso, o sujeito ativo da relação jurídica tributária é o Estado (administração direta). Uma outra situação especial de representação da Fazenda Pública consta no artigo 13.º, do Decreto-Lei n.º 193/2006, de 7-6 (que define o regime das taxas da Entidade Reguladora da Comunicação Social. Nas matérias tributárias geradas no domínio dos poderes de regulação e supervisão das atividades de comunicação social, o presidente do conselho regulador daquela entidade, que pode fazer-se substituir por qualquer outro membro do mesmo órgão ou por advogado mandatado pelo referido conselho, é que representa a Fazenda Pública na secção de contencioso tributário do Supremo Tribunal Administrativo e nas secções de contencioso tributário dos Tribunais Centrais Administrativos, de acordo com o disposto na alínea f), n.º1, do artigo 26.º, dos Estatutos da Entidade Reguladora da Comunicação Social, aprovados pela Lei n.º 53/2005, de 8-11. No que respeita à

causa entidades desprovidas de personalidade jurídica mas com autonomia administrativa e financeira, então, a determinação da entidade competente para as representar em juízo deverá passar pela análise do disposto nos respetivos estatutos¹².

Uma outra situação em que a posição de credor não é ocupada pela Fazenda Pública prende-se com os casos de sub-rogação. O terceiro que proceda ao pagamento das dívidas tributárias de um determinado contribuinte pode passar a ocupar a posição da Fazenda Pública, (desde que cumpra as exigências constantes no artigo 41.º, n.º2, da LGT)¹³. Assim sendo, esse terceiro passa a beneficiar das garantias e privilégios relativos à dívida em causa e poderá utilizar o processo de execução fiscal para proceder à cobrança coerciva dessa dívida (cf. dispõe o artigo 92.º, n.ºs 1 e 2, do CPPT).

Também podem surgir situações em que haja um conflito de interesses entre as entidades que devam ser representadas pelo representante da Fazenda Pública. É o que acontece, por exemplo, quando nos processos de execução fiscal esteja em causa a cobrança de créditos de várias entidades que devam ser por eles representadas. Nestas situações, a solução que permite assegurar a adequada representação processual das várias entidades consiste em afastar a representação pelo representante da Fazenda Pública das entidades que não estejam integradas na Administração Tributária estadual, admitindo a nomeação de representante pelas entidades nela não integradas¹⁴.

Sublinhe-se ainda que se encontra fora do âmbito das competências dos representantes da Fazenda Pública qualquer intervenção que não vise fazer valer a posição da Fazenda Pública no litígio que seja objeto do processo ou que não tenha em vista a defesa dos seus interesses patrimoniais.

representação da Fazenda Pública nos Tribunais tributários no âmbito desta matéria, visto que não é estabelecido nenhum regime especial de representação da Fazenda Pública, a sua representação é assegurada pelo diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, nos termos da 1.ª parte, do n.º1, do artigo 15.º, do CPPT e da alínea c), do n.º1, do artigo 54.º, do ETAF. A propósito das situações especiais de representação da Fazenda Pública, e para um maior desenvolvimento da matéria atinente às mesmas, *vide* JORGE LOPES DE SOUSA, *Código... op. cit.*, p. 198 – 202.

¹² Assim ensina RUI DUARTE MORAIS, *Manual... op. cit.*, Coimbra, Almedina, 2014, p. 281 e 282.

¹³ Tais exigências consistem em requerer a declaração de sub-rogação e em obter a autorização do devedor ou provar interesse legítimo. Nos termos do artigo 91.º, n.º4, do CPPT, o despacho que autorizar a sub-rogação será notificado ao devedor e ao terceiro que a tiver requerido.

¹⁴ São seguidos, assim, os ensinamentos de JORGE LOPES DE SOUSA, *Código... op. cit.*, p. 211. Trata-se da solução que parece ser mais razoável, já que é aquela que deriva da regra geral sobre a legitimidade para intervenção nos processos tributários, porquanto nestes últimos podem intervir todos aqueles que provem interesse legítimo (artigo 9.º, n.º1, do CPPT).

3.2- A intervenção do Ministério Público no processo tributário

Nos termos conjugados da Constituição, do EMP, do ETAF e do CPPT, os magistrados do Ministério Público têm competência para intervir em todos os processos judiciais da área tributária.

Pois bem, com o primeiro ETAF, ao mesmo tempo que se criou um corpo de representantes da Fazenda Pública, procurou-se assegurar a presença do Ministério Público como legítimo interveniente no processo tributário, mas agora sem se encontrar “prisioneiro dos interesses imediatos do Fisco”¹⁵. O Código de Processo Tributário de 1991 refletia esta separação, estabelecendo-se, no artigo 37.º, alíneas a) e b), que tanto o Ministério Público como o representante da Fazenda Pública tinham legitimidade para intervir no processo judicial tributário. O CPPT, surgido em 1999, manteve a cisão, dispondo o n.º 4 do seu artigo 9.º que têm legitimidade para intervir no processo judicial tributário o Ministério Público e o representante da Fazenda Pública¹⁶.

Atualmente, dispõe o artigo 51.º, do ETAF, em conformidade com o disposto no n.º1 do artigo 219.º, da Constituição, que ao Ministério Público compete representar o Estado, defender a legalidade democrática e promover a realização do interesse público, exercendo, para o efeito, os poderes que a lei processual lhe confere. Por seu turno, o artigo 14.º, n.º 1, do CPPT vai ao encontro do estabelecido no ETAF, esclarecendo que, no procedimento e no processo tributário, cabe ao Ministério Público a defesa da legalidade¹⁷ e a promoção do interesse público.

No que ao poder de representar o Estado diz respeito, tal representação significa que lhe incumbe a tarefa de defesa dos interesses da comunidade em que se possa reconhecer cada

¹⁵ Cf. LUIS ANTÓNIO SOTTOMAYOR FELGUEIRAS, *O Ministério Público...op. cit.*, p. 103.

¹⁶ De acordo com a letra da lei, e à semelhança do que se conclui relativamente ao representante da Fazenda Pública, se o Ministério Público apenas tem legitimidade para intervir no processo judicial tributário, então conclui-se que o mesmo não poderá intervir na fase dos processos de execução fiscal que decorra junto da Administração Tributária, porquanto tal fase não se enquadra no conceito de processo judicial tributário, que resulta do artigo 97.º, do CPPT. Aliás, no que respeita ao processo de execução fiscal, o artigo 97.º, do CPPT abrange apenas os meios processuais que devem ser tramitados nos Tribunais tributários, referidos nas alíneas n) e o) do n.º1 daquele preceito.

¹⁷ Na função de defesa da legalidade atribuída ao Ministério Público, insere-se a do controle da legalidade da liquidação das custas processuais, não podendo os representantes da Fazenda Pública interpor recursos jurisdicionais nessa matéria. É também o representante do Ministério Público e não representante da Fazenda Pública que tem legitimidade para instaurar execuções por custas devidas nos tribunais tributários, sendo aquele quem deve diligenciar para se conseguir obter as certidões que forem necessárias para esse efeito. No entanto, estando em causa matéria de isenção de custas da Fazenda Pública, a partir da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27-12, tem de ser reconhecida ao representante daquela o direito de recorrer de decisões que a condenem em custas. A este propósito e para um maior desenvolvimento, *vide* JORGE LOPES DE SOUSA, *Código...*, *op. cit.* p. 192 e 193.

um dos cidadãos, incumbência que se considera necessária, justa e adequada ao bem comum¹⁸. Por outro lado, o poder de representação do Estado abrange apenas o Estado corporizado na Administração direta, na medida em que as entidades da Administração indireta, como os Institutos Públicos, as Autarquias locais ou as Associações públicas, porquanto gozam de personalidade jurídica própria, vêm a sua representação judicial a cargo dos órgãos estatutários ou institucionais próprios¹⁹.

De salientar é o facto de, em harmonia com o que já se estabelecia no ano de 1835, o artigo 219.º, n.º2, da Constituição e artigo 2.º, do EMP consagrarem que o Ministério Público goza de autonomia, encontrando-se apenas vinculado a critérios de legalidade e objetividade, o que, desde logo, permite garantir a imparcialidade e a isenção na atuação dos magistrados do Ministério Público.

Pois bem, atendendo, essencialmente, ao estabelecido nas várias disposições constantes no CPPT relativas às competências do Ministério Público, facilmente se conclui que o Ministério Público, representado nos Tribunais da jurisdição administrativa e fiscal pelas entidades definidas nos artigos 52.º, do ETAF e 4.º, do EMP²⁰, assume no processo tributário, em comparação com o papel desempenhado pelo representante da Fazenda Pública, uma intervenção mais comedida e discreta²¹, para além de que se encontra afastado dos holofotes da comunicação social. Todavia, não deixa de contar com uma intervenção bastante ativa, que passa, essencialmente, pela defesa da legalidade e promoção do interesse público em matéria tributária. Para o efeito, os magistrados do Ministério Público têm o poder de controlar a aplicação da lei por parte dos Tribunais tributários, contribuindo para que, verdadeiramente, se faça justiça. Mais concretamente, a intervenção do Ministério Público no âmbito do processo tributário poderá ser diferente, consoante essa intervenção se faça junto dos Tribunais Tributários, dos Tribunais Centrais Administrativos ou do Supremo Tribunal Administrativo. Assim, nos Tribunais de 1.ª instância, o Ministério Público emite parecer em todos os

¹⁸ Cf. J. J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa, Anotada*, Volume II, 4.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p. 603.

¹⁹ Cf. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p. 267.

²⁰ O Ministério Público é representado, no Supremo Tribunal Administrativo, pelo Procurador-Geral da República (que pode fazer-se substituir por procuradores-gerais-adjuntos), nos Tribunais Centrais Administrativos, por procuradores-gerais adjuntos, e nos Tribunais Tributários por procuradores da República (que poderão ter a função de coadjuvar os procuradores-gerais adjuntos que estejam em serviço no Supremo Tribunal Administrativo e nos Tribunais Centrais Administrativos).

²¹ No entanto, refira-se que a intervenção do Ministério Público no contencioso administrativo é verdadeiramente significativa, intervindo, umas vezes, como parte (no exercício da ação pública) e outras como autoridade judiciária, mas sempre na defesa da legalidade democrática e na promoção da realização do interesse público.

processos, antes de ser proferida a decisão final²² (é o chamado exercício do “direito de vista, no âmbito do qual se poderá pronunciar sobre as questões de legalidade que tenham sido suscitadas no processo ou suscitar outras nos termos das suas competências legais - artigos 14.º, n.º 2 e 121.º, do CPPT). Sempre que se mostre necessário, intervém na defesa da legalidade, na promoção do interesse público e na representação dos ausentes, incertos e incapazes²³ (artigo 14.º, do CPPT). Cabe-lhe também pronunciar-se antes da decisão sobre um incidente processual – assistência, habilitação e apoio judiciário (artigo 127.º, n.º 3, do CPPT) e em matéria de incidentes sobre custas. Ainda participa em matéria de contraordenações, competindo-lhe introduzir o recurso de contraordenação em juízo, intervir nas audiências de julgamento e recorrer ou responder a recursos das decisões judiciais, tanto para os Tribunais Centrais Administrativos ou para o Supremo Tribunal Administrativo (artigo 280.º, n.º 1, do CPPT)²⁴. No que respeita especificamente aos processos de execução fiscal, quando a execução

²² JOAQUIM FREITAS DA ROCHA levanta a questão de se saber se a solução de conferir apenas vista ao Ministério Público antes de ser proferida a “decisão final” (de acordo com uma interpretação literal do artigo 14.º, n.º 2, do CPPT) não será demasiado restritiva. Assim, poder-se-ia perguntar se tal vista não deveria ter lugar sempre que estivessem em causa questões controvertidas, ainda que não se materializem no carácter finalístico da “decisão final” – cf. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições...*, *op. cit.*, p. 268. Seguindo JORGE LOPES DE SOUSA, justifica-se que o dever de audição do Ministério Público valha em relação a qualquer questão controvertida. Trata-se da solução que melhor garante a defesa processual da legalidade e a promoção do interesse público e de outros interesses que devam ser protegidos pelo Ministério Público – cf. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código...*, *op. cit.*, p. 193. A falta de audição do Ministério Público, nos casos em que é obrigatória (já que situações, excecionais, existem, em que o Ministério Público não tem ou não deve que ser ouvido), constitui uma nulidade processual secundária, dado que não se encontra prevista como nulidade principal (artigos 98.º e 165.º, do CPPT e artigo 195.º, do Código do Processo Civil).

²³ Quando o Ministério Público representa ausentes, incertos ou incapazes intervém processualmente como parte principal, contando com todos os poderes processuais que a estas são atribuídos (artigo 5.º, n.º 1 alínea c), do EMP). Poderão ocorrer casos em que os ausentes, incertos ou incapazes não possam, todos eles, ser representados pelo Ministério Público por haver conflito de interesses entre tais pessoas ou entidades, obstando a que sua representação seja feita pelo Ministério Público. Nestes casos, de acordo com o artigo 69.º, n.º 4, do primeiro ETAF, as funções de representação confiadas ao Ministério Público seriam desempenhadas por diferentes agentes, designados pelo Procurador-Geral da República. Com o segundo ETAF, aquele preceito desapareceu. Desta feita, em caso de conflito de interesses, considera-se que deverá ter aplicação o disposto no artigo 69.º, do EMP, pelo que, nessas situações, o Procurador da República deverá solicitar à Ordem dos Advogados a indicação de um advogado para que represente uma das partes, cabendo a representação da outra ao Ministério Público. Em casos de urgência, a representação deverá ser assegurada por um advogado designado pelo juiz, até que seja feita a nomeação pela Ordem dos Advogados. No mesmo sentido, *vide* JORGE LOPES DE SOUSA, *Código...*, *op. cit.*, p. 192. Note-se que o disposto no artigo 69.º, do EMP já se encontrava em vigor aquando do surgimento do primeiro ETAF. Todavia, a solução aplicada para resolver a questão da representação de ausentes, incertos ou incapazes em caso de conflitos de interesses era resolvida pelo disposto no artigo 69.º, n.º 4, do primeiro ETAF, por este último diploma ser mais recente do que o primeiro ETAF, valendo a regra de que a lei nova afasta a lei antiga.

²⁴ JORGE LOPES DE SOUSA considera que, em relação às ações administrativas especiais no âmbito do contencioso tributário, será aplicável o artigo 62.º, n.º 1, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, que permite ainda que o Ministério Público tenha uma intervenção processual que não está explicitamente prevista no CPPT: a de prossecução da ação, assumindo a posição de autor, requerendo o seguimento do processo que, por decisão ainda não transitada, tenha terminado por desistência ou por outra circunstância atinente ao autor. Trata-se de uma hipótese que poderá, inclusivamente, ser aplicável ao processo judicial tributário, designadamente ao processo de impugnação judicial, visto que acima dos interesses particulares do impugnante encontra-se o interesse público na reposição da legalidade. Cf. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código... op. cit.*, p. 190 e 191.

deva correr nos Tribunais comuns, a legitimidade para intervir como exequente repousa no Ministério Público, conforme dispõe o artigo 152.º, n.º2, do CPPT. Quanto à sua intervenção nos Tribunais de 2.ª instância, compete ao Ministério Público a emissão de parecer em todos os processos (conforme resulta dos artigos 22.º, 288.º, 289.º, n.º1, do CPPT), a interposição de recursos para o Tribunal Constitucional, de revista para o Supremo Tribunal Administrativo (artigos 14.º, n.º 2, 280.º, n.º 2, do CPPT; 69.º, n.º1, do ETAF), bem como de revisão de sentença (artigo 293.º, do CPPT). Já na área do contencioso tributário no Supremo Tribunal Administrativo, cabe ao MP a elaboração de pareceres nos recursos jurisdicionais e a suscitação de conflitos de jurisdição e de conflitos de competência.

Refira-se ainda que o Ministério Público poderá, junto das diversas instâncias judiciais, solicitar apoio técnico à Direção De Serviços de Justiça Tributária, que está incumbida de o prestar, nos termos da alínea i), do n.º 2, do artigo 22.º, da Portaria 320-A/2011, de 30-12.

4- Apreciação crítica da opção legislativa pela repartição de funções entre o Ministério Público e o representante da Fazenda Pública no processo tributário

Atendendo às competências atribuídas, atualmente, ao Ministério Público, no âmbito do processo tributário, é possível concluir que, efetivamente, tem nele um papel de extrema relevância, sendo-lhe confiadas dignificantes funções. Como vimos, a defesa da legalidade constitui a competência nuclear do Ministério Público, podendo propor, para cada caso concreto, a decisão que se lhe afigura acertada, tendo em consideração o direito positivo aplicável e os factos demonstrados e reagindo contra as decisões violadoras da lei e da Constituição.

Todavia, a intervenção do Ministério Público no processo tributário é bem mais discreta do que aquela que é atribuída pelo legislador ao representante da Fazenda Pública. Aliás, em matéria tributária, a intervenção do Ministério Público está, de facto, restringida ao processo judicial tributário, tal como decorre do n.º 4 do artigo 9.º, do CPPT, e mesmo nesse âmbito não lhe são atribuídas todas as funções compatíveis com o seu Estatuto, pois que a defesa dos interesses primordiais da Fazenda Pública é confiada ao respetivo representante, conforme já se constatou.

Dito isto, cumpre agora tomar uma posição acerca da opção legislativa pela repartição de funções entre o Ministério Público e o representante da Fazenda Pública no processo tributário.

Pois bem, o Decreto-Lei n.º 129/84, de 27-04, ao consagrar a divisão de tarefas entre o Ministério Público e o representante da Fazenda Pública no processo tributário, nos termos que ainda se mantêm, operou uma dicotomia que se considera ser de difícil compreensão, para além de que a dualidade de representações que marca o atual processo tributário cria problemas de funcionamento dispensáveis e parece ter sido feita mais em homenagem aos interesses do Fisco que aos de uma purificação das competências do Ministério Público.

Desde logo, a alteração trazida pelo primeiro ETAF, que autonomizou a representação da Fazenda Pública e que operou uma verdadeira rutura concetual, confiando ao Ministério Público a função de defesa da legalidade e de promoção do interesse público e entregando ao representante da Fazenda Pública a tarefa de defender os interesses legítimos desta, como se a prossecução do interesse público não estivesse, sobremaneira, dependente da prossecução dos interesses financeiros do Estado, carece de fundamentação. Na verdade, a dualidade de representações só se justificaria se existisse uma correspondente dualidade de interesses, entre si divergentes, merecedores de uma defesa especificamente vocacionada para proteção dos mesmos. Como facilmente se intui, o interesse na prossecução do interesse público – cuja defesa compete, atualmente, ao Ministério Público – encontra-se direta e irremediavelmente dependente da arrecadação de receitas, por via da cobrança de tributos – cuja defesa compete, atualmente, ao representante da Fazenda Pública. Partindo desta ideia, levanta-se a seguinte questão: até que ponto é que os interesses cuja prossecução é assumida pelo representante da Fazenda Pública não são também os que devem ser prosseguidos pelo Ministério Público? A resposta parece ser evidente: o interesse público prosseguido pelo Ministério Público é necessariamente idêntico ao interesse que é prosseguido pelo representante da Fazenda Pública, dado que todo o processo tributário é dominado pelo interesse público existente na justa e correta distribuição dos encargos tributários²⁵. Desta feita, a dualidade de representações trazida pelo primeiro ETAF tem na sua génese uma conceção de interesse público que não é sustentável. Quem defende os interesses do Fisco, materializados na necessidade de arrecadação de receitas, defende, conseqüentemente, o interesse público, que passa pela necessidade de garantir que o Estado usufrui de meios financeiros que lhe permitam funcionar enquanto Estado, na sua tripla vertente de Estado de Direito, Estado democrático e Estado social.

Por outro lado, um argumento de isenção e de imparcialidade tende a favor da reatribuição ao Ministério Público da defesa dos interesses financeiros do Estado. A

²⁵ Cf. J. L. SALDANHA SANCHES, “Interesse...”, *op. cit.*, p. 147.

circunstância de o Ministério Público gozar de autonomia e de se encontrar apenas vinculado a critérios de legalidade e de objetividade permite garantir imparcialidade à sua atuação, característica que não se poderá atribuir a quem atua como verdadeiro advogado do Fisco. Aliás, a autonomia de que goza Ministério Público existe em relação aos órgãos do poder central, regional e local, sejam eles de natureza legislativa, executiva ou judicial. O facto de a magistratura do Ministério Público ser uma magistratura hierarquizada, não colide com a autonomia dos magistrados, que, inclusivamente, deverão recusar o cumprimento de diretivas, ordens e instruções que sejam ilegais e poderão recusa-lo com fundamento em grave violação da sua consciência jurídica (cf. artigo 79.º, n.º 2, do EMP). Já o representante da Fazenda Pública, pelo contrário, encontra-se vinculado ao cumprimento de ordens internas e de objetivos fixados pelos seus superiores. É certo que o artigo 266.º, da Constituição, impõe aos agentes administrativos que atuem com imparcialidade no exercício das suas funções. No entanto, o representante da Fazenda Pública tende a ser arrastado pela própria natureza da sua função e deixa de ter condições para uma visão supra-partes da questão controversa. Ademais, o facto de todos os órgãos do Estado terem o dever de atuar à luz do princípio da imparcialidade não significa que todos eles sejam dotados de condições para a sua obtenção plena.

Obviamente que se a representação da Fazenda Pública voltasse a ser confiada ao Ministério Público, os interesses financeiros do Estado teriam que continuar a ser defendidos, exigindo-se de quem os representasse que lançasse mão de todos os meios que a lei coloca à disposição para proteção dos mesmos. Todavia, nesse caso, tal tarefa estaria a ser entregue a um órgão judicial dotado de autonomia e independência²⁶ e obrigado constitucionalmente a defender a legalidade e a promoção do interesse público. O Ministério Público não atuaria como se de um mandatário se tratasse, porque mesmo atuando como representante da Fazenda Pública, o Ministério Público atuaria de forma imparcial e isenta e sem se encontrar comandado por qualquer órgão específico do aparelho do Estado²⁷. Na verdade, ao Estado de Direito interessa que o próprio Estado atue sempre, mesmo na defesa em juízo dos seus interesses patrimoniais (que, ao serem do Estado, são de todos), de forma isenta, imparcial e objetiva, com o rigoroso cumprimento da lei. Ora, a atribuição dessa função ao Ministério Público surge como uma garantia suplementar dessa forma de atuação. Desta feita, não existe nenhum

²⁶ O Ministério Público goza de independência perante outros órgãos de soberania, designadamente, perante o Governo e perante outros órgãos dos Tribunais (artigo 2.º, n.º 1, do EMP). No que respeita à autonomia, ela aponta para um estatuto jurídico-subjetivo do Ministério Público, garantidor de algumas dimensões essenciais da magistratura judiciária, quanto a transferências, suspensões ou demissões – cf. J. J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição...*, *op. cit.*, p. 605 e 606.

²⁷ Aliás, ainda que no âmbito do processo administrativo, do artigo 11.º, n.º 2, do CPTA resulta que, mesmo em representação dos interesses patrimoniais do Estado, o Ministério Público defende a legalidade.

conflito entre a representação e defesa dos interesses patrimoniais do Estado pelo Ministério Público e a sua autonomia ou a sua função de defesa da legalidade²⁸. A atribuição da função de representação da Fazenda Pública ao Ministério Público em nada colidiria com o seu papel nuclear de defensor da legalidade. Aliás, os atos da Administração Tributária gozam de uma presunção de legalidade pelo que, até serem afastados por um ato de revogação ou de anulação por parte dos superiores hierárquicos ou dos Tribunais, aqueles atos presumem-se estar em conformidade com o ordenamento jurídico. Assim sendo, *ab initio*, a legalidade sempre estaria, pelo menos, presumidamente, do lado da entidade representada pelo Ministério Público, não vingando o argumento segundo o qual o Ministério Público não poderia representar os interesses do Fisco em virtude de a legalidade, que por ele tem de ser defendida por imposição constitucional, poder estar do lado do outro ente da relação jurídica tributária. Destarte, e face ao exposto, não nos parece que a defesa da legalidade sejam incompatível com a defesa de interesses localizados do Estado.

Ademais, atendendo à atual solução legal repartidora de competências, as *partes* no processo tributário reconduzem-se ao representante da Fazenda Pública e ao sujeito passivo da relação jurídica tributária, surgindo o magistrado do Ministério Público posicionado num outro patamar, assumindo outras funções, *maxime*, de defesa da legalidade, de um bem maior, que servirá de crivo a toda e qualquer atuação que se leve a cabo no processo tributário que esteja a decorrer. Pois bem, reconhecer que *parte* no processo tributário é apenas o representante da Fazenda Pública e não o Ministério Público, equivale a afirmar que existe, de facto, um interesse fazendário autónomo, merecedor de uma representação particularmente destinada à sua proteção. Ora, semelhante conclusão encontra-se em rota de colisão com os princípios da justiça e da investigação, ambos basilares e estruturantes do processo tributário, e que não admitem que este último seja concebido como um processo de partes. Assim, pelo simples de facto de os representantes do Estado (quer sob a forma de representantes da Fazenda Pública, quer sob a forma de Ministério Público) estarem vinculados a atuar sob a égide do princípio da legalidade, é-lhes exigido um comportamento incompatível com a livre prossecução de interesses auto-definidos, que se adequaria à noção processual de parte.

Uma outra razão que se invoca para defender a representação da Fazenda Pública pelo Ministério Público prende-se com o facto de que a tarefa de representação da Fazenda Pública para um corpo de verdadeiros advogados do Estado implica um dispêndio de meios financeiros

²⁸ Neste sentido, *vide* FRANCISCO NARCISO, “O Ministério Público na Justiça Administrativa”, *in Revista do Ministério Público*, n.º 122, p. 95 a 132.

completamente desnecessário quando a justiça portuguesa poderia contar com magistrados do Ministério Público dotados de conhecimentos especializados na matéria, bastando, para o efeito, integrar na respetiva formação a matéria respeitante ao Direito Tributário. Na verdade, a possibilidade de o Ministério Público poder voltar a representar a Fazenda Pública encontra-se dependente de lhe ser garantida uma adequada formação nas matérias do Direito Tributário. Aliás, a formação dos magistrados que ingressam na jurisdição tributária não deveria ser exclusivamente dirigida para os magistrados judiciais, tal como acontece atualmente, visto que nela não são considerados os magistrados do Ministério Público. Trata-se de um inconveniente que merece ser corrigido e que tem vindo a ser alvo de críticas, sendo certo que já em momentos anteriores se havia apontado para a necessidade de uma formação especializada dos magistrados, quer dos juízes, quer dos representantes do Ministério Público, que intervêm no processo tributário, essencial para permitir uma melhoria na qualidade da justiça tributária²⁹.

Por outro lado, os termos em que as funções de representação se encontram atualmente distribuídas são geradores de controvérsia jurídica e determinam o prolongamento excessivo dos prazos de decisão, consequência que se pode mostrar altamente penosa, sobretudo para o contribuintes.

Bem se compreende que um retorno à solução anterior ao primeiro ETAF implicaria, automaticamente, a necessidade de serem lugar alterações significativas em vários diplomas legais, desde logo, ao ETAF e ao CPPT. Várias questões, carecedoras de solução, surgiriam. Por exemplo, se se atribuísse competência ao Ministério Público para representar a Fazenda Pública, seria possível que aquele mantivesse a sua função de representação de ausentes, incertos e incapazes? No nosso entender, a resposta seria negativa. Uma solução possível passaria por, nos processos tributários que envolvessem ausentes, incertos ou incapazes, a representação destes últimos fosse garantida por um defensor oficioso, nomeado especificamente para esse efeito.

Em suma, entende-se que a dupla representação do Estado nos Tribunais tributários merece ser repensada. Talvez a criação de uma ligação institucional entre a figura dos representantes da Fazenda Pública e a do Ministério Público pudesse constituir uma solução para os problemas levantados.

²⁹ Neste sentido, *vide* RAQUEL VICENTE DA ROSA, “O Ministério Público na jurisdição tributária”, in *Revista do Ministério Público*, n.º 121, 2010, p. 170 e ainda MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, *Estruturar o Sistema Fiscal do Portugal Desenvolvido, Textos fundamentais da reforma fiscal para o século XXI*, Coimbra, Almedina, 1998, p. 206.

Para terminar, e porque o atual quadro jurídico não impede que assim se conclua, parece poder entender-se que, fora dos casos previstos, e na hipótese (ainda que remota) de haver interesses do Estado não especificamente localizados na Administração Tributária, deve subsistir a representação do Estado pelo Ministério Público no processo tributário.

Conclusão

No relatório anual sobre a situação do Ministério Público, referente ao ano de 1870, escreveu-se o seguinte:

“O ministério publico é a magistratura a quem nas sociedades modernas incumbe representar a sociedade perante os tribunales; defender o património publico, ou este esteja concentrado em nome do soberano, ou no do Estado, como nos governos livres; accusar os crimes e contra eles promover a acção da justiça; proteger os miseráveis, e representar aquelles a quem a lei não reconhece o exercicio plenos dos seus direitos. A reunião destas fucções, fundadas todas na mesma razão social, e uniformemente commetidas á mesma magistratura, constitue uma verdadeira e completa instituição social”³⁰.

Mais de 100 anos volvidos a esta parte, é clarividente que o exposto no citado relatório ainda assume uma impressionante atualidade. Por outro lado, é certo que, ao longo dos anos, as competências conferidas ao Ministério foram sendo alargadas, tornando as suas áreas de intervenção cada vez mais abrangentes. O Ministério Público surge hoje como uma garantia institucional, essencial ao sistema de justiça e ao próprio Estado de Direito democrático.

Ora, apesar de o Ministério Público ainda poder ser considerado como um “órgão promotor da acção de justiça fiscal”³¹, exercendo, na jurisdição tributária, uma atividade que é essencial para a realização do Estado de Direito, para a defesa da legalidade e para a salvaguarda do princípio da igualdade perante a lei, deixou de ser ele o responsável pela defesa e representação dos interesses da Fazenda Pública junto dos Tribunais tributários e, consequentemente, dos interesses coletivos na arrecadação de receita para garantir a satisfação das necessidades coletivas.

³⁰ Publicado pela primeira vez no Diário do Governo, n.º 175, de 07-07-1871 e na *Revista de Legislação e Jurisprudência*, ano 4.º, p. 292 a 304 e no B.M.J., n.º 233, p. 5 e seguintes.

³¹ Cf. artigo 48.º, do Decreto-Lei 045.006, de 27-04-1963.

O fim da simbiose entre Ministério Público e Fazenda Pública teve lugar em 1984 e a rutura concetual dali resultante, bem ou mal, perdura até aos dias de hoje. Reconhece-se que tal solução tem a virtualidade de garantir que os interesses financeiros e dominais do Estado são defendidos por entidades especializadas na matéria do Direito Tributário. Ademais, atenta a desigualdade estrutural que marca as relações entre a Administração Tributária e os contribuintes, a ação do Ministério Público na jurisdição tributária revela-se, a esse nível, particularmente importante, dado que se trata de uma ação direcionada à realização do Estado de Direito, à defesa da legalidade e à preservação do princípio da igualdade perante a lei. E bem se compreende que querer garantir que o Ministério Público não deixa de prosseguir estas funções e que as cumula com a defesa dos interesses da Fazenda Pública possa parecer um exercício de compatibilização de difícil compreensão. Todavia, crê-se que o mesmo poderá ser solucionado com sucesso se assumirmos, simultaneamente, como pontos de partida e como pontos norteadores de qualquer atuação do Ministério Público os princípios da prossecução do interesse público e da defesa da legalidade. Assim, também em defesa dos interesses privados do Estado, o Ministério Público só poderá agir em defesa da legalidade, no seu estrito cumprimento, com objetividade e imparcialidade, sempre em nome do superior interesse público.

Esta harmonização que aqui se propõe permitira, no nosso entender, assegurar, pelo menos com uma maior certeza, que o processo judicial tributário tem, de facto, em vista a tutela plena, efetiva e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária, conforme se prevê expressamente no artigo 96.º, do CPPT.

Bibliografia

ALMEIDA, Mário Aroso de, *Manual de Processo Administrativo*, Coimbra, Almedina, 2014.

FELGUEIRAS, Luís António Sottomayor, *O Ministério Público no Contencioso Tributário*, Lisboa, Sindicato dos Magistrados do Ministério Público, 2014.

MARTINEZ, Soares, *Direito Fiscal*, 10.^a edição, Coimbra, Almedina, 2000.

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, *Estruturar o Sistema Fiscal do Portugal Desenvolvido, Textos fundamentais da reforma fiscal para o século XXI*, Coimbra, Almedina, 1998.

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

NARCISO, Francisco, “O Ministério Público na justiça administrativa”, in *Revista do Ministério Público*, n.º 122, 2010.

ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 4.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2014.

ROSA, Raquel Vicente, “O Ministério Público na jurisdição tributária”, in *Revista do Ministério Público*, n.º 121, 2010.

SANCHES, J. L. Saldanha, “Interesse Público e Princípio da Legalidade Fiscal: a Propósito da Representação do Estado nos Tribunais Fiscais”, in *Revista Jurídica*, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, n.º7, 1986.

SOUSA, Domingos Pereira de, *Direito Fiscal e Processo Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 2013.

SOUSA, Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*, Volume I, 6.ª edição, Lisboa, Áreas Editora, 2011.

XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal*, Volume I, Lisboa, Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, 1981.