

CENTRO DE ESTUDOS DE DIREITO PÚBLICO E REGULAÇÃO

O FUTURO DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

A JUSTIÇA ADMINISTRATIVA E FISCAL ENTRE A NECESSIDADE DE
HARMONIZAÇÃO E UM IMPERATIVO DE AUTONOMIA

Paulo Jorge Ferreira Rosa

Trabalho final apresentado no âmbito do X Curso de Pós-graduação em Justiça
Administrativa e Fiscal do Centro de Estudos de Direito Público e Regulação para
obtenção do título de pós-graduado (revisto)

Coimbra

2013/2014

Sumário

- I- Introdução
 - 1. Pertinência do tema
 - 2. Justiça administrativa e justiça fiscal: a integração judiciária e a aproximação dos regimes processuais
- II- Os Meios Processuais Tributários
 - 3. A justiça administrativa e fiscal na Constituição
 - 4. Percurso pelos meios processuais tributários
 - 4.1. Meios processuais principais
 - 4.1.1. Meios impugnatórios
 - 4.1.2. Meios (principais) residuais: as acções
 - 4.2. Meios processuais acessórios
 - 4.3. Tutela cautelar
- III- A Necessidade de Harmonização entre a Justiça Administrativa e a Justiça Fiscal
 - 5. Ponto de situação
 - 6. Alguns casos de desarmonização
 - 6.1. A diversidade de alçadas
 - 6.2. Mandato judicial obrigatório?
 - 6.3. A acção administrativa especial no processo tributário
 - 6.4. A impugnação de regulamentos tributários
 - 6.5. As acções residuais e a sua harmonização com o CPTA
 - 6.6. Os meios processuais acessórios e a remissão para o CPTA
 - 6.7. Os meios cautelares
 - 6.8. Cumulação de pedidos e coligação de autores
 - 6.9. Processos em massa
- IV- Conclusões: a Autonomia da Justiça Tributária como Imperativo de Qualidade e Eficiência da Justiça Administrativa e Fiscal

Lista de Abreviaturas

Anot. – Anotação

Art(s). – Artigo(s)

Cfr. - Confronte

CPA – Código do Procedimento Administrativo

CPT – Código de Processo Tributário

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CPTA – Código de Processo nos Tribunais Administrativos

CRP – Constituição da República Portuguesa

ETAF – Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais

I.e. – *id est*

LGT – Lei Geral Tributária

LPTA – Lei de Processo nos Tribunais Administrativos

Op. cit. – *opus citus*

RGIT - Regime Geral das Infrações Tributárias

STA – Supremo Tribunal Administrativo

Ss. - Seguintes

TCA – Tribunal Central Administrativo

V.g. – *verba gratia*

Vol. - Volume

I – Introdução

1. Pertinência do tema

A revisão constitucional de 1997 veio relançar a discussão sobre a tutela a prestar às posições jurídicas substantivas dos administrados. Com efeito, a nova redacção do artigo 268.º, n.ºs 4 e 5 da CRP veio recentrar a mira da justiça administrativa e fiscal na questão da protecção dos direitos e interesses legalmente protegidos dos particulares, passando a assumir uma tónica de pendor mais garantístico, contrariando a longa tradição do contencioso administrativo como um contencioso de mera anulação ou de simples controlo da legalidade de actos.

Apesar de a discussão que se seguiu à revisão constitucional ter tido como campo de batalha privilegiado o terreno da justiça administrativa, foi no processo tributário que foi dado o primeiro grande passo no sentido da subjectivização, aquando da entrada em vigor do CPPT, em 2000¹. De facto, a nova lei processual tributária contrastava profundamente com o seu antecedente CPT, na medida em que, com base numa ideia de tutela judicial efectiva (art. 20.º da CRP), a exigir que o acesso aos tribunais fosse garantido com observância do princípio da efectividade, passava a prever um sistema tutelar pleno, dotado de “*tipos de acções e recursos adequados*” para a protecção dos direitos e interesses legalmente protegidos².

¹ Sobre os modelos processuais ou operativos e a contraposição entre objectivismo e subjectivismo, ver VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos, *A Justiça Administrativa: Lições*, 12.ª edição, Coimbra: Almedina, 2012, pp. 12-15 e 18-22.

² GOMES CANOTILHO, J.J./ VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa: Anotada*, 4.ª edição revista, vol. I, Coimbra: Coimbra Editora, 2007, anot. ao art. 20.º, p. 416.

Em 2004 iria ser o contencioso administrativo a avançar no mesmo sentido da subjectivização, com a entrada em vigor do CPTA, a par da entrada em vigor do novo ETAF. É com esta profunda reforma de 2004 que a justiça administrativa se reposiciona de harmonia com as novas exigências constitucionais, mitigando a tradicional feição tendencialmente objectivista (materializada na LPTA de 1985) e seguindo o mesmo caminho a que a justiça tributária se havia pioneiramente lançado em 2000 - e acabando mesmo por lograr tornar-se mais garantística do que esta³.

É pois neste contexto de harmonização da justiça administrativa e fiscal com a nova fórmula constitucional que nos surge como premente a descodificação das garantias jurisdicionais que actualmente se oferecem ao contribuinte na sua relação com a administração tributária, para descobrirmos de seguida uma necessidade de aproximação da justiça fiscal aos moldes processuais sobre que a justiça administrativa se encontra hoje edificada. No final do percurso, ver-nos-emos forçados a perguntar pela possibilidade de uma total integração da justiça tributária na justiça administrativa. Iremos abordar cada um destes pontos ao longo do presente trabalho.

2. Justiça administrativa e justiça fiscal: a integração judiciária e a aproximação dos regimes processuais

³ Com efeito, a reforma do contencioso administrativo acabou por levar mais longe a maré subjectivista lançada pela CRP em 1997 e iniciada pelo CPPT em 2000, prevendo um sistema de garantias dos administrados mais completo e mais bem sistematizado. Note-se, no entanto, que esta maior subjectivização não elimina a importância dos elementos objectivistas, relacionados com o objectivo de controlo da legalidade da actuação administrativa. Com efeito, notam FREITAS DO AMARAL, Diogo/ AROSO DE ALMEIDA, Mário, *Grandes Linhas da Reforma do Contencioso Administrativo*, 3.^a edição revista e actualizada, Coimbra: Almedina, 2004, pp. 18 e 19, que a dimensão subjectiva, apesar de ser agora “a mais importante”, não deixa de ser “apenas uma das dimensões da justiça administrativa, ao lado da outra, a dimensão objectiva, de protecção da legalidade e dos interesses públicos”. No mesmo sentido, ver também VIEIRA DE ANDRADE, op. cit., p. 35, que qualifica o modelo processual português como próximo do modelo alemão.

A entrada em vigor do CPTA e do novo ETAF, em 2004, veio pois dar resposta à há muito reclamada reforma do contencioso administrativo, operando uma ambiciosa aproximação entre o contencioso administrativo e o contencioso tributário, quer ao nível orgânico-judiciário, quer ao nível processual em sentido estrito.

Com efeito, se por um lado com o ETAF se levou a cabo a unificação de ambas as jurisdições, integrando-as organicamente numa só ordem jurisdicional - a jurisdição administrativa e fiscal -⁴, no plano estritamente processual com o CPTA logrou-se também uma verdadeira aproximação do regime do processo administrativo - até aí um contencioso de mera anulação, que remetia novamente a decisão para o órgão da administração - ao modelo mais subjectivista pressuposto pela CRP depois da revisão de 1997⁵, assente numa lógica mais garantística, já presente no contencioso tributário desde 2000.

Assim, ao criar um modelo de plena jurisdição⁶, em que os juízes podiam não só proceder à anulação do acto, como ainda reconhecer direitos aos contribuintes ou mesmo condenar a administração, o CPPT foi de encontro ao novo discurso, mais protector das posições substantivas dos particulares, do legislador constitucional. Um

⁴ Com efeito, temos hoje, nos termos do artigo 8.º do ETAF, uma jurisdição administrativa e fiscal constituída por um Supremo Tribunal Administrativo (STA), que inclui uma secção de contencioso tributário, por dois Tribunais Centrais Administrativos (TCA's), cada um deles igualmente com uma secção de contencioso tributário, e, finalmente, por um conjunto de tribunais administrativos de círculo e de tribunais tributários, que, configuram em conjunto o primeiro nível da jurisdição administrativa e fiscal.

⁵ Note-se, contudo, como acentua VIEIRA DE ANDRADE, op. cit., p. 39, que “*tal não deve ser interpretado como imposição constitucional de um modelo estritamente subjectivista de justiça administrativa*”, competindo a concretização de tal modelo ao legislador ordinário.

⁶ A corroborar esta ideia de plenitude da jurisdição cfr. o art. 96.º, n.º 1 do CPPT, que nos diz expressamente que “*o processo judicial tributário tem por função a tutela plena, efectiva e em tempo útil dos direitos e interesses dos contribuintes*” (sublinhado nosso).

novo timbre garantístico que, a partir de 2004, passa também a assumir o papel de centralidade no âmbito do novo contencioso administrativo, que passa também ele (e, porventura, sobretudo ele⁷) a estar marcado pela nota da plenitude jurisdicional. Posto isto, o que dizer então sobre esta recente aproximação entre a justiça administrativa e a justiça fiscal?

Ora, bem poderia pensar-se constituir esta convergência judiciária e processual uma integração natural, desde logo atenta a natureza do direito fiscal enquanto direito administrativo especial. Na verdade, estando presente em ambas as disciplinas a mesma lógica de exercício de poderes de supremacia por parte da administração sobre os particulares, e bem assim a ideia essencial de prossecução do interesse público⁸, não poderá o direito tributário senão haver-se como um ramo especial dentro do direito administrativo^{9,10}.

Depois, uma outra razão justificadora desta aproximação tem que ver com o facto de tanto o direito administrativo quanto o direito tributário se verem a braços com o mesmo problema de legitimidade. Na verdade, bem se poderia questionar o facto de, estando em causa a situação de um poder público - o poder jurisdicional - a julgar um outro poder público - o poder administrativo -, se estar com isso a violar o princípio

⁷ Sobre este ponto, cfr. NETO, Serena Cabrita, *Introdução ao Processo Tributário*, Lisboa: Instituto Superior de Gestão, 2004, pp. 14 e ss. Ver *infra* o ponto 4.3. da Parte II, sobre a tutela cautelar.

⁸ No caso do direito tributário, o interesse público em presença é essencialmente o da satisfação das necessidades financeiras da comunidade.

⁹ Isto apesar de não ignorarmos o facto de a relação nuclear existente entre a administração tributária e o particular se analisar materialmente numa *obrigação legal* - a obrigação tributária.

¹⁰ Sobre a natureza do direito fiscal enquanto direito administrativo especial, ver CASALTA NABAIS, José, *Direito Fiscal*, 7.^a edição, Coimbra: Almedina 2012, pp. 98 e ss.

fundamental da separação dos poderes, plasmado no art. 111.º da CRP¹¹. Hoje esta ideia, assente num modelo organizativo administrativista, segundo o qual “julgar a administração é ainda administrar”, está ultrapassada, sendo o modelo actual um modelo judicialista, com tribunais integrados numa verdadeira ordem jurisdicional (e não pertencentes à administração)¹². Este facto não exclui, contudo, que ao tribunal que julgue os actos praticados pela administração deva ser exigida uma especial *auctoritas* (a exigir, portanto, uma autonomização relativamente aos tribunais comuns)¹³, facto que é comum tanto ao direito administrativo como ao direito tributário.

É portanto hoje um facto indesmentível que a identidade de problemas e a recorrente interpenetração de domínios substantivos postulam uma inevitável convivência próxima entre os processos administrativo e tributário. Neste sentido, não causa qualquer estranheza o facto de, nos termos da alínea c) do art. 2.º do CPPT, as normas do CPTA constituírem seu direito subsidiário, ou o facto de, como veremos, aquele estabelecer igualmente uma série de remissões expressas para o regime do processo administrativo (designadamente quanto aos meios processuais acessórios - arts. 146.º e ss. do CPPT)¹⁴.

¹¹ Neste sentido, cfr. MACHETE, Pedro Manuel Pena Chancerelle, “A Razão de Ser da Autonomia da Jurisdição Administrativa e Fiscal”, in *Colóquios AMJAFP*, Lisboa, 2012, pp. 247-249.

¹² Sobre os modelos organizativos, cfr. VIEIRA DE ANDRADE, op. cit., pp. 15-18.

¹³ Cfr. art. 3.º do CPTA. *Auctoritas* essa que poderá até ser mais exigente no âmbito do direito tributário, dada a enorme ingerência que representa o *acto tributário* na esfera jurídica patrimonial do contribuinte. Neste sentido, MACHETE, Pedro Manuel Pena Chancerelle, op cit., p. 249.

¹⁴ Remissões expressas que estão na base de algumas desarticulações entre o processo tributário e o processo administrativo que iremos aqui apontar.

II- Os Meios Processuais Tributários

3. A justiça administrativa e fiscal na Constituição

A Lei Fundamental no seu artigo 20.º vem consagrar em geral o direito fundamental à tutela jurisdicional efectiva, assegurando desta forma o acesso dos particulares à justiça, para a protecção adequada¹⁵ das suas posições jurídicas substantivas. Embora inserto na parte I da CRP, relativa a direitos e deveres fundamentais, o direito à tutela jurisdicional efectiva deve ser considerado “*uma norma-princípio estruturante do Estado de Direito democrático*”¹⁶.

Relativamente à tutela jurisdicional administrativa e fiscal em particular, o artigo 268.º, n.ºs 4 e 5, com a redacção que resultou da revisão constitucional de 1997, representa, como bem observam GOMES CANOTILHO/ VITAL MOREIRA, “*uma notável evolução da justiça administrativa em Portugal*”¹⁷, nele se visando consagrar uma

¹⁵ O direito à tutela judicial efectiva não se basta com o direito de acesso aos tribunais ou direito de acção. O princípio da efectividade impõe designadamente (desde logo ao legislador) que essa tutela se encontre devidamente apetrechada com acções e recursos adequados, clareza quanto à finalidade de cada um e sentenças apropriadas. Neste sentido, GOMES CANOTILHO/ VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa: Anotada*, vol. I, 4.ª edição revista, Coimbra: Coimbra Editora, 2007, anotação ao artigo 20.º, p. 416.

¹⁶ GOMES CANOTILHO/ VITAL MOREIRA, op. cit., vol. I, anotação ao artigo 20.º p. 409.

¹⁷ GOMES CANOTILHO/VITAL MOREIRA, op. cit., vol. II, 2010, anotação ao artigo 268.º, p. 827. Para uma evolução histórica até à actual redacção do artigo 268.º, ver JORGE MIRANDA/ RUI MEDEIROS, *Constituição Portuguesa: Anotada*, Tomo III, Coimbra: Coimbra Editora, 2007, anotação ao artigo 268.º, pp. 608 e ss.

efectiva e plena garantia de tutela processual dos direitos e interesses legalmente protegidos dos administrados, mediante uma “*autêntica imposição legiferante*”, a exigir que o legislador ordinário preveja pelo menos¹⁸ quatro meios processuais, considerados essenciais para que exista uma verdadeira tutela jurisdicional efectiva¹⁹. Vejamos em termos sumários quais sejam esses remédios previstos pela CRP.

O primeiro meio processual exigido pela norma constitucional é o *reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos*. Trata-se de um meio processual que visa definir ou reconhecer ao administrado (ou ao contribuinte) uma determinada situação ou estatuto jurídico (v.g., de unido de facto ou de portador de deficiência), com o objectivo de que a administração passe futuramente a observar esse estatuto, aquando da emissão de actos. Tal meio processual encontra-se hoje previsto na alínea h) do n.º1 do artigo 97.º e no artigo 145.º do CPPT, sob a designação de “*acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*”, estando portanto cumprido esse primeiro desiderato constitucional.

De seguida, prevê-se aquele que é ainda hoje, indubitavelmente, o mais relevante dos meios previstos no processo tributário e que consitui o seu núcleo fundamental: a *impugnação de actos*. Corresponde ao tradicional *contencioso de anulação*, servindo precisamente para atacar a legalidade dos actos praticados pela administração. Apesar de ter sido objectivo da revisão constitucional de 1997 colocar este meio processual no

¹⁸ Como salientam GOMES CANOTILHO/ VITAL MOREIRA, o recorte destas acções principais por parte do legislador constitucional não implica que não possam ser criadas, para além destas, outras vias processuais julgadas convenientes por parte do legislador ordinário. Ver GOMES CANOTILHO/ VITAL MOREIRA, op. cit., anot. ao art. 268.º, p. 828.

¹⁹ Cfr. FREITAS DA ROCHA, Joaquim, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra: Coimbra Editora, 2011, p. 234.

mesmo plano dos restantes, tentando retirar-lhe centralidade²⁰, não há dúvida de que o seu protagonismo continua a ser esmagador, correspondendo a “*impugnação judicial*” ao núcleo caracterizador ou típico do processo tributário. Encontra-se distribuída por várias alíneas do art. 97.º do CPPT e segue o regime dos arts. 99.º e ss.

Depois, está também cumprida a exigência de meio para a *determinação da prática de actos legalmente devidos*, prevista nos artigos 97.º, n.º 1, al. m) e 147.º do CPPT sob a designação de “*intimação para um comportamento*”, acção de natureza condenatória²¹ que consiste no pedido de constituição da administração no dever de praticar determinado acto, em situações em que esta (ilegalmente) não actue (i.e, situações de omissão ilegal da administração).

Finalmente, exige o artigo 268.º, n.º 4 da Lei Fundamental meios processuais tendentes a assegurar uma tutela cautelar “*adequada*”. Parece também esta injunção estar, ao menos de um modo geral, cumprida, com a previsão das “*providências cautelares a favor do contribuinte*” no n.º 6 do artigo 147.º do CPPT²².

A previsão de tal elenco de meios processuais e a sua ligação incindível à tutela jurisdicional efectiva que o legislador consitucional quis estabelecer²³, remete-nos para a subjectivização da justiça administrativa e fiscal de que temos vindo a falar, mais centrada na tutela das posições jurídicas substantivas dos particulares, i.e, com a protecção dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, e não tanto com a defesa da legalidade da actuação administrativa.

²⁰ Cfr. JORGE MIRANDA/ RUI MEDEIROS, op. cit., anot. ao art. 268.º, pp. 609 e ss.

²¹ A natureza condenatória foi-lhe dada pelo legislador ordinário, já que, como referem GOMES CANOTILHO/ VITAL MOREIRA, a “*determinação da prática de actos*” “*é um conceito aberto a várias modelações legislativas*”. Cfr. GOMES CANOTILHO, J.J./ VITAL MOREIRA, op. cit., anot. ao art. 268.º, p. 829.

²² Embora previstas em local impróprio, no artigo que se refere à intimação para um comportamento. Como veremos, a tutela cautelar prevista para o processo tributário é passível de algumas críticas.

²³ Cfr. GOMES CANOTILHO/VITAL MOREIRA, op. cit., anot. ao art. 268.º, p.828, .

Ante as notas precedentes, podemos dizer que o contencioso tributário foi nesta matéria verdadeiramente precursor. Com efeito, enquanto no contencioso administrativo anterior à reforma de 2004 o modelo operativo marcadamente objectivista da LPTA de 1985 se encontrava em clara dissonância com a Constituição depois da revisão de 1997, na justiça fiscal, desde o ano de 2000, com a entrada em vigor do CPPT, que estava assegurado aos contribuintes um contencioso pleno, em 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)”*²⁴.

4. Percurso pelos meios processuais tributários

Deslocamo-nos a passos largos para um dos pontos centrais que motivou a presente investigação - a actual necessidade de harmonização entre a justiça administrativa e a justiça fiscal. Antes disso, porém, convém ter presentes os meios processuais que o contribuinte tem ao seu dispor, como concretização da tutela plena que acode às suas posições jurídicas substantivas em matéria tributária.

Iremos aqui referir-nos exclusivamente ao processo judicial tributário (arts. 96.º e ss. do CPPT), deixando de parte quer a execução fiscal, regulada nos arts. 148.º e ss. do CPPT, quer o processo de contra-ordenação tributária, regulado no RGIT. Na verdade, dado o facto de se tratarem de matérias especificamente de direito tributário, mal se justificaria

²⁴ FREITAS DA ROCHA, op. cit., p. 234.

a sua inclusão no presente trabalho, por relativamente a elas nenhum confronto com o direito administrativo adjectivo se vislumbrar.

Façamos então um brevíssimo cotejo desse sistema tutelar tributário, que, informado pelas ideias de “*tutela plena, efectiva e em tempo útil*” (art. 96.º, n.º1 do CPPT), é hoje composto de uma densa rede de meios processuais principais (impugnatórios e residuais) e ainda de um leque de acções acessórias, complementados depois pela indispensável tutela cautelar²⁵.

4.1. Meios principais

Dentro dos meios processuais principais, são as impugnações (*lato senso*) os meios mais importantes do processo tributário. Assume especial destaque, pela sua tradicional identificação com o acto tributário (que é o acto de liquidação administrativa de impostos), a *impugnação judicial*. Trata-se este do meio processual regra em matéria tributária (no fundo, o meio principal dentro dos meios principais), apenas se deixando de a ela recorrer no caso de estarmos perante uma das situações em que o meio (impugnatório) adequado seja a acção administrativa especial (que são os casos referidos no art. 97.º, n.º2 do CPPT), ou em caso de desadequação relativamente ao objectivo da tutela efectiva dos direitos ou interesses legalmente protegidos (art. 96.º, n.º1 do CPPT), onde, como veremos, será, via de regra, adequado um dos meios principais subsidiários²⁶.

4.1.1. Os meios impugnatórios: o binómio impugnação judicial/ acção administrativa especial

²⁵ Uma tal rede de remédios processuais que, sobretudo pela forma como estão previstas, leva SALDANHA SANCHES a falar numa “*hipertrofia dos meios processuais*”. Cfr. SALDANHA SANCHES, J.L., *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª edição, Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 484.

²⁶ Sobre os meios processuais residuais ou subsidiários, ver *infra* o ponto 4.1.2.

e o critério da natureza do acto
impugnável

Os meios impugnatórios correspondem ao tradicional *contencioso de anulação*, visando justamente atacar a legalidade dos actos praticados pela administração tributária, com o objectivo de obter a sua revogação ou modificação. No contencioso tributário estes meios impugnatórios desdobram-se no binómio impugnação judicial/ acção administrativa especial, podendo dizer-se de um modo geral que ficam acometidos à primeira (arts. 99.º e ss. do CPPT) aqueles actos próprios e específicos do direito tributário, remetendo-se para a acção administrativa especial (o antigo *recurso contencioso de anulação*²⁷) (arts. 46.º e ss. do CPTA) aqueles actos que, apesar de praticados em sede de relações jurídico-tributárias, nenhuma especialidade ou propriedade tributária comportam relativamente aos actos administrativos reconduzíveis à noção de acto administrativo constante do artigo 12.º do CPA²⁸.

O CPPT utiliza pois, para efeitos de distinção do meio processual a utilizar, um critério de acordo com a natureza do acto a impugnar. Torna-se assim imprescindível proceder a uma breve esquematização dos *actos impugnáveis* em sede de contencioso tributário, para efeitos de saber quais deles haverá que reconduzir à impugnação judicial (enquanto meio típico ou característico do processo judicial tributário) e quais deles, devido à sua falta de especificidade tributária, ficarão remetidos para o recurso contencioso de anulação, hoje correspondente à acção administrativa especial²⁹.

²⁷ De acordo com o artigo 191.º do CPTA, as remissões feitas para o recurso contencioso de anulação consideram-se feitas para a acção administrativa especial, a partir da entrada em vigor do CPTA.

²⁸ MARTA REBELO, *Código de Procedimento e de Processo Tributário: Algumas Anotações à Luz da Reforma do Contencioso Administrativo*, Coimbra: Almedina, 2004, anotação ao art. 97.º, p. 91.

²⁹ Seguimos de perto CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, cit., pp. 342 e ss.

Pois bem, a primeira nota que convém ter presente é a de que no âmbito do procedimento e processo tributário vale o *princípio da impugnação unitária*, consagrado no artigo 54.º, *in fine* do CPPT. Este princípio estabelece que só quando o procedimento tributário estiver finalizado, i.e, tiver sido emitido o *acto tributário* (acto de liquidação de impostos), poderão ser impugnados também os restantes actos que hajam sido emitidos ao longo do procedimento. Por outras palavras, só aquando da emissão dos *actos tributários*, enquanto decisões finais e definitivas - e portanto lesivas - dentro do procedimento administrativo de liquidação dos impostos, poderão ser impugnados os chamados *actos em matéria tributária*, que são os actos interlocutórios ou preparatórios do respectivo acto final de liquidação (v.g., os actos de determinação da matéria colectável). Existem, no entanto, situações excepcionais, legalmente previstos, em que certos actos, por serem imediatamente lesivos, constituem *actos destacáveis*, ou seja, actos que, não constituindo acto final do procedimento de liquidação (acto tributário *stricto sensu*), são, no entanto, actos finais “*imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte*” (cfr. 1.ª parte do art. 54.º do CPPT), sendo por isso susceptíveis de impugnação autónoma³⁰.

É isso que acontece no caso previsto no artigo 97.º, n.º 1, al. b) do CPPT, onde se diz ser (autonomamente) impugnável a fixação da matéria colectável “*quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo*”.

Uma terceira categoria de actos impugnáveis em sede de processo tributário é a dos *actos administrativos relativos a questões tributárias*, que são aqueles “*actos em que desembocam os procedimentos tributários especiais, procedimentos diversos portanto*

³⁰ Na definição de MARTA REBELO, op. cit., anot. ao art. 54.º, p. 63, os actos destacáveis são aqueles “*actos preparatórios da decisão que finaliza um dado procedimento, que se destacam da tramitação procedimental para efeitos de impugnação contenciosa autónoma e imediata*”.

do procedimento tributário comum ou de liquidação de impostos”³¹. A eles se refere o CPPT, no seu art. 97.º, n.º1, al. p) e n.º 2, onde remete a tramitação desses actos (administrativos) para o regime do “*recurso contencioso*” do processo administrativo, conquanto que não comportem a apreciação da legalidade do acto tributário (cfr. também art. 97.º, n.º1, al. d), *a contrario*).

Quer dizer, ao contrário do que se passa relativamente aos actos tributários³² e aos actos em matéria tributária, que, pelo seu carácter tipicamente tributário, seguem o regime da impugnação judicial (arts. 99.º e ss. do CPPT), os actos administrativos relativos a questões tributárias que não apreciem a legalidade do acto tributário³³ seguem, por seu turno, o regime da acção administrativa especial (arts. 46.º e ss. do CPTA)³⁴.

4.1.2. Meios (principais) residuais

Designamos por meios processuais residuais ou subsidiários aqueles em que se pretende, não atacar a legalidade de um acto emitido pela administração tributária (para a qual será idónea a impugnação judicial ou a acção administrativa especial, consoante os casos), mas sim uma primeira definição jurídica, porquanto não está aqui em causa qualquer acto, seja por haver uma verdadeira omissão da administração tributária (i.e, a administração não emite de todo qualquer acto), seja por esta não emitir um certo acto pelo facto de não reconhecer determinada situação ou estatuto jurídico do contribuinte

³¹ CASALTA NABAIS, José, “Justiça Administrativa e Justiça Fiscal”, in *Por um Estado Fiscal Suportável: Estudos de Direito Fiscal*, vol I, Coimbra: Almedina, 2005, p. 482.

³² E também relativamente aos actos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta, que art. 97.º, n.º1, al. a) “*inclui*” na liquidação de tributos.

³³ Porquanto os actos administrativos relativos a questões tributárias que apreciem a legalidade do acto tributário seguem também o regime da impugnação judicial (ver al. d) do n.º1 do artigo 97.º).

³⁴ Relembre-se contudo que, apesar de o regime processual a seguir ser o administrativo e não o tributário, organicamente é o tribunal tributário que conhece destas questões (cfr. art. 49.º, n.º 1, al.a), iv) do ETAF). Contudo, nem sempre assim foi; houve uma altura em que estes actos eram do conhecimento dos tribunais administrativos. Sobre o desenvolvimento histórico, ver CASALTA NABAIS, “Justiça...”, cit., pp. 483 e ss.

(ou seja, a administração emite um acto que é desconforme com o estatuto jurídico do contribuinte).

A sua qualificação como meios subsidiários deve-se ao facto de a sua utilização dever subsidiária relativamente aos meios impugnatórios, apenas se podendo deles lançar mão quando se mostrarem “*o meio mais adequado*” em vista da tutela efectiva das posições jurídicas substantivas dos contribuintes.

Pois bem, em caso de omissão por parte da administração, o meio processual mais adequado será a *intimação para um comportamento*, prevista no artigo 147.º do CPPT. Com efeito, nesta acção, de natureza condenatória, tem-se em vista condenar a administração tributária a realizar uma determinada prestação a que estava adstrita e que não cumpriu no prazo devido. A residualidade deste meio está patente na expressão “*quando (...) ele for o meio mais adequado*” do n.º 2 do art. 147.º do CPPT.

Casos diferentes serão aqueles em que a administração tributária não chega sequer a reconhecer um determinado direito (ou interesse legalmente protegido) ao contribuinte e, por essa razão, não emite o acto correspondente a essa situação ou estatuto jurídico - razão pela qual, diferentemente do caso da intimação para um comportamento, não existe aqui uma verdadeira omissão. Nestes casos, igualmente por não existir um acto cuja legalidade se possa colocar em crise (pois que o que está em causa é, não a ilegalidade do acto, mas o não reconhecimento prévio de um direito), o meio indicado é a *acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*, prevista no artigo 145.º do CPPT. Nesta acção, de natureza meramente declarativa, tem-se em vista vincular a administração para futuro³⁵. Também nesta

³⁵ Depois de reconhecido esse direito, então, caso a administração não pratique os actos consentâneos com esse direito, poderá intentar-se uma intimação para um comportamento, ou, caso emita actos desconformes com o direito, intentar-se-á a impugnação judicial.

acção temos o requisito da subsidiariedade patenteado no n.º 3 do artigo 145.º do CPPT, quando utiliza a expressão “*sempre que esse meio processual for o mais adequado*”.

4.2. Meios acessórios

Dentro do processo tributário, no âmbito de qualquer um dos meios principais que acabámos de referir, é possível intentar as chamadas acções acessórias. As acções acessórias são “*uma espécie de “acção secundária” que vem possibilitar o andamento de outra acção*”³⁶, esta principal, de modo a conferir-lhe efectividade.

Assim, pode acontecer, por exemplo, que, para que o contribuinte possa atacar a legalidade de um acto tributário, através de uma impugnação judicial, necessite de determinados documentos a que não tem acesso. Neste caso, haverá necessidade de uma acção acessória que possibilite a efectividade da acção principal de impugnação, mediante a intimação da administração tributária a fornecer a documentação necessária. Neste exemplo que acabamos de referir a acção utilizada é a *intimação para a consulta de documentos e passagem de certidões*. Para além desta, existem ainda a *produção antecipada de prova*, a *execução de julgados* e a *derrogação do dever de sigilo bancário*. As três primeiras encontram-se previstas no artigo 146.º do CPPT e seguem o regime do processo administrativo (cfr. parte final do n.º 1), ou seja, os artigos 104.º-108.º, 134.º e 157.º-179.º do CPTA, respectivamente; o processo especial de derrogação do dever de sigilo bancário segue o regime dos artigos 146.º-A a 156.º-D do CPPT.

4.3. Meios cautelares

Com vimos *supra* (ponto 3, cap. II), a tutela cautelar é a última das exigências que o legislador constitucional, no artigo 268.º, n.º 4, dirige ao legislador ordinário, no sentido de oferecer ao contribuinte uma “*tutela plena, efectiva e em tempo útil*” (sublinhado nosso) (cfr. art. 96.º, n.º 1 do CPPT). Pois bem, em conformidade com essa injunção

³⁶ NETO, Serena Cabrita, op. cit., p. 101.

constitucional, em matéria cautelar estão, de facto, previstos, para além de meios cautelares a favor da administração tributária (arresto e arrolamento)³⁷, um conjunto de medidas cautelares a favor do contribuinte, que visam garantir uma tutela processual tributária que, a bem dizer, só poderá ser considerada plena e efectiva se puder ser assegurada “*em tempo útil*”.

Ora bem, o CPPT prevê, desde logo, nos arts. 143.º e 144.º dois tipos de meios cautelares a favor do contribuinte: o primeiro refere-se à *impugnação da apreensão*, em que o contribuinte alvo da apreensão de bens por parte da administração fiscal (ou o proprietário ou detentor dos bens apreendidos – ver n.º 4 do artigo 143.º) impugna esse acto; o outro diz respeito à *impugnação das providências cautelares adoptadas pela administração tributária*, já que esta última pode, nos termos do art. 51.º da LGT, ela própria, sem recurso aos tribunais, adoptar providências cautelares.

Simplesmente, estes dois meios cautelares são intentados em resposta a uma actuação da administração. Por isso, o legislador previu - desastadamente, do ponto de vista sistemático - a figura genérica das *providências cautelares a favor do contribuinte*, no n.º 6 do artigo 147.º do CPPT (relativo à intimação para um comportamento). O contribuinte tem, pois, por esta via, a possibilidade de se dirigir, por sua própria iniciativa, ao tribunal e “*invocar e provar o fundado receio de uma lesão irreparável*”, em ordem a que lhe seja acautelada essa situação irreversível que a actuação da administração poderia causar na sua esfera jurídica, designadamente através da suspensão da eficácia do acto.

³⁷ O arresto e o arrolamento a favor da administração tributária (previstos nos arts. 135.º e ss. do CPPT) seguem o regime do Código de Processo Civil (ver arts. 139.º e 142.º do CPPT).

III – A Necessidade de Harmonização entre a Justiça Administrativa e a Justiça Fiscal

5. Ponto de situação

Traçado o quadro actual da justiça tributária no ordenamento jurídico português e realizado um pequeno périplo pelos vários remédios processuais à disposição do contribuinte, estamos agora em condições de avançar para o fulcro essencial deste trabalho, em que procuraremos apontar algumas situações onde, apesar da aproximação (desde logo através da integração judiciária, como vimos) que vem sendo operada desde 2004, encontramos pontos de dificilmente justificável desarmonia entre os regimes processuais administrativo e tributário, quando não mesmo de verdadeira desarticulação (resultado das remissões efectuadas pelo CPPT para o processo administrativo).

Tais situações reclamarão, pois, uma articulação ou uma harmonização (consoante os casos) de regimes que acabe com essas divergências, tantas vezes fonte de incerteza e de insegurança jurídicas, e outras tantas, causa de morosidade da justiça.

6. Alguns casos de desarmonização

6.1. A diversidade de alçadas

A primeira nota que, a nosso ver, é merecedora de destaque é a de que, apesar da grande integração orgânico-judiciária que se levou a cabo com o novo ETAF, em 2004, verifica-se agora uma diversidade de alçadas entre os tribunais administrativos de círculo e os tribunais tributários.

Com efeito, apesar de, com a integração judiciária, ter havido uma aproximação concretizada no facto de os tribunais administrativos de círculo terem passado a ter alçada (que antes de 2004 não tinham), essa alçada ficou, nos termos do art. 6.º do ETAF, estabelecida como sendo igual à dos tribunais judiciais de primeira instância - o que corresponde hoje ao valor de €5000. Porém, de acordo com a mesma norma do ETAF e com o n.º 4 do artigo 280.º do CPPT, os tribunais tributários têm uma alçada correspondente a um quarto da alçada dos tribunais judiciais de primeira instância - ou seja, €1250.

Ora, não nos parece que esta diferença de regime possa haver-se senão como inaceitável, porque totalmente desprovida de fundamento. Com efeito, não se enxerga qualquer especificidade que justifique o facto de as decisões judiciais em cada uma das matérias terem diferente recorribilidade, sobretudo se tivermos em conta que uma das grandes lutas da justiça fiscal consiste justamente no combate aos elevados níveis de “*litigação artificial*”, problema que uma alçada tão curta apenas potencia, permitindo recursos, *inclusive* para o STA, de processos de valor reduzido³⁸.

6.2. Mandato judicial obrigatório?

O ponto que acabamos de referir conduz-nos a um outro de não pequena monta. Trata-se da questão de saber se, relativamente às acções que seguem o regime da acção administrativa especial, é ou não obrigatória a consituição de advogado, tendo em conta que a acção corre nos tribunais tributários.

³⁸ Cfr. CASALTA NABAIS, “Justiça...”, cit., p. 493.

O problema que se levanta tem que ver com o facto de, segundo o art. 11.º, n.º1 do CPTA, ser sempre obrigatório mandato judicial, enquanto de acordo com o art. 6.º, n.º 1 do CPPT esse pressuposto processual só exigido para as acções de valor correspondente a um décuplo da alçada do tribunal tributário de primeira instância - portanto, €12 500 - (para além dos processos que devam correr no TCA ou no STA). Qual dos regimes deverá então aplicar-se quando a acção impugnatória adequada seja a acção administrativa especial, reconduzível basicamente aos actos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem apreciação de legalidade do acto tributário.

O acórdão de 24 de Setembro de 2008 do STA veio esclarecer que “(...) *nas acções administrativas especiais em matéria tributária é aplicável o art. 6.º, n.º 1 do CPPT, na parte em que dele resulta a não exigência de representação por advogado nos processos de valor não superior ao décuplo da alçada dos tribunais tributários*”³⁹. Seria, em todo o caso, conveniente que o legislador viesse esclarecer qual dos regimes a aplicar nestes casos.

Por nossa parte, julgamos não haver razão bastante para que no contencioso administrativo a regra seja a da obrigatoriedade de advogado e no contencioso tributário haja um conjunto tão abrangente de questões que dispensam o mandato judicial. Somos de parecer que esta não obrigatoriedade de representação por advogado em causas de valor inferior a €12 500 pode, na verdade, constituir um “*presente perverso*”⁴⁰ para o contribuinte, podendo facilmente redundar numa diminuição da tutela deste, sobretudo

³⁹ Apud ALMEIDA E SOUSA, Catarina, “A Adaptação do Contencioso Tributário à Reforma do Contencioso Administrativo”, in *Colóquios AMJAFP*, Lisboa, p. 106.

⁴⁰ LOPES DE SOUSA, Jorge, *Código de Procedimento e de Processo Tributário: Anotado e Comentado*, vol. I, 5.ª edição, Lisboa: Áreas Editora, 2007, anotação ao artigo 6.º, p. 85.

atenta a especial sensibilidade dos assuntos e a acrescida complexidade técnica que as questões de direito tributário via de regra envolvem.

Neste sentido, parece-nos imperioso acabar com esta divergência de regimes, havendo pois que alterar o artigo 6.º do CPPT, consagrando-se no direito adjectivo tributário a mesma regra de obrigatoriedade de constituição de advogado que vale no âmbito da justiça administrativa (art. 11.º do CPTA).⁴¹

6.3. A acção administrativa especial no processo tributário

Como vimos *supra*⁴², existe um conjunto de actos que, não sendo actos tributários ou actos em matéria tributária, são todavia, desde a entrada em vigor do ETAF de 1984, do conhecimento dos tribunais tributários. Trata-se dos já referidos actos administrativos relativos a questões tributárias, que, nos termos do art. 49.º, n.º 1, al. a), iv) do ETAF, correm hoje, não nos tribunais administrativos, mas nos tribunais tributários. Contudo, apesar de do ponto de vista orgânico terem passado a correr nestes tribunais, estes actos seguem o regime do processo administrativo, mais precisamente da acção administrativa especial (cfr. art. 97.º, n.º 2 do CPPT, ainda com referência ao extinto “*recurso contencioso*”).

Como vimos, o facto de seguirem o regime do contencioso administrativo tem por base o “*carácter especial ou próprio do contencioso tributário*” destes actos e o seu enquadramento no conceito de acto administrativo do CPA⁴³. No entanto, a reconhecida maior simplicidade e celeridade da impugnação judicial e a sua maior adaptação ao contencioso tributário militam a favor de que este meio processual passe a ser aplicável

⁴¹ Neste sentido, igualmente MARTA REBELO, op. cit., anot. ao art. 6.º, p. 31 e LOPES DE SOUSA, op. cit., anot. ao artigo 6.º, pp. 85 e ss.

⁴² Ver ponto 4.1.1., p. 11 e ss. deste trabalho.

⁴³ MARTA REBELO, op.cit., anot. ao art. 97.º, p. 91.

a todo e qualquer acto praticado em sede jurídico-tributária, passando a existir uma única forma processual impugnatória. Na verdade, as especificidades que têm justificado a bifurcação existente em sede de meios impugnatórios poderiam ser facilmente superadas através da consagração de um princípio de adequação formal (à semelhança daquele que foi recentemente consagrado no âmbito do processo civil⁴⁴), que permitisse ao juiz conduzir o processo com maior flexibilidade, adaptando a tramitação da impugnação judicial conforme julgasse mais adequada ao caso^{45, 46}.

6.4. A impugnação de regulamentos tributários

Questão muitas vezes esquecida diz respeito às normas emitidas pela administração tributária, *i.e.*, os regulamentos tributários. O próprio CPPT não lhe dedica qualquer atenção.

Ora, aplicando-se o CPTA subsidiariamente ao processo tributário (art. 2.º, al. c) do CPPT), parece não restarem grandes dúvidas de que a impugnação de regulamentos tributários deverá admitir-se nos termos do regime da acção administrativa especial de impugnação de normas, regulada nos arts. 72.º a 76.º do CPTA. Pelas mesmas razões, também relativamente à omissão de regulamento por parte da administração tributária deverá ter aplicação a acção de declaração de ilegalidade por omissão de normas, prevista no art. 77.º do CPTA.

Talvez houvesse vantagem em incorporar no CPPT normas sobre regulamentos tributários, pelo menos de um ponto de vista de sistematização de matérias, de molde a proporcionar uma maior facilidade de estudo e de tratamento.

⁴⁴ Cfr. artigo 547.º do Código de Processo Civil.

⁴⁵ Neste sentido, ESPERANÇA MEALHA/ FERNANDA MAÇÃS (coord.), *Mudar a Justiça Administrativa e Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2013, pp. 71 e ss.

⁴⁶ Para além de que a consagração da impugnação como meio impugnatório exclusivo do processo tributário estaria mais consonante com a ideia de autonomia da justiça tributária, que mais à frente defenderemos (ver *infra* cap. IV, pp. 25 e ss.).

6.5. As acções residuais e a sua harmonização com o CPTA

A acção para reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido (art. 145.º do CPPT) e a intimação para um comportamento (art. 147.º do CPPT), de que demos notícia *supra* (ponto 4.1.2.), têm o seu regime regulado no CPPT⁴⁷.

Estas acções - que apelidámos de “residuais” por serem subsidiárias relativamente aos meios impugnatórios⁴⁸ - são, todavia, muito idênticas às previstas no processo administrativo. Com efeito, temos no art. 37.º, n.º 2, al. a) do CPTA a referência ao “reconhecimento de situações jurídicas subjectivas”, no âmbito da acção administrativa comum, e no art. 66.º do mesmo código a “condenação à prática de acto devido”, no âmbito da acção administrativa especial.

Não sendo da nossa preferência a distribuição destas duas acções por um “processo tributário comum”, no caso da acção para o reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos, e por um “processo tributário especial”, no caso da intimação para um comportamento⁴⁹⁵⁰, pensamos que haverá, pelo menos, que harmonizar estes meios processuais com a ‘dignidade’ com que estão regulados no CPTA, suprimindo o seu carácter residual face aos meios impugnatórios.

6.6. Os meios processuais acessórios e a remissão para o CPTA

⁴⁷ A acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária segue o regime da impugnação judicial (arts. 145.º, n.º 4 e 99.º e ss. do CPPT).

⁴⁸ No sentido de estas acções não deverem ser consideradas meios residuais e referindo a esse propósito a *teoria do alcance médio* da norma, ver, acerca da acção para reconhecimento de direito ou interesse legítimo em matéria tributária, MARTA REBELO, op. cit., anot. ao art. 145.º, p. 123.

⁴⁹ Como, de resto, julgamos ter deixado claro, quando defendemos, no ponto 6.3., a consagração da impugnação judicial como único meio impugnatório em sede tributária.

⁵⁰ Uma tal distribuição é defendida por CASALTA NABAIS, “Justiça...”, cit., pp. 489 e 490.

Por remissão expressa do art. 146.º, n.º 1, *in fine*, do CPPT, os meios processuais acessórios seguem o regime do processo administrativo. Assim, a intimação para a consulta de documentos e passagem de certidões segue o regime dos arts. 104.º-108.º do CPTA, a produção antecipada de prova segue o regime do artigo 134.º do mesmo código e a execução de julgados rege-se pelos arts. 157.º-179.º, relativos ao processo executivo.

Uma chamada de atenção para o facto de a intimação para a consulta de documentos e passagem de certidões estar consagrada no CPPT como meio processual *acessório*, enquanto a sua homóloga *intimação para a prestação de informações, consulta de processos ou passagem de certidões* (arts. 104.º e ss. do CPTA) está enquadrada como processo *principal* e urgente. Se o regime a seguir é o do CPTA deverá, em consonância, adaptar-se este meio processual no sentido de o elevar, em sede de processo tributário, a meio principal e urgente.⁵¹

Quanto à execução de julgados, convém referir que se trata de um processo (declarativo) *complementar* de execução de sentenças de anulação. Neste sentido, com a introdução de um verdadeiro processo executivo no âmbito do processo administrativo (arts. 157.º-179.º do CPTA), a execução de julgados enquanto processo acessório deixará de ter a importância que tinha.⁵²

Ainda sobre a execução de julgados, há que fazer menção a mais um ponto onde se verifica uma desarticulação entre o contencioso tributário e o contencioso administrativo.

⁵¹ Neste sentido, CASALTA NABAIS, “Justiça...”, cit., p. 491.

⁵² Neste sentido, CASALTA NABAIS, “Justiça...”, cit., pp. 491 e 492.

Ora bem, como vimos, o art. 146.º, n.º 1 remete o regime da execução de julgados (bem como dos demais meios processuais acessórios) para o processo administrativo (os já referidos arts. 157.º-179.º do CPTA); assim também, aliás, o artigo 102.º, n.º 1 da LGT. Reza depois o n.º 2 do art. 146.º do CPPT que “*o prazo de execução espontânea das sentenças e acórdãos dos tribunais tributários conta-se a partir da data em que o processo tiver sido remetido ao órgão da administração tributária competente para a execução, podendo o interessado requerer a remessa no prazo de 8 dias após o trânsito em julgado da decisão*”. Ou seja: o interessado tem um prazo (de oito dias!) após trânsito em julgado da decisão para requerer a execução da sentença. Ora, isto vai totalmente contra o conteúdo normativo do art. 160.º, n.º 1 do CPTA e ainda contra a própria LGT, no seu art. 100.º. As normas citadas estabelecem uma obrigação de “*imediate e plena reconstituição*” da legalidade por parte da administração tributária (cfr. art. 100.º da LGT). Assim, os prazos para o cumprimento da execução correm, pois, automaticamente “*a partir do respectivo trânsito em julgado*” (cfr. art. 160.º do CPTA), sem exigência de qualquer requerimento do contribuinte ou (muito menos) prazo-limite para apresentar o mesmo.

De resto, já o STA se veio pronunciar sobre essa questão, no acórdão de 2 de Dezembro de 2009, dizendo precisamente que a obrigação de executar os julgados “*surge imediatamente*”, não sendo necessário qualquer requerimento, acrescentando ainda que tal “*seria inconstitucional*”.⁵³

Eis mais um ponto a necessitar de uma urgente articulação legislativa, de molde a deixar de suscitar dúvidas, pois que “*a verdade é que o citado artigo 146.º, n.º 2 do CPPT*

⁵³ Apud ALMEIDA E SOUSA, Catarina, op. cit., p. 105.

*continua a ser invocado pela administração tributária para defender o diferimento do prazo de execução espontânea*⁵⁴.

6.7. Os meios cautelares

A previsão - desconexa, do ponto de vista sistemático - das *providências cautelares a favor do contribuinte* no artigo 147.º, respeitante à intimação para um comportamento, é talvez o grande ponto fraco do sistema tutelar tributário oferecido pelo CPPT.

Com efeito, perante o artigo 268.º, n.º 4 da CRP, estava o legislador ordinário vinculado a criar as “*medidas cautelares adequadas*”, o que, para além de um princípio de atipicidade das providências cautelares (à semelhança do que acontece no processo administrativo – art. 112.º do CPTA)⁵⁵, pressupõe ainda que, em caso de perigo de lesão - qualquer lesão, e não apenas “*lesão irreparável*” -, o contribuinte possa pedir a providência cautelar *adequada* a assegurar o efeito útil do processo principal. Assim, “*não bastará, para assegurar a tutela judicial efectiva, garantir a possibilidade de reparação de prejuízos provocados por uma actuação ilegal, comissiva ou omissiva, da Administração, exigindo antes que sejam evitados os próprios prejuízos, sempre que possível*”⁵⁶, havendo por isso que transpor para o CPPT os termos amplos em que as providências cautelares surgem previstas no artigo 112.º do CPTA, mediante a utilização de uma “*cláusula aberta*” (no n.º 1) e a enumeração de um elenco exemplificativo de providências que podem ser pedidas (no n.º 2)⁵⁷.

Note-se, no entanto, como observa LOPES DE SOUSA, que “*não será de pôr de lado a possibilidade de adopção de medidas cautelares fora dos casos previstos neste n.º 6 do art. 147.º, com fundamento directo no art. 268.º, n.º 4 da CRP, pois trata-se de uma*

⁵⁴ ALMEIDA E SOUSA, Catarina, op cit., p. 105.

⁵⁵ E que está cumprido, com este preceito. MARTA REBELO, op. cit. p.126.

⁵⁶ LOPES DE SOUSA, op. cit., anot. ao art. 147.º, p.1092.

⁵⁷ Ver AROSO DE ALMEIDA, Mário, *Manual de Processo Administrativo*, Coimbra: Almedina, 2012, p.444.

norma que, ao definir o âmbito do direito fundamental à tutela judicial efectiva, é directamente aplicável (art. 18.º, n.º 1 da CRP)”⁵⁸.

6.8. Cumulação de pedidos e coligação de autores

O art. 104.º do CPPT prevê que se possam cumular pedidos e coligar autores “*em caso de identidade da natureza dos tributos, dos fundamentos de facto e de direito invocados e do tribunal competente para a decisão*”.

Ora bem, apesar da aparente abrangência deste preceito, ao confrontarmos o seu conteúdo com a formulação do art. 4.º, n.º 1 do CPTA, verificamos que este último se nos apresenta muito mais amplo, na medida em que permite a cumulação de pedidos quando a causa de pedir for “*a mesma e única*” ou os pedidos estejam entre si numa “*relação de prejudicialidade ou de dependência*” (al. a)) e ainda quando, “*sendo diferente a causa de pedir, a procedência dos pedidos principais dependa essencialmente da apreciação dos mesmo factos ou da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito*” (al. b)).

Perante esta dissonância de regimes, impõe-se, em nosso entender, a integração no processo tributário desta maior amplitude na possibilidade de cumulação de pedidos que encontramos no CPTA. De contrário, seremos forçados a notar, com CATARINA ALMEIDA E SOUSA, a existência de um excessivo volume de trabalho a recair sobre os juízes, com um conseqüente desperdício de meios, e ainda com maior “*possibilidade de prolação de sentenças contraditórias entre si*”⁵⁹.

6.9. Processos em massa

⁵⁸ LOPES DE SOUSA, op. cit., anot. ao art. 147.º p. 1096.

⁵⁹ Cfr. ALMEIDA E SOUSA, Catarina, op. cit., p. 107, que propõe ainda que haja lugar a cumulação de pedidos “*em caso de impostos de diferente natureza, quando os mesmos resultem da mesma acção inspectiva*”. No mesmo sentido, ver também ESPERANÇA MEALHA/ FERNANDA MAÇÃS, op. cit., pp. 80 e ss.

Relativamente aos processos em massa, comece-se por referir que se trata esta de uma solução assaz inovadora no quadro da justiça administrativa reformada.

Numa tentativa de imprimir maior celeridade e simplicidade àqueles processos em que estejam em causa vários actos de conteúdo idêntico ou que possam ser decididos com base nas mesmas normas e relativamente a idênticas situações de facto, mas dirigidos a um número elevado de diferentes sujeitos passivos, vem o CPTA, no seu art. 48.º, prever que o presidente do tribunal possa decidir dar andamento a apenas um ou alguns dos processos e suspender a tramitação dos demais, passando assim a haver uma única decisão judicial.

Para o direito tributário, pense-se no exemplo das acções de inspecção a casinos, onde houve lugar a centenas de actos tributários de liquidação adicional do IRS em relação aos trabalhadores, devido às gratificações auferidas, e que redundou noutras tantas centenas de decisões judiciais proferidas⁶⁰.

À semelhança do que dissemos relativamente à cumulação de pedidos e coligação de autores, também aqui haveria claros ganhos de celeridade e simplicidade com o ingresso desta boa inovação do contencioso administrativo no contencioso tributário.

⁶⁰ O exemplo é-nos dado por ALMEIDA E SOUSA, Catarina, op. cit., pp. 107 e 108.

IV- Conclusões: a autonomia da justiça tributária como imperativo de qualidade e eficiência da justiça administrativa e fiscal

Começámos, nesta pequena vista panorâmica da justiça administrativa e fiscal, por apontar os aspectos que aproximavam a justiça administrativa e a justiça tributária: o direito tributário como ramo especial do direito administrativo, a integração orgânico-judiciária cumprida em 2004, a subsidiariedade do CPTA relativamente ao CPPT, entre outros.

Vimos depois uma série de situações concretas onde se verificava uma divergência (uma desarmonização ou uma desarticulação) entre os respectivos regimes e procurámos propôr caminhos possíveis para uma futura aproximação.

Após este percurso, chega pois o momento de nos perguntarmos sobre se esta aproximação de regimes que, sobretudo desde 2004, vem sendo realizada a passos largos, poderá aspirar a muito mais do que aquilo que aqui fomos avançando, *i.e.*, se poderá, ao fim e ao cabo, sonhar com uma evolução para uma verdadeira e total integração processual *stricto sensu*, à semelhança da que ocorreu ao nível do direito judiciário (por exemplo, avançando mesmo para a criação de um código processual único, administrativo e tributário), ou se, pelo contrário, essa integração *total* não se nos afigura possível ou sequer desejável.

Pois bem, como dissemos, desde logo os processos de execução fiscal e de contraordenação tributária teriam de ficar à margem de uma eventual integração total, devido à sua natureza especificamente tributária. Mas o que dizer relativamente ao processo judicial tributário, e em especial quanto à impugnação judicial?

Começemos por assinalar o facto incontestável de que a impugnação judicial se nos apresenta como um processo manifestamente mais simples, célere e adaptado à justiça tributária do que a acção administrativa especial⁶¹. Transplantar simplesmente esta última para o contencioso tributário, pelo menos no que toca ao caso particular da impugnação judicial, seria sobrecarregar ainda mais uma justiça que, já de si, se encontra sobrecarregada.

Neste sentido, ainda que se devesse levar a cabo uma aproximação das formas processuais, conforme vem sendo propugnado, sempre haveria que ter em devida atenção as especificidades da impugnação judicial e preservar a sua estrutura essencial⁶².

Apesar de, como começámos por assinalar no início deste trabalho, direito tributário e direito administrativo partilharem em geral dos mesmos problemas e prosseguirem os mesmos interesses - o que, como dissemos na altura, faz com que se encontrem numa relação *specie/genus*, em que aquele constitui um ramo especial dentro deste -, para além das referidas especificidades em sede de impugnação judicial tributária, o direito tributário encerra em geral uma enorme ingerência na esfera jurídica (patrimonial) dos

⁶¹ Neste sentido também ALMEIDA E SOUSA, Catarina, op. cit., p. 108 e ESPERANÇA MEALHA/FERNANDA MAÇÃS, op. cit., pp. 71 e ss.

⁶² Nomeadamente, como acentua ALMEIDA E SOUSA, Catarina, op. cit., pp. 108 e ss., não eliminando a intervenção inicial do juiz, no despacho de indeferimento liminar, já que poderia redundar numa tramitação desnecessária de petições iniciais ineptas ou intempestivas, não introduzindo o despacho saneador, causador de mais atrasos, e não embarcando, pela mesma razão, na formação de três juízes nas acções de valor superior à alçada dos tribunais de primeira instância.

particulares, o que naturalmente não pode deixar de emprestar às matérias em causa um carácter particularmente sensível, a exigir um envolvimento e um contacto permanentes por parte de quem lida com elas, *maxime*, os juízes.

De resto, a reconhecida densidade e complexidade das matérias direito tributário, marcadas por uma grande especificidade técnica, aconselham sem dúvida a uma especial preparação por parte destes actores, para o que obviamente não bastará um bom *curriculum* académico, mas sobretudo um contacto e um estudo rotineiros e exclusivos, que, através da acumulação de experiência e de conhecimentos e da constante confrontação com a realidade, permitam aos juízes tributários desbravar caminho para uma cada vez maior e mais profunda especialização.

Mas perguntávamos há pouco: deverá então o direito processual tributário avançar para uma total integração no âmbito do direito processual administrativo?

É certo que acentuámos já a feição mais garantística que a nova configuração do contencioso administrativo, resultante da reforma de 2004, apresenta hoje - mais até do que a do contencioso tributário.

Parece-nos, contudo, que essa maior tutela hoje conferida pela justiça administrativa aos administrados não pode, por si só, ser motivo bastante para que a justiça fiscal perca a autonomia que ainda lhe resta relativamente àquela. Na verdade, todas as outras razões aqui apontadas militam justamente no sentido oposto: maior simplicidade e celeridade da impugnação judicial (o meio processual tributário por excelência, pela sua tradicional identificação com o acto tributário) face à acção administrativa especial⁶³, a particular sensibilidade dos assuntos (nomeadamente devido à enorme intrusão que o direito tributário representa na esfera patrimonial dos particulares) e a grande complexidade

⁶³ A fazer-nos reequacionar a real vantagem da aplicação desta no âmbito do processo tributário (ver *supra* ponto 6.3., p.19).

técnica das matérias, a recomendarem uma cada vez maior especialização dos magistrados que lidam diariamente com essas questões⁶⁴.

No fundo, se bem virmos, o mesmo motivo que um dia levou à separação da jurisdição administrativa e fiscal da jurisdição comum⁶⁵, justifica hoje, por identidade de razão, a referida margem de autonomia da justiça fiscal em relação à justiça administrativa: a existência de um grande número de especificidades ou particularidades, em termos de exigirem uma especialização.

Tudo quanto nos leva a defender que a preservação de uma autonomia da justiça fiscal não apenas se recomenda como verdadeiramente se impõe. Com efeito, a manutenção de uma ‘distância saudável’ relativamente ao processo administrativo, quedando-se o processo de aproximação em curso na integração orgânico-judiciária concretizada em 2004 e nos aspectos processuais que possam conferir uma maior tutela às posições jurídicas substantivas dos contribuintes, afigura-se-nos, na verdade, o único caminho viável, desde que reconheçamos que uma cada vez maior *qualidade* e eficiência da justiça tributária só é possível com uma progressiva especialização.

A autonomia da justiça tributária surge-nos pois, neste contexto, como um incontornável imperativo de qualidade da mesma, no limite acabando por contender mesmo com a tutela judicial conferida aos particulares e com o princípio da efectividade (art. 20.º da CRP)⁶⁶.

⁶⁴ Sobretudo se tivermos em conta que as matérias de direito fiscal cada vez apresentam maior número de ramificações e de especificidades, a exigir um constante aprofundamento de conhecimentos, e com os próprios advogados a especializarem-se cada vez mais nas matérias.

⁶⁵ MACHETE, Pedro Manuel Pena Chancerelle, op. cit., pp.247 e ss.

⁶⁶ Remetemos para o que dissemos *supra*, p. 8, nota 15., sobre o princípio da tutela jurisdicional efectiva e o princípio da efectividade.

Bibliografia

- ALMEIDA E SOUSA, Catarina, “A Adaptação do Contencioso Tributário à Reforma do Contencioso Administrativo”, in *Colóquios AMJAFP*, Lisboa, 2010
- AROSO DE ALMEIDA, Mário, *Manual de Processo Administrativo*, Coimbra: Almedina, 2012
- CASALTA NABAIS, José, *Direito Fiscal*, 7.^a edição, Coimbra: Almedina, 2012
- CASALTA NABAIS, José, “Justiça Administrativa e Justiça Fiscal”, in *Por um Estado Fiscal Suportável: Estudos de Direito Fiscal*, vol. I, Coimbra: Almedina, 2005
- ESPERANÇA MEALHA/ FERNANDA MAÇÃS (coord.), *Mudar a Justiça Administrativa e Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2013
- FREITAS DA ROCHA, Joaquim, *Lições de Procedimento e de Processo Tributário*, 4.^a edição, Coimbra: Coimbra Editora, 2011
- FREITAS DO AMARAL, Diogo/ AROSO DE ALMEIDA, Mário, *Grandes Linhas da Reforma do Contencioso Administrativo*, 3.^a edição revista e actualizada, Coimbra: Almedina, 2004
- GOMES CANOTILHO J. J./ VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa: Anotada*, vols. I e II, 4.^a edição revista, Coimbra: Coimbra Editora, 2007-2010
- JORGE MIRANDA/ RUI MEDEIROS, *Constituição Portuguesa: Anotada*, Tomo III, Coimbra: Coimbra Editora, 2007

- LOPES DE SOUSA, Jorge, *Código de Procedimento e de Processo Tributário: Anotado e Comentado*, vol. I, 5.^a edição, Lisboa: Áreas Editora, 2007
- MACHETE, Pedro Manuel Pena Chancerelle, “A Razão de Ser da Autonomia da Jurisdição Administrativa e Fiscal”, in *Colóquios AMJAFP*, Lisboa, 2012
- MARTA REBELO, *Código de Procedimento e de Processo Tributário: Algumas Anotações à Luz da Reforma do Contencioso Administrativo*, Coimbra: Almedina, 2004
- NETO, Serena Cabrita, *Introdução ao Processo Tributário*, Lisboa: Instituto Superior de Gestão, 2004
- SALDANHA SANCHES, J. L., *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra: Coimbra Editora, 2006
- VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos, *A Justiça Administrativa: Lições*, 12.^a edição, Coimbra: Almedina, 2012