

# **LIÇÕES DE PROCEDIMENTO E PROCESSO TRIBUTÁRIO \***

---

\*A presente é uma versão muito abreviada do original, sinalizando-se com a menção "Omissis" as partes que foram suprimidas. No seu lugar, manteve-se a estrutura sistemática de base. As notas de rodapé foram totalmente eliminadas.

### Nota prévia à 4.<sup>a</sup> edição

A presente edição destas *Lições* mantém quase intacta a estrutura discursiva e sistemática subjacente às edições anteriores. Apenas se procederam a alterações pontuais, embora não insignificantes, motivadas quer pelas contínuas intervenções normativas — que colocam os estudiosos das matérias numa situação de constante *sobressalto científico* —, quer pelas sempre úteis decisões jurisprudenciais, que continuam a ser ainda um dos mais valiosos *abstractos ideológicos* da obra.

Na verdade, tratando-se de um texto essencialmente para alunos universitários, entende-se que não pode deixar de ser feito o adequado compromisso entre um enfoque doutrinário, tendencialmente mais abstracto e axiologicamente mais denso, e um enfoque baseado nos casos decididos, necessariamente mais concreto e que envolve uma natureza mais praxiológica. Não se pretende com isto desmerecer a *doutrina* enquanto fonte do conhecimento. Pelo contrário, entendemos que o papel da Universidade é exactamente esse — doutrinar, para transmitir conhecimento, no melhor sentido das palavras, e não transformar-se numa “escola profissional”, numa “universidade prestadora de serviços”, numa “organizadora de eventos”, ou numa “angariadora de fundos”, em constante ligação com o meio. Simplesmente, entende-se que a doutrina não é fonte exclusiva do saber e muito menos se faz apenas a partir do repositório e descrição das obras existentes, mas num permanente apelo à aplicação das soluções abstractamente pensadas.

## **Referências bibliográficas**

As remissões para referências bibliográficas apenas abrangem as obras e textos que foram efectivamente utilizados e que influíram decisivamente na construção do pensamento do autor e, tirando situações muito excepcionais e perfeitamente justificadas, não são efectuadas ao longo do texto, mas apenas numa listagem final. O propósito é sempre o mesmo – tornar o discurso escorreito e deixá-lo ser o que ele pretende ser: *Lições*, e não ensaio ou tratado.

## INTRODUÇÃO

### 1. Direito tributário substantivo e Direito tributário adjectivo

#### 1.1. Termos da distinção

O estudo juridicamente adequado do procedimento e do processo tributário não pode ser levado a efeito sem se ter presente a ideia de que estamos perante realidades de Direito adjectivo.

No contexto destas lições, vamos entender por “Direito adjectivo” o conjunto de normas jurídicas que dizem respeito à *aplicação* normativa em matéria tributária, a qual, de um prisma subjectivo, pode ser levada a efeito por três entidades distintas: entidades públicas administrativas (Administração tributária *lato sensu*), entidades públicas jurisdicionais (Tribunais tributários) e também entidades privadas. Todos estes actores — Administração, Tribunais e privados — podem ser convocados pelo legislador a aplicar normas tributárias a um determinado caso em concreto, embora, compreensivelmente, o sejam em circunstâncias distintas e debaixo de pressupostos também distintos, como teremos ocasião adiante de assinalar convenientemente. Por agora, importa sublinhar que estamos em presença de actuações de natureza marcadamente individual e concreta, em contraposição com o que sucede no quadro do *Direito Tributário substantivo* que, tendo por objecto o conjunto de normas jurídicas respeitantes à *criação* normativa em matéria tributária, é caracterizado por um conjunto de problemas de natureza marcadamente geral e abstracta (criação de tributos, interpretação das normas tributárias, critérios de aplicação das normas tributárias no tempo e no espaço, etc.).

Ora, a referência às “normas tributárias” e à “matéria tributária” exige a clarificação destas realidades, o que levanta a questão prejudicial de encontrar uma noção juridicamente adequada de *tributo*, o que procuraremos fazer de seguida.

#### 1.2. Uma noção adequada de *tributo*

Por tributo entendemos toda a *prestação coactiva* com *finalidades financeiras*.  
Densifiquemos esta noção.

Em primeiro lugar, o tributo há-de ser uma prestação coactiva. A coactividade da prestação, neste domínio, deve revelar-se a um duplo nível: (i) coactividade quanto à origem e (ii) coactividade quanto à conformação do conteúdo.

- (i) No que diz respeito à sua origem, o tributo será sempre fixado por acto normativo, o que, nesta matéria, e em face dos dados do ordenamento jurídico-constitucional português, significará uma lei, um decreto-lei ou um regulamento. Assim sendo, deve ser absolutamente irrelevante qualquer manifestação de vontade privada com eficácia constitutiva neste domínio, pelo que serão contrários ao ordenamento jurídico todos os “tributos” criados por entidades privadas (empresas privadas prestadoras de serviços, igrejas, entidades patronais, senhorios, etc.).

- (ii) Mas não apenas quanto à origem as manifestações de vontade privada serão irrelevantes. Também o serão quanto à fixação do conteúdo, pois este também deverá ser imperativamente fixado por acto normativo. Com efeito, algumas posições jurídicas subjectivas protegidas por normas de direitos fundamentais poderiam ser postas em causa se o Ordenamento permitisse que determinadas prestações tributárias, não obstante a sua criação por lei, pudessem ver o seu conteúdo ajustado ou fixado unilateralmente por entidades privadas. Pense-se, por exemplo, nas consequências que poderiam surgir ao nível da protecção do direito de propriedade privada se fosse de admitir a negociação do valor das taxas de registo, das taxas de estacionamento ou das propinas nas universidades públicas, podendo-se chegar a situações de desigualdade material ou de verdadeiro *confisco*, violadoras do princípio do Estado de Direito na sua exigência de proporcionalidade ou *proibição do excesso*.

Em segundo lugar, como dissemos, o tributo há-de ser estabelecido para prosseguir finalidades financeiras. Tal significa que os tributos devem ser exigidos com vista à produção de bens públicos e semi-públicos, destinados a satisfazer necessidades de carácter tendencialmente colectivo e público (diplomacia, defesa, segurança, iluminação pública, saúde, educação, ordenação do trânsito, ordenação de determinado sector da actividade económica, etc.). Desta forma, ultrapassam o âmbito financeiro e jurídico dos tributos todas as receitas públicas coactivas que não prossigam tais finalidades, como será o caso de prestações devidas a favor de entidades públicas com finalidades ressarcitórias (indenizações), sancionatórias (multas, coimas) ou outras.

Por conseguinte, e tendo em atenção os requisitos acima referidos, na alçada da figura do tributo cairão os impostos, as taxas e as contribuições especiais, pelo que “normas tributárias” e “matéria tributária” serão conceitos que sempre a tais realidades dirão respeito .

### **1.3. Importância da denominação: Direito tributário e jurisdição tributária.**

A delimitação da noção de tributo e do âmbito de incidência do Direito Tributário, feita nos moldes supra descritos, assume especial importância a vários níveis, designadamente em sede de delimitação do âmbito da jurisdição dos Tribunais.

A este respeito, e em primeiro lugar, surge um problema terminológico de fundo: dever-se-á falar em “Tribunais fiscais” ou em “Tribunais tributários”? A resposta a esta questão não poderá deixar de passar pela resolução de uma outra que se afigura prévia e prejudicial que é a de saber sobre que litígios incide o seu âmbito de actuação, podendo-se, em abstracto, perspectivar uma de duas soluções possíveis:

- (i) ou se entende, por um lado, que os Tribunais em questão apenas são competentes para dirimir conflitos de pretensões que digam respeito a relações jurídicas de imposto e, em tal caso, falaremos em “Tribunais fiscais”. Consequentemente, os conflitos de pretensões que digam

- respeito a relações jurídicas de taxas ou outros tributos seriam dirimidos por outros Tribunais (v.g., Tribunais administrativos);
- (ii) ou se entende, por outro lado, que tais Tribunais são competentes para dirimir conflitos de pretensões que digam respeito a todas relações jurídicas tributárias e então a denominação “Tribunais tributários” será, rigorosamente, a mais apropriada.

Neste campo, parece-nos que resulta aparentemente infeliz a redacção da Constituição que, no seu art.º 212.º n.º 3, refere que “compete aos tribunais administrativos e fiscais o julgamento das acções e recursos contenciosos que tenham por objecto dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais”. Revelando articulação com este preceito, o ETAF no seu art.º 1.º, n.º 1, prescreve que “os tribunais da jurisdição administrativa e fiscal são os órgãos de soberania com competência para administrar a justiça em nome do povo, nos litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais”.

Ora, a correcta delimitação do círculo de actuação do Direito Tributário (mais amplo) em face, nomeadamente, do Direito Fiscal (mais restrito) assume aqui especial importância e apresenta-se como um instrumento extremamente útil. Parece-nos que será de entender que, apesar de a Constituição e o ETAF se referirem apenas às relações fiscais, a referência deve ser entendida como sendo feita às relações tributárias, e isto por dois motivos:

- em primeiro lugar, um argumento de ordem histórica - quer a redacção do antigo ETAF, quer a jurisprudência vão no sentido de considerar que os Tribunais tributários (e não os “Tribunais fiscais”) são os órgãos competentes para dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas tributárias, logo respeitantes a todos os tributos e não apenas aos impostos;
- em segundo lugar, e não obstante a interpretação literal apontar em sentido diferente, uma interpretação sistemática dos vários preceitos induzirá essa conclusão. Por exemplo: é-nos dito no ETAF [art.º 49.º, n.º 1, alínea a) subalínea iii)] que os Tribunais *tributários* julgam todas os litígios surgidos no âmbito do processo de execução fiscal e no CPPT [art.º 148.º, n.º 1, alínea a)] refere-se que esse mesmo processo se aplica a todos os tributos. A conclusão parece-nos, deste modo, óbvia: os Tribunais tributários exercem a sua actividade jurisdicional no âmbito, não apenas dos impostos em particular, mas dos tributos em geral.

#### 1.4. O conteúdo do Direito Tributário adjectivo. Sequência

Dissemos acima que Direito tributário adjectivo tem por referência a aplicação das normas tributárias aos casos em concreto, e que tal aplicação terá como principais actores a Administração tributária, os Tribunais tributários e os sujeitos privados. Com propósito meramente introdutórios e de um modo propositadamente superficial, atentemos apenas no seguintes exemplos que servirão para clarificar esta afirmação simples:

- (i) a prática de actos de inspecção tributária, a liquidação de certos impostos, o reconhecimento de um pedido de isenção, o indeferimento de uma reclamação graciosa, a instauração de um processo de execução fiscal contra um contribuinte faltoso ou a autorização para o pagamento de uma dívida tributária em prestações, são exemplos de actos praticados por órgãos da **Administração tributária**;

- (ii) a verificação da legalidade de um acto do Director geral dos impostos, o conhecimento de uma impugnação judicial intentada pelo contribuinte, a autorização para a Administração ter acesso aos dados bancários de certo sujeito passivo, a resolução de uma oposição à execução fiscal, ou a graduação de créditos nas situações em que existe um real e efectivo conflito de credores, são exemplos de actos praticados pelo *Tribunal tributário (maxime, o Juiz)*;
- (iii) a entrega de declarações de rendimentos, a prestação de informações, a manutenção da contabilidade organizada, a cobrança de um imposto por retenção na fonte por parte de uma entidade patronal ou de um banco, constituem exemplos de actos praticados por **sujeitos privados**.

Este último núcleo, de resto, tem vindo a assumir uma importância crescente, na medida em que se verifica com cada vez maior frequência a atribuição de tarefas tributárias a entidades privadas, o que pode ser visto quer de um ponto de vista positivo quer de um ponto de vista negativo: por um lado, pode significar uma maior colaboração por parte dos contribuintes na importante tarefa de arrecadação de receitas públicas, atribuindo à relação jurídica tributária um carácter menos autoritário e mais conciliador, levando a que já se possa falar num *Direito tributário flexível*; por outro lado, pode significar uma desresponsabilização das entidades administrativas, que “empurram” para o contribuinte um conjunto alargado de tarefas declarativas, contabilísticas, investigatórias e cobratórias, no que pode significar uma oneração desmesurada e porventura inconstitucional — por violação do princípio da proporcionalidade — da sua esfera jurídica.

Em todo o caso, a constatação desta tendência para a privatização permite afastar uma ideia que tradicionalmente fez escola e que, nos dias de hoje, parece desajustada: a de que o Direito tributário seria um sub-ramo ou uma parte do Direito administrativo. Sendo certo que a actividade administrativa e particularmente a prática de actos administrativos constitui uma parte significativa da actividade tributária, não é menos certo que outra parte não negligenciável resulta da prática de actos por entidades não administrativas e privadas, no que constitui uma característica marcante dos sistemas tributários actuais.

Voltando à exposição, e em termos de sequência, será tendo presente o quadro tripartido acima referido que desdobraremos o discurso subsequente, dedicando a nossa atenção sucessivamente à actividade administrativa tributária, à jurisdição tributária e à privatização da actividade tributária.

## **2. A actividade administrativa tributária**

Pode definir-se a actividade administrativa tributária como o conjunto de actos da Administração tributária de aplicação das normas tributárias ao caso em concreto.

A correcta compreensão desta definição implica o desenvolvimento da análise subsequente em dois segmentos distintos: primeiro procurando compreender o que se deve entender por Administração tributária (ponto 2.1.); depois, procurando averiguar que tipo de actos pode ela praticar (ponto 2.2.).

É o que faremos de seguida.

### **2.1. Noção de Administração tributária e enquadramento da sua actividade**

Para estes efeitos, deve adoptar-se uma noção ampla de Administração tributária, que não se reconduza à visão corrente de “Administração fiscal”, “repartições de finanças” ou “tesourarias da fazenda pública” – trata-se de muito mais do que isso. A este respeito, o próprio legislador traça uma noção bastante lata, englobando no seu perímetro de abrangência todas as “entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança dos tributos” . Por conseguinte, não apenas as referidas repartições de finanças — integradas na orgânica do Ministério das finanças (Direcção geral dos impostos) —, como também as Autarquias locais (que podem criar, disciplinar juridicamente e cobrar taxas de saneamento, de licenciamento urbanístico, de publicidade, etc.), as Universidades públicas (taxas de propina), os Hospitais públicos (taxas moderadoras), as Conservatórias (taxas de registo), os diversos Institutos públicos sectoriais (nos sectores do vinho e da vinha, do azeite, do turismo, da navegação marítima ou aérea, do transporte ferroviário, etc. – todos eles podendo cobrar taxas por prestações de serviços diversas) devem para estes efeitos ser considerados. Até o devem ser, inclusivamente, os membros do Governo, quando exerçam competências administrativas no domínio tributário (Ministro das finanças, Ministro da Economia, Ministro da agricultura, Secretário de estado dos assuntos fiscais, etc.).

Ora, a actividade administrativa tributária levada à prática por todos estes sujeitos jurídicos ganha forma através da prática de actos diversos, que tanto podem ser actos meramente materiais — como a recepção de um documento ou petição, a passagem de uma certidão, a análise de uma contabilidade ou escrita ou a audição de um contribuinte — como verdadeiros actos jurídicos, fixadores de efeitos jurídicos na esfera de determinado sujeito — como a liquidação de um tributo, a avaliação de um bem, o indeferimento de uma reclamação ou a penhora de um imóvel. Como se sabe, para estes actos individuais e concretos fixadores de efeitos jurídicos reserva-se a designação de *actos administrativos*. Contudo, sobre as espécies de actos e respectivos contornos debruçar-nos-emos num momento posterior desta análise.

Neste momento, interessa destacar que esta actividade administrativa é juridicamente enquadrada — devendo obediência, nomeadamente, aos princípios da constitucionalidade, da legalidade, da proporcionalidade e da obrigatoriedade de fundamentação —, goza de uma presunção de legalidade e pode ser jurisdicionalmente impugnável. Importa destacar igualmente que, do ponto de vista jurídico, a Administração tributária deve ser perspectivada como um verdadeiro sujeito de Direito, ao qual é reconhecida pela legislador a titularidade de determinadas situações jurídicas subjectivas merecedoras de tutela. Entre tais situações jurídicas sobressaem não apenas direitos subjectivos (de carácter concreto e determinado) — por exemplo, o direito à percepção da receita tributária em relação *àquele* contribuinte, ou o direito a exigir-lhe juros compensatórios em determinadas situações — mas também poderes jurídicos (de natureza abstracta) — por exemplo, o poder de proceder às diligências necessárias ao apuramento da verdade material em relação a qualquer contribuinte; o poder de liquidar os tributos; de rever os actos tributários por si praticados; ou de emitir orientações genéricas no sentido da uniformização da aplicação das normas tributárias. Compreensivelmente, a cada uma destas situações subjectivas activas tituladas pela Administração corresponderá uma situação jurídica passiva à qual determinado sujeito (v.g., contribuinte) está adstrito: o dever de entregar a prestação tributária nos cofres do Estado; de manter a contabilidade organizada; ou de se sujeitar a inspecções.

Naturalmente que a prática de todo estes actos não se faz de uma forma súbita ou instantânea, antes pressupondo um complexo de passos, uma série gradual de operações, de onde resulta o carácter eminentemente faseado, concatenal ou procedimental da actividade tributária, revelado nas seguintes características:

- (i) cada acto tem de possuir autonomia relativa, o que significa que cada um deve ter uma finalidade específica, não se devendo praticar actos que sejam inúteis, supérfluos ou desnecessários (*princípio da economia procedimental*);
- (ii) todos os actos devem possuir conexão entre si; e
- (iii) deve existir uma relação de causalidade entre cada um desses actos, de modo a que a sua sequência não deva ser alterada.

Como veremos oportunamente, para esta sequência de actos com vista à produção de uma vontade administrativa, reserva-se a designação de **procedimento tributário**.

## (OMISSIS)

### **2.2. Noção e classificação dos actos da Administração tributária**

- a) Actos singulares (individuais) e actos gerais
- b) Actos unilaterais e actos consensuais
- c) Actos impositivos e actos não impositivos
- d) Actos definitivos e actos não definitivos
- e) Actos de primeiro grau e actos de segundo grau
- f) Actos expressos e actos tácitos
- g) Actos vinculados e actos discricionários
- h) Actos válidos e actos inválidos. Actos eficazes e actos ineficazes

### **2.3. Os actos tributários em particular (noção ampla e noção restrita). Importância da autonomização**

A partir de tudo quanto foi dito até ao momento, pode ensaiar-se uma primeira noção de acto tributário: acto da Administração tributária, produtor de efeitos jurídicos, de carácter individual e concreto, de aplicação da norma tributária substantiva a um caso determinado.

Esta é uma *noção ampla de acto tributário*, que abrange um vasto número de actuações que vai desde a liquidação de um imposto, ao reconhecimento de uma isenção, à prestação de uma informação vinculativa ou à avaliação de um bem para efeitos de cálculo de um tributo, pois em todos estes casos se verificam os elementos constitutivos da noção acima dada.

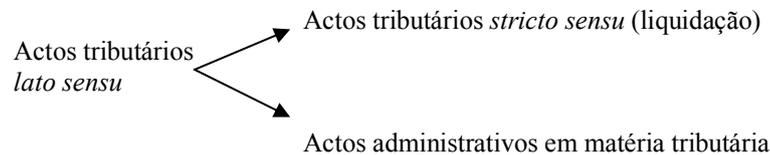
Ora, no quadro deste amplo universo de actos decisórios e produtores de efeitos jurídicos que a Administração pode praticar, torna-se imprescindível efectuar uma delimitação analítica de extrema importância, em face do regime jurídico que em concreto vai ser aplicado:

- (i) por um lado, deve-se observar que um determinado tipo de acto em particular merece realce e tratamento jurídico destacado, quer por causa da sua frequência, quer por causa do facto de ser considerado o acto impositivo por excelência: a liquidação. Esta consiste no acto de determinação em concreto do sujeito passivo tributário e do *quantum* do tributo, e é por via dele que determinado sujeito previsto na lei fica a saber realmente quanto é que deve pagar ou receber de tributo. Na realidade, pode dizer-se que até então — isto é, desde o nascimento da

relação jurídica (com a verificação do facto tributário previsto na lei) até ao momento da liquidação —, o sujeito apenas está adstrito a uma obrigação abstracta ou ilíquida de pagamento de tributo, e é só a partir de tal momento que a sua obrigação se torna concreta, certa e determinada. (naturalmente que, após o acto de liquidação, ainda surgirá um outro que é o acto de cobrança ou reembolso). A importância do acto de liquidação no domínio do Direito tributário é tal que o legislador, a doutrina e a jurisprudência lhe reservam uma especial denominação: acto tributário, embora agora num sentido técnico e mais preciso. Por conseguinte, o **acto tributário em sentido restrito** é o acto de determinação concreta da dívida tributária.

- (ii) Todos os outros actos, que se integram na noção ampla de acto tributário acima dada mas não são actos de liquidação são **os actos administrativos em matéria tributária** (ou, para utilizar, por exemplo, a linguagem do ETAF, o acto administrativo “respeitante a questões fiscais”), e abrangerão nomeadamente os actos de prestação de informações vinculativas, de avaliação prévia, de reconhecimento de benefícios fiscais, de indeferimento do pedido de pagamento da dívida tributária em prestações, de inspecção tributária, etc.

Esquemáticamente:



Como se constata, não se pode afirmar que as designações “acto da administração tributária”, “acto administrativo em matéria tributária” e “acto tributário” sejam sinónimas e a confusão entre elas pode conduzir, não apenas a equívocos linguísticos, mas mesmo à errada utilização das garantias dos contribuintes ou dos seus mais variados meios de defesa. Isto porque os meios administrativos e jurisdicionais apenas podem ser utilizados em referência a determinado tipo de actos e não indiscriminadamente em relação a todos. Apenas a título exemplificativo, registemos as seguintes situações:

- a reclamação graciosa apenas pode ser utilizada para colocar em crise a validade de actos tributários em sentido restrito, próprio ou técnico (actos de liquidação), não sendo o meio adequado para sindicar qualquer outro acto administrativo (neste último caso, estarão previstos outros meios de reacção, como o recurso hierárquico ou os pedidos de revisão).
- A acção administrativa especial (“recurso contencioso”, nas palavras do legislador) apenas pode ser utilizada, em Tribunal, para proceder ao controlo de actos administrativos em matéria tributária, como o não reconhecimento de benefícios fiscais, não sendo correcta a sua utilização em presença de actos tributários propriamente ditos.

### 3. A jurisdição tributária

#### 3.1. As finalidades e o enquadramento da jurisdição tributária

Do Direito tributário adjectivo faz também parte, como dissemos, a jurisdição tributária, que compreende o conjunto de actuações levadas a efeito pelos órgãos jurisdicionais (Tribunais) em matéria tributária.

O primeiro problema que pode aqui ser analisado é o de saber qual a finalidade desta jurisdição, cabendo particularmente perguntar: cabe-lhe proteger posições jurídicas subjectivas (particularmente dos contribuintes) ou defender valores objectivos?

A este propósito, e aproveitando a lição da melhor doutrina — referente às finalidades da justiça administrativa, mas possível de transposição para este discurso —, podemos apontar duas teses, que, de uma forma simples, se podem reconduzir às designações de "objectivista" e "subjectivista":

- (i) em primeiro lugar, pode ser afirmado que os esquemas organizatórios e formais de justiça tributária têm como finalidade essencial a protecção de certos valores ou bens jurídicos valiosos tais como a legalidade da actuação dos agentes da Administração tributária, a justiça tributária em sentido substantivo ou material (reconduzida à ideia de igualdade tributária), a correcta execução da política orçamental, entre outros.
- (ii) Em segundo lugar, pode ser afirmado que a finalidade que preside à justiça tributária é a tutela ou protecção das posições jurídicas subjectivas dos contribuintes e outros obrigados tributários, evitando que os seus direitos fundamentais sejam violados ou restringidos ilegal ou inconstitucionalmente.

A jurisprudência e a doutrina dominantes têm-se inclinado para a segunda das orientações referidas, num alinhamento que nos parece merecer algum reparo científico. Com efeito, não é incomum a referência à justiça tributária — e particularmente ao processo de impugnação judicial — como uma estrutura ancorada num “modelo subjectivista, funcionalmente estruturado para tutela jurisdicional efectiva dos direitos e interesses dos administrados (...), que não da Administração”. Neste contexto — prosseguem estes sectores argumentativos —, compreende-se por exemplo que a legitimidade para a impugnação seja atribuída apenas aos particulares lesados, e não aos sujeitos activos da relação tributária ou aos destinatários da receita fiscal (como uma autarquia local). Isto porque “são aqueles, e não outros, os potenciais lesados com a actuação administrativa ilegal, ao menos no plano tributário, sendo por isso apenas àqueles que haverá que reconhecer legitimidade para impugnar o acto”.

Ora, com o devido respeito, parece-nos que se trata, esta última, de uma visão porventura redutora da questão, lateralizando dimensões constitucionais incontornáveis e adoptando uma visão “paternalista” em relação aos contribuintes, carecendo de sentido normativo num Estado de Direito com quadros sólidos e bem estruturados, no qual o tributo não pode ser diabolizado e a administração não pode deixar de estar vinculada ao princípio da imparcialidade.

A solução a adoptar passará, estamos em crer, pela consideração do enquadramento constitucional que é dispensado a estas matérias e pela resolução da questão prévia — que seria nesta sede desfocada — das finalidades das normas consagradoras dos Direitos Fundamentais (falando-se, a este respeito, em posições ou teorias personalistas e em posições ou teorias *transpersonalistas*). De toda a forma, e apesar de não ser o lugar indicado para levar a cabo um estudo aprofundado destes temas, sempre se poderá recordar a dupla dimensão (*doppelcharakter*) que deve

ancorar qualquer visão dos Direitos Fundamentais: a dimensão subjectiva, reveladora da ideia de que qualquer norma de Direitos fundamentais incorpora uma ou mais posições activas juridicamente tuteladas (v.g., direito de propriedade, direito à reserva da vida privada, direito à livre iniciativa económica, etc. ) e a dimensão objectiva, reveladora da ideia de que qualquer norma de Direitos fundamentais incorpora um ou vários valores a defender por uma determinada comunidade politicamente organizada (legalidade, justiça, igualdade, proporcionalidade, etc.).

Por conseguinte, e sem pretender contornar a questão, parece-nos que a pedra de toque residirá na consideração conjunta de ambas as dimensões, procedendo-se a uma tarefa de “concordância prática acrescida” entre as visões referidas, procurando-se enfatizar (i) que não apenas os contribuintes, mas também a Administração tributária — que (ao contrário do preconceito comum) *não tem* interesses próprios, mas interesses heteronomamente determinados pela Constituição e pela lei — e outros actores podem merecer protecção do Ordenamento por via do contencioso e (ii) por vezes, acima desses interesses subjectivos poderão existir outros dados constitucionalmente relevantes (verdade material, estabilidade das finanças públicas, nível de execução de direitos sociais, manutenção do serviço público de saúde, educação, segurança, ou protecção social, etc.) que devam merecer tutela jurídico-normativa.

### **3.2. Dimensões constitucionais da jurisdição tributária**

Por outro lado, e como se compreende, toda a justiça tributária deverá estar constitucionalmente enquadrada, pelo que o estudo dos vários mecanismos de protecção em sede tributária não ficaria completo se não fosse feita uma referência, ainda que breve, a esse enquadramento. Naturalmente que, por razões de ordem temporal e pedagógica, tal enquadramento não pode ser feito de uma forma exaustiva e intensiva, mas, pelo contrário, deve-se debruçar apenas sobre aqueles aspectos basilares que constituem as traves mestras de todo o edifício garantístico tributário, principalmente o edifício jurisdicional. Tais aspectos, no essencial, passam pela consideração de alguns princípios fundamentais e pelo desenho que o legislador constituinte dispensou às denominadas “garantias dos contribuintes”.

#### **a) O princípio da constitucionalidade**

O estudo dos princípios estruturantes da justiça tributária não pode deixar de começar por ser feito com a referência ao princípio da constitucionalidade.

Como é sabido, tal princípio afirma a subordinação de todos os órgãos do Estado, e dos correspondentes actos, à Constituição, devendo-se retirar do ordenamento jurídico, ou pelo menos não aplicar, os actos com esta desconformes.

Os tribunais desempenham, neste particular ponto, um importantíssimo papel de guardiães das normas fundamentais. Ao contrário do que acontece com os órgãos administrativos, impende sobre aqueles um verdadeiro dever *ex officio* de desaplicação da norma inconstitucional pois, nos termos da própria CRP “nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados”. Em consonância com este preceito, o art.º 1.º, n.º 2 do ETAF vem precisar este dever para os Tribunais da jurisdição administrativa e fiscal.

Daqui resultam duas importantes consequências:

- (i) o Tribunal não está — não pode estar — dependente da arguição da inconstitucionalidade por parte dos outros actores processuais (v.g., partes no processo); constatando que tem diante de si uma norma inconstitucional, deve, sem mais, desaplicá-la;
- (ii) a questão da inconstitucionalidade nunca surgirá diante de si a título principal, mas apenas a título incidental. Significa isto que o problema da conformidade de uma norma com a Constituição apenas será por si analisado porque suscitado no decurso de um processo em andamento, que, esse sim, levou as partes a Tribunal e no qual se está a discutir uma questão jurídica (tributária) diversa.

De salientar que o princípio em análise afirma a subordinação a *todas* as normas constitucionais. Deste modo, os tribunais tributários devem igualmente obediência a princípios constitucionais não escritos, princípios esses que farão parte, não da *constituição formal* propriamente dita, mas antes da denominada *constituição material*.

#### **b) O princípio da independência dos tribunais**

Da leitura dos art.º 203.º da CRP e 2.º do ETAF resulta que “os tribunais da jurisdição administrativa e fiscal são independentes e apenas estão sujeitos à lei”. Trata-se da consagração explícita do princípio da independência da função jurisdicional e dos juízes.

O que significa, neste contexto, tal independência?

Para que tal prerrogativa — ou melhor, garantia — possa ser plenamente compreendida, deve ser efectuada uma distinção entre independência objectiva e independência subjectiva, nos seguintes termos:

- *Independência objectiva*, ou obediência à lei, significa que os Tribunais não estão (nem podem estar, aliás) sujeitos a qualquer espécie de comando ou directiva de que poder for, designadamente do poder político ou administrativo. Por outro lado, ao dizermos que os Tribunais e os juízes estão subordinados à lei, não nos estamos a referir, evidentemente, à lei em sentido formal (acto normativo solene emanado do órgão legiferante primário), até porque tal subordinação já resultaria do princípio da constitucionalidade e da hierarquia normativa que a Constituição estabelece. Com tal referência, estamos a pretender dizer que (i) os Tribunais estão subordinados a todas as “leis”, no sentido de actos normativos (normas constitucionais, leis, decretos-lei, tratados internacionais, normas de Direito da União europeia, regulamentos) e que (ii) os Tribunais estão subordinados somente às leis, na medida em que independem de qualquer outro “constrangimento”, no sentido acima referido. Obviamente que em todos estes casos, estamo-nos sempre a referir a uma subordinação a normas *favor legis*, isto é, normas legítimas, uma vez que estamos a pressupor os quadros dimensionantes de um Estado de Direito, no qual os órgãos jurisdicionais devem sempre respeitar a hierarquia emergente da Constituição ou da lei, e aplicar a norma com valor hierárquico superior, preterindo a aplicação das restantes. Assim

seriam de desaplicar, por exemplo, um acto administrativo ilegal, um decreto lei autorizado que viole a respectiva lei de autorização legislativa, uma lei inconstitucional, etc.

- A *independência subjectiva* corporiza-se nas garantias de inamovibilidade e de irresponsabilidade quanto às decisões tomadas. Com efeito, uma das garantias reais de independência dos órgãos jurisdicionais é precisamente a impossibilidade de, por exemplo, transferência por motivos que não os expressamente previstos na lei. De facto, não estariam asseguradas as necessárias garantias de imparcialidade se os juízes a todo o momento, e em virtude das suas decisões no caso concreto, pudessem ser transferidos para outras comarcas. Tal circunstância favoreceria o nascimento de um clima de suspeição e desconfiança em relação ao exercício da função. Aliás, também esta é uma exigência postulada, não apenas pelo ETAF, mas também pela própria CRP, ao dizer, no seu art.º 216.º n.º 1 que "os juízes são inamovíveis, não podendo ser transferidos, suspensos, aposentados ou demitidos senão nos casos previstos na lei". Por outro lado, afirmar que os Tribunais não podem ser responsabilizados pelas sentenças e acórdãos que profiram significa que não poderá ser pedida ao(s) juiz(es) qualquer espécie de "prestação de contas" derivada dessa mesma decisão. Os Tribunais são independentes, não tendo de dar satisfações a quem estiver fora e à margem do exercício da função jurisdicional. É óbvio que tal exigência arrasta consigo uma outra de cariz inverso: a de responsabilização interior e consciencialização dos juízes pelas decisões que tomam. Mas este terá de ser um dado adquirido, no sentido de admitirmos que, quando um juiz toma uma decisão, teremos de partir do princípio de que a tomou no bom sentido, e motivado estritamente pela obediência à lei, no sentido atrás apurado.

### **c) O princípio da reserva da função jurisdicional em matéria tributária**

Da leitura conjugada dos art.º s 202.º, n.º 1 da CRP e 1.º, n.º 1 do ETAF resulta que os Tribunais da jurisdição administrativa e fiscal são os órgãos de soberania com competência para administrar a justiça em nome do povo, nos litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais. Resulta daqui um princípio de *reserva da função jurisdicional* ou reserva do juiz, significativo da ideia de que *apenas os tribunais* podem dirimir litígios e ditar Direito ou, por outras palavras, o exercício da função jurisdicional está reservado ao Tribunal, e, no âmbito deste, ao juiz. Assim, só ao juiz e ao Tribunal é que podem ser atribuídas competências para praticar actos jurisdicionais, sendo inconstitucional qualquer atribuição a outros órgãos, designadamente, administrativos.

Para estes efeitos, um "acto jurisdicional" será um acto praticado exclusivamente de acordo com critérios de juridicidade (não de oportunidade ou conveniência) com o objectivo de resolver uma "questão jurídica" (um conflito de pretensões ou controvérsia sobre a violação ou não da ordem jurídica). O fim do mesmo será sempre a obtenção da paz jurídica decorrente de tal resolução.

Um dos pontos controvertidos que se poderá aqui debater prende-se com a problemática da atribuição de competências jurisdicionais a outras entidades que não o juiz, e da atribuição de tal qualificação às mesmas e pode-se dizer que, em

abstracto, até se pode admitir a possibilidade de atribuição de competências para o exercício da função jurisdicional a certas entidades não jurisdicionais. Todavia, tal atribuição só não será inconstitucional se tiver uma finalidade meramente coadjuvadora. Ou seja, não poderemos, *in limine* afirmar que um acto jurisdicional praticado por um órgão administrativo origina, por si, uma inconstitucionalidade; agora, o que já consubstancia uma verdadeira contrariedade à lei fundamental é, por via de tal facto, a atribuição da categoria de *jurisdicional* ao órgão que o pratica.

Por último deve-se afastar liminarmente um critério subjectivo de consideração da função jurisdicional. Não é somente pelo facto de determinado órgão praticar um acto que, materialmente, até poderá ser considerado um acto jurisdicional, que tal órgão poderia ser considerado um órgão jurisdicional. A ser assim, teríamos um completo esvaziamento do sentido da reserva da função jurisdicional, pois de nada adiantaria reservar para determinados órgãos a competência para praticar actos jurisdicionais, se, com tal prática, esse órgão adquiriria essa qualidade. Deste modo, para que um órgão possa como tal ser qualificado — e para que, em consequência, lhe seja reservada a prática de determinado tipo de actos — torna-se imprescindível que se verifique outro apertado e exigente requisito: a independência do órgão em causa, nos termos já acima descritos.

#### **d) O princípio da protecção jurídica**

O *princípio da protecção jurídica* está previsto na CRP no art.º 20.º e é, nos seus vários números, densificado através das seguintes manifestações:

- direito de acesso ao Direito;
- direito de acesso aos Tribunais;
- direito à informação e consulta jurídicas;
- direito ao patrocínio judiciário;
- direito a uma decisão jurídica em tempo razoável;
- direito a um processo equitativo.

Em rigor, os direitos à informação e consulta jurídicas e ao patrocínio judiciário são já corolários do direito de acesso ao Direito, pelo que a sua repetição se pode afigurar eventualmente desnecessária. De qualquer forma, todas estas exigências constitucionais reflectem uma vincada preocupação de operatividade prática, de modo a que a protecção jurídica efectivamente dispensada seja uma verdadeira protecção e não apenas uma manifestação teórica de um princípio abstracto.

No que particularmente à justiça tributária diz respeito, tal operatividade ganha especial significado em face dos actos da Administração tributária potencialmente lesivos de posições jurídicas subjectivas protegidas dos contribuintes em geral e só será verdadeiramente atingida se for assegurada uma “tutela jurisdicional efectiva”, que além do tradicional contencioso de anulação (meio jurisdicional destinado a controlar a legalidade dos actos administrativos tributários, invalidando-os), consagre igualmente processos com carácter de urgência e meios de protecção em face de situações de omissão administrativa (ou seja, casos em que a Administração tributária não se pronuncia — devendo-o fazer — sobre uma pretensão que lhe foi dirigida). Como exemplos de tais meios podemos apontar a acção para reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria tributária e a intimação para comportamentos.

#### **e) O princípio da reserva legal das garantias dos contribuintes**

As garantias dos contribuintes, cujo elenco iremos fazer de seguida e cujo estudo mais exaustivo será feito num momento mais avançado, estão sujeitas ao princípio constitucional da reserva de lei, no duplo sentido de reserva de lei formal e reserva de lei absoluta. Significa isto que (i) as matérias a elas relativas apenas poderão ser objecto de disciplina jurídica mediante acto solene do órgão legiferante primário ou de órgão por este autorizado (o que, em termos práticos, vale por dizer que apenas poderão ser disciplinadas por lei ou por decreto- lei autorizado) e (ii) tal acto solene deve conter a sua disciplina exaustiva e completa, não se admitindo a outorga de quaisquer poderes de conformação (v.g., espaços discricionários) aos aplicadores das normas.

Desta forma, toda a actuação jurídica que não obedeça a estas exigências, além de obviamente inconstitucional, confere ao lesado um *direito de resistência* .

Pense-se, por exemplo, numa situação em que um órgão da Administração tributária emana um regulamento encurtando os prazos de interposição de reclamação ou de recurso, previstos na lei, ou em que é liquidado um tributo com uma taxa de imposto alterada pelo órgão administrativo.

Todavia, deve-se colocar em saliência que as possibilidades de execução de tal direito podem revelar-se fragilizadas, pois, como convenientemente se deve alertar, é difícil compatibilizar um direito a resistir com um privilégio de execução prévia que gozam os agentes administrativos.

## (OMISSIS)

- 4. A privatização da actividade tributária. A des-administrativização e a intervenção dos privados**
- 5. As garantias dos contribuintes (primeira abordagem)**
  - 5.1. Garantias administrativas**
    - 5.1.1. Garantias administrativas não impugnatórias**
      - a) **Direito à informação**
      - b) **Direito de participação**
    - 5.1.2. Garantias administrativas impugnatórias**
      - a) **Direito de reclamação**
      - b) **Direito de recurso (administrativo)**
  - 5.2. Garantias jurisdicionais**
    - a) **Direito de acção judicial**
    - b) **Direito de oposição**
    - c) **Direito de recurso (jurisdicional)**
- 6. Caracteres essenciais do Direito Tributário adjectivo**
- 7. O sistema português de Direito Tributário adjectivo**
  - 7.1. Evolução e antecedentes próximos**
  - 7.2. Fontes normativas**
    - 7.2.1. Espécies de fontes**
    - 7.2.2. As insuficiências da legislação tributária**
    - 7.2.3. Interpretação**

**a) Relevância do princípio da verdade material**

**b) Interpretação e dupla dimensão dos Direitos fundamentais**

**7.2.4. Integração**

Diferente da situação em que existe polissemia de significados num conceito utilizado numa norma, é aquela em que nem sequer há norma. A ausência normativa, só por si, pode não significar uma patologia no ordenamento jurídico, se a matéria não disciplinada for entendida como matéria extra-jurídica o que, em muitos casos, apela para considerações vagas que caem no âmbito da denominada *discricionaridade legislativa*.

Contudo, quando a ausência normativa atinge um determinado grau de relevância e se entende que a matéria em causa deve ser objecto de disciplina normativa não o tendo sido por manifesto lapso legislativo, diz-se que existe uma lacuna e reconhece-se a necessidade de preenchimento, falando-se, a tal propósito, em integração. As tarefas interpretativa e integrativa são ambas formas de realização do Direito vigente embora se distingam, entre outros aspectos, pela circunstância de, no primeiro caso, ainda haver uma norma e, no segundo, tal não acontecer.

Como proceder, então, em face de uma lacuna normativa?

De acordo com próprio CPPT, em caso de lacunas, aplica-se sucessivamente:

- as normas (materialmente) procedimentais e processuais consagradas nos outros códigos e leis tributárias (LGT, CIRS, CIRC, CIVA, etc.);
- as normas sobre organização e funcionamento da Administração tributária (v.g., “Lei orgânica” do Ministério das finanças);
- as normas sobre organização e processo dos tribunais administrativos e tributários (ETAF, CPTA);
- o Código de procedimento administrativo
- o Código de processo civil.

Por outro lado, deve-se colocar em evidência o facto de que as matérias relativas ao procedimento e processo tributário estão abrangidas pelo princípio da reserva de lei e, por via disso, é excluído o recurso à analogia como forma de integração de lacunas. Tal exclusão, de resto, é reforçada quer pela proibição constante do art.º 11.º, n.º 4 LGT — norma esta deficientemente colocada, pois inserida num artigo respeitante à interpretação e não à integração — quer pela consideração do princípio da segurança jurídica em matéria aplicativa.

Contudo, a insuficiente precisão legislativa nestes domínios pode dar azo a dúvidas pertinentes. Nomeadamente, cabe perguntar: apenas o recurso à analogia se deve entender como proibido? Se as normas ou conjunto de normas acima referidos não se afigurarem suficientes, a lacuna normativa poderá (deverá?) ser integrada mediante o recurso à equidade ou aos princípios gerais de Direito?

Parece-nos que sim. Apesar de estarmos em face de normas tributárias, nunca podemos perder de vista que estamos a falar de normas adjectivas que, não assumem, pelo menos em princípio, carácter essencial da constituição de direitos e deveres tributários.

**7.2.5. Aplicação**

**7.2.5.1. Aplicação no tempo**

O ordenamento jurídico em geral e as normas jurídicas em particular não devem ser perspectivadas apenas sob um ponto de vista estático, que coloque em

evidência as normas que existem num determinado momento num determinado ordenamento. Também se deve adoptar uma perspectiva dinâmica, reveladora do fluir contínuo que caracteriza qualquer conjunto de normas, pois a todo o tempo podem ser criadas normas novas, da mesma forma que as normas já existentes podem ser alteradas ou ver a sua vigência extinta.

Ora, esta sucessão de normas novas e antigas, ou de redacções novas e antigas da mesma norma, pode levantar problemas delicados no momento da aplicação por parte do agente administrativo ou do juiz, bem como introduzir factores de incerteza e insegurança do lado dos destinatários das normas. Em matéria de procedimento ou de processo tributário, e em face de uma nova disposição ou de um novo conjunto de disposições que vem alterar as existentes no momento em que os direitos tributários nascem para o ordenamento jurídico pode-se, por exemplo, perguntar:

- deverá todo o procedimento ou processo que visa garantir tais direitos ser regulado pela lei vigente ao tempo da constituição ou do nascimento da relação material?

- Ou, diferentemente, deverá todo o procedimento ou processo ser regulado pela lei vigente ao tempo do seu início, nomeadamente ao tempo da iniciativa procedimental ou da propositura da acção?

- Ou, ainda, deverá todo o procedimento ou processo ser regulado pela lei vigente ao tempo da sua finalização, nomeadamente quando o acto administrativo se torna definitivo e susceptível de produzir os seus efeitos, ou quando a sentença seja proferida ou então quando transita em julgado?

- Ou cada acto do procedimento ou processo deve ser regulado pela lei vigente ao tempo da sua realização?

Em termos práticos, tudo se reconduz ao problema de saber se uma nova norma apenas projecta os seus efeitos em relação a factos futuros (prospectividade) ou se também os projecta em relação a factos passados (retroactividade) e a solução para estes problemas nem sempre é fornecida pelos dados do direito positivo.

Quando o é, a maior parte das vezes, criam-se “disposições transitórias” que podem revestir uma de duas formas:

(i) ou são “disposições transitórias” gerais, que valem para todas as normas jurídicas ou, pelo menos, para um conjunto de normas integrantes de um determinado segmento do ordenamento jurídico (como seria o caso, por exemplo, de uma norma que regulasse a aplicação de todas as leis processuais ou de todas as leis de Direito substantivo não patrimonial no tempo);

(ii) ou são “disposições transitórias” especiais, que valem apenas para uma determinada lei. Nestes casos, a própria norma nova incorpora — em regra no seu decreto de aprovação — uma directiva acerca da sua abrangência temporal, dizendo algo como “...a presente lei aplica-se...”, podendo abranger todas as matérias por si reguladas ou apenas algumas delas.

Quando o legislador é omissivo acerca destas questões, a solução a encontrar, seja ela qual for, não pode deixar de ser emoldurada pelo substracto teórico fornecido pelo princípio constitucional da segurança jurídica e da protecção da confiança.

Como se passam, então, as coisas, em matéria tributária adjectiva?

Na ausência de uma disposição transitória geral, teremos de procurar encontrar disposições transitórias especiais nos vários diplomas que se debruçam sobre estas matérias, nomeadamente no ETAF e no CPPT.

No que ao primeiro destes diplomas diz respeito, prevê o n.º 1 do art.º 2.º da Lei 13 /2002 de 19 de Fevereiro (que o aprova) que

“As disposições do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais não se aplicam aos processos que se encontrem pendentes à data da sua entrada em vigor”

Já o n.º 2 do mesmo preceito refere que

“As decisões que, na vigência do novo Estatuto, sejam proferidas ao abrigo das competências conferidas pelo anterior (...) são impugnáveis para o tribunal competente de acordo com o mesmo (...).”

Significa isto que naqueles casos em que se tenham verificado alterações competenciais administrativas e / ou jurisdicionais todas as decisões proferidas ao abrigo da lei antiga são de acordo com esta mesma impugnáveis.

Por seu lado, o DL 433/99 de 26 de Outubro, que aprovou o CPPT (cfr. art.º 1.º) prevê igualmente que este apenas “se aplica aos procedimentos iniciados e aos processos instaurados” após a respectiva entrada em vigor (art.º 4.º).

Em ambos os casos (ETAF e CPPT) a regra é a da eficácia prospectiva das respectivas normas, não sendo estas de aplicar aos litígios nascidos anteriormente à sua entrada em vigor e ainda pendentes.

Contudo, os problemas não estão ainda todos resolvidos. Na medida em que estamos perante “disposições transitórias” especiais — por conseguinte apenas aplicáveis aos diplomas a que se referem — resta saber qual a solução “geral”, ou seja a solução a dar aos problemas suscitados com a entrada em vigor de quaisquer outras normas que pretendam aplicar-se a factos ocorridos antes da sua entrada em vigor.

Parece-nos que, neste particular, a jurisprudência do Tribunal Constitucional constituirá um valioso auxiliar.

Como é sabido, o órgão máximo da jurisdição constitucional portuguesa já se debruçou por diversas vezes sobre este problema por referência às normas tributárias substantivas (*maxime*, normas fiscais), sendo paradigmático o acórdão n.º 11/83, onde se entendeu — tendo como pano de fundo o já referido *princípio da segurança jurídica* — serem inconstitucionais as leis fiscais cuja retroactividade seja intolerável, que afecte de forma inadmissível e arbitrária os direitos e expectativas legitimamente fundados dos cidadãos contribuintes.

Quanto às normas adjectivas, é de salientar o acórdão n.º 287/90, que aprofundou a ideia acima referida dizendo que a aferição da inadmissibilidade da afectação de expectativas legitimamente fundadas deve ser feita tendo em conta dois requisitos:

- (i) se a alteração normativa constitui uma mutação da ordem jurídica com que, razoavelmente, os destinatários das normas não possam contar; e,
- (ii) se não for ditada pela necessidade de salvaguardar direitos ou interesses constitucionalmente protegidos que devam considerar-se prevaletentes.

Caso estas condições se verifiquem, a afectação dos direitos e expectativas legitimamente fundados dos cidadãos contribuintes será inadmissível e, logo, inconstitucional; caso contrário não o será.

### 7.2.5.2. Aplicação no espaço

Por último, a teoria geral da norma adjectiva tributária deve debruçar-se sobre os problemas que surgem aquando da constituição e desenvolvimento de relações tributárias plurilocalizadas ou com elementos de estraneidade (isto é, relações jurídicas tributárias cujos elementos estruturantes estão dispersos por vários ordenamentos jurídicos). Em tais situações, surgem, ou podem surgir, conflitos ou concursos de normas jurídicas provenientes de ordenamentos tributários diversos. No primeiro caso, a aplicação da norma de um ordenamento afastará a aplicação de outra(s), pois que, em concreto, apenas uma delas se aplicará à situação merecedora de disciplina jurídica, enquanto no segundo tal afastamento não se verifica, mas antes se procura obviar aos inconvenientes derivados da aplicação necessária e sucessiva de duas normas.

Em tais casos, dever-se-à procurar saber não apenas qual a lei aplicável à relação material subjacente — problema resolvido em sede de Direito substantivo — mas igualmente qual a lei aplicável à relação adjectiva tributária, procedimental ou processual, nomeadamente, cabe perguntar: aplicar-se-à a esta última relação a lei do ordenamento onde o procedimento foi iniciado ou o processo foi instaurado? Ou, diferentemente, aplicar-se-à a lei do ordenamento que tiver um elemento de conexão mais forte com o respectivo sujeito passivo (v.g., residência ou nacionalidade deste)?

Pense-se, por exemplo, num sujeito passivo residente num ordenamento e que pretende apresentar uma reclamação relativamente a um acto de liquidação referente a rendimentos auferidos em outro ordenamento. Neste caso, a reclamação rege-se-à pelas disposições da lei da residência ou pelas disposições da *lex fori*?

Aproveitando a lição de ALBERTO XAVIER, podemos dizer que estes problemas de aplicação das normas tributárias adjectivas no espaço estão de perto relacionados com a questão do âmbito espacial de eficácia das normas tributárias — diferente do seu âmbito de incidência —, e solução a encontrar passará pela consideração da existência ou não de uma convenção internacional entre os Estados destinada a esse fim. Estamos a falar das convenções celebradas entre os Estados que, a maior parte das vezes, se destinam a atenuar ou eliminar a dupla tributação (vulgarmente designadas por ADT's, ou seja "acordos de dupla tributação") e que podem conter normas respeitantes a direito adjectivo. Assim, existindo tais normas, a solução será a que delas constar; caso contrário, a regra deverá ser a da aplicação da *lex fori*, ou seja, da aplicação da lei respeitante ao ordenamento onde a questão foi levantada.

Mas, além deste problema de busca da lei aplicável à relação procedimental ou processual tributária (primeiro momento), um outro pode surgir, concluído o procedimento ou o processo: o da susceptibilidade de produção de efeitos de actos tributários ou sentenças em ordenamentos diferentes daqueles no qual eles foram praticados (segundo momento).

Por exemplo, poder-se-á, no seguimento de um processo de execução fiscal, executar o património de um sujeito passivo situado em outro Estado? Ou: poderão os órgãos da Administração tributária de um Estado solicitar um exame à contabilidade ou a outros elementos

declarativos situados no território de outro Estado? Ou ainda: serão as notificações emitidas pela Administração tributária de um Estado eficazes no território de outro Estado?

Em princípio, os actos tributários e as sentenças emanadas dos órgãos competentes de um Estado apenas poderão produzir efeitos em outro se, em relação ao primeiro existir uma conexão relevante (por exemplo, a residência, a existência de um estabelecimento estável, etc...). De toda a forma, poderão existir obstáculos quase intransponíveis à obtenção de uma solução, tal o patente conflito de interesses entre os vários estados - de um lado, o Estado que praticou o acto quer, por exemplo, ter o total e pleno conhecimento da situação tributária do seu residente (e, por isso, pede informações relativas a elementos contabilísticos); do outro lado, o Estado "destinatário" do acto poder querer-se escudar num regime de sigilo ou regime análogo.

## **PARTE I**

### **O procedimento tributário**

#### **1. A noção de procedimento**

##### **1.1. A necessidade de uma visão multidisciplinar**

A noção de procedimento não nasceu seguramente no âmbito juspublicista, e nem se pode dizer sequer que tenha nascido no âmbito jurídico. A realidade procedimental apresenta uma natureza complexa, multifacetada, que convoca saberes e análises provenientes de vários sectores do conhecimento, e sem os quais o seu estudo nunca poderia ser seriamente levado a efeito.

Assim, e em primeiro lugar, cumpre fazer referência ao enfoque que a Filosofia, enquanto meta-ciência, dele fez. Filosoficamente, o procedimento representa uma ideia pós-moderna de reacção ao mito da racionalidade substantiva ou material. Significa isto que, no domínio da teoria do conhecimento, a noção de verdade (ou seja, de conhecimento verdadeiro) começa a desprender-se de considerações substantivas e procura afirmar-se como uma verdade "formal", isto é independente de qualquer conteúdo necessário. Como é sabido, podem-se desenhar duas orientações opostas no quadro das tentativas de resolução dos problemas gnoseológicos fundamentais: uma posição "materialista", platónica ou escolástica do conhecimento e uma posição relativista, convencional ou analítica do mesmo. De acordo com a primeira orientação, as coisas como que têm uma existência única, possuindo propriedades substantivas que as distinguem de todas as outras e, por conseguinte, a verdade, relativamente a uma determinada realidade, só pode ser uma, apenas uma e nenhuma outra. Pelo contrário, a segunda orientação defende que as coisas, como realidades contingentes que são, não possuem propriedades inatas, mas antes representam uma certa forma de representação que um determinado sujeito delas faz. Assim sendo, existirão tantas verdades quantos os sujeitos cognoscentes e o conhecimento científico não será apenas um mas tantos quantas as visões que sobre a mesma coisa se debruçam (relativismo).

Neste contexto, as teorias procedimentalistas representam uma abordagem relativista dos problemas do conhecimento, já que defendem uma noção de verdade menos dependente de considerações intrínsecas e mais associada a considerações formais. Por outras palavras, o conhecimento será válido se for fundado num procedimento ou num *iter* de raciocínio adequado, independentemente da bondade ou não das premissas que lhe servem de fundamento. Tentando estabelecer um nexo de ligação — para já ainda ténue — com o mundo jurídico, pode-se dizer que as teorias procedimentalistas encontraram campo fértil de proliferação no âmbito das tentativas de resposta aos problemas da legitimidade das normas jurídicas (v.g., normas constitucionais) e defendem que uma realidade será juridicamente existente quando o seu modo de formação tenha sido juridicamente adequado. Por exemplo, uma lei existirá para o ordenamento jurídico quando — independentemente do seu conteúdo (este já será um problema de validade dessa norma) — tenha sido elaborada de acordo com um procedimento previamente estabelecido.

E aqui se encontra um ponto de contacto com as teorias procedimentalistas de feição sociológica. Para a sociologia, a ideia de procedimento apresenta uma relevância incontornável. Muitas vezes ligadas às teorias de legitimação das formas de domínio (v.g., legitimação da actuação política e Estadual) tais teorias procuram

divorciar-se das tradicionais teorias substanciais de legitimação sociológica, que afirmam que uma forma de domínio está justificada (legitimada) quando se revê em determinados substractos ideológicos tidos por convenientes ou dominantes. Diferentemente, as correntes procedimentalistas colocam a ênfase no modo de actuação e posterior exercício de um poder, afirmando a sua legitimidade quando tal *modus operandi* se subsume a uma forma previamente determinada.

Próximas destas orientações estão aquelas que, no âmbito da denominada "ciência da Administração", afirmam a relevância suprema do *decision making process*, para, mais uma vez, colocar em evidência o carácter faseado, por etapas, das tomadas de decisão. Naturalmente que a estes esquemas de abordagem não está alheia a consideração de uma estreita relação meio/ fim e da ponderação de resultados em face dos caminhos utilizados para até eles chegar.

Contudo, e não obstante a riqueza e relevância das concepções filosóficas e sociológicas de procedimento, interessa-nos principalmente a abordagem jurídica, que empreenderemos de seguida.

## 1.2. O procedimento enquanto realidade jurídica

Uma noção de procedimento que se revele útil para efeitos tributários não pode ser conseguida se não se tiver presente o importante contributo que o Direito Administrativo forneceu neste domínio. Embora actualmente a ideia de procedimento possa ser encarada como uma categoria geral, é certo que ela se tem quase sempre configurado como uma realidade típica da função administrativa.

Deste modo, será a partir dos valiosos dados que a doutrina administrativista tem fornecido a este respeito que procuraremos encontrar uma noção adequada de procedimento tributário. Ali, a figura do procedimento tem sido estudada e definida sobretudo a partir de dois enfoques distintos, um de feição formal e outro de natureza substancial.

- (i) Uma primeira abordagem da realidade procedimental pode ser feita a partir da ideia de pré-ordenação das vontades públicas, que é característica de qualquer Estado de Direito, o que redundará numa caracterização do procedimento como uma série de fases ("unidades temporais de concretização") tendentes à formação da vontade de um órgão público. Parte-se aqui da consideração de que os órgãos públicos, nomeadamente os órgãos administrativos, não manifestam nem exteriorizam a sua vontade de uma forma arbitrária e livre, mas, pelo contrário, estão subordinados a toda uma série de regras impostas ao nível legal ou constitucional. Daqui resulta um carácter regrado, ordenado, faseado das manifestações de vontade dos órgãos da Administração pública, sendo o procedimento a sua manifestação mais visível. Assim, neste modo de ver, que se poderá designar por *concepção formal*, o procedimento é uma sucessão, um modo de desenvolvimento, um *iter* conducente a um acto final.
- (ii) Num outro modo de perspectivar, o procedimento pode ser encarado, não como uma sucessão de actos, mas como um único acto. Aqui o procedimento é visto como um conjunto de elementos de uma única unidade substancial — o acto final — cuja relevância para o

ordenamento jurídico não nasce instantaneamente, mas, pelo contrário, de uma forma sucessiva. Contudo, os vários momentos em que o acto final se poderia desdobrar não assumem, diferentemente do que acontece com a concepção acima indicada, relevância autónoma. Assim sendo o procedimento é aqui encarado não como um complexo de actos mas como um acto complexo (denominado, por vezes por "acto- procedimento").

Quer uma, quer outra das visões apontadas não está isenta de críticas, pois:

- (i) a concepção formal é extremamente redutora, uma vez que trata o procedimento como uma mera sucessão de momentos ou fases, sem o encarar como uma realidade autónoma e merecedora de tutela jurídica própria. Dando autonomia a todas as fases de um determinado caminho a percorrer, parece indiciar a ideia de que todas essas fases assumem relevância jurídica em termos de os respectivos actos poderem ser destacados e, eventualmente, atacáveis de *per si*, o que não acontece.
- (ii) A concepção substancial, incorre no erro oposto, na medida em que trata os diferentes actos como fazendo parte de um único agregado e como que dissolve a importância de cada um deles no acto final, procurando inculcar a ideia de que nenhum dos actos é autonomamente valorado — e, logo, seria insusceptível de controlo autónomo — o que também, em rigor, não corresponde à verdade.

Uma visão adequada desta questão passará pelo "meio termo" devendo-se falar a este propósito em *fattispecie* procedimental com duas vertentes: uma vertente formal, em que todos os momentos seriam normativamente valorados e uma vertente material ou substancial, em que esses mesmos momentos não devem deixar de ser considerados como elementos relevantes de uma realidade mais ampla e procedimentalmente conclusiva. Desta forma, reconhece-se que, por um lado, o procedimento é um conjunto de actos — cada um deles com uma relevância própria para o mundo do Direito — mas reconhece-se também, por outro lado, que ele não se resume a esse conjunto de actos, mas evidencia-se através de uma existência própria, reconhecendo-se-lhe uma importante dimensão ontológica.

De resto, esta dupla dimensão, longe de constituir uma mera projecção teórica de um problema abstracto, assume, como veremos, uma importância enorme quando se tenta buscar uma definição de procedimento tributário. Apenas através dela tal definição poderá ser adequadamente conseguida.

### **1.3. Posição adoptada**

A partir de tudo quanto foi dito no ponto anterior, e para efeitos destas lições, adoptaremos a seguinte noção de procedimento tributário:

- conjunto de actos, provenientes de actores jurídico-tributários distintos, relativamente autónomos e organizados sequencialmente, direccionados à produção de um determinado resultado, do qual são instrumentais.

Vejamos separada e analiticamente cada um dos elementos constitutivos desta noção.

- (i) Conjunto de actos – em primeiro lugar, um procedimento nunca pode ser constituído por um único acto, mas por uma pluralidade deles. Como já tivemos oportunidade de assinalar, um procedimento é um complexo de actos e não um acto complexo, de modo que nunca se materializará numa única realidade substantiva, embora se direcione para tal. Significa isto que não se deve confundir o acto final de uma cadeia procedimental — o acto administrativo, ou, em particular no nosso âmbito, o acto tributário — com o procedimento propriamente dito.
- (ii) Provenientes de actores jurídico-tributários distintos - além disso, tais actos não deverão ser todos praticados pela mesma entidade, podendo constatar-se a existência de actos procedimentais praticados por entidades administrativas ou por entidades privadas (os próprios contribuintes, por exemplo. A este propósito, convém desde já chamar a atenção para o conceito de competência. Para que um determinado sujeito administrativo- tributário possa praticar um acto válido e eficaz necessita de ser o sujeito competente, afirmando-se a competência como a medida de poder decisório de que um determinado sujeito é titular.
- (iii) Relativamente autónomos - cumulativamente, os actos que compõem uma cadeia procedimental deverão possuir autonomia relativa, ou seja, devem ser independentes uns dos outros, embora todos conectados; tal sucede porque todos eles deverão prosseguir uma função diferente no *iter* procedimental do qual fazem parte, sob pena de se praticarem actos repetidos, inúteis ou simplesmente dilatatórios.
- (iv) Organizados sequencialmente - significa esta exigência que os actos em que o procedimento se decompõe não devem estar configurados de uma forma desregrada ou anárquica, em termos de ser absolutamente indiferente praticar primeiro um ou praticar primeiro outro. Pelo contrário, tais actos devem estar submetidos a uma ordem e encontrar-se apresentados de uma forma pré-determinada e sequenciada. Em abstracto, esta sequência tanto pode ter por fonte um acto normativo (v.g., a lei) como a vontade do órgão decisor, embora no âmbito dos procedimentos tributários a regra seja o primeiro caso, bem assim como pode ter carácter obrigatório / imperativo (o que constituirá também a regra), ou meramente indicativo;
- (v) Direcionados à produção de um determinado resultado, do qual são instrumentais - em princípio, os actos do procedimento estarão orientados para a produção de uma decisão administrativa (um acto administrativo, um regulamento, um contrato administrativo), embora se deva observar que o procedimento propriamente dito pode não terminar num acto dessa natureza, pois podem-se verificar, por exemplo, actos integrativos de eficácia. Ainda assim, a orientação do procedimento deverá ser sempre no sentido da produção de um acto de natureza administrativa, na medida em que qualquer outro acto "nele conflui teleologicamente". Daqui se pode concluir que os actos do procedimento, em princípio, não produzem, eles próprios e por si

mesmos, efeitos administrativos, mas efeitos meramente sequenciais, pelo que, também em regra, não são autonomamente atacados. Em todo o caso, deve-se assinalar que, como veremos melhor, o carácter instrumental dos actos procedimentais não impede que, por vezes, eles assumam carácter “principal” e possam ser destacados do procedimento e, por via disso, autonomamente impugnáveis.

#### **1.4. Procedimento e processo**

Da noção acima exposta pode-se concluir com facilidade que o procedimento não se confunde com alguns conceitos, figuras e institutos jurídicos que com ele se possam relacionar, em circunstâncias várias. A principal sede de inquietações pode resultar do cotejo com a figura do processo, tendo sido vários critérios já ensaiados para os distinguir, embora, em rigor, muitos deles se revelem absolutamente inadequados.

Contudo, antes de procurar uma forma juridicamente correcta de os distinguir, será conveniente chamar a atenção para o facto de que também bastantes são os pontos de contacto ou de união.

Vejam alguns.

Em primeiro lugar, caracteriza ambos, o procedimento e o processo, a estrita sujeição a ditames jurídicos, o que significa que todas as actuações em que ambos se materializam só podem ser levadas a cabo na medida em que se observem as exigências constitucionais e legais que lhes respeitem. Este aspecto é da maior importância pois durante bastante tempo pensou-se que a forma e a marcha de certas actuações públicas, principalmente administrativas, estariam na disponibilidade do órgão decisor e dependentes da vontade deste, procurando inclusivamente distinguir-se procedimento e processo a partir desta ideia. Tal não é exacto, porém. Quer as actuações procedimentais, quer as actuações processuais apenas adquirem relevância jurídica não patológica se forem conformes às normas prévias que as enformam, cominando-se com invalidade (anulabilidade ou nulidade, conforme os casos), senão todo o procedimento ou processo, pelo menos os actos destes que as não observem.

Pense-se, por exemplo, no acto tributário de liquidação que pode ser anulado, e o conseqüente procedimento "afastado" do ordenamento jurídico, nos casos em que o direito de audição do interessado — que corporiza uma das mais importantes fases do procedimento tributário — não é efectuado; ou a irregularidade do processo de impugnação judicial, quando não é dada vista ao Ministério Público .

Dessa sujeição a normas jurídicas resulta, como está claro de ver, o carácter marcadamente público das actuações procedimentais e processuais. Quer isto significar que muitas vezes os interesses em jogo não estão na disponibilidade dos actores processuais, pelo que não se pode admitir actos de confissão, desistência ou transacção e também muitas vezes — mas não sempre, naturalmente — as actuações e os impulsos dessas actuações adquirem carácter officioso.

Será o caso, por exemplo, do conhecimento da incompetência absoluta — isto é, situações em que se verifique a violação das regras aferidoras da competência em razão da hierarquia e da matéria — em processo tributário .

Por fim, ambos são perpassados por uma ideia permanente de estrutura dialéctica, em que o *princípio do contraditório* assume uma importância inegável, mediante o binómio acção / reacção.

Basta fazer referência, a este propósito ao direito de contestação do representante da fazenda pública em processo de impugnação judicial ou ao direito de oposição do executado no âmbito do processo de execução fiscal .

Já em termos distintivos, como dissemos, muitos critérios foram adiantados, embora também muitos deles, criticamente, possam merecer reparos.

É o que se passa, nomeadamente com o critério que apela à espécie dos interesses que estão em causa num caso e no outro, dizendo-se que no procedimento são interesses do autor do próprio acto (entidade pública) que estão em causa — assumindo particular relevância a iniciativa pública e oficiosa do procedimento e o *princípio do inquisitório* —, enquanto no processo seriam interesses, não do autor do acto, mas do seu destinatário (que também poderia ser uma entidade pública, mas que, na maior parte das situações, seria uma entidade privada) — o que se traduziria na colocação da iniciativa e do oferecimento dos meios instrutórios nas mãos deste.

Contudo, as coisas não se passam desta forma. Não apenas existem procedimentos em que os interesses em jogo são interesses exclusivamente do destinatário do acto — pense-se nos procedimentos mediante os quais se procura obter uma informação ou o reconhecimento de um benefício — como em alguns processos procuram-se defender interesses de natureza pública e titulados por um órgão administrativo-tributário — como será o caso, por exemplo, do processo de execução fiscal.

Também um critério que os procure distinguir tendo em atenção a possibilidade da existência ou não de litígio se revela inoportuno. Procurar-se-ia aqui distinguir o procedimento do processo colocando em ênfase a ideia de que naquele não existe qualquer litígio, no sentido de oposição de pretensões jurídicas, enquanto neste existiria. Mais um vez, porém, a argumentação claudica estrondosamente. É que, por um lado, verifica-se a existência de procedimentos nos quais existe um fundo litigioso entre os sujeitos respectivos — como é o caso dos denominados *procedimentos impugnatórios* (reclamações, recursos, etc.) — e, por outro lado, também existem processos, embora não em matéria tributária, onde a componente litigiosa não está presente — por exemplo, o “processo” de divórcio por mútuo consentimento.

Da mesma forma, não é de aceitar uma distinção entre procedimento e processo que procure ser feita a partir da eventual participação dos interessados, salientando que tal participação não existe no procedimento, e existe no processo. A obviar tal critério distintivo está a simples referência à existência de um *princípio da participação* que perpassa todo o procedimento, nomeadamente tributário .

Desta forma, o que concluir?

Pela nossa parte, e sem embargo da valia dos contributos acima mencionados, a distinção entre procedimento e processo — para já apenas uma distinção geral, que será direccionada posteriormente para o âmbito tributário — será feita tendo em atenção uma ideia de exteriorização de vontade dos poderes públicos (ao que poderemos chamar “critério da vontade exteriorizada”). Assim, o procedimento será a forma típica de exteriorização da vontade dos poderes legislativo e administrativo, enquanto o processo será a forma típica de exteriorização de vontade do poder jurisdicional. Nesta óptica, não parecerão mais do que contradições as referências a processos administrativos ou a procedimentos judiciais.

Contudo, no seguimento do que foi dito no texto, convém não esquecer que vários critérios distintivos podem ser utilizados, pelo que outras noções de procedimento ou de processo possam ser apontadas. Basta pensarmos, por exemplo, no "processo" (legislativo) de urgência ou no procedimento enquanto "dossier" ou conjunto de documentos, na definição acolhida pelo CPA (art.º 1.º, n.º2).

De toda a forma, em termos legais, não é apresentada qualquer noção de procedimento ou processo tributário, limitando-se o CPPT a referir os actos que são compreendidos no procedimento (art.º 44.º) e no processo (art.º 97.º) e a referir-se, de uma forma expressa, às finalidades deste último (art.º 96.º), quase o mesmo fazendo a LGT. Ainda assim, e tendo em atenção as várias dimensões da actividade e jurisdição tributárias e utilizando o critério acima referido, podemos encarar o procedimento tributário como o conjunto de actos concretizadores e exteriorizadores da vontade dos agentes administrativo-tributários (na sua globalidade denominados como “Administração tributária”, “Administração fiscal”, “fazenda pública”, “fisco”, etc.). Já o processo tributário será o conjunto de actos concretizadores e exteriorizadores da vontade dos agentes jurisdicionais tributários (Tribunais tributários).

**(OMISSIS)**

## **2. As fases do procedimento, em geral**

### **2.1. Fase da iniciativa**

### **2.2. Fase instrutória**

### **2.3. Fase decisória**

### **2.4. Fase integrativa de eficácia**

## **3. Princípios aplicáveis ao procedimento tributário**

### **3.1. O princípio da legalidade da actuação administrativa**

### **3.2. O princípio da verdade material**

### **3.3. O princípio da vinculação de forma**

### **3.4. O princípio da celeridade**

### **3.5. O princípio da proibição do excesso**

### **3.6. O princípio da disponibilidade e do inquisitório**

### **3.7. O princípio da participação e do contraditório**

### **3.8. O princípio da confidencialidade**

### **3.9. O princípio da imparcialidade - o dever de investigação da Administração tributária**

### **3.10. O princípio da obrigatoriedade de pronúncia ou de decisão**

### **3.11. O princípio da obrigatoriedade de fundamentação da decisão**

### **3.12. O princípio da publicidade dos actos**

### **3.13. O princípio do duplo grau de decisão**

#### 4. Os actores do procedimento

##### 4.1. Pressupostos procedimentais

##### 4.2. Legitimidade no procedimento - a legitimidade em geral

##### 4.3. As entidades com legitimidade procedimental tributária

###### 4.3.1. A Administração tributária

###### 4.3.1.1. Noção de “Administração tributária” e enquadramento da sua actividade

Embora em abstracto a Administração tributária possa ser encarada quer como uma parte interessada no procedimento — ou seja, enquanto credor tributário que subordina a sua vontade a um interesse financeiro de arrecadação de receitas públicas e que, assim, é interessada numa determinada solução — o certo é que a correcta captação do seu papel passa pela sua consideração como um actor procedimental isento, que aplica o Direito e prossegue o interesse público na sua vertente de justiça e verdade material. Basta lembrar o que acima dissemos acerca dos princípios da verdade material e da imparcialidade, entre outros.

Neste quadro, e para efeitos procedimentais tributários, a Administração tributária abrange :

- a Direcção geral dos impostos (DGCI);
- A Direcção geral das alfândegas e dos impostos especiais sobre o consumo (DGAIEC) ;
- A Direcção geral da informática e apoio aos serviços tributários e aduaneiros (DGITA);
- Outras entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança de tributos;
- O Ministro das finanças ou outro membro do Governo competente, quando exerçam competências administrativas no domínio tributário;
- Os órgãos competentes dos Governos regionais e das Autarquias locais quando exerçam competências administrativas no domínio tributário.

Tal como em qualquer outro domínio, também no domínio do procedimento tributário a actuação jurídica administrativa não é uma actuação livre, mas sim uma actuação vinculada, devendo-se sujeitar não apenas (i) à Constituição mas também (ii) à Lei .

Analisemos separadamente cada um destes planos da actuação da Administração.

(i) Em primeiro lugar, a Administração tributária deve obediência ao estatuído na Constituição (*princípio da constitucionalidade da actuação administrativa*). Neste plano, não obstante se deva reconhecer que a Constituição teve o cuidado de apontar, em geral, toda uma série parâmetros materiais conformadores da conduta dos agentes — legalidade, igualdade, proporcionalidade, justiça, imparcialidade, boa- fé — , estamos em crer que a exigência de constitucionalidade encontra a sua maior relevância em matéria de arranjos organizatórios de competências e em matéria de direitos fundamentais.

No primeiro dos núcleos apontados, os maiores problemas poderão surgir no âmbito da delimitação das esferas de competência dos órgãos administrativos em face das esferas de competência dos órgãos jurisdicionais. Aqui vale um princípio de *reserva da função jurisdicional*, o que significa que

toda e qualquer resolução de questões jurídicas deve ser, em última instância, levada a cabo por um tribunal .

Quanto à vinculação constitucional em matéria de direitos fundamentais, valem todas as regras jurídicas respeitantes quer ao regime geral destes — v.g., universalidade, igualdade e acesso ao Direito para sua protecção — quer ao regime específico em matéria de direitos, liberdades e garantias : aplicabilidade directa, dupla vinculação e especiais cuidados quanto à sua restrição.

(ii) Em segundo lugar, como apontamos, a Administração tributária deve obediência à lei. Naturalmente que o termo “lei” neste sentido deve ser entendido como a lei em sentido material, englobando, portanto, qualquer acto normativo de conteúdo geral e abstracto (lei, decreto- lei).

Desta dupla vinculação — à Constituição e à lei — poderá, por vezes, resultar um conflito (real): *quid juris* se a Administração tributária se deparar com uma lei que seja inconstitucional (porque, por exemplo, restringe inconstitucionalmente um direito, liberdade ou garantia)? Desaplica a lei, dando prevalência à Constituição? Ou, pelo contrário, aplica a lei, ignorando a norma constitucional violada? A resposta a esta questão não pode ser apontada de uma forma linear mas, em todo o caso, parece que se pode indiciar uma regra neste segundo sentido – no da aplicação da lei, mesmo inconstitucional. Isto porque, como é sabido, os órgãos administrativos não têm, no âmbito do ordenamento constitucional português, prerrogativas de controlo da constitucionalidade, pelo que dificilmente seria de aceitar uma solução que lhes permitisse recusar a aplicação de uma norma com fundamento em desconformidade com a Constituição .

## (OMISSIS)

### **4.3.1.2. A fixação da competência da Administração tributária. A competência tributária**

### **4.3.1.3. Os factores atributivos de competência tributária**

### **4.3.1.4. Os conflitos de competência**

### **4.3.1.5. A incompetência**

O desrespeito das regras de atribuição de competência acima referidas desencadeia, naturalmente, uma reacção adversa do ordenamento jurídico que, em casos normais, passará (i) pela remessa das peças do procedimento para o órgão competente ou (ii) pela consideração do acto em causa como anulável.

(i) Pode acontecer que a entidade administrativa incompetente não chegue sequer a praticar qualquer acto procedimental. Nos casos de violação das regras atributivas de competência em função da matéria ou do território — por exemplo se o sujeito passivo apresentar uma reclamação numa repartição de finanças que não a da sua área de residência, quando esta seria a indicada — o órgão incompetente “é obrigado a enviar as peças do procedimento para o órgão da Administração tributária competente no prazo de quarenta e oito horas após a declaração de incompetência (...)” . Nestes casos, o

requerimento considera-se apresentado na data do primeiro registo e o interessado deverá ser devidamente notificado de tal remessa .

(ii) Mas também pode acontecer que a entidade incompetente pratique actos procedimentais, decidindo sem ter competência para tal. Nestas situações, o acto em causa pode ser atacado quer administrativamente (reclamação graciosa), quer jurisdicionalmente (impugnação judicial), pois entende-se que existe uma ilegalidade susceptível de conduzir à sua anulação .

#### **4.3.2. Os sujeitos passivos**

Outra intervenção legítima no procedimento tributário pode ser levada a efeito pelos sujeitos passivos de imposto ou, como impropriamente se exprime o legislador, pelos “contribuintes”.

Neste contexto, a primeira chamada de atenção não poderá deixar de ser feita precisamente no sentido de uma precisão linguística da maior importância, pois a confusão entre “sujeito passivo” e “contribuinte” não é aconselhável.

O "contribuinte" será aquela pessoa ou entidade que está adstrita ao pagamento, em sentido económico, de um tributo. Por outras palavras será toda a pessoa ou entidade que suporta o fardo, encargo ou sacrifício patrimonial do imposto ou taxa, por exemplo. Neste sentido, tanto é contribuinte o titular de rendimentos prediais, como o apostador ganhador de um prémio de loto, como a entidade patronal que retém o imposto relativo ao vencimento dos seus funcionários, como o consumidor final de um bem que vê para si transferido o imposto sobre o consumo (repercussão *para diante*), como o estudante que paga as suas propinas. Qualquer um deles "contribui" para a satisfação das necessidades financeiras do Estado, sendo, nesta medida, qualquer um deles contribuinte.

Ora, não nos parece razoável admitir que seja neste sentido amplo que o legislador utilize o termo "contribuinte". Ele deverá antes ser utilizado apenas naquelas situações em que, em virtude de uma norma legal, alguém se encontra adstrito ao pagamento de um tributo. Se assim pensarmos, então ficarão de fora do conceito as situações de "contribuinte de facto" (casos de repercussão), apenas sendo de admitir as situações de "contribuinte de direito" ou sujeito passivo propriamente dito.

Em matéria de impostos, contudo, e como é sabido de outras sedes, deve ser feita a distinção entre dois tipos de sujeito passivo: (i) o sujeito passivo directo e (ii) o sujeito passivo indirecto .

(i) o sujeito passivo directo será a pessoa ou entidade relativamente à qual o legislador fiscal presume capacidade contributiva, ou seja, é a pessoa ou entidade usufrutuária de um determinado benefício económico, como seja a percepção de um rendimento, a titularidade de um património ou a efectivação de um acto de despesa.

(ii) todavia, em algumas situações o imposto será exigido, não à pessoa relativamente à qual existe a presunção de benefício, mas a uma outra que, por variadíssimas razões é chamada pela lei de imposto. São as situações de sujeito passivo indirecto, categoria bastante abrangente e que engloba situações bastante diversas, como a substituição tributária, a sucessão tributária e a responsabilidade tributária.

Todos eles — sujeitos passivos directos e indirectos — têm legitimidade para intervir no procedimento tributário, embora com regras de tempestividade distintas .

#### **4.3.3. Outras entidades com legitimidade procedimental: as partes nos contratos fiscais e outras pessoas que provem interesse legalmente protegido**

Por fim, o art.º 9.º refere-se às partes nos contratos fiscais e a outras pessoas que provem interesse legalmente protegido como tendo legitimidade para actuar no procedimento. No primeiro caso — partes nos contratos fiscais — está a ser feita referência, como é sabido, a figuras como as avenças fiscais, legalmente previstas , e aos respectivos sujeitos; no segundo, a toda uma série de “interessados” que, pelos mais diversos motivos e a título diverso, podem entrar num procedimento (por exemplo, a parte contrária num contrato em caso de aplicação de normas anti- abuso; ou as entidades que se encontrem numa relação de domínio com o contribuinte, nos casos de acesso à informação bancária ).

### **5. Os procedimentos tributários em especial**

#### **§ único: sequência**

Chegou agora o momento de nos debruçarmos sobre cada um dos procedimentos tributários em particular, procurando averiguar qual o seu regime jurídico, ou seja quais as regras que se aplicam a cada um deles. Não se pense, contudo, que basta o conhecimento destas regras para se compreender, com todo o alcance, cada procedimento. É que não pode aqui deixar de se trazer à análise o estudo que já foi efectuado atrás, quer quando analisamos as fases do procedimento em geral, quer quando analisamos os mais relevantes princípios procedimentais tributários, pois muitas das conclusões então tiradas a propósito de tais matérias revelar-se-ão agora de extrema utilidade. Por outras palavras, só um estudo sistematicamente enquadrado possibilitará a adequada captação das finalidades e formalidades de cada instituto procedimental.

Naturalmente que o nosso estudo não incidirá sobre todos os procedimentos existentes no ordenamento jurídico- tributário português. Razões de natureza temporal e pedagógica impedem-no. Ainda assim, procuraremos estabelecer um quadro tão completo quanto possível, tendo em conta, entre outros aspectos, a relevância prática das matérias.

Por outro lado, também se deve desde já chamar a atenção para o facto de que as opções de positivação e de inserção sistemática não ajudam. Se bem que a maior parte dos procedimentos está prevista no seu devido lugar — o CPPT —, não deixa de ser verdade que muitos deles encontram-se dispersos por inúmeros diplomas, muitos deles substantivos: a LGT, o CIRS, o CIRC, o CIVA, o RCPIT, o CIMI, o CIMT, etc. Em face desta dispersão, procuramos encontrar uma sistematização que permitisse a sua clara identificação e catalogação, tendo em vista, principalmente, o papel nuclear que desempenha a liquidação e cobrança dos tributos e as finalidades de cada procedimento.

Assim, entendemos dever-se distinguir (i) os procedimentos pré- liquidatórios, (ii) os procedimentos de liquidação e cobrança de tributos e (iii) os procedimentos de segundo grau ou impugnatórios.

Entre os procedimentos pré- liquidatórios — que naturalmente, e como a própria designação indicia, têm lugar, em regra, antes da liquidação de um qualquer tributo — distinguiremos os procedimentos de natureza informativa (desdobrando-os, consoante o destinatário da informação seja o contribuinte ou a Administração tributária) os procedimentos de avaliação, o procedimento de reconhecimento de benefícios fiscais e o procedimento de ilisão de presunções.

Seguidamente, procederemos à análise dos procedimentos nucleares da técnica tributária: a liquidação e cobrança de tributos.

Depois, a nossa atenção recairá sobre os procedimentos que materializam meios de reacção — quer do contribuinte quer da Administração — a um acto anterior, a um acto já praticado, sendo, por isso, adequada a denominação de procedimentos reactivos, de segundo grau, ou impugnatórios.

Finalmente, e em face das especificidades que apresentam, debruçar-nos-emos sobre os denominados “procedimentos cautelares”

Deve-se salientar que os procedimentos através dos quais a Administração tributária aplica sanções (coimas) não são configuráveis como procedimentos tributários, pois as prestações em causa não têm natureza tributária mas sancionatória. Daí não recair sobre eles a nossa atenção.

## (OMISSIS)

### **5.1. Procedimentos de natureza informativa**

### **5.2. Procedimentos de avaliação**

### **5.3. Procedimento de reconhecimento de benefícios fiscais**

### **5.4. Procedimento de ilisão de presunções**

### **5.5. Procedimento de liquidação**

### **5.6. Procedimento de cobrança**

### **5.7. Procedimentos impugnatórios (de segundo grau)**

#### **5.7.1. Procedimento de revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos**

#### **5.7.2. Procedimento de revisão dos actos tributários**

#### **5.7.3. Procedimento de reclamação graciosa**

#### **5.7.4. Procedimento de recurso hierárquico**

O recurso hierárquico é uma garantia administrativa que, em geral, consiste em solicitar ao superior hierárquico da entidade que praticou um acto uma nova apreciação deste. Em abstracto, tal apreciação tanto pode incidir sobre a legalidade como sobre o mérito do acto apreciado. Contudo, como em matéria tributária o meio adequado para questionar a legalidade é a reclamação graciosa, pode-se afirmar a ideia (embora não totalmente acertada) de que o recurso hierárquico diz respeito a questões de mérito. Em consequência, o objectivo da interposição de tal recurso não será a anulação do acto — pois não existirá qualquer vício que o inquine — mas a sua revogação.

Quanto às suas relações com a posterior possibilidade de controlo jurisdicional, o recurso hierárquico — de resto, tal como a reclamação graciosa — pode ser necessário ou facultativo:

- o recurso hierárquico será necessário quando seja indispensável para atingir a via contenciosa, ou seja, quando o interessado não poderá recorrer a tribunal sem, previamente, ter interposto o recurso. Trata-se de exigir ao contribuinte uma segunda audição administrativa, de modo a chegar até uma autoridade cujos actos sejam, esses sim, sujeitos a controlo em tribunal.
- Diferentemente, o recurso hierárquico será facultativo quando não seja indispensável para atingir a via contenciosa, podendo o interessado recorrer a tribunal, mesmo que não recorra hierarquicamente.

Quanto à projecção do recurso sobre os efeitos do acto recorrido podemos estar perante um recurso com efeitos meramente devolutivos ou um recurso com efeitos suspensivos:

- o recurso terá efeito meramente devolutivo se a sua interposição não impede o acto recorrido de continuar a produzir os seus efeitos;
- Pelo contrário, o recurso terá efeito suspensivo se a sua interposição impede, até à decisão, que o acto recorrido produza efeitos.

Em princípio (isto é, caso não exista norma em contrário), e nos termos do art.º 67.º, n.º 1 do CPPT, “os recursos hierárquicos, têm natureza meramente facultativa e efeito devolutivo”. Isto pressupõe que o acto administrativo anterior é um acto verticalmente definitivo, directamente sindicável, e que quaisquer actos subsequentes — como o despacho proferido no âmbito do recurso hierárquico — são meramente confirmativos. Nestes casos (recorde-se: recurso facultativo e efeito devolutivo), o recurso hierárquico funciona como uma espécie de “filtro administrativo”, tentando-se evitar o recurso imediato a tribunal e dando ao superior hierárquico a possibilidade de revogar o acto do inferior hierárquico.

Por outro lado, e tal como acontecia com a reclamação graciosa, a interposição do recurso hierárquico faz interromper o prazo de prescrição das obrigações tributárias (art.º 49.º, n.º 1 da LGT).

No que diz respeito às regras de competência, o recurso hierárquico — que deverá ser entregue junto do órgão recorrido no prazo de 30 dias a contar da notificação do acto de que se recorrer — será dirigido ao mais elevado superior hierárquico do autor do acto (art.º 66.º, n.º 2 do CPPT e 80.º da LGT), em homenagem ao (já por nós referido) princípio do duplo grau de decisão.

Por outro lado, as decisões sujeitas a recurso hierárquico serão:

- todas aquelas em que a lei prevê expressamente essa possibilidade, como, por exemplo, nos casos de reclamação graciosa indeferida (art.º 76.º, n.º 1 do CPPT) ou de não reconhecimento benefícios fiscais (art.º 65.º, n.º 4 do CPPT);
- Aquelas em que a lei não prevê qualquer outra possibilidade de controlo administrativo, como parece ser o caso, por exemplo, das correcções meramente aritméticas da matéria tributável resultantes de imposição legal (art.º 91.º, n.º 14 da LGT).

Quanto à decisão:

- se houver um deferimento do recurso, o acto recorrido, em princípio, será revogado;
- Se o recurso for indeferido, o acto recorrido mantém-se, abrindo-se a via contenciosa.

Recorde-se, mais uma vez, que se a decisão for desfavorável o sujeito que recorreu deve ser notificado do projecto de decisão para exercer o seu direito de audição, oralmente ou por escrito, num prazo não inferior a 8 nem superior a 15 dias .

### **5.8. Procedimentos cautelares**

Por último, cumpre fazer referência a determinados meios procedimentais, por natureza urgentes, que têm por objectivo salvaguardar a posição da Administração tributária e garantir os créditos tributários, naquelas situações em que existe um fundado receio de (i) frustração da sua cobrança ou (ii) destruição ou extravio de documentos ou outros elementos necessários ao apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários.

São os denominados procedimentos cautelares (art.º 51.º da LGT), que são verdadeiros procedimento adoptados pela Administração, e podem consistir em:

- apreensão de bens, direitos ou documentos (por exemplo, a apreensão de veículos ou mercadorias );
- retenção de prestações tributárias a que o contribuinte tenha direito.

Num caso ou no outro, deve-se respeitar o princípio da proporcionalidade e a decisão administrativa é susceptível de controlo jurisdicional, mediante impugnação — a apresentar no Tribunal Tributário, no prazo de 15 dias após a sua realização ou o seu conhecimento efectivo pelo interessado, quando posterior — com fundamento em qualquer ilegalidade .

## PARTE II

### O processo tributário

#### 1. Enquadramento do processo tributário

Dedicamos toda a parte I da nossa análise ao estudo do procedimento tributário. Chegou agora o momento de nos debruçarmos em particular sobre a outra vertente da aplicação normativa em matéria tributária – aquela vertente que diz respeito aos tribunais: o processo tributário.

Já tivemos oportunidade de referir o que entendemos, para estes fins, por processo tributário: o processo tributário será o conjunto de actos concretizadores e exteriorizadores da vontade dos agentes jurisdicionais tributários (tribunais tributários). Deste modo, apenas concebemos processos tributários no âmbito dos tribunais tributários, pelo que apenas neste quadro nos referiremos de seguida.

Dissemos igualmente que esta noção de processo é uma noção operativa (e pedagógica) por nós proposta e que se encontra fortemente associada a uma componente protectora e garantística das posições jurídicas dos contribuintes.

Tal componente garantística do processo ou contencioso tributário efectiva-se através dos seguintes traços essenciais:

- o processo tributário apresenta-se como um contencioso pleno;
- o processo tributário apresenta-se como um contencioso de legalidade.

Vejam os em que medida.

#### 1.1. O processo tributário como um contencioso pleno – as quatro exigências constitucionais

Dizer que estamos perante um contencioso pleno significa, neste contexto, que o contribuinte pode, em geral, defender as suas posições jurídicas em todas as situações em que a sua esfera jurídica se encontre afectada, seja nas situações em que existe uma actuação administrativa (contencioso de segundo grau ou “contencioso por acção”), seja nas situações em que essa actuação, devendo existir, não existe (contencioso de primeiro grau ou “contencioso por omissão”).

Contencioso pleno significa, assim e em primeira linha, contencioso completo ou tutela jurisdicional efectiva.

A Constituição, a este respeito, exige — uma autêntica *imposição legiferante* — que o legislador ordinário consagre, sob pena de inconstitucionalidade, quatro tipos de meios processuais (art.º 268.º, n.º 4):

- meios de reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria tributária;
- meios impugnatórios de actos lesivos;
- meios que obriguem a Administração a agir (determinação da prática de actos administrativos legalmente devidos); e
- meios cautelares adequados.

Uma análise juridicamente adequada permite abstractamente concluir que estas exigências constitucionais estão cumpridas e que, por tal motivo, os administrados / contribuintes dispõem de um arsenal processual suficientemente vasto, seja em termos de qualidade seja em termos de quantidade, para fazer valer as

suas diferentes pretensões em juízo. Questão diversa — que não merecerá aqui a nossa atenção por se desviar dos propósitos de umas *lições* — é a de saber se tais meios processuais funcionam e são operativos em concretos e se a tutela efectivamente dispensada é eficaz, célere e justa.

Vejamus então, separadamente, cada uma dessas exigências e procuremos averiguar quais os meios processuais tributários que as complementam.

## (OMISSIS)

- 1.2. O processo tributário como um contencioso de legalidade
2. Princípios estruturantes do processo tributário
  - 2.1. Enquadramento
  - 2.2. Princípio da plenitude dos meios processuais
  - 2.3. Princípio da justiça (verdade material)
  - 2.4. Princípio da colaboração
  - 2.5. Princípio da celeridade
  - 2.6. Princípio do inquisitório
  - 2.7. Princípio do contraditório
  - 2.8. Princípio da aquisição processual
  - 2.9. Princípio do duplo grau de jurisdição
3. Os actores do processo tributário
  - 3.1. Actor e parte no processo
  - 3.2. Legitimidade para intervir no processo
    - 3.2.1. A legitimidade em geral
    - 3.2.2. As entidades com legitimidade processual tributária
      - 3.2.2.1. Os sujeitos passivos
      - 3.2.2.2. A Administração tributária – o representante da fazenda pública
      - 3.2.2.3. O Ministério Público

O Ministério Público assume, sem dúvida, um papel muito mais discreto em relação ao desempenhado por outros intervenientes processuais, embora seja um papel de extrema importância e relevância, até porque é, nos termos da Constituição, o “defensor da legalidade”.

Em termos de recorte normativo- constitucional, como se sabe, trata-se de uma magistratura caracterizada por um *poliformismo funcional*, significativo da ideia de que as suas actuações no plano jurídico se distribuem por diversos domínios: desde a acção penal, até à defesa da legalidade, passando pela representação do Estado, dos incapazes ou dos incertos. Todavia, apesar dessa abrangência de actuações, de um ponto de vista orgânico-funcional, caracteriza-se por uma relativa unidade organizativa, pois, salvo no caso dos Tribunais militares, o Ministério público está estruturado uniformemente em todas as jurisdições.

No que particularmente diz respeito ao Direito tributário, historicamente, a defesa dos interesses financeiros e dominiais do Estado foi uma das primeiras atribuições do Ministério Público. Contudo, com o ETAF, autonomiza-se a Representação da fazenda pública como instituição e conferem-se ao primeiro missões mais restritas de controlo da aplicação lei por parte dos Tribunais tributários. Pode-se assim dizer que ficou desonerado de todos as situações jurídicas que o qualificariam como parte processual.

Na realidade, actualmente, refere o art.º 51.º do ETAF que “compete ao Ministério Público representar o Estado, defender a legalidade democrática e promover a realização do interesse público, exercendo, para o efeito, os poderes que a lei processual lhe confere”. Realce-se que o referido poder de representação do Estado deve ser entendido como abrangendo exclusivamente o Estado corporizado na Administração directa, na medida em que as entidades da Administração indirecta como Institutos públicos, as Autarquias locais ou as Associações públicas, gozando de personalidade jurídica própria vêm a sua representação judicial a cargo dos órgãos estatutários ou institucionais próprios .

De entre restantes poderes conferidos por lei ao Ministério Público no âmbito processual tributário podem-se destacar os de:

- representar os ausentes, incertos e incapazes ;
- exercer (antes de proferida a sentença) o “direito de vista” no processo de impugnação judicial, no âmbito do qual se pode “pronunciar expressamente sobre as questões de legalidade que tenham sido suscitadas no processo ou suscitar outras nos termos das suas competências legais” ;
- pronunciar-se antes da decisão de qualquer incidente processual (assistência, habilitação e apoio judiciário) ;
- interpor recurso das sentenças dos Tribunais Tributários de primeira instância .

Em termos subjectivos, o Ministério Público é representado (art.º 52.º do ETAF):

- no Supremo Tribunal Administrativo, pelo Procurador- Geral da República, que pode fazer-se substituir por procuradores-gerais- adjuntos;
- no Tribunal Central Administrativo, por procuradores-gerais-adjuntos;
- nos Tribunais tributários (primeira instância), por procuradores da República.

### **3.3. O Tribunal**

#### **3.3.1. Jurisdição tributária e competência dos tribunais tributários. Termos da distinção**

O estudo dos actores do processo tributário não ficaria completo sem a óbvia e necessária referência ao Tribunal.

Neste particular, e mais uma vez, deve ser chamado à colação o importante princípio da *reserva da função jurisdicional*, significativo da ideia de que os litígios em matéria tributária devem ser resolvidos, em última instância por um Tribunal ou juiz (art.º 202.º da CRP).

Para que um Tribunal possa resolver uma questão tributária — ou melhor, um litígio emergente de uma questão tributária — torna-se necessário, em primeiro lugar, que estejamos perante a ordem jurisdicional correcta e, em segundo lugar que, dentro de tal ordem estejamos perante o tribunal competente.

É certo que uma leitura apressada das coisas pode levar a uma confusão conceitual e a uma relação de sinonímia entre a noção de competência de um Tribunal e a de jurisdição. Contudo, uma análise mais atenta e juridicamente mais adequada

levará obrigatoriamente a concluir em sentido diverso, pois quando falamos em jurisdição, estamos a referir a um conceito tendencialmente qualitativo, ao passo que o conceito de competência reporta-nos para uma realidade quantitativa.

Na realidade, a jurisdição será o poder de julgar, ao passo que a competência nada mais é do que a parcela de jurisdição de que cada tribunal é titular.

Assim, antes de prosseguirmos, afinemos estes importantes conceitos.

## (OMISSIS)

### **a) Jurisdição**

### **b) Competência**

#### **3.3.2. A competência dos Tribunais tributários**

##### **3.3.2.1. Competência em razão da matéria**

##### **3.3.2.2. Competência em razão do território**

##### **3.3.2.3. Competência em razão da hierarquia**

##### **3.3.2.4. Competência em razão do valor**

#### **3.3.3. A incompetência dos Tribunais tributários**

##### **3.3.3.1. Incompetência absoluta**

##### **3.3.3.2. Incompetência relativa**

#### **4. O objecto do processo tributário (remissão)**

#### **5. O formalismo processual**

##### **5.1. As fases do processo, em geral**

Tal como sucede em relação ao procedimento, também em relação ao processo é possível identificar um conjunto de fases típicas que, com maiores ou menores desvios, se verificam em qualquer processo que decorra em tribunal. Convém salientar que não estamos ainda a estudar a tramitação relativa a um determinado meio processual em particular, mas aquela que, tendencialmente, se verifica em todos eles.

Assim, e como já é sabido de outras sedes, qualquer processo terá, em princípio, as seguintes fases:

- iniciativa, que no caso dos processos que decorrem em tribunal tributário tanto pode ser do sujeito passivo – contribuinte (como sucede, por exemplo, no processo de impugnação judicial, onde ele apresenta uma petição inicial), como da Administração tributária (como é o caso do processo de execução fiscal);
- resposta da contra-parte, mediante contestação (se for a Fazenda Pública) ou oposição (se for o contribuinte);
- instrução, onde são carreados para o processo os elementos de prova;
- Alegações;
- Vista ao Ministério Público; e
- Sentença.

Este é, recorde-se, um quadro geral das referidas fases. Maiores e necessários desenvolvimentos serão efectuados aquando do estudo de cada meio processual em particular. Por agora, importa averiguar quais as consequências jurídicas do incumprimento deste formalismo, o que faremos no apartado seguinte.

## (OMISSIS)

- 5.2. As nulidades processuais
- 6. Os meios processuais (contencioso tributário)
  - 6.1. Introdução
    - 6.1.1. Âmbito do contencioso tributário. Sequência
    - 6.1.2. A escolha do meio processual adequado e o dever de correcção do processo (convolação)
  - 6.2. O processo de impugnação judicial
  - 6.3. O recurso contencioso dos actos administrativos em matéria tributária que não comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação (acção administrativa especial)
  - 6.4. A Acção para reconhecimento de um direito ou interesse em matéria tributária
  - 6.5. O Processo de execução fiscal
    - 6.5.1. Enquadramento e natureza

O processo de execução fiscal é um meio processual que tem por objectivo realizar um determinado direito de crédito. Trata-se de uma verdadeira acção — embora com uma forte componente não jurisdicional, pois muitos actos são praticados por órgãos administrativos — que é instaurada com base num título formal (título executivo), dotado de coactividade e definitividade que declara de uma forma fundamentada o valor da dívida em causa.

De um modo geral, o processo executivo é enformado por uma ideia de preferência do direito do credor (*favor creditoris*): porque o devedor não cumpriu a sua obrigação, o processo executivo envolve um acto (penhora) mediante o qual são desapossados do património daquele alguns bens, bens esses que são posteriormente entregues ao órgão da execução e vendidos, revertendo o produto da venda para o credor.

Quanto às dívidas que podem ser cobradas em processo de execução fiscal, elas deverão ser (i) certas— no sentido em que não existem dúvidas quanto aos sujeitos devedores nem quanto à natureza das prestações em que as mesmas se materializam—, (ii) líquidas — no sentido em que não existem dúvidas quanto ao respectivo montante — e (iii) exigíveis — no sentido em que não existem dúvidas quanto à legalidade da mesmas—, o que se afere em face do título executivo em causa. Importa por isso notar que, em princípio, não se discutirão no processo de execução questões atinentes à validade (legalidade) da dívida, devendo estas questões considerar-se já resolvidas, ou porque pacíficas, ou porque o sujeito em causa não as levantou no tempo apropriado (mediante reclamação graciosa ou impugnação judicial) ou ainda porque, tendo-as levantado, não teve sucesso.

### 6.5.2. Pressupostos

#### 6.5.2.1. Pressupostos materiais – o objecto do processo de execução fiscal

É comum a ideia de que o processo de execução fiscal é o meio processual adequado para proceder à cobrança coerciva das dívidas ao Estado. Contudo, trata-se de uma ideia que só aproximadamente está correcta.

Um adequado enquadramento desta questão deve ter presente que é incorrecto afirmar:

(i) que todas as dívidas ao Estado são cobradas mediante um processo de execução fiscal, não o sendo, por exemplo, as coimas e outras sanções pecuniárias fixadas em decisões, sentenças ou acórdãos relativos a contra-ordenações tributárias, quando aplicadas pelos Tribunais comuns [art.º 148.º, n.º 1, alínea b) *in fine*]; e

(ii) que o processo de execução fiscal apenas diz respeito a dívidas ao Estado. Deve ter-se presente, nomeadamente, que ele também pode ter por “objecto” dívidas a outras pessoas colectivas de Direito Público.

Neste quadro, as dívidas que podem ser cobradas mediante um processo de execução fiscal são, nos termos do art.º 148.º do CPPT, as respeitantes a:

- tributos (incluindo impostos aduaneiros, especiais e extrafiscais, e taxas), demais contribuições financeiras a favor do Estado, adicionais cumulativamente cobrados, juros e outros encargos legais;
- coimas e outras sanções pecuniárias fixadas em decisões, sentenças ou acórdãos relativos a contra-ordenações tributárias, salvo quando aplicadas pelos Tribunais comuns;
- coimas e outras sanções pecuniárias decorrentes da responsabilidade civil determinada nos termos do Regime Geral das Infracções Tributárias;
- outras dívidas ao Estado e a outras pessoas colectivas de direito público que devam ser pagas por força de acto administrativo;
- reembolsos ou reposições.

No que diz respeito particularmente às dívidas determinadas por força de acto administrativo, o processo de execução fiscal apenas poderá ser utilizado se uma lei prévia o tiver consagrado e, geralmente, tal possibilidade especial (e mais vantajosa) de cobrança é admitida no diploma legal que aprova a lei orgânica da pessoa colectiva de Direito público em questão (por exemplo, um Instituto público, um serviço municipalizado, uma instituição de crédito, uma empresa pública, etc.). Nestes casos, e 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.

Pode-se então concluir, no que diz respeito ao lado “activo” da relação processual, que credor tributário e exequente não são realidades sinónimas, devendo, desde já ser efectuada uma distinção da maior importância:

- por um lado, existe um credor da quantia em questão (exequente em sentido impróprio), que poderá ser a Fazenda Nacional, um serviço público ou qualquer outra pessoa colectiva de Direito Público; e
- por outro lado, existe o órgão da execução fiscal (exequente em sentido próprio), que é o órgão integrante da Administração Tributária que vai conduzir o processo de execução.

Além destes, participará também na execução, no lado “passivo” da relação processual e como executado, a pessoa que figure no título executivo como devedor.

### 6.5.2.2. Pressupostos formais – o título executivo

Contudo, para que a execução tenha sucesso não basta que diga respeito às dívidas supra mencionadas. Como se sabe, uma condição de natureza formal necessária à instauração de um processo de execução é a existência de um *título executivo*. Tal compreende-se na medida em que, na execução, torna-se necessária a existência, *ab initio*, de um comprovativo de que a dívida subjacente existe, e que existe em termos legais, pois em princípio não se discutirão os aspectos atinentes à legalidade da dívida exequenda durante o processo.

Ora, para efeitos tributários, e nos termos do art.º 162.º do CPPT, só podem servir de base à execução fiscal os seguintes títulos executivos:

- certidão de dívida (extraída do título de cobrança);
- certidão de decisão exequível proferida em processo de aplicação das coimas;
- certidão do acto administrativo que determina a dívida a ser paga;
- qualquer outro título a que, por lei especial, seja atribuída força executiva.

Nos casos mais comuns — cobrança de tributos, v.g., impostos —, o processo de execução será instaurado com base numa certidão de dívida. Refere a este propósito o art.º 88.º, n.º 1 do CPPT que “findo o prazo de pagamento voluntário estabelecido nas leis tributárias, será extraída pelos serviços competentes certidão de dívida com base nos elementos que tiverem ao seu dispor”. Tais certidões — que, repete-se, servirão de base à instauração do processo de execução fiscal (a promover pelos órgãos periféricos locais: n.º 4 do citado preceito) — serão assinadas e autenticadas e deverão conter os seguintes elementos (n.º2):

- a identificação do devedor, incluindo o número fiscal de contribuinte;
- a descrição sucinta, situações e artigos matriciais dos prédios que originaram as colectas;
- o estabelecimento, local e objecto da actividade tributada;
- o número dos processos;
- a proveniência da dívida e seu montante;
- o número do processo de liquidação do tributo sobre a transmissão, identificação do transmitente, número e data do termo da declaração prestada para a liquidação;
- os rendimentos que serviram de base à liquidação, com indicação das fontes;
- os nomes e moradas dos administradores ou gerentes da empresa ou sociedade executada;
- os nomes e moradas das entidades garantes da dívida e tipo e montante da garantia prestada;
- os nomes e moradas de outras pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis;
- quaisquer outras indicações úteis para o eficaz seguimento da execução.

Em todos os casos, os títulos executivos deverão conter os seguintes requisitos, sob pena de ineficácia do título, e nulidade do processo [art.º 165.º, n.º 1, alínea b) do CPPT):

- a menção da entidade emissora ou promotora da execução e respectiva assinatura, (que poderá ser efectuada por chancela);
- a data em que foi emitido;
- o nome e domicílio do ou dos devedores;
- a natureza e proveniência da dívida e indicação, por extenso, do seu montante;
- a data a partir da qual são devidos juros de mora e a importância sobre que incidem.

Os títulos executivos são emitidos por via electrónica e, quando provenientes de entidades externas, devem, preferencialmente, ser entregues à Administração tributária por transmissão electrónica de dados, valendo nesse caso como assinatura a certificação de acesso .

O título executivo permite reafirmar o carácter certo, líquido e exigível da dívida subjacente, não sendo permitido questionar nesta altura a legalidade em concreto do acto tributário subjacente.

## **(OMISSIS)**

- 6.5.3. Competência para proceder à execução fiscal. A dupla natureza dos actos de execução**
- 6.5.4. Legitimidade para intervir no processo de execução fiscal**
- 6.5.5. Tramitação do processo de execução fiscal**
  - 6.5.5.1. Instauração da execução**
  - 6.5.5.2. Citação do executado**
  - 6.5.5.3. A reacção do executado**
  - 6.5.5.4. Penhora**
  - 6.5.5.5. Convocação de credores**
  - 6.5.5.6. Venda dos bens penhorados**
- 6.5.6. Vicissitudes do processo de execução fiscal: incidentes e suspensão da execução**
- 6.5.7. Extinção da execução**
- 6.5.8. Causas de nulidade processual**
- 6.5.9. Reclamações das decisões do órgão da execução fiscal**
- 6.6. Contencioso cautelar (jurisdicional)**
  - 6.6.1. Providências a favor da Administração tributária**
  - 6.6.2. Providências a favor do contribuinte. Em particular, o pedido de suspensão de eficácia de actos**
- 6.7. Impugnação de providências cautelares adoptadas pela Administração tributária**
- 6.8. Intimação para um comportamento**
- 6.9. Processos respeitantes à derrogação do sigilo bancário**
- 6.10. Recurso da decisão de avaliação da matéria colectável com base em manifestações de fortuna**
- 6.11. Reclamações das decisões do órgão da execução fiscal (remissão)**
- 6.12. Meios processuais regulados pelo disposto nas normas sobre o processo nos tribunais administrativos**
- 7. Os recursos das decisões dos tribunais tributários (recursos jurisdicionais)**
  - 7.1. Enquadramento**
  - 7.2. Decisões recorríveis**

Para se saber se uma determinada decisão do tribunal tributário é susceptível de recurso, deve-se atender a dois aspectos distintos: (i) à natureza da decisão que se pretende impugnar e (ii) ao valor da causa.

(i) No que diz respeito ao tipo de decisões, refere o art.º 279.º, n.º 1 que que são susceptíveis de recurso os “actos jurisdicionais” praticados no processo tributário, o que leva a uma dupla consideração:

α) em primeiro lugar, deve tratar-se de actos jurisdicionais, isto é actos de resolução de conflitos de pretensões. Estão, por conseguinte, aqui incluídas quer as decisões “finais”, no sentido genérico do termo — sentenças e acórdãos — quer as decisões “intermédias” onde se suscitem conflitos — que, por via disso, assumem carácter destacável — como sejam as decisões sobre incidentes, sobre a oposição, sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, sobre a verificação e graduação definitiva de créditos, a anulação da venda, etc. . Excluídas da susceptibilidade recursiva estão, deste modo, as decisões onde tal conflito não surja — como será o caso de acordos e pactos processuais — e os despachos de mero expediente (i. é, aqueles que se destinam a prover ao andamento regular do processo, sem interferir no conflito de interesses entre as partes) ou discricionários (questões “confiadas ao prudente arbítrio do julgador”).

β) em segundo lugar, tais actos jurisdicionais devem ser praticados no âmbito de um processo tributário. A este propósito é, no mínimo, equívoca a terminologia utilizada pelo legislador ao referir-se, não apenas aqui, mas em muitos outros locais, ao “processo judicial tributário” [CPPT: alínea a) do art.º 279.º, n.º 1] e ao “processo de execução fiscal” [alínea b)], como se este também não fosse um “processo judicial”. A razão de tal distinção parece residir na natureza *sui generis* do processo de execução, materializada na circunstância de grande parte da sua tramitação se desenrolar perante órgão administrativos. Contudo, e como já apontamos, quando está em causa a prática de actos jurisdicionais a intervenção do Tribunal torna-se (constitucionalmente) obrigatória pelo que o carácter “judicial” — ou melhor, jurisdicional — é incontornável.

(ii) No que diz respeito ao valor causa, que, como se sabe, se traduz na utilidade potencial do processo, prescreve o art.º 280.º, n.º 4 do CPPT uma verdadeira regra de sucumbência: não cabe recurso das decisões dos Tribunais tributários de primeira instância proferidas em processo de impugnação judicial ou de execução fiscal quando o valor da causa não ultrapassar um quarto das alçadas fixadas para os tribunais judiciais de primeira instância. Esta é uma regra que se articula com a noção de alçada já por nos referida e com o art.º 6.º, n.º 2 do ETAF, nos termos do qual “a alçada dos tribunais tributários corresponde a um quarto da que se encontra estabelecida para os tribunais judiciais de primeira instância”. Enfatize-se que esta limitação da

possibilidade de interposição de recurso apenas vigora para os processos de impugnação e de execução, e, conseqüentemente, fora do âmbito desta alçada estarão os outros processos judiciais, nomeadamente a acção administrativa especial (sobre administrativos em matéria tributária que não comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação) .

### **7.3. Legitimidade para recorrer**

Sob o ponto de vista subjectivo, a regra é que tem legitimidade para recorrer quem, sendo parte principal na causa, tenha ficado vencido . Será o caso, por exemplo, do impugnante que vê a impugnação ser indeferida ou do executado que vê a sua oposição ou reclamação não ter provimento. Trata-se da consagração de um verdadeiro direito subjectivo que, todavia, admite desvios e restrições, nomeadamente através das possibilidades de renúncia ou aceitação expressa ou tácita da decisão desfavorável.

### **7.4. A instância de recurso**

As referidas decisões dos tribunais tributários de primeira instância — e recordamos que apenas a estas nos estamos a referir — podem ser objecto de recurso apenas uma vez, em face do princípio do duplo grau de jurisdição.

Tal recurso pode ser interposto, (i) ora para o TCA, (ii) ora para o STA (recurso *per saltum*), consoante os casos.

(i) Será interposto para o TCA (secção de contencioso tributário) quando o seu fundamento consistir em matéria de facto, acompanhada ou não de matéria de Direito. É o que resulta do disposto no art.º 38.º, alínea a) do ETAF, nos termos do qual:

“Compete à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo conhecer (...) dos recursos de decisões dos tribunais tributários [de primeira instância], salvo o disposto na alínea b) do artigo 26.º”.

O TCA, naturalmente, poderá dar provimento ao recurso, atendendo a pretensão do recorrente e, eventualmente, anulando a decisão recorrida ou, poderá não dar provimento ao recurso, mantendo a decisão recorrida. Num caso ou no outro, o TCA apresenta-se como a última instância recursiva, não sendo de admitir outro recurso, agora para o STA. Com efeito, refere a propósito o art.º 26.º, n.º 1 alínea a) do STA que:

“Compete à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer (...) dos recursos dos acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, *proferidos em 1.º grau de jurisdição*” (sublinhado nosso).

(ii) Será interposto para o STA (também para a secção de contencioso tributário) quando o recurso tiver por exclusivo fundamento matéria de Direito. Prescreve a este respeito a alínea b) do art.º 26.º do ETAF que:

“Compete à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer (...) dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

Também neste caso, o Tribunal poderá dar ou não provimento ao recurso e funcionará como última instância.

Como se pode ver, é de extrema importância a delimitação dos fundamentos do recurso, devendo-se procurar saber se tais fundamentos versam sobre matéria de facto, matéria de Direito ou ambas, na medida em que, consoante os casos, o recurso deve ser interposto para um Tribunal ou para outro. Neste particular, pode-se entender, de uma forma geral, que se está perante “matéria de facto” quando o que se discute são ocorrências fenoménicas ou factos da vida real trazidos pelas partes para o processo — por exemplo, porque se entende que (i) os factos que foram considerados provados não o deveriam ser, (ii) não se consideraram provados factos que o deveriam ser ou (iii) a prova produzida foi insuficiente, impondo-se a realização de mais diligências— , enquanto “matéria de Direito” já dirá respeito à aplicação, interpretação e integração de normas jurídicas. A aferição num ou em outro sentido deverá ser feita a partir das conclusões das respectivas alegações, que fixam o objecto do recurso .

No que diz respeito aos poderes de apreciação do Tribunal *Ad quem* (para o qual o recurso é interposto) é importante salientar que as prerrogativas de ampliação e reformulação da matéria de facto que são tituladas pelos Tribunais comuns em sede de processo civil, também são aqui aplicáveis por força do chamamento do art.º 712.º do CPC *ex vi* art.º 2.º, alínea e) do CPPT. Na realidade, se a instância superior, após uma apreciação ponderada, entender que a decisão da matéria de facto constante da sentença recorrida se revela omissa e que, por conseguinte, se está perante uma crise da base factual, pode (i) retirar factos que se considerem não se dar como provados ou (ii) aditar ao probatório factos que se reputem essenciais para a decisão do recurso .

Sendo caso disso, pode-se anular a decisão recorrida e ordenar a baixa do processo ao Tribunal *A quo*, para que aí se complete a instrução dos autos e se profira nova decisão em conformidade.

### **7.5. Termos em que o recurso deve ser interposto**

O recurso das decisões referidas — que, em princípio, tem efeito meramente devolutivo — , e para uma das instâncias referidas, deverá ser interposto pela parte vencida no processo — considerando-se para estes efeitos, vencida no processo “a parte que não obteve plena satisfação dos seus interesses na causa” — , por meio de requerimento em que se declara a intenção de recorrer , e no prazo de 10 dias contados da data da notificação da decisão (a não ser que tenha sido requerida a rectificação, aclaração ou reforma da sentença, casos em que o prazo de 10 dias apenas se conta da notificação da decisão proferida sobre tal requerimento) .

Após isso, será proferido um despacho a admitir o recurso e o recorrente dispõe de 15 dias, a partir da notificação do mesmo, para alegar (no Tribunal inferior), dispondo o recorrido dos mesmos 15 dias após o termo do prazo para as alegações do primeiro.

No recurso, deve o recorrente circunscrever com clareza o âmbito do litígio, através da explicitação das razões da sua dissidência com a decisão que impugna, recaindo sobre si dois distintos ónus:

- (i) primeiro, o de alegar, sob pena de deserção do recurso;
- (ii) segundo, o de formular conclusões da alegação, sob pena de não se tomar conhecimento do recurso. 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;

\* a norma jurídica que, no entendimento do recorrente, devia ter sido aplicada (se estiver em causa erro na determinação da norma aplicável).

Estes ónus só devem considerar satisfeitos quando o recorrente acaba a peça processual que apresenta com um pedido (anulação, alteração ou revogação da decisão do tribunal *a quo*) e com a “enunciação de proposições que sintetizem com clareza, precisão e concisão os fundamentos ou razões jurídicas pelos quais se pretende obter o provimento do recurso”. Tal não ocorrerá “se qualquer destinatário médio ficar sem saber dos reais motivos pelos quais o recorrente se insurge contra o conteúdo e sentido da decisão da instância inferior”.

Se não forem apresentadas conclusões, ou estas tiverem algum vício de incompletude ou obscuridade, o relator deve convidar o recorrente a apresentá-las, completá-las, esclarecê-las ou sintetizá-las, sob pena de não se conhecer do recurso, na parte afectada. Tendo este convite seguimento, posteriormente, caberá direito de resposta à parte contrária.

### Parte III

## Resolução alternativa de litígios em matéria tributária

### § único: sequência

Até ao momento, no quadro das denominadas *garantias dos contribuintes*, temos centrado o discurso tendo por referência os meios tradicionais de resolução de litígios em matéria tributária, entendendo-se por “tradicionais” aqueles meios que apresentam uma base exclusivamente legal e que se efectivam através de órgãos estaduais em sentido restrito, particularmente a própria Administração tributária e os Tribunais tributários ou fiscais. É o caso, como temos presente, das diversas reclamações, recursos, pedidos de revisão ou impugnações que o contribuinte pode lançar mão quando sente que os seus direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria tributária são negligenciados ou directamente violados.

Parece interessante, no presente momento, desviar ligeiramente o curso da análise e indagar se, além de tais formas reactivas, se podem conceber meios alternativos de conhecimento e de resolução da litigiosidade tributária, entendendo-se estes, em oposição aos primeiros, como aqueles que não têm base exclusivamente legal e que não se efectivam através de órgãos estaduais *stricto sensu*. Por outras palavras, importa apreciar a questão de saber se os dissídios ou conflitos de pretensões emergentes das relações jurídicas tributárias podem ser solucionados (i) com base na concertação da vontade das partes ou (ii) através do apelo a órgãos que não se reconduzem ao Estado classicamente entendido.

Por exemplo, pense-se na possibilidade de o contribuinte e a Administração tributária poderem estabelecer de antemão, mediante uma espécie de *avença fiscal*, o montante de IRC a pagar durante os próximos 4 ou 5 anos, prevenindo-se eventuais litígios futuros, ou, na situação em que o litígio já surgiu, na possibilidade de o resolver através do recurso a árbitros, escolhidos, imparciais e independentes (*arbitragem fiscal*).

A este tema dedicaremos a presente parte das *lições*.

Antes de avançar, contudo, importa ter presente dois aspectos essenciais:

- em primeiro lugar, trata-se de um conjunto de questões que ainda não mereceram a atenção devida por parte do normador, o que significa que, muitas vezes, estaremos a falar em termos de prognose ou de antecipação, adoptando uma postura *Iure constituendo* (excepção feita, naturalmente, ao regime da arbitragem tributária, recentemente introduzido);
- em segundo lugar, devem-se rodear todos as reflexões das máximas cautelas, na medida em que teremos de enquadrar a problematização no contexto dos princípios constitucionais tributários, questionando se estes não constituirão uma barreira impeditiva de novas soluções.

Tal a importância do assunto, começaremos por este último aspecto.

## **1. Desjurisdicionalização, matéria tributária e princípios constitucionais**

Como se deve compreender, trata-se aqui de um conjunto de temas que ultrapassa em muito o âmbito tributário, convocando coordenadas, não apenas de outros âmbitos jurídicos (v.g., Direito constitucional, Direito administrativo, Direito privado) mas igualmente de outros segmentos do saber, como a teoria do conhecimento, a filosofia ou a sociologia.

Efectivamente, localiza-se o discurso no terreno das denominadas abordagens pós-modernas do Direito, significativas da ideia de um Direito *desracionalizado*, *descentrado* e *desestadualizado* que, por sua vez, busca raízes nas concepções filosóficas “neo - corporativistas” e nos sociologismos protectores das sensibilidades individuais e das culturas das minorias. De uma forma simplista e porventura superficial, pode-se afirmar que se defende, no âmbito destes sectores de pensamento, o afastamento do Estado enquanto realidade totalizante e massificadora, incapaz de, na ânsia de generalização e abstractização, reconhecer os verdadeiros problemas dos indivíduos, colocando-se em seu lugar os próprios interessados ou grupos que os representem, numa lógica de auto-referência e de auto-tutela. Paralelamente, procura-se desvalorizar a razão enquanto motor do conhecimento e chamar a atenção para a sensibilidade e a emotividade que subjazem a muitas decisões jurídicas, particularmente em matéria de tributos .

Em termos estritamente jurídico- normativos — e apenas neste domínio nos moveremos — a atribuição da resolução de litígios tributários a entidades não estaduais pode encontrar sérios obstáculos quando tematizada no âmbito dos princípios constitucionais tributários. Dois princípios assumem aqui particular relevância: o princípio da reserva da função jurisdicional e o da indisponibilidade do crédito tributário.

Assim, e antes de avançar no sentido de aferir as possibilidades de aplicação destas ideias ao domínio tributário — e no intuito de se evitar que se encare estes problemas como uma questão de “modas” às quais é conveniente aderir —, convém observar que a tendência desjurisdicionalizadora não está isenta de críticas e de perigos.

Vejamos em que medida.

### **a) Princípio da reserva da função jurisdicional**

Prescreve o Legislador constituinte que “os tribunais são os órgãos de soberania com competência para administrar a justiça em nome do povo”, para acrescentar logo de seguida que “na Administração da justiça incumbe aos tribunais assegurar a defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, reprimir a violação da legalidade democrática e dirimir os conflitos de interesses públicos e privados” .

Implícita a estas considerações estão as seguintes coordenadas fundamentais:

- (i) administrar a justiça equivale a resolver conflitos de pretensões (i. é, obter a paz jurídica decorrente da resolução do conflito), não se enquadrando nesta referência as situações de jurisdição voluntária em que as partes estão ou chegaram a um acordo; e
- (ii) a tentativa de resolução desses conflitos denomina-se *actividade jurisdicional*, e é uma actividade subordinada ao Direito e aos

dados fornecidos pelo ordenamento normativo, não se podendo considerar jurisdicionais os actos que se baseiam na convicção não jurídica (v.g., política, religiosa, sociológica) do órgão decisor.

Pode-se retirar destes enunciados um *princípio de reserva do exercício da função jurisdicional*, em termos de se entender que tal função apenas pode ser assegurada por órgãos que revistam a natureza jurídica de Tribunais e em cuja composição sejam apenas integrados juizes. Por outras palavras, pode-se afirmar que, face à CRP, em princípio, só os juizes é que podem administrar a justiça, e só os juizes é que podem julgar (monopólio do juiz), levantando problemas de constitucionalidade qualquer atribuição do poder de julgar a outras entidades públicas ou privadas.

Note-se que quando se diz que “só os juizes é que podem julgar”, estamos a utilizar o termo “julgar” com uma conotação muito específica, sinónimo de proferir a última palavra acerca da resolução de determinada questão. Naturalmente que nada impede, e até será certamente o mais corrente e aconselhável, que órgãos administrativos também possam julgar, num determinado sentido, como será o que sucede, por exemplo, quando decidem as reclamações ou os recursos interpostos pelos administrados / contribuintes. Simplesmente, o que não podem é proferir a *última palavra* acerca do mesmo

Neste quadro, para que um órgão determinado possa ser qualificado como Tribunal, e para que, em consequência, lhe seja reservada a função referida, torna-se indispensável que se verifique um exigente requisito: independência. Esta independência comporta duas vertentes ou dimensões: em primeiro lugar, é necessária a independência objectiva, no sentido de obediência estrita e exclusiva à lei e, em segundo lugar, terá de ser observada a independência subjectiva, cristalizada nas exigências de inamovibilidade e irresponsabilidade dos titulares dos órgãos jurisdicionais (juizes). Como está bom de ver, esta última dimensão não se verifica nos casos em que é a Administração a decidir reclamações ou recursos, uma vez que, aí, ela própria se configura como parte interessada e está sujeita aos deveres genéricos que integram a relação de hierarquia administrativa.

Ora, se as coisas assim são, então os conflitos tributários — isto é, os conflitos de pretensões que têm por referência relações jurídicas tributárias — apenas poderão ser decididos, em última palavra, pelos Tribunais tributários.

Esta é, todavia, uma leitura ortodoxa, parcial e demasiado rígida dos problemas em questão, não se revelando jurídico- normativamente como a mais adequada.

Na verdade, o mesmo Legislador constituinte que prescreve o princípio da reserva do juiz adianta que “a lei poderá institucionalizar instrumentos e formas de composição não jurisdicional de conflitos”, como que abrindo a porta à criação de eventuais esquemas alternativos de resolução da litigiosidade, como será o caso de “comissões de peritos”, “grupos de arbitragem”, “centros alternativos”, etc. Por esta via, ao menos em abstracto, concebe-se a subtracção ao Estado de um dos seus mais importantes redutos jurídicos: o poder jurisdicional.

Os problemas começam a surgir quando se traz ao discurso o argumento de que a devolução dos procedimentos de decisão normativa e dos modos de resolução de conflitos a favor de instâncias privadas, semi-privadas ou “privatizadas” pode significar a emergência de uma nova espécie de corporativismo e, em sucessão, a dominação da justiça por parte de grupos ou classes social e economicamente mais influentes. Com efeito, pode-se correr o risco de criar uma justiça à qual só os mais financeiramente favorecidos podem aceder, na medida em que apenas eles podem

estar aptos a pagar as despesas e os honorários que os decisores (árbitros, peritos, etc.) cobram, além de que pode acontecer que as garantias de imparcialidade fiquem em perigo, em face da monetarização dos interesses.

### **b) Princípio da indisponibilidade do crédito tributário**

Outra das objecções à aceitação das ideias acima referidas — desestadualização e desjurisdicionalização — advém dos sectores de pensamento que continuam a defender o carácter absoluto de dois princípios constitucionais clássicos em matéria tributária: o princípio da legalidade tributária e o princípio da indisponibilidade do crédito tributário. Até se pode afirmar que a absolutização destes princípios os materializa em duas metanarrativas típicas do pensamento tributário moderno: (i) os elementos essenciais da relação jurídica tributária só podem ser disciplinados por lei e (ii) o credor tributário não pode conformar por acto de vontade — seja em termos modificativos, seja em termos extintivos — o objecto da obrigação tributária, afirmando-se esta, por conseguinte, como uma obrigação exclusivamente *ex lege*.

Sendo assim, pouco ou nenhum espaço resta para conceber a resolução de litígios mediante a introdução de factores de pactuação ou de ponderação, na medida em que tal resolução apenas poderia advir dos dados fornecidos pelo próprio legislador, tudo se resumindo a uma questão de boa ou má aplicação literal da lei.

### **c) Superação dos paradigmas clássicos**

O que dizer em face das objecções suscitadas e referidas?

Parece-nos que não se deve entender que estes receios são impeditivos dos esquemas referidos.

No que diz respeito aos princípios da legalidade e indisponibilidade, é verdade que se as questões forem encaradas do modo como acima expusemos, pouco espaço resta para a existência de mecanismos apelativos da vontade pactuada, na medida em que se aceita que o Interesse público materializado na cobrança da prestação tributária — e mediatizado pelas actuações inspectivas da Administração — é um interesse absoluto e insusceptível de restrições, sejam elas de que natureza forem. Nestes termos, o Direito imperativo tributário como *Ius strictum* baseado no princípio da reserva absoluta de lei formal não abrirá qualquer fresta que permita a emergência de um Direito contratual tributário. Contudo, já há muito nos ensina a teoria da conflitualidade normativa que não existem princípios absolutos. De facto, além de se constatar que existem outros princípios de sinal contrário — como o princípio da eficiência e da celeridade da actuação administrativa e da igualdade (justiça) tributária —, verifica-se que apenas uma leitura ponderada e harmonizante dos imperativos constitucionais pode conduzir a resultados normativamente satisfatórios e permitir as introdução de esquemas consensuais que liberem a Administração e o contribuinte da incerteza de uma discussão longa.

Quanto ao princípio da reserva do juiz, a análise vai no mesmo sentido. Pode ser mais vantajoso procurar conseguir uma “justiça aproximada” através de um acordo mediatizado por um árbitro, do que tentar a todo o custo atingir uma “justiça exacta” que pode ser inalcançável, obrigando as partes a perder tempo em arrastados processos judiciais. Deve-se é conceber estas matérias como domínios ainda dentro do Direito e não como formas a-jurídicas de auto-tutela, afirmando por conseguinte

que desjurisdicionalização não pode significar desjuridificação. Em nossa opinião, cabe sempre à lei o papel de fixar um adequado enquadramento normativo .

## **2. Quadro tipológico dos meios alternativos de resolução da litigiosidade tributária**

Assim sendo, assumindo que os obstáculos jurídicos não são intransponíveis, como se pode proceder ao estudo de tais meios alternativos de resolução de dissídios tributários?

Parece-nos que uma abordagem conveniente será a que passa pela distinção entre (i) meios preventivos e (ii) meios sucessivos de composição de litígios, nos termos seguintes:

- (i) os meios preventivos são aqueles que ocorrem antes do surgimento de um eventual conflito entre os sujeitos da relação jurídica tributária e que têm por objectivo precisamente evitar o seu aparecimento, antecipando a composição de interesses e conformando-os de modo a que a vontade dos intervenientes resulte pactuada;
- (ii) os meios sucessivos, pelo contrário, são aqueles que ocorrem já depois de o conflito ter surgido, tendo por finalidade principal a sua sanção. No âmbito destes meios sucessivos, devem ainda ser sub-distinguidas duas situações, consoante se intente resolver um conflito já surgido, mas ainda no decorrer de um procedimento tributário em curso ou, então, apenas após a conclusão deste. É aqui que se fala em autênticos meios alternativos de resolução de conflitos *stricto sensu*, pois é aqui verdadeiramente que se coloca a alternativa em relação à ida a Tribunal.

Será tendo em atenção estas divisões que procuraremos avançar na exposição.

### **2.1. Meios preventivos**

Como dissemos, temos aqui em vista os modos jurídicos de evitar o surgimento de conflitos de pretensões em matéria tributária, actuando-se em sede pré-contenciosa e com o objectivo de impedir legitimamente que as partes cheguem a Tribunal. Em rigor, e bem vistas as coisas, não se poderá falar verdadeiramente em “justiça alternativa”, uma vez que esta última pressupõe um dissídio já surgido e que será resolvido em sede distinta da habitual. Aqui, os problemas colocam-se a montante, debelando pela raiz uma eventual disputa de interesses que poderia vir a surgir e que poderia arrastar as partes para um demorado e custoso contencioso.

Ganham aqui especial destaque os instrumentos que, em matéria tributária, se poderão designar, de uma forma abrangente por “avenças tributárias”. Trata-se de esquemas previstos legalmente mediante os quais se procede à determinação *antecipada e global* do objecto de tributação. Este *objecto*, entendido amplamente, tanto pode ser a matéria colectável, como a colecta, como o conteúdo das obrigações acessórias.

Por exemplo, pode-se convencionar previamente que determinada sociedade comercial residente, durante o prazo de 5 anos, verá a sua tributação em sede de IRC

assentar numa matéria colectável fixa de € 20 000 anuais; ou que uma outra apenas ficará, por igual período, vinculada às obrigações declarativas e contabilísticas X e Y.

Contudo, esta é uma noção demasiado ampla e um tanto imprecisa de “avença”. Sob a sua designação encobrem-se realidades várias e de contornos jurídico-normativos distintos que importa distinguir. Assim, em abstracto, pode-se conceber:

- (i) em primeiro lugar, acordos prévios celebrados entre o credor tributário e um *determinado contribuinte em particular*, tendo por referência um ou mais períodos de tributação, onde se podem incluir institutos como as avenças fiscais *stricto sensu*, as denominadas promessa vinculativas, as actas com acordo etc., tudo dependendo da configuração que o legislador lhe der em concreto. Em qualquer dos casos, trata-se de instrumentos jurídicos legais que visam estabelecer alguma segurança jurídica e financeira na esfera das partes — o contribuinte sabendo que, verificados certos pressupostos, tem de pagar e o credor tributário sabendo que vai receber *aquela quantia* — ou que ganham operatividade, por exemplo, em situações no âmbito das quais se verifica a existência de conceitos indeterminados, valorações complicadas, alterações bruscas de receitas ou despesas, medição de dados, etc. Nestes casos, vai-se estabelecer um acordo expreso (escrito) com o contribuinte fixando conceitos, rendimentos, valores patrimoniais, despesas ou o conteúdo de uma ou mais obrigações determinadas, prescrevendo-se o efeito vinculativo quando a situação de facto verificada futuramente coincidir (subsumir-se) à situação abstracta típica prevista no acordo. Como medida acauteladora, até se pode — embora não seja necessário — estabelecer que o devedor efectuará um depósito prévio que servirá de “adiantamento” das quantias futuras em dívida. Acessoriamente, pode-se também prescrever a renúncia de utilização de meios impugnatórios *daquela obrigação* no futuro . No quadro do Ordenamento português, os “*acordos prévios sobre preços de transferência*”, previstos no art.º 138.º do CIRC são o exemplo paradigmático deste tipo de meio alternativo .
- (ii) Em segundo lugar, acordos prévios celebrados entre o credor tributário e *um conjunto alargado de contribuintes* – aqui, concebe-se a existência de pactos entre o credor tributário e vários devedores, num grupo mais ou menos alargado e representados em corpos diversos, tendo por base um critério de representatividade profissional (câmaras ou ordens de profissionais, por exemplo), geográfica (contribuintes residentes em certa circunscrição territorial, como uma autarquia), social (associações de contribuintes casados, solteiros, unidos de facto, adoptantes, etc.), empresarial (associações empresariais) ou outros. Estamos aqui diante de verdadeiras *convenções colectivas fiscais* ou convénios fiscais que, como acima, podem ser um importante factor de introdução de estabilidade e previsibilidade financeira e, por essa

via, simplificar o conteúdo das obrigações tributárias e reduzir a conflitualidade. Estes convénios, além disso, poderão permitir igualmente a prossecução de objectivos profilácticos, através da realização de campanhas de sensibilização ou estudos planeados e direccionados para um sector económico fixo .

## **2.2. Meios sucessivos / alternativos**

No que diz respeito aos meios sucessivos, e ao contrário do que sucedia nos meios até agora analisados, já estamos a falar de modos de resolução da conflitualidade já surgida. Significa isto que, no momento que agora nos ocupa, os instrumentos preventivos ou não foram utilizados ou, tendo-o sido, resultaram ineficazes pois não conseguiram evitar que as partes desacordassem quanto a aspectos essenciais de modelação do conteúdo da relação tributária.

Como dissemos, cumpre distinguir dois sub- grupos de casos: por um lado, modos de resolução da conflitualidade que se desenrolam no âmbito de um procedimento tributário ainda em curso (meios intra-procedimentais) e, por outro lado, modos de resolução da conflitualidade que apenas operam após a conclusão do procedimento tributário (meios alternativos em sentido próprio ou *stricto sensu*).

### **2.2.1. No decorrer de um procedimento tributário**

O primeiro grupo de casos está pensado para abranger oposições de pretensões que surgem no decorrer de um procedimento liquidatório ou de um procedimento inspectivo, e podem-se materializar em acordos previstos e disciplinados legalmente (v.g., transacção pré-judicial ) que têm por finalidade, mediante concessões recíprocas, conseguir (i) a fixação de determinados valores patrimoniais que servirão de base à tributação, ou (ii) a conversão, redução, suspensão de eficácia ou revogação (= perdão fiscal) de um acto tributário ou acto administrativo em matéria tributária já praticado. Do mesmo modo, podem ser criados gabinetes ou comissões arbitrais, principalmente para resolver questões de facto ou de manifesta simplicidade jurídica.

Um exemplo desta última realidade pode ser mesmo encontrado entre nós na LGT, no âmbito do (já por nós abordado e estudado) procedimento de revisão da matéria colectável fixada por métodos indirectos. Com efeito, como nos recordamos, prescreve o art.º 92.º, n.º 1 que este é um procedimento que “assenta num *debate contraditório* entre o perito indicado pelo contribuinte e o perito da Administração tributária, com a participação do perito independente, quando houver, e visa o estabelecimento de um *acordo*, nos termos da lei, quanto ao valor da matéria tributável a considerar para efeitos de liquidação” (sublinhados nossos). Naturalmente que, havendo acordo, o tributo será liquidado com base no montante acordado, verificando-se uma vinculação bilateral ou co-responsabilização pela decisão tomada: a Administração não pode alterar o quantitativo acordado, e o contribuinte não pode impugnar a liquidação futura com base na ilegalidade da avaliação indirecta .

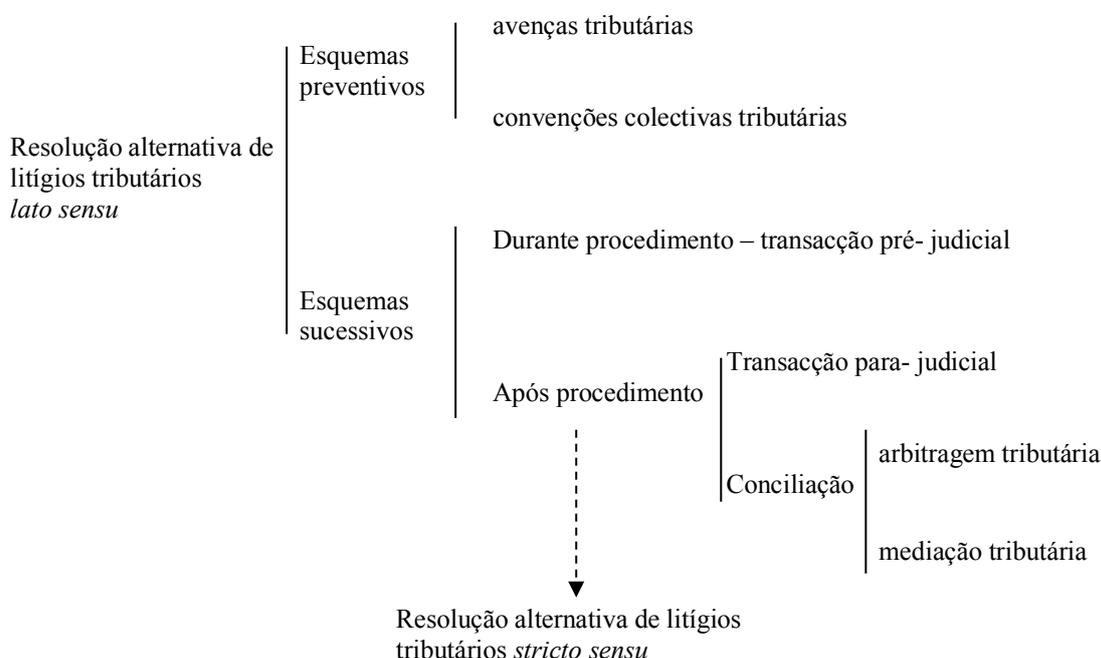
### **2.2.2. Após a conclusão do procedimento tributário**

Diferente das ocorrências anteriores são aquelas em que o conflito já surgiu, mas o procedimento tributário já terminou, pelo que não é mais possível, em base puramente administrativa, chegar a um entendimento. Nestes casos, a situação normal, e porventura única solução, seria o recurso a Tribunal.

Por este facto, não será incorrecto afirmar que é verdadeiramente aqui que estamos em presença do fenómeno desjurisdicionalizador, já que é verdadeiramente aqui que se coloca a alternativa entre recorrer ou não recorrer ao Tribunal para resolver a questão. Devido a esta circunstância denominamos estes meios de meios alternativos em sentido próprio ou *stricto sensu*; não que os outros o não sejam também, mas, bem vistas as coisas, até ao momento, o Tribunal ainda não se configurava como o primeiro plano das opções de composição de interesses tributários.

É possível vislumbrar neste quadro duas hipóteses possíveis de resolução alternativa: a *transacção tributária* para-judicial, no âmbito da qual *os próprios interessados* buscam um acordo quanto ao objecto do litígio, ou a conciliação tributária, onde o acordo é conseguido (ou tentado) mediante a intervenção de terceiros. Neste caso, tal acordo poderá ter eficácia vinculativa e falar-se-á em *arbitragem* ou não vinculativa e falar-se-á em *mediação* (não vinculativa) .

Em resumo, e fazendo um quadro abreviado das diferentes possibilidades teóricas abordadas, teríamos:



### 2.3. A localização da questão no âmbito do Ordenamento tributário português

No que diz respeito à consagração em termos de Direito positivado, não se pode dizer que o Ordenamento tributário português se tenha mostrado muito arrojado no estabelecimento de formas e esquemas alternativos de resolução da litigiosidade tributária. Na verdade, pode mesmo dizer-se que até há bem pouco tempo atrás prevalecia a ideia de um Direito tributário formal e impositivo, típico dos quadros clássicos, apenas temperado com algumas apertações mais flexibilizantes, das quais o referido estabelecimento de comissões de peritos ou a previsão de acordos prévios sobre preços de transferência constituíam exemplos esparsos.

Contudo, as coisas mudaram recentemente com a introdução do Regime da arbitragem em matéria tributária (doravante, abreviadamente, RAT), por via do DL 10/2011.

Trata-se de um regime relativamente extenso e que pode suscitar algumas dúvidas interpretativas, motivadas até pela novidade das questões, e ao qual será dedicado o apartado subsequente.

Antes porém de fazer incidir a atenção especificamente sobre o regime arbitral, importa antecipar algumas ideias de base que perpassam toda a disciplina:

- (i) as normas de natureza procedimental ou processual dos códigos tributários, bem assim como as normas do CPTA, ETAF, CPA e CPC são aqui de aplicação subsidiária ;
- (ii) os Tribunais arbitrais decidem sempre de acordo com o Direito constituído, sendo vedado o recurso à equidade .

De resto, como é um regime completamente novo, limitar-nos-emos a delinear os respectivos traços essenciais com base no Direito positivo e nos ensinamentos da dogmática jurídico-tributária. Neste domínio, compreensivelmente, ainda não há “jurisprudência” que possa suportar as nossas convicções e que tão útil nos tem sido até ao presente momento destas *Lições*.

### **3. Em particular, a arbitragem tributária**

#### **3.1. Âmbito e objecto**

A introdução deste modo alternativo de resolução da conflitualidade abrange os distintos tipos tributários existentes no Ordenamento (impostos, taxas e contribuições especiais) e tem em vista essencialmente a prossecução de três distintas finalidades: por um lado, reforçar a tutela dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos, por outro lado imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios nestes domínios, e, simultaneamente, reduzir a pendência de processos nos Tribunais administrativos e fiscais. Um “litígio”, aqui como em qualquer outro domínio jurídico, significará um conflito de pretensões, um dissídio ou uma oposição de interesses, pelo que se afastarão da consideração aquelas situações em que os interessados já chegaram a alguma espécie de acordo ou encontro de vontades.

No que diz respeito ao seu objecto, de um modo simplista, pode dizer-se que a arbitragem pode genericamente incidir sobre :

- actos de liquidação de tributos (i.e., de quantificação da obrigação tributária em concreto)
- actos equiparados à liquidação de tributos, como os de autoliquidação (por exemplo, em matéria de IRC ), de retenção na fonte (por exemplo, substituição tributária em IRS, em casos de rendimentos das categorias A ou B ) e de pagamento por conta (como nas situações de trabalhadores independentes ) ;
- alguns actos de avaliação, quais sejam os de determinação da matéria tributável (impostos sobre o rendimento) e de fixação de valores patrimoniais (impostos sobre o património);
- apreciação de qualquer questão, de facto ou de direito, relativa ao projecto de decisão de liquidação — v.g., no seguimento de um procedimento de inspecção tributária —, sempre que a lei não assegure a faculdade de arguir a ilegalidade da avaliação.

Como se vê, trata-se de um elenco relativamente restrito, ficando de fora do seu âmbito de abrangência muitas questões jurídico-tributárias cuja resolução incumbe aos Tribunais tributários, particularmente as que têm por objecto actos administrativos em matéria tributária que não comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação. Apenas a título exemplificativo, apontem-se os seguintes actos excluídos:

- actos directamente respeitantes a benefícios fiscais, particularmente os que incidem sobre o seu não reconhecimento, revogação ou suspensão;
- actos praticados pelo órgão de execução fiscal, como a citação, a reversão, a penhora, o indeferimento do pedido de dação em pagamento ou pagamento em prestações, a graduação de créditos, etc.;
- actos de acesso ou pedido de acesso a dados e documentos bancários;
- actos de informação vinculativa;
- actos de natureza cautelar.

De um ponto de vista teleológico, o recurso à arbitragem visará sempre a apreciação ilegalidade dos actos referidos, o que pressupõe sempre um vício de desconformidade com o Ordenamento jurídico (ilegalidade *stricto sensu* ou inconstitucionalidade, nos termos já atrás apontados), e traz assumida a ideia de que se está ainda em presença de um contencioso de legalidade (e não de mérito, oportunidade ou conveniência), apesar de desjurisdicionalizado.

## **3.2. O Tribunal arbitral**

### **a) Estrutura e composição**

São competentes para a resolução do litígio tributário os tribunais arbitrais que funcionam sob a organização do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD).

De um ponto de vista estrutural, os tribunais tributários arbitrais podem funcionar de acordo com uma de duas composições :

- Árbitro singular, nos casos em que o valor do pedido não ultrapassa duas vezes o valor da alçada do Tribunal Central Administrativo, e o sujeito passivo opta por não designar árbitro. Nestas situações, o árbitro é designado por uma entidade pública — o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa —, de entre a lista dos árbitros que compõem o Centro de Arbitragem Administrativa ;
- Tribunal colectivo, composto por três árbitros, nos restantes casos, ou seja, quando o valor do pedido ultrapassa duas vezes o valor da alçada do Tribunal Central Administrativo ou quando o sujeito passivo opta por designar árbitro (independentemente do valor do pedido). Aqui, os árbitros já serão designados :
  - (i) pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, de entre a lista dos árbitros que compõem o Centro de Arbitragem Administrativa ; ou
  - (ii) pelas partes, cabendo a designação do terceiro árbitro, que exerce as funções de árbitro-presidente, aos árbitros designados ou, na falta de acordo, ao Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, mediante requerimento de um ou de ambos os árbitros.

Daqui resulta, como facilmente se conclui, que sempre que o contribuinte opte por designar um árbitro, o Tribunal funcionará sempre em colectivo; ao invés, se o contribuinte não pretender designar árbitro, o Tribunal arbitral funcionará, consoante os casos, e de acordo com o respectivo valor do pedido, em estrutura singular ou colectiva.

### **b) Constituição**

Enquanto modo alternativo de resolução conflitual, a arbitragem não opera automaticamente, mas apenas por iniciativa ou impulso dos interessados, especificamente dos contribuintes (o legislador refere-se a este propósito, equivocadamente, a um “procedimento arbitral”). Tal impulso é feito mediante um “pedido de constituição de tribunal arbitral”, efectuado por requerimento, e materializa-se num direito potestativo que se reflecte inelutavelmente na esfera jurídica da administração e ao qual ela não se pode opor. Tal requerimento, para se considerar juridicamente aceitável, deve ser enviado por via electrónica ao presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e dele deve constar :

- a identificação do sujeito passivo, incluindo o número de identificação fiscal, e do serviço periférico local do seu domicílio ou sede;
- a identificação do acto ou actos objecto do pedido de pronúncia arbitral;
- a identificação do pedido de pronúncia arbitral;
- a indicação dos fundamentos do pedido (qualquer ilegalidade, nos termos do art.º 99.º do CPPT) e a exposição das questões de facto e de direito objecto do mesmo;
- a indicação dos meios de prova (documental, testemunhal, pericial, etc.) e dos elementos de prova (documentos, declarações, pareceres, etc.);
- a indicação do valor da utilidade económica do pedido;
- o comprovativo do pagamento da taxa de arbitragem inicial (nos casos em que o sujeito passivo não tenha optado por designar árbitro) ou o comprovativo do pagamento da taxa de arbitragem (caso o sujeito passivo manifeste a intenção de designar o árbitro);
- a eventual intenção de designar árbitro.

Do ponto de vista das regras de tempestividade, tal pedido é apresentado :

- em casos de liquidação ou acto equiparado — autoliquidação, retenção na fonte, pagamento por conta—, no prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do CPPT (recordando, de um modo genérico, e consoante os casos: termo do prazo de pagamento voluntário, notificação do acto lesivo, citação do responsável subsidiário, formação da presunção de indeferimento tácito ou notificação do indeferimento expresso de reclamação);
- em caso de interposição de recurso hierárquico, no prazo de 90 dias, contado a partir da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do mesmo;
- nos restantes casos, no prazo de 30 dias, contado a partir da notificação dos actos.

O presidente do CAAD deve, no prazo de dois dias a contar da recepção do pedido, dar conhecimento do mesmo por via electrónica à Administração tributária (ao qual, como se disse, esta não se pode opor) .

Importa salientar que este é um processo não gracioso ou oneroso, na medida em que é devida uma taxa de arbitragem (fixada em Regulamento de Custas a aprovar pelo CAAD), a qual deverá ser paga do seguinte modo :

- quando o sujeito passivo não designa árbitro, deve pagar, na data do envio do pedido de constituição do Tribunal arbitral, uma taxa inicial, e a fixação do montante e eventual repartição das custas será efectuada na decisão que vier a ser proferida;
- quando o sujeito passivo manifesta a intenção de designar árbitro, deve pagar, na data do envio do pedido de constituição do Tribunal arbitral, a taxa de arbitragem pela totalidade.

Note-se que a falta de pagamento atempado da taxa de arbitragem inicial ou da taxa de arbitragem total é causa impeditiva da constituição do Tribunal arbitral.

### **c) Os efeitos jurídicos do pedido de constituição de tribunal arbitral**

De modo a que o recurso ao Tribunal arbitral seja encarado como um meio consciente e responsável de resolução da litigiosidade tributária, e não uma simples singularidade ou apenas mais uma tentativa de buscar a sorte, assacam-se ao pedido da respectiva constituição uma série de efeitos jurídicos responsabilizantes que não podem deixar de ser considerados relevantes. Neste seguimento, do ponto de vista do sujeito passivo, destacam-se:

- (i) no que diz respeito aos actos de liquidação e equiparados, a assimilação aos efeitos da apresentação de impugnação judicial, nomeadamente no que se refere à suspensão do processo de execução fiscal e à suspensão e interrupção dos prazos de caducidade e de prescrição da prestação tributária ;
- (ii) no que diz respeito aos actos de avaliação e às questões de facto ou de Direito relativas ao projecto de liquidação, a suspensão das liquidações das prestações tributárias correspondentes às questões suscitadas quanto à parte controvertida e a suspensão dos prazos de caducidade do direito à liquidação e de prescrição da prestação tributária até à data da comunicação da decisão arbitral (excepto no caso de recurso interposto pelo sujeito passivo) ;
- (iii) a preclusão do direito de reclamar, impugnar, requerer a revisão, ou suscitar pronúncia arbitral, com os mesmos fundamentos e sobre os actos objecto do pedido ou sobre os consequentes actos de liquidação (excepto se o Tribunal arbitral não se constituir ou o processo arbitral termine sem uma pronúncia sobre o mérito da causa) .

Já do ponto de vista da Administração tributária, a constituição do Tribunal arbitral faz nascer na sua esfera jurídica o direito — exercido pelo dirigente máximo do serviço — de revogar, ratificar, reformar ou converter o “acto tributário”, no prazo de oito dias a contar do respectivo conhecimento (da constituição). Pode também praticar, quando necessário, um acto substitutivo. Materialmente, apesar de o legislador se referir a este propósito a “actos tributários”, não parece que se deva entender esta expressão no seu sentido técnico (de acto de liquidação), mas no sentido amplo de “acto em matéria tributária” . Quanto tal competência for exercida, o

dirigente máximo do serviço procede à notificação do sujeito passivo para, no prazo de 10 dias, se pronunciar.

Saliente-se por fim que passados os oito dias acima referidos sem que se tenha exercido esta competência, a administração tributária fica impossibilitada de praticar novo acto relativamente ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação, a não ser com fundamento em factos novos .

### **3.3. O processo arbitral**

O processo arbitral é o conjunto ordenado de actos praticados após o seu início — o qual se verifica na data da constituição do Tribunal —, pelos respectivos actores institucionais.

#### **3.3.1. Breve referência aos princípios**

Já acima se referiu que este é um processo desjurisdicionalizado, na medida em que se “contorna” o recurso ao Tribunal convencional e se procura um meio alternativo de resolver um litígio em matéria tributária. Porém, também se disse que não é um processo desjuridificado, i. é que corra à margem do Direito constituído, bem pelo contrário, trata-se de um mecanismo decisório que se encontra enformado por um conjunto de normas jurídicas (princípios e regras) cuja inobservância implica ilegalidade de procedimentos.

Ora, no que diz respeito particularmente aos princípios que coordenam o processo arbitral, não se pode dizer que eles sejam absolutamente novos em relação aos princípios processuais comuns aplicáveis nos Tribunais tributários convencionais, ressalvadas algumas compreensíveis especificidades, decorrentes da natureza alternativa deste meio. Por este motivo, a referência aos princípios nesta sede far-se-á de um modo meramente tópico, remetendo para o que já se disse a propósito do procedimento e do processo tributários tradicionais, enfatizando apenas as particularidades de regime.

Assim, constituem princípios estruturantes do processo arbitral tributário, entre outros :

- o princípio da cooperação e da boa fé processual;
- o princípio da igualdade das partes;
- o princípio do contraditório;
- o princípio da oralidade e da imediação;
- o princípio da publicidade das decisões.

Merece particular destaque, pelas especificidades que acarreta, o *princípio da autonomia de actuações*, o qual permite ao Tribunal uma substancial autonomia na condução do processo e na determinação das regras a observar com vista à obtenção, em prazo razoável, de uma pronúncia de mérito sobre as pretensões formuladas. Tal princípio densifica-se designadamente (i) no sub-princípio da *autovinculação formal* (prerrogativa de ser o próprio Tribunal a definir a tramitação processual a adoptar) e (ii) no sub-princípio da *livre determinação das diligências de produção de prova*, as quais podem ser levadas à prática, não segundo regras de “prova tabelada”, mas de acordo com as regras da experiência e a livre convicção do decisor (embora — insiste-se — sempre de acordo com critérios jurídicos).

Uma importante consequência deste princípio e das densificações referidas encontra-se no art.º 19.º do RAT, de acordo com o qual a falta de comparência de qualquer das partes a acto processual, a inexistência de defesa ou a falta de produção

de qualquer prova solicitada não obstam ao prosseguimento do processo e à consequente emissão de decisão arbitral com base na prova produzida.

### 3.3.2. Tramitação

A tramitação do processo arbitral tributário, enquanto conjunto de fases que compõem o *iter* decisório respectivo, é marcado fortemente pela informalidade e pela desregulação, na medida em que se valorizam as ideias de autonomia e liberdade, em contraposição às de rigidez e de vinculação. Contudo, importa enfatizar que tal não significa desjuridicização, pois as coordenadas essenciais do processo têm natureza jurídica e continuam a ser fixadas pelo Estado-legislador.

De um modo simples, pode afirmar-se que este processo é composto pelas seguintes fases:

- (i) Iniciativa – o requerimento contendo o pedido constituição do Tribunal arbitral, além de servir para isso mesmo (desencadear a sua constituição), vai servir igualmente de “petição inicial”, pois como já se referiu, nele devem ser indicados, o(s) acto(s) impugnado(s), o pedido, os fundamentos e os meios de prova, entre outros elementos. No que particularmente diz respeito ao pedido, uma leitura conjugada e integrada dos preceitos do RAT relativos ao âmbito decisório do Tribunal (art.º 2.º) e aos efeitos da decisão arbitral (art.º 24.º), parecem legitimar a conclusão de que o mesmo se pode materializar nas pretensões específicas de anulação, modificação ou substituição de um acto, ou condenação à prática de um acto legalmente devido em substituição do acto impugnado.
- (ii) Chamamento ao processo e contestação – após a recepção do requerimento referido, o Tribunal então constituído notifica o dirigente máximo do serviço da Administração tributária para, no prazo de 15 dias, apresentar resposta e, caso queira, solicitar a produção de prova adicional. A falta de resposta não obstará ao prosseguimento do processo .
- (iii) Primeira reunião – seguidamente, o Tribunal promove uma primeira reunião com as partes para :
  - definir a tramitação processual a adoptar;
  - ouvir as partes quanto a eventuais excepções a apreciar e decidir antes de conhecer do pedido;
  - convidar as partes a corrigir as suas peças processuais, quando necessário;
  - comunicar às partes uma data para eventuais alegações orais, caso sejam necessárias;
  - comunicar às partes uma data para a decisão arbitral, tendo em conta os limites legais.
- (iv) Instrução – nesta fase, serão produzidas as provas necessárias à formação da convicção do Tribunal, em ordem a proferir uma boa decisão. Recorde-se que valem aqui os postulados da livre determinação das diligências de produção de prova, da cooperação e boa fé recíprocos e do contraditório, entre outros.
- (v) Alegações – trata-se esta de uma fase eventual, mas que, a existir, deve ser marcada pela ideia de oralidade e imediação.
- (vi) Decisão – esta é a fase final do processo arbitral *stricto sensu*, aquela onde se procede à resolução do litígio e para a qual todo ele converge, devendo ser emitida e notificada às partes no prazo de seis meses a contar

da data do início da tramitação (isto é, data da constituição do Tribunal arbitral) . Note-se que o Tribunal pode determinar a prorrogação desse prazo por sucessivos períodos de dois meses, com o limite de seis meses, comunicando às partes essa prorrogação e os motivos que a fundamentam

Em face da importância e relevância jurídico-normativa desta última fase, a ela dedicaremos de modo autónomo o apartado sistemático subsequente.

### **3.4. A decisão arbitral**

De um ponto de vista jurídico, a primeira questão que poderia aqui ser suscitada seria precisamente a da natureza jurídica da decisão arbitral, em termos de se procurar saber se ela consubstancia um verdadeiro acto jurisdicional (sentença ou acórdão), ou, diferentemente, materializa um acto de natureza contratual. A este respeito, as dúvidas parecem dissipar-se com o revestimento jurídico que o legislador empresta ao acto em causa, equiparando-o às decisões jurisdicionais comuns, mormente em matéria de efeitos vinculativos para a Administração, pois, além da força de “caso julgado”, outorga-se às decisões proferidas através da arbitragem indubitável força executiva.

A decisão, enquanto momento supremo de fixação de efeitos, deve ser rodeada de especiais cautelas e sujeita a apertados requisitos, não valendo aqui os princípios de liberdade de forma e procedimentos que vigoraram nas fases anteriores. Desde logo, determina-se que a mesma, além de indicar claramente o próprio sentido decisório, evidentemente, deve ser tomada por deliberação da maioria dos seus membros, e deverá identificar os interessados, os factos objecto de litígio, a síntese da pretensão e os respectivos fundamentos, bem assim como as razões de facto e de direito que a motivaram . Estruturalmente, pode ser decomposta em pronúncias parciais, com eventuais votos de vencido, incidentes sobre as diversas questões suscitadas no processo (salvo nos casos de árbitro singular). Deve ainda conter a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas, quando o Tribunal tenha sido constituído em formação singular ou em colectivo com árbitros designados pelo CAAD.

Em termos de conteúdo, naturalmente que a decisão dependerá do pedido efectuado, embora se possa afirmar que o mais comum será a anulação (por via da declaração de ilegalidade) de um acto tributário de liquidação, de acto equiparado ou de acto de avaliação.

Como se pretende — e bem — que a arbitragem seja uma forma de resolução de litígios tributário com o mesmo valor jurídico que o processo judicial, fácil se torna constatar que não-de ser reconhecidos à decisão arbitral os mesmos efeitos que às sentenças do Tribunais convencionais, particularmente em matéria de vinculação da Administração. Assim, após estabilizada no Ordenamento jurídico por via do “trânsito em julgado” (insusceptibilidade no caso de interposição de recurso ou impugnação), a sentença arbitral vinculará prospectivamente e *inter partes*, devendo a Administração — até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos Tribunais judiciais tributários —, alternativa ou cumulativamente, consoante o caso e dependendo do(s) respectivo(s) pedido(s) :

- restabelecer a situação que existiria se o acto objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito;
- praticar o acto legalmente devido em substituição do acto objecto da decisão arbitral;

- rever os actos que se encontrem numa relação de prejudicialidade ou de dependência com os actos objecto da decisão arbitral, alterando-os ou substituindo-os, total ou parcialmente;
- liquidar as prestações tributárias em conformidade com a decisão arbitral ou abster-se de as liquidar;
- pagamento de juros indemnizatórios ou moratórios, nos termos da LGT e do CPPT.

Além disso, essa mesma Administração fica impedida de praticar novo acto relativamente ao mesmo sujeito passivo e período de tributação, salvo nos casos em que se fundamente em factos novos .

Já o sujeito passivo ficará, nos mesmos termos, impedido de, com os mesmos fundamentos, reclamar, impugnar, requerer a revisão ou a promoção da revisão oficiosa, ou suscitar pronúncia arbitral sobre o acto impugnado ou sobre os consequentes actos de liquidação .

Após a notificação da decisão arbitral, o Centro de Arbitragem Administrativa notifica as partes do arquivamento do processo, considerando-se o tribunal arbitral dissolvido nessa data .

Refira-se por fim que sempre que a decisão arbitral ponha termo ao processo sem conhecer do mérito da pretensão por facto não imputável ao sujeito passivo, os prazos para a reclamação, impugnação, revisão, promoção da revisão oficiosa, revisão da matéria tributável (ou para suscitar nova pronúncia arbitral) contam-se a partir da notificação da decisão arbitral .

### **3.5. A colocação em crise da decisão arbitral (impugnação e recurso)**

Apesar da nota de informalidade que se tem em vista introduzir com este instrumento de composição, e da relativa autonomia de conformação que perpassa o processo arbitral, a verdade é que não se trata de uma realidade desjuridificada (apesar de desjurisdicionalizada). Isto porque, como se referiu, existem dimensões essenciais que não podem deixar de ser observadas e requisitos insubstituíveis que não podem ser contornados, o que convoca necessariamente a ideia de que se torna necessário prever esquemas de controlo ou fiscalização da sua observância.

A este propósito, o legislador previu dois esquemas revisivos, direccionados a dois propósitos completamente distintos:

- por um lado, quando se tem em vista controlar a decisão arbitral em si, nos seus aspectos competenciais, procedimentais, formais e estruturais, fala-se em *impugnação*;
- por outro lado, quando se tem em vista controlar o mérito da decisão arbitral, isto é, o seu conteúdo decisório, fala-se em recurso.

Vejamos, sucessivamente, em que termos.

#### **a) Impugnação**

A impugnação da decisão arbitral depende de pedido — deduzido no prazo de 15 dias, contado da notificação daquela ou da notificação do “arquivamento do processo” (art.º 23.º do RAT) — no sentido da sua anulação, dirigido ao Tribunal Central Administrativo (TCA), com base em qualquer dos seguintes fundamentos :

- não especificação dos fundamentos de facto e de Direito que justificam a decisão;
- oposição dos fundamentos com a decisão;
- pronúncia indevida ou na omissão de pronúncia;
- violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes.

Esta impugnação produz os seguintes efeitos :

- (i) suspende a decisão arbitral recorrida (no seu todo ou em parte, dependendo do objecto do recurso);
- (ii) quando interposta pela Administração, faz caducar a garantia que tenha sido prestada para suspensão do processo de execução fiscal;
- (iii) quando interposta pelo sujeito passivo faz cessar o eventual efeito suspensivo da liquidação .

Por fim, refira-se que a este pedido de impugnação é aplicável, com as necessárias adaptações, o regime do recurso de apelação definido no Código do Processo dos Tribunais Administrativos (CPTA), pelo que o tribunal de recurso decide sobre o objecto da causa, conhecendo de facto e de Direito .

#### **b) Recurso**

Já o recurso da decisão arbitral tem em vista, como se disse, a sindicância do conteúdo da mesma.

Aqui, a regra é a da irrecorribilidade .

Duas excepções, porém, permitem temperar este regime aparentemente penalizador (que visará, acima de tudo, evitar a deslocalização da pendência para jusante, o que aconteceria se os Tribunais Administrativos e Tributários fossem inundados com litígios que, à partida, lhes haviam sido propositadamente subtraídos):

- em primeiro lugar, recurso para o Tribunal Constitucional nos termos gerais, isto é, na parte em que recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou que aplique norma cuja inconstitucionalidade haja sido suscitada ;
- em segundo lugar, recurso para o Supremo Tribunal Administrativo (STA) quando a decisão esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de Direito, com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo (STA) .

De resto, a interposição deste recurso tem os mesmos efeitos que os acima apontados a propósito da impugnação (suspensão da decisão, caducidade da garantia e cessação da suspensão da liquidação), pelo que para lá remetemos.

**PARTE IV**  
**Prazos**  
**(a relevância do tempo na prática de actos no procedimento e processo tributário)**

**§ único: sequência**

Quer tendo por referência a estabilidade do ordenamento normativo, quer tendo por referência a tutela das posições jurídicas subjectivas, a limitação temporal das situações com relevância jurídica apresenta-se como uma necessidade incontornável, tanto ao nível do Direito público como ao nível do Direito privado. Em termos práticos, a vida jurídica dá a conhecer várias formas em que tal limitação se pode materializar e que, de um modo genérico, perpassam todos os domínios, seja sob a forma de imposição de prazos para a prática de actos, seja sob a forma de determinação *ab initio* de um período para a vigência de uma lei, ou a fixação de um termo até ao qual certo facto é relevante. Em todos os casos, uma ideia é comum: decorrido o lapso temporal pré-determinado, a situação jurídica em causa, em princípio, deixa de estar a pairar num estado de incerteza e passa a ser caracterizada pela segurança, seja do ponto de vista negativo, extinguindo-se, seja do ponto de vista positivo, estabelecendo-se definitivamente.

Em termos de linguagem jurídica, as dificuldades inerentes à plurisignificatividade dos termos são assinaláveis, pois o legislador utiliza frequentemente o mesmo enunciado linguístico atribuindo-lhe significados distintos — não apenas de um ramo de Direito para outro, mas, inclusivamente, dentro do mesmo domínio —, o que implica que esta seja uma das matérias que maiores dificuldades tem suscitado aos juristas teóricos ou práticos. Assim sendo, antes de avançar no sentido de tentar compreender a relevância do fenómeno temporal no contexto das relações tributárias, importa estabelecer um quadro compreensivo minimamente esclarecedor que possibilite a apreensão em termos aceitáveis de conclusões válidas, o que passa, antes de tudo o mais, por um trabalho de fixação de terminologia e conceitos que impeça a confusão e a nebulosidade que envolvem termos como “revogação”, “caducidade”, “prescrição”, “prazo”, “suspensão”, “interrupção” e outros.

Apenas após o estabelecimento de tal quadro, estaremos em condições de procurar perceber o alcance das soluções (nem sempre juridicamente adequadas, como veremos) preconizadas pelo legislador tributário.

**1. A exigência de limitação temporal das situações jurídicas**

**1.1. Princípio da preclusão e exercício de direitos em geral**

Na nossa perspectiva, o primeiro passo no sentido da clara identificação dos diversos tipos de relevância temporal das situações jurídicas consiste em fixar a ideia de que se devem separar, em termos de análise e problematização, as situações relacionadas com a criação normativa por um lado e com a aplicação normativa por outro. Isto porque, como se intui, não há-de ser indiferente a perspectiva que se adopte quando se está a falar do normador / legislador ou quando se está a falar do agente administrativo, dos tribunais ou dos contribuintes, o que leva a que se possa afirmar que não se deve “meter no mesmo saco” um prazo (abstracto) relacionado

com a vigência de uma lei ou de um regulamento e um prazo (concreto) relacionado com a prática de um específico acto.

No âmbito dos primeiros dos referentes apontados, é indesmentível que qualquer ordenamento actual é caracterizado por uma forte pluralidade temporal, no sentido em que nele se identificam estratos ou camadas sucessivas de normas que gradualmente se vão cumulando e sobrepondo, levando à consequência de que, em determinado momento, potencialmente, várias delas podem ser chamadas a disciplinar determinada situação jurídica. A concatenação ou articulação de todas elas afirma-se como um imperativo do princípio do Estado de Direito, na sua vertente de exigência da segurança jurídica e protecção da confiança, em particular mediante o sub-princípio da clareza e determinabilidade das normas, mediante a formulação de regras de vigência temporal dos enunciados normativos e das interpretações que deles podem irromper, e resultando ou procurando resultar num sistema racionalmente compreensível e tendencialmente homogéneo. Mas não apenas. Também o princípio democrático impõe a exigência de que as normas não produzam efeitos indefinidamente no tempo, na medida em que tal poderia significar a limitação das gerações futuras pelas gerações passadas e pelos seus valores.

Resulta assim claro que ao criador normativo dois caminhos se lhe deparam se ele quiser prosseguir os propósitos apontados: por um lado, pode ir continuamente actualizando o arsenal normativo através da emanação de novas normas e procedendo à revogação, expressa ou tácita, das anteriores ou, por outro lado, estabelece *ab initio* um prazo de vigência das normas que, uma vez decorrido, determinarão a sua caducidade. Revogação e caducidade constituem, deste modo, duas formas de limitação temporal da produção de efeitos das normas jurídicas e dois instrumentos ao dispor do legislador (*lato sensu*) para actualizar o aglomerado em que o ordenamento se materializa e saneá-lo ou expurgá-lo das superfluidades que recorrentemente o caracterizam.

Mas não será esse seguramente o enfoque que mais nos interessará. No presente momento, centraremos a nossa atenção na relevância que o facto tempo apresenta no contexto da aplicação das normas aos casos em concreto. Aqui, as diferentes actuações em que se podem materializar tal aplicação — sejam actuações de entidades públicas, sejam actuações de entidades privadas — também não podem ser levadas a efeito indistintamente sob o ponto de vista temporal, mas antes devem estar balizadas por limitações que se afirmem mais ou menos certas e que as permitam encarar de uma forma minimamente segura. Neste contexto se compreende que determinados factos ou actos apenas relevem para o mundo do Direito no quadro de um lapso temporal preciso, findo o qual deixarão de se apresentar juridicamente importantes — podendo-se considerar saneados do ordenamento —, e que determinadas actuações apenas podem ser levadas a efeito pelos competentes sujeitos também dentro de uma barreira temporal pré-estabelecida, decorrida a qual faz importar a preclusão do direito a actuar.

Esta relevância jurídica do tempo materializa-se na fixação de prazos delimitados e precisos para a prática de actos, o que, por sua vez, traz assumida a ideia de que o tempo pode e deve ser medido através de unidades pré-determinadas, como o ano, o mês, a semana, o dia, etc. Aqui, podem ser vários os prazos com relevância jurídica: a título de exemplo, refira-se apenas a capital distinção entre prazo extintivo ou peremptório e prazo suspensivo ou dilatatório, o primeiro relevante porque certo direito se extingue ou deixa de poder ser exercido com o decurso do período de tempo e o segundo na medida em que certo direito só se constitui ou só se

exerce após o decurso do período de tempo. Além disso, o cômputo do tempo — entendido como a forma como se conta o decurso do tempo — pode ter na sua génese a lei, a vontade das partes ou uma decisão judicial e pode classificar-se como um *cômputo natural* — que consiste em considerar o decurso do tempo momento a momento (dia, hora, minuto, segundo...) ou um *cômputo civil* — considerando o decurso do tempo em referência ao dia do calendário, irrelevando as unidades inferiores.

Por outro lado, a temporalidade jurídica manifesta-se, não apenas ao nível da constituição, modificação ou extinção de situações jurídicas (v.g., direitos subjectivos, interesses legalmente protegidos, expectativas jurídicas), mas igualmente ao nível do exercício em acto das pretensões emergentes dessas situações jurídicas, o que vale por dizer que o tempo apresenta relevância não apenas na vertente substantiva (extra-processual) das situações e institutos jurídicos, mas igualmente na sua vertente adjectiva (intra-processual). A título exemplificativo, basta pensar, respectivamente, na duração da situação de facto em que assenta a criação de um direito determinado (v.g., posse de determinado bem que pode potenciar uma aquisição por usucapião, situação de desemprego que pode estar na origem da atribuição de um subsídio, antiguidade numa determinada função que pode impulsionar uma progressão na carreira) ou no decurso do lapso temporal previsto para apresentar a contestação no âmbito de um processo a decorrer em Tribunal.

Da mesma forma, é importante notar que a essencialidade do prazo no mundo jurídico, e o consequente estabelecimento da ideia de preclusão — de acordo com a qual, decorrido um certo prazo, determinado acto já não pode ser praticado (*princípio da preclusão*) —, se relaciona, do ponto de vista finalístico, quer com motivações relacionadas com a tutela dos interesses individuais que subjazem a uma concreta relação jurídica — razões que poderemos designar por subjectivas, portanto (i) —, quer com razões motivações relacionadas com a configuração abstracta do ordenamento jurídico e independentes das concretas motivações particulares — razões objectivas (ii).

- (i) No às primeiras diz respeito, parece inegável que, em matéria de prazos, dois bens jurídicos constitucionalmente relevantes e normativamente acolhidos devem ser tidos em consideração: a justiça material, por um lado e a certeza jurídica por outro. O problema é que, muitas vezes, estes bens jurídicos reclamam pretensão applicativa de modo conflituante, em termos de a convocação de um poder inviabilizar a convocação do outro. De facto, enquanto o primeiro deles impõe que, em matéria de obrigações (*lato sensu*), estas devam ser *realizadas* nos precisos termos em que são assumidas, o que equivale a dizer que, a partir do momento em que se vincula, o sujeito passivo não se deve esquivar ao cumprimento, já o segundo exige que se as situações jurídicas (activas e passivas) não se perpetuem, não permitindo que sobre os sujeitos passivos / devedores fique a pairar para sempre o *cutelo* da adstricção ou que sobre eles incida um risco indefinido de exigência de cumprimento. Um ponto de equilíbrio, neste domínio, passa pela ideia de que a prolongada inactividade do titular faz presumir a intenção de renunciar ao direito.
- (ii) Já quanto às razões objectivas, salienta-se a necessidade de saneamento do ordenamento jurídico e da consequente expurgação deste de actos cuja relevância social já se pode considerar diminuta. Quer isto

significar que o mundo do Direito não deve dedicar a sua atenção a manifestações e comportamentos desactualizados ou caducos, eliminando-os da consideração jurídica, para que seja aberto espaço para a disciplina de outras situações que, essas sim, reclamam atenção mais premente.

Estes dois conjuntos de motivações impõem ao legislador a obrigatoriedade de limitar temporalmente as ocorrências da vida e de estabelecer prazos, cujo decurso introduz uma nova situação ou modifica ou extingue uma situação existente. Por exemplo, é de admitir que o silêncio de um credor e a sua omissão prolongada no sentido de se ressarcir de uma quantia pode fazer presumir uma renúncia ao crédito, cominando-se a sua inércia com a impossibilidade de actuar judicialmente contra o devedor. Além disso, não deve ser perdido de vista que, mesmo processualmente, uma demanda litigiosa será inútil se for levada à prática muitos anos após a verificação de certo facto ou a prática de certo acto, pois as memórias dos mesmos estarão seguramente obscurecidas pelo tempo e as provas correm o risco de estar perdidas.

## **1.2. Princípio da preclusão e exercício de direitos em Direito tributário**

Ora, se a imposição de limitação temporal é justificada no âmbito do Direito em geral, pode-se afirmar que mais ainda o será no âmbito do Direito tributário em particular. Aqui, todavia, relevam razões diversas das que presidem às soluções encontradas em outros domínios científicos, assumindo particular destaque os princípios constitucionais e legais específicos.

Desde logo, o princípio da indisponibilidade do crédito tributário, que impede que o silêncio do credor (Administração) se possa interpretar como uma renúncia do credor.

Mas não só. Também o princípio da capacidade contributiva se destaca, ao exigir que, através de limitações temporais, se não tributem capacidades contributivas já extintas, ao que se juntam os argumentos específicos de Direito financeiro e orçamental, particularmente os de que a inexistência de prazos limitativos levaria a uma acumulação de dívidas tributárias pendentes e prejudicaria a percepção de receitas actuais por causa do efeito de acumulação de dívidas fiscais, inviabilizando a estabilidade orçamental e a sustentabilidade do sistema.

Com se vê, em matéria de tributos, tanto ou mais do que em outros ramos de Direito, é de aceitar o princípio da preclusão e a introdução das garantias de certeza e segurança que o mesmo acarreta, estabelecendo-se prazos, cujo decurso introduz uma nova situação ou modifica ou extingue uma situação existente.

Porém, a compreensão do regime normativo inerente ao estabelecimento desses prazos não se retira facilmente dos dados jurídico-positivos e depende de um adequado enquadramento que passe, designadamente, pela fixação em bases sólidas de uma terminologia conveniente — afastando a polissemia de significados — e pelo estabelecimento de um quadro compreensivo minimamente esclarecedor. Tal quadro exige que se tenham em consideração os ensinamentos dos outros sectores da ciência do Direito, as experiências relevantes de Direito comparado — particularmente a *Abgabenordnung* alemã e a *Ley General Tributaria española* — e a tematização dos problemas no âmbito da configuração da relação jurídica tributária.

Em termos de desenvolvimento da explanação e do discurso, e de modo a atingir a maior comodidade expositiva, iniciaremos a abordagem destas matérias pelo estudo dos prazos em geral (em matéria tributária, naturalmente), para, depois,

debruçarmos a nossa atenção em alguns prazos específicos que são objecto de maior atenção também da parte do legislador – estamos-nos a referir, particularmente, aos prazos de prescrição e de caducidade, aos quais dedicaremos dois pontos sistemáticos autónomos.

### **1.3.Prazos em procedimento e processo tributário**

#### **1.3.1. Tipos de prazos (prazos substantivos e prazos adjectivos)**

A abordagem mais proveitosa à temática dos prazos em matéria tributária é a que parte da distinção, já por nós efectuada, entre procedimento e processo tributário, assumindo, em termos simples, que se fala em procedimento quando estamos perante uma sequência de actos destinados à exteriorização de vontade de um órgão administrativo e em processo quando estamos perante uma sequência de actos destinados à exteriorização de vontade de um órgão jurisdicional.

Adoptando esta distinção crucial, podem-se distinguir dois tipos de prazos tributários, reconhecidos e adoptados pelo próprio legislador :

- os prazos adjectivos (ou processuais *stricto sensu*) são aqueles que dizem respeito à prática de actos *durante um processo já em curso*. São prazos judiciais, portanto: é o limite temporal para actuar *dentro* do processo. Será o caso, por exemplo, do prazo para a apresentação da contestação pelo representante da Fazenda Pública no decurso do processo de impugnação judicial ou, no âmbito do mesmo, o prazo para requerer uma perícia , ou ainda o prazo para a oposição à execução .
- Os prazos substantivos são aqueles que não dizem respeito à prática de actos dentro do processo. São limitações temporais impostas em situações nas quais o Tribunal ainda não interveio, e tanto podem surgir âmbito de um procedimento tributário em curso — o prazo para a Administração tributária designar um perito , para notificar a entidade inspeccionada do projecto de conclusões do relatório da inspecção ou o prazo para o contribuinte exercer o direito de audição prévia —, como fora dele — o prazo para reclamar graciosamente , deduzir recurso hierárquico ou impugnar judicialmente .

A distinção é de uma importância extrema, pois é a partir dela que se determina a forma como o prazo em questão há-de ser contado: estando em causa um prazo de natureza substantiva, é aplicável, quanto à forma de contagem, o disposto no art.º 279.º do Código Civil, enquanto que aos prazos de natureza processual ou adjectiva é aplicável o regime previsto no Código de Processo Civil, particularmente nos art.ºs 143.º e ss.

Vejamos em que termos.

**(OMISSIS)**

#### **1.3.2. O modo de contagem dos prazos**

- a) Prazos substantivos**
- b) Prazos adjectivos**

#### **1.4. Em particular, a prescrição e a caducidade em Direito tributário (aproximação)**

### **2. Prescrição**

#### **2.1. Objecto da prescrição e relevância do facto tributário**

#### **2.2. Regime normativo**

##### **2.2.1. Contagem do prazo**

##### **2.2.2. Vicissitudes do prazo prescricional**

###### **a) Interrupção da prescrição**

###### **b) Suspensão da prescrição**

##### **2.2.3. Modificação dos prazos prescricionais**

##### **2.2.4. Conhecimento administrativo e jurisdicional da prescrição**

###### **a) Conhecimento administrativo**

###### **b) Conhecimento jurisdicional**

### **3. Caducidade**

#### **3.1. Enquadramento: a multiplicidade de prazos de caducidade**

Em termos de exposição sistemática, até agora, temo-nos referido ao prazo do credor tributário para exigir o pagamento das dívidas tributárias já liquidadas (prazo de prescrição).

Chegou o momento de nos referirmos ao prazo para exercer o direito à liquidação (denominado *prazo de caducidade*)

Antes, porém, de nos debruçarmos sobre esta matéria, importa salientar que outros prazos existem e relativamente aos quais se pode também referir a figura da caducidade. Simplesmente acontece, como já tivemos ocasião de assinalar, que o legislador entendeu que este, por motivos vários, era merecedor de uma pormenorização ao nível da previsão que ultrapassa largamente a que é concedida aos restantes.

Apenas com propósitos metódicos e a título meramente exemplificativo — uma vez que muitíssimos outros prazos se prevêm —, atentemos nas seguintes situações temporalmente limitadas, de resto já por várias vezes referidas nestas *lições*:

- o silêncio da Administração tributária (ausência de resposta) durante 6 meses, contados a partir da entrada de uma petição do contribuinte, faz presumir o indeferimento desta, terminando o direito (dever) de decisão administrativa ;

- o contribuinte dispõe, em regra, do prazo de 90 dias para impugnar judicialmente a liquidação de um tributo e de 30 dias para apresentar a oposição à execução fiscal, findos os quais se extingue o seu direito de questionar jurisdicionalmente esse acto tributário ou de opor ao processo executivo ;

- igualmente, o representante da Fazenda Pública tem ao seu dispor 90 dias para contestar a petição inicial apresentada pelo contribuinte — ou solicitar produção de prova adicional —, findos os quais o seu direito também se extingue ;

- a Administração tributária dispõe, em regra, de 4 anos para exercer o direito de liquidação dos tributos, decorridos os quais, uma vez mais, tal direito deixa de poder ser exercido ;

- a partir do momento em que procede a uma avaliação prévia a pedido do contribuinte, a Administração fica vinculada ao valor fixado por um período de 3 anos, findo o qual cessa a vinculação referida .

Pois bem, aparte estes, existe o prazo que a Administração tributária ou outro credor tributário tem ao seu dispor para liquidar os tributos.

A ele dedicaremos as considerações subseqüentes.

### **3.2. Em particular, a caducidade do direito à liquidação**

#### **3.2.1. A relevância do acto liquidatório e o prazo geral de caducidade**

Como é sabido, liquidar significa quantificar a obrigação tributária. Trata-se de um conjunto de operações materiais, praticadas pela Administração ou pelo contribuinte, vertidas num acto jurídico — o acto liquidatório — mediante o qual, no quadro delimitado pelas normas legais de incidência pessoal e real, se determina em concreto o objecto do tributo (matéria colectável) e o respectivo valor. No âmbito que agora nos ocupa, apenas nos interessarão as situações em que essa liquidação é levada a efeito pela Administração tributária, pois é a ela que o legislador dedica atenção particularizada, mediante a fixação de prazos de caducidade.

**(OMISSIS)**

#### **3.2.2. Regime normativo**

##### **3.2.2.1. Contagem do prazo**

##### **3.2.2.2. Vicissitudes do prazo de caducidade**

##### **3.2.2.3. Modificação dos prazos de caducidade**

##### **3.2.2.4. Conhecimento administrativo e jurisdicional da caducidade**

###### **a) Conhecimento administrativo**

###### **b) Conhecimento jurisdicional**