

**VNIVERSIDAD D SALAMANCA**  
**DEPARTAMENTO DE DERECHO ADMINISTRATIVO,  
FINANCIERO Y PROCESAL**

**ÁREA DE ESPECIALIDADE:**  
**Administração, Finanças e Justiça, no Estado Social**



**DOCTORAMENTO EM DIREITO**

**O REPRESENTANTE DA FAZENDA PÚBLICA  
NO PROCESSO TRIBUTÁRIO**  
**“Enquadramento institucional e regime jurídico”**

**ANTÓNIO SOARES DA ROCHA**

*Director de Tesis:*

**Dr. D. LORENZO M. BUJOSA VADELL**

*Salamanca, 2019*

## Dedicatória

*Aos meus irmãos, Albino e Zé Carlos,  
com a subtil referência ao mesmo leito materno,  
e ao facto de muito humildemente com eles ter partilhado  
bons princípios, impregnados de esmero e inovação.*

*Que Deus os acompanhe no resto da caminhada que lhes é imposta*

## Agradecimentos

Aos Exmos. Senhores Professores,

- Doutor Lorenzo Mateo Bujosa Vadell,

e

- Doutor Joaquim Freitas da Rocha,

*Como sincero preito de gratidão  
pelo muito que devo ao seu  
profundo saber<sup>1</sup>.*

Ao Exmo. Senhor

Dr. Fernando Costa Salgado, advogado,

Pela esmerada ajuda que me prestou  
num período conturbado da minha vida.

---

<sup>1</sup> Esta nota foi textualmente copiada do Código das Execuções Fiscais de J. F. de Oliveira Santos, Secretário de Finanças de 2.<sup>a</sup> classe, Tipografia Gonçalves, 1931.

## **SIGLAS**

**AA** - Ação Administrativa.

**AAE** - Ação Administrativa Especial.

**AC.** - Acórdão.

**AF** - Administração Fiscal.

**ART.º** - Artigo.

**AT** - Autoridade Tributária.

**CAAD** - Centro de Arbitragem Administrativa.

**CC** - Contabilista Certificado.

**CCivil** - Código Civil.

**CEGER** - Centro de Gestão de Rede Informática do Governo.

**CIMI** - Código do Imposto Municipal sobre Imóveis.

**CIRE** - Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas.

**CIRS** - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

**CPA** - Código de Procedimento Administrativo.

**CPC** - Código de Processo Civil.

**CPCI** - Código de Processo das Contribuições e Impostos.

**CPT** - Código de Processo Tributário.

**CPPT** - Código de Procedimento e de Processo Tributário.

**CPTA** - Código de Processo nos Tribunais Administrativos e Fiscais.

**CRP** - Constituição da República Portuguesa.

**CSC** - Código das Sociedades Comerciais.

**CTN** - Código Tributário Nacional (Brasil)

**D.º do Gov.** - Diário do Governo, atual Diário da República.

**DGCI** - Direção Geral das Contribuições e Impostos.

**ETAF** - Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

*Ibid.* - *Ibidem.*

**LADA** - Lei de Acesso aos Documentos Administrativos.

**LGT** - Lei Geral Tributária.

**LOSJ** - Lei de Organização do Sistema Judiciário.

**LPTA** - Lei de Processo nos Tribunais Administrativos.

**AO** - Ordem dos advogados.

**OCDE** - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico.

**OEF** - Órgão da Execução Fiscal.

**MP** - Ministério Público.

**N.º** - Número.

**PA** - Processo Administrativo.

**Pág./Págs.** - Página/Páginas.

**PI** - Petição Inicial.

**RAC** - Reclamação das decisões do órgão da execução fiscal, conhecida em gíria profissional como a Reclamação contra os atos do chefe, OEF.

**RJIFNA** - Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras.

**RGIT** - Regime Geral das Infracções Tributárias.

**RF** - Repartição de Finanças.

**RFP** - Representante da Fazenda Pública.

**RGIT** - Regime Geral das Infracções Tributárias.

**RJAT** - Regime Jurídico da Arbitragem Tributária.

**SCUT** - Sem Custo para o Utilizador.

**SIC** - Assim, tal e qual.

**STA** - Supremo Tribunal Administrativo.

**STJ** - Supremo Tribunal de Justiça.

**TAF** - Tribunal Administrativo e Fiscal.

**TC** - Tribunal Constitucional.

**TCA** - Tribunal Central Administrativo.

**TCAN** - Tribunal Central Administrativo Norte.

**TCAS** - Tribunal Central Administrativo Sul.

**T. S.** - Tribunal Superior.

**UGC** - Unidade dos Grandes Contribuintes.

*Vd.* - *Vide*.

*vg.* - *Verbi gratia*.

## ÍNDICE

### PARTE I

#### **O REPRESENTANTE DA FAZENDA NACIONAL**

1. O classicismo do Contencioso Tributário em Portugal.
  - 1.1 A codificação, os tribunais e competências.
  - 1.2 Representação fiscal nas instâncias.
  - 1.3 Intervenção e Tramitação Processual.
  
2. O Código das Execuções Fiscais de 1913.
  
3. A dicotomia entre o Código das Execuções Fiscais e o Contencioso Tributário.
  - 3.1 O paralelismo do representante da Fazenda Nacional perante o Código das Execuções Fiscais e o Contencioso Tributário.
  - 3.2 A simbiose entre o Contencioso Tributário e as Execuções Fiscais.
  - 3.3 A representação da Fazenda Nacional.
  - 3.4 *Modus cognitor* nos Tribunais Tributários.
  - 3.5 Inovações do CPCI e sua prospetividade.

### PARTE II

#### **FUNÇÕES DO REPRESENTANTE FACE À LEI**

1. O poder reverencioso da Constituição face ao direito tributário.
  
2. O representante face às instâncias.

3. A derrogação dos direitos consagrados na CRP, designadamente o princípio da Tutela Jurisdicional Efetiva.
4. A dicotomia entre a competência da administração e a competência do representante.
5. Estatuição do representante da Fazenda Pública face à lei ordinária.
  - 5.1 A legitimidade passiva.
  - 5.2 Delegação de competências nos representantes da Fazenda Pública.
  - 5.3 Regime jurídico e enquadramento institucional.
  - 5.4 A simbiose ou excesso de representação.
  - 5.5 Representação restrita funcional.

### **PARTE III**

#### **LEGITIMIDADE DA REPRESENTAÇÃO**

1. O CPTA e o ETAF - Lugar que ocupam no direito tributário.
  - a. Considerações prévias.
  - b. O CPTA e o ETAF - Legislação supletiva ou suplementar.
2. A contínua demarcação do *jus imperii* do Estado face ao contribuinte.
3. A natureza jurídica dos atos tributários, muito especialmente dos que se prendem com a cobrança coerciva.
  - a. Os atos procedimentais da liquidação e da cobrança voluntária.
  - b. O procedimento tributário e a sua conformidade constitucional.
  - c. A matéria incidental da liquidação e da cobrança.



- d. Vícios constitucionais que se prendem com a cobrança.
    - O direito comparado
  - e. A demarcação da cobrança coerciva.
  - f. Constitucionalidade/inconstitucionalidade das normas tributárias no âmbito da LGT e do CPPT.
    - O princípio da separação de poderes
4. A questão da dupla representação do Estado nos tribunais.

#### **PARTE IV**

#### **CARATERIZAÇÃO DO RFP E FUNÇÕES**

1. Funções.
2. O apanágio inerente à função e suas desvantagens.
3. O RFP face aos meios processuais vigentes.
  - a. Considerações iniciais
  - b. A petição e a forma processual
  - c. Dos prazos, coerência e respectivos efeitos
  - d. A materialidade processual e os fundamentos da impugnação
  - e. Fundamentação do ato administrativo - “*Révélacion du motif*”
  - f. Fundamentos da oposição
  - g. Causas processuais de interrupção e suspensão da prescrição
  - h. Situações geradoras de convolação
  - i. Da contestação
  - j. Inquirição de testemunhas e termos subsequentes

4. Formas especiais de representação.
5. A competência dos TAF em razão da matéria e a sua representação.
6. O princípio da igualdade nos TAF.
7. Os atos interlocutórios e a superveniência.
8. O *modus operandi* do representante da Fazenda Pública no processo executivo.
9. Dualidade de critérios em sede de representação.

## **PARTE V**

### **O PRINCÍPIO DA ABSTRAÇÃO NA FUNÇÃO REPRESENTATIVA**

1. A observância do princípio da legalidade tributária.
2. A derrogação do princípio da legalidade administrativa.
3. A imparcialidade ou a defesa dos interesses da administração.
4. Os tribunais tributários face às receitas autárquicas e a inconstitucionalidade da sua representação.

## **PARTE VI**

### **A CONCLUSÃO**

A Trilogia «Contribuinte-AT-Tribunais»

- Teorização crítica.

#### **A. Considerações prévias**

**B. O representante da Fazenda Pública**

**b.1** O representante e a jurisprudência

**b.2** Riscos de superação do representante da Fazenda Pública

**C. Os tribunais**

**c.1** A oficiosidade no processo judicial tributário

**c.1.1** Consideração inicial

**c.2** Dos casos de oficiosidade

**c.3** O almejado *modus operandi*

**c.4** *Da revogação do ato*

**c.5** Conclusão

**D. A AT**

**d.1** A AT e o pragmatismo tecnológico

**d.2** A AT e o contexto internacional

**d.3** O princípio da elementaridade

**E. O contribuinte**

**e.1** O princípio da frustração das expectativas

## RESUMO

Foi propósito do autor fazer o enquadramento institucional do representante da Fazenda Pública, fazendo remontar tal figura à sua gênese, ou seja, à entrada em vigor do CPT, sem descuidar a referência prévia a diplomas que o antecederam, de modo a concretizar a cronologia daquela figura e do contencioso tributário.

E só fazendo primeiramente o seu enquadramento institucional, se salta, com a gênese do CPT, para o regime jurídico, fazendo-o tanto em sede de legislação tributária como a nível dos tribunais administrativos e fiscais, com a análise circunstanciada e paralela do CPTA e do ETAF, que vieram consagrar essa mesma figura nos processos onde não intervinha o Ministério Público na produção da prova testemunhal. Atendeu-se aqui, demarcadamente, à figura do representante em contraposição ao MP, que acabaria por ser extensivo aos processos de natureza criminal, onde a intervenção da AT é de natureza auxiliar. Ressaltou claro, que o Estado se faz representar duplamente nos tribunais daquela natureza.

No que concerne às dívidas executivas, sendo estes processos considerados de natureza judicial, para além de se imputar inconstitucionalidade a determinados atos da AT no âmbito daqueles processos, procuramos deixar clara a posição do representante confinada ao processo judicial tributário.

Não menos importante, a menção à arbitragem tributária, processo especial de resolução de conflitos, e onde igualmente não intervém o representante. Situação que serviu para completar a necessidade de mostrar a predominância daquele, e demarcar a sua atuação, afastando situações de natureza dúbia ou onde se poderia pressupor a sua existência.

Falando do representante, não poderia ser olvidado o seu *modus operandi* em todos os meios processuais vigentes, sem descuidar a referência aos meios impugnatórios de natureza administrativa. Em concomitância, foi dissecada a cisão da representação na AT e outras entidades, designadamente autarquias e institutos públicos.

Quanto aos tribunais, com os quais interage aquele funcionário da AT, fizemos uma leve teorização sobre a competência, o seu modo de atuação, a imparcialidade, a utilidade e princípios adjacentes.

Finalmente, uma teorização crítica, ainda que com inovações sugeridas, que refletem o pensamento isento e imparcial do discente, tendo em consideração a sua afinidade com o direito, a AT, os tribunais e o contribuinte, na concretização do projeto, na enunciação das fontes, na análise das instituições e sua especificidade, com vista à consecução do presente trabalho.

Com a progressividade da investigação, foi o discente confrontado com determinadas situações mais dúbias, desmistificando-as, mormente no que concerne à difusão do conhecimento, às fontes de direito envolvidas e a uma crítica das instituições nos seus aspetos formal e material, *ex vi* de umas exegese e subsunção jurídica da lei, da doutrina e da jurisprudência, em confronto com as realidades temporais.

**Palavras-chave:**

Representante da Fazenda Pública, representante, Fazenda Pública, representação em juízo, representação processual, estatuição do representante, competência do representante, formas de representação, função representativa, resolução de conflitos na Administração Tributária, Processo judicial tributário.

## ABSTRACT

It was the author's intent to establish the institutional setting of the representative of the Public Treasury, tracing such figure back to its origin, in other words, to the entry into force of the CPT, with no disregard of the previous reference to the legal documents which preceded it, in such a way as to materialise the chronology of such figure and tax litigation.

Only beginning with the institutional setting, may one jump on, with the origin of the CPT, to the legal framework, doing it both in the context of tax legislation and at the level of the administrative and tax court, with the contextualized and parallel analysis by the CPTA and the ETAF – these came to entrench that very same figure in the processes where the Public Prosecution did not intervene in the production of testimonial evidence. At this point, a clear attention was paid to the figure of the representative contrapositioned to the MP, which would extend to the processes of criminal nature, where the intervention of the AT is of an auxiliary type. It was, of course, highlighted that the State is itself doubly represented on courts of such nature.

As far as the executive debts are concerned, as these processes are considered of a judicial origin, not only was unconstitutionality ascribed to certain acts of the AT within the scope of those processes, but there was also an attempt to render quite clear the position of the representative confined to the tax legal procedure.

Not of less importance is the mention to tax arbitration, a special process to resolve conflicts, where the representative also does not intervene. This situation was useful to complete the need to evidence the predominance of the latter and to demarcate its performance, moving away situations of a dubious nature or those where such existence might have been presupposed.

Regarding the representative, one must not forget the *modus operandi* in all current procedural means, with no disregard of the reference to the contentious means of an administrative nature. In concomitance, the fission of the representation at the AT and other entities, namely autarchies and public institutes, was dissected.

On the subject of courts, with which that element of the AT interacts, a slight theorisation was made upon its competence, its action method, impartiality, utility and adjacent principles.

Finally, a critical theorisation, even though with the suggestion of innovations, which reflect the exempt and impartial reasoning of the student, taking into account his affinity with the law, AT, courts and the taxpayer, in the accomplishment of the project, the enunciation of the sources, the analysis of the institutions and their specificity, with the goal to attain this work.

With the progressivity of the research, the student was faced with certain more dubious situations, demystifying them, especially as far as the diffusion of knowledge is concerned, the sources of law involved and a critique of the institutions on their formal and material aspects, *ex vi* of some exegesis and legal subsumption of the law, the doctrine and the jurisprudence, when confronted with the temporal reality.

**Keywords:**

Representative of the Public Treasury, representative, Public Treasury, representation in court, procedural representation, establishment of the representative, competence of the representative, forms of representation, representative function, conflict resolution at the Tax Administration, tax legal Procedure.





## INTRODUÇÃO

Este trabalho consiste numa tese de doutoramento, subordinada ao título "O representante da Fazenda Pública - Enquadramento institucional e regime jurídico". Constituirá preocupação do discente, a busca exaustiva de elementos que remontam à génese desta figura, enquadrando-a no tempo e no espaço adequados à sua criação, caracterização e evolução, de conformidade com a realidade sociocultural, e económica, vigentes. Para tal, será sua intenção, socorrer-se do CCivil na versão aprovada *ex novo* em 1967, do Código das Execuções Fiscais de 1913, do Contencioso das Contribuições e Impostos de 1929, e do CPCI de 1963.

Em apego ao fim teleológico da investigação, far-se-á sucessivamente referência às alterações legais ocorridas nos seguintes diplomas:

- Aos sobreditos.
- Aos supervenientes, nomeadamente o CPT, o CPPT e a LGT.
- E outros, que tiveram a génese numa fase mais evoluída do contencioso tributário, contemporâneos em determinadas circunstâncias, os quais se prendem diretamente com os tribunais fiscais, *verbi gratia*, ETAF, LPTA e CPTA.
- Por fim, uma esmerada atenção às questões provenientes da jurisprudência, e com carácter enfático, da doutrina.

No que concerne a esta última fonte do direito, não será descurado o recurso a autores estrangeiros em sede de direito comparado, sendo um dos instrumentos que muito contribuiu para o presente trabalho, para além de, e com especial referência, não deixar em momento algum o *qui pro quo* do RFP em Portugal. É este que efetivamente nos interessa, e daí que a panóplia de alterações legislativas venham a fazer compreender a génese de tal figura, começando pelo representante da Fazenda Nacional, personificado numa heterogeneidade vertical de funções, abrangendo por ordem decrescente, o Ministro da tutela e os chefes de secção de finanças.

Não são remotos os tempos em que as inquirições de testemunhas eram realizadas nas Repartições de Finanças<sup>2</sup>, sem a permissão da presença dos próprios mandatários do sujeito passivo. Situação esta, que apenas viria a ser alterada com a entrada em vigor do ETAF. No entanto, o CPCI ainda previa que a produção da prova fosse realizada na então Repartição de Finanças competente, desde que o impetrante não declarasse naquele articulado a preferência pelo tribunal tributário de 1.<sup>a</sup> instância.

Com a entrada em vigor do CPT em 1991, dá-se o primeiro passo para personificar e determinar a intervenção do representante da Fazenda Pública nos tribunais tributários, estendendo-a à intervenção nas execuções instauradas nas respetivas Repartições de Finanças respeitantes a dívidas provenientes da Segurança Social. De igual modo, estava estabelecido um regime especial de representação no que concerne às receitas provenientes dos municípios.

O sobredito diploma vem igualmente determinar a posição do RFP em figuras que até ao momento integravam as funções do representante da Fazenda Nacional, como sejam o arresto e o arrolamento, situações para as quais o Estado dispõe de legitimidade ativa. E note-se, que com a origem deste novo Código, as funções da figura em questão eram completadas pelo preceituado no ETAF, conforme será afluído mais adiante.

Como matéria incidível da anteriormente referida, procurar-se-á transmitir as mutações dos tribunais fiscais nas respetivas instâncias até aos tempos hodiernos, e a competência destes tanto em razão da matéria como da hierarquia ou do território.

Numa fase mais avançada do trabalho, a preocupação do autor consubstancializar-se-á na análise exaustiva do representante face aos meios processuais conhecidos, independentemente da qualidade do autor, e dentro daqueles, do papel que lhe cabe em cada um isoladamente considerado. No exercício das funções do representante, a referência a atos interlocutórios e supervenientes, à convolação processual, à inutilidade superveniente da lide, à aferição da necessidade de alegações e de recurso, em correlação com a sua intervenção passiva ou omissiva, será matéria dominante, desmistificando a veste daquela figura a que tanto fazem alusão a lei, a jurisprudência e a doutrina.

---

<sup>2</sup> Em 1 de janeiro de 2000 entrou em vigor o DL n.º 366/99, de 18 de setembro, no qual passou a constar, concretamente no art.º 18.º, uma nova designação para os serviços locais da DGCI - serviços de finanças.

É feita uma leve referência aos casos de representação especial, casos esses em que ficará *ex cogito* o representante, atendendo a que existem diversas administrações tributárias, e cada uma com a sua representação em juízo legalmente consagrada.

No caso vertente, interessa essencialmente o representante da Autoridade Tributária e Aduaneira, e toda a alusão a figuras congêneres, será apenas por comparativismo ou necessidade de fundamentação.

Finalmente, aparecem-nos três situações:

1) Uma teorização crítica com diversos pontos de vista sobre a existência do representante.

A opinião específica do autor irá acompanhar as suas mutações, bem como a dos tribunais em todas as suas instâncias. É um *iter* que percorrerá todo este trabalho, emitindo-se por último, a solução considerada mais adequada na trilogia contribuinte-AT-tribunais.

2) Paralelamente, e em correlação com o exposto, a heterogeneidade do representante dentro das categorias dos tribunais existentes, igualmente acompanhada de apreciação crítica.

3) A ausência do representante nas duas situações anteriores, mais concretamente, no que respeita à arbitragem em matéria tributária.

Sopesando as decisões dos TAF e as do Tribunal Arbitral parece demasiado importante avaliar onde surge a maior percentagem de ações procedentes, qual o mais significativo em casos específicos como a tributação por métodos indiciários, o risco da superação do representante da Fazenda Pública e o paralelismo entre o direito financeiro e o penal tributário.

Prospetivamente, o representante da Fazenda Pública passará a ser designado de forma abreviada RFP, conforme consta da lista das siglas, ou simplesmente «representante».

## PARTE VI

### A CONCLUSÃO

#### A Trilogia «Contribuinte-AT-Tribunais»

- Teorização crítica

#### A. Considerações prévias

O presente trabalho é uma vida. A vida do contencioso tributário, suas vicissitudes e suas personagens, desde a sua gênese mais expressiva até aos nossos dias. Nesta senda, o autor tentou privilegiar pela imutabilidade dos temas e do seu conteúdo, embora tal tarefa nem sempre seja fácil num ramo do direito que continua em crescente evolução, porque efetivamente de evolução carece. Depois, a sociedade não deve ser sustada, nem a ciência a deve limitar, mas sim compreender. O conhecimento não é utópico, mas alguns não o procuram ou abnegam-no.

O título "O REPRESENTANTE DA FAZENDA PÚBLICA - Enquadramento Institucional e Regime Jurídico", transmite a ideia de clausura, de conhecimento restrito e aparentemente desmotivador para qualquer trabalho científico desta natureza. No caso particular do autor, a maior dificuldade consistiu na posição dicotómica de que se reveste a figura do representante da Fazenda Pública por duas ordens de razões:

1. A sublimidade que a sociedade em geral lhe assaca por ignorância;
2. e em segundo lugar, o desprestígio que o autor lhe imputa em paridade com aquele preconceito social.

Para melhor compreender as funções do representante, consideramos que seria profícuo trazer à colação o Código das Execuções Fiscais de 1913, o Código do Contencioso Tributário de 1929 e as alterações legislativas que nestas áreas se foram operando. É feita uma análise do processo judicial tributário na atualidade, com a descrição de todos os meios processuais de natureza administrativa e impugnatória, sem esquecer as situações em que o Estado é parte ativa e passiva no processo, sendo seu representante processual

dos pressupostos processuais, que se devolva ao juiz tal prerrogativa, e que seja efetivamente concretizada *ex officio*, evitando diligências desnecessárias e economicamente inviáveis para as partes litigantes.

A situação que protege a administração é a **litispendência**. Esta figura evita que prossigam duas ações, ficando legalmente consagrado o seu comportamento, porque remetido para a questão apreciada em segundo lugar. Contrariamente a outras opiniões, poderá ocorrer aqui a convocação processual. Suponhamos que é instaurado mais que um processo executivo para cobrança da mesma dívida. Ora, em tal caso, estamos perante a **litispendência, que não está prevista como fundamento da oposição**, pelo que, a sua invocação conduz a erro na forma do processo, que poderá a ofícios do juiz, ser convocado em requerimento onde se suscite a litispendência<sup>585</sup>, porquanto foi proposta outra ação com identidade de sujeitos, pedido e causa de pedir. Suscita-se tal instituto na segunda ação, por ser nesta que em princípio o executado é citado em último lugar; se forem ambas feitas no mesmo dia, determina o n.º 2 do art.º 582.º do CPC, que a regra consiste na ordem de entrada das PI<sup>586587</sup>.

---

*2 - Os interessados devem concorrer para a economia de meios na realização de diligências instrutórias e para a tomada da decisão num prazo razoável, abstendo-se de requerer diligências inúteis e de recorrer a expedientes dilatatórios."*

<sup>585</sup> Sobre a definição de litispendência, veja-se o art.º 580.º do CPC, que seguidamente se transcreve:

#### **"Conceitos de litispendência e caso julgado**

*1 - As exceções da litispendência e do caso julgado pressupõem a repetição de uma causa; se a causa se repete estando a anterior ainda em curso, há lugar à litispendência; se a repetição se verifica depois de a primeira causa ter sido decidida por sentença que já não admite recurso ordinário, há lugar à exceção do caso julgado.*

*2 - Tanto a exceção da litispendência como a do caso julgado têm por fim evitar que o tribunal seja colocado na alternativa de contradizer ou de reproduzir uma decisão anterior.*

*3 - É irrelevante a pendência da causa perante jurisdição estrangeira, salvo se outra for a solução estabelecida em convenções internacionais."*

<sup>586</sup> *Vd. a descrição textual do art.º 582.º do CPC:*

#### **"Em que ação deve ser deduzida a litispendência**

*1 - A litispendência deve ser deduzida na ação proposta em segundo lugar.*

*2 - Considera-se proposta em segundo lugar a ação para a qual o réu foi citado posteriormente.*

*3 - Se em ambas as ações a citação tiver sido feita no mesmo dia, a ordem das ações é determinada pela ordem de entrada das respetivas petições iniciais."*

<sup>587</sup> *Atendendo à pretensa convocação, tenham-se aqui presentes as já afloradas normas dos art.ºs 97.º, n.º 3, da LGT, e 98.º, n.º 4, do CPPT.*

e em juízo, o RFP, seu funcionário licenciado em direito, figura prevista tanto na legislação estritamente fiscal, como no estatuto dos tribunais administrativos e fiscais e na pertinente lei processual. Demarcou-se esta figura como representante da AT por delegação ou subdelegação de competências, conforme se trate do diretor-geral ou de um diretor distrital, e autonomizou-se a sua posição dentro da administração pública, sem descuidar a observância dos princípios constitucionais da separação e independência do poder judicial, da legalidade administrativa e tributária e de subprincípios inerentes à função representativa, como sejam os princípios da imparcialidade, da isenção e da idoneidade, dentro do fim teleológico preconizado pelo interesse público.

Finalmente, teceu-se uma breve nota sobre a arbitragem tributária, o modo mais recente de o contribuinte resolver os conflitos de forma mais célere e não menos proveitosa para a administração. Fez-se perceber, que o Estado demarca em regra a sua posição de forma implícita, transparecendo, que a lei e as instituições constituem expedientes para favorecer a atividade administrativa. Resumidamente, o que se pretendeu transmitir, é que o facto de serem criados mais tribunais ou aumentar os meios de reação ao alcance dos sujeitos passivos, significa que estamos na presença de artefactos que produzem receita pública. Por esta mesma razão, houve o cuidado de na parte final da matéria, por uma exegese adequada do direito penal tributário, demonstrar que as sanções penais determinam igualmente um aumento das receitas públicas.

Por fim, e ainda no âmbito do direito penal tributário, fez-se mostrar a debilidade do MP na defesa dos direitos do Estado em matéria criminal, devido à sua compreensiva e deficiente formação técnica, suprida pela coadjuvação dos funcionários da AT para o efeito designados. Funcionários estes, que apenas tramitam os processos em termos administrativos dentro da AT.

Segue-se a teorização cindida do tema em epígrafe, com a exclusão da AT, por se fazer compreender de forma clara ou implícita nos restantes temas.

## B. O representante

Já descrevemos no ponto precedente a figura formal do RFP. Interessa-nos agora desmistificar a figura, começando por afirmar que se trata apenas de funcionário público, com um vínculo laboral de trabalhador por conta d'outrem na AT, licenciado em direito, e ao qual foram transferidos poderes de representação processual e em juízo, derivados da sua entidade patronal, para a representar junto dos tribunais administrativos e fiscais. Efetivamente, não devemos afastar a convicção firmada, de que a empregada de limpeza, que terminara a licenciatura, poderá ser representante da Fazenda Pública, desde que imbuída dos sobreditos restantes pressupostos. O que atualmente configura mais tesconjuro, é o facto de ainda hoje se constatar com assentimento legal, que as funções de representação enquanto funções próprias ou delegadas, incorporam em dirigentes, independentemente de serem licenciados, ou licenciados em direito. Mas como *lex est dictamen rationis*, o órgão pode decidir dentro da determinação das suas competências, não derogando o princípio da legalidade administrativa, ou mais restritamente, da legalidade tributária. Por outras palavras, o poder é seu, mas é exercido por interposta pessoa, *in casu*, por funcionário que se encontra hierarquicamente dependente do seu titular.

Acresce ainda, em desabono da posição do representante, que, para representar a AT ou um dos seus órgãos em juízo, o representante apresenta-se nos tribunais em igualdade de circunstâncias com o mandatário do contribuinte, sem lhe ser exigida a frequência na Ordem dos Advogados, organismo que credencia os seus membros em profissionais forenses, com formação prévia e contínua, que vela pelos seus direitos e que igualmente os pune disciplinarmente em caso de infrações aos estatutos da instituição. A nossa crítica mais acérrima vai para os casos em que o representante age acentuadamente na defesa de determinado órgão da AT, como acontece nos meios processuais de intimação para um comportamento, na ação administrativa e nas reclamações previstas no art.º 276.º do CPPT. São processos que obrigam em regra à constituição de mandatário pelo órgão da AT, cujo ato se consubstancia pura e simplesmente na emissão de despacho proferido por aquele com vista à designação de jurista. Entendemos que os juízes deveriam ter voz expressiva nesta matéria, mas não se conhece casos de arguição de tal incompetência, e com muito menos veemência, *ex officio*. Acentue-se, que esta situação é ainda mais criticável na ação administrativa, por estarmos perante um meio processual que nem tampouco se encontra previsto nas leis tributárias. Está previsto no CPTA, lei processual

dos tribunais administrativos e fiscais. E se o art.º 1.º deste diploma prescreve que "*O processo nos tribunais administrativos e fiscais rege-se pela presente lei, pelo Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais e, supletivamente, pelo disposto na lei de processo civil, com as necessárias adaptações*", parece-nos razoável que se deveria dar observância ao princípio da legalidade, correlacionando-o com os princípios da universalidade, da igualdade, da imparcialidade e da oportunidade. É evidente que pouca gente se atreverá a levantar o dedo em questões congêneres a um organismo que integra a administração direta do Estado, e com mais acentuada desmotivação quando se trata do Ministério das Finanças. Mas poder-se-á afirmar concretamente que o erro existe, e na observância dos princípios citados, clama reparação.

Já muito posteriormente ao término do atual trabalho, decidimos intervir junto da AT, no sentido de ficar consagrada a posição daquela instituição em face do conteúdo funcional do representante. Procuramos ainda ir mais longe, trazendo à colação matérias sensíveis, designadamente no que concerne à responsabilidade disciplinar e criminal daquele, veiculando a AT a uma posição firme e concreta, no estabelecimento do cotejo entre estes e a generalidade dos funcionários. Para tanto, utilizando a prerrogativa prevista nos art.ºs 11.º e 13.º, n.º 1, ambos do CPA, solicitamos parecer sobre o enquadramento que vem sendo entendido por aquela entidade empregadora pública, sobre a qualidade do RFP nos processos jurisdicionais em que é designado a intervir, apelando ainda, a que as questões suscitadas fossem exhaustivamente abordadas e explicadas, para que ficassem satisfeitas as questões que seguem, com uma pequena e específica teorização a final.

Assim:

1. Qual o conteúdo funcional do representante da Fazenda Pública?
2. Quais as competências e limites funcionais do representante da Fazenda Pública?
  - a. Quais os poderes e quais os deveres?
  - b. Tais poderes são vinculados ou discricionários?



c. Tem o representante da Fazenda Pública poder decisório em qualquer processo administrativo ou judicial, nomeadamente, a decisão em processo de reclamação graciosa, processo de execução fiscal, processo de impugnação judicial ou mesmo de oposição à execução fiscal ou de reclamação de atos do órgão de execução fiscal?

d. Pode ou compete ao representante fazer alterações da situação cadastral ou, em geral, nas bases de dados respeitantes a um qualquer contribuinte, em cumprimento de uma decisão (administrativa ou judicial)?

e. Tendo um perfil meramente de consulta, pode o representante fazer algumas alterações nas bases de dados da AT, pelo simples facto de ser representante da Fazenda Pública?

f. Se, eventualmente, o representante da Fazenda Pública promover, fundamentadamente, a revogação do ato nos termos legais, pode a respetiva concretização ser efetuada sem o despacho concordante do superior hierárquico?

**3.** Desempenhando o representante da Fazenda Pública as respetivas funções por delegação de competências do diretor de finanças, deixa o mesmo de estar hierarquicamente subordinado, a esse mesmo Diretor, ou de modo imediato, ao Chefe de Divisão ou Coordenador da Representação da Fazenda Pública, ou mantém estes o poder hierárquico, de superintendência, controlo, ou outro, sobre aquele?

**4.** Exercendo o representante da Fazenda Pública as respetivas funções por delegação de competências do Diretor de Finanças, passa a ter, por este facto, algum poder hierárquico, de superintendência, controlo, ou outro, sobre qualquer outro funcionário, seja ele dos serviços locais, dos serviços regionais ou dos serviços centrais?

Com efeito, entende o requerente que o representante da Fazenda Pública atua no âmbito de poderes vinculados.

Assim, ao representante da Fazenda Pública, no processo judicial, está confiada única e exclusivamente a gestão processual do mesmo, sendo apenas chamado à produção da prova testemunhal, único ato oral, apenas quando o juiz o entender por pertinente.

Pelo que, a função do representante da Fazenda Pública é absolutamente diferente da do juiz. Este tem poder de decisão, o representante tem um dever de defender os interesses da Fazenda Pública em juízo, em moldes semelhantes aos do mandatário judicial, mas sem poderes de decisão ou transação.

Assim, o juiz tem um poder discricionário e decisório. O representante da Fazenda Pública apenas tem o poder-dever de defender a Fazenda Pública única e exclusivamente no processo judicial para o qual foi nomeado, em circunstâncias que ficam muito aquém do mandatário judicial.

Pelo que, a execução de uma decisão judicial promovida pelo representante está dependente de despacho concordante do seu superior hierárquico.

De facto, parece ser convicção dos tribunais, que um representante da Fazenda Pública, pelo facto de ter competências delegadas do Diretor de Finanças, atua em substituição do mesmo em todas as áreas, passando a deter o respetivo poder hierárquico, de superintendência, de controlo ou outro, podendo ordenar revogações, extinções ou modificações dos processos administrativos e judiciais, bem como alterações cadastrais e outras, em completa deturpação da realidade.

Na verdade, o art.º 15.º do CPPT, define,

*“1 - Compete ao representante da Fazenda Pública nos tribunais tributários:*

- a) Representar a administração tributária e, nos termos da lei, quaisquer outras entidades públicas no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal;*
- b) Recorrer e intervir em patrocínio da Fazenda Pública na posição de recorrente ou recorrida;*
- c) Praticar quaisquer outros actos previstos na lei.*

*2 – No exercício das suas competências, deve o representante da Fazenda Pública promover o rápido andamento dos processos, podendo requisitar às*

*repartições públicas os elementos de que necessitar e solicitar, nos termos da lei, aos serviços da administração tributária as diligências necessárias.*

3 – (...).”

Todavia, o representante da Fazenda Pública representa o diretor de finanças (por força do instituto da delegação ou subdelegação de competências) apenas nos processos judiciais em que intervém, detendo autonomia técnica e estando adstrito aos deveres deontológicos idênticos aos advogados (apenas aos deveres, não aos direitos), mas sempre dentro dos limites impostos pelo respetivo despacho de delegação ou subdelegação de competências.

Com efeito, por força de despacho, **o representante da Fazenda Pública não passa a deter o cargo de diretor de finanças, ou qualquer outro cargo que comporte chefia, como parecem assumir alguns tribunais.**

Por outro lado, importa referir que na AT existem duas fases, a saber, a do procedimento e a do processo. E como é bom de ver, **o representante só atua na fase do processo, sendo que a fase do procedimento é-lhe completamente alheia, porque é anterior à sua intervenção, e também não subsiste posteriormente na sua correlação, porque lhe continuam a ser alheios os termos subsequentes.**

Desta arte, em função da provocação feita, a AT emite parecer<sup>561</sup> em prazo muito razoável, mediante a concordância do diretor-geral, com um conteúdo muito cuidado, embora nada inovador, e que transcrevemos nas suas exatas palavras pela sua considerável pertinência, omitindo, por desnecessidade, o nome, qualidade profissional e motivo, do requerente:

#### *“I. INTRODUÇÃO*

*(...) vem, nos termos do artigos 11.º e 13.º n.º1 do Código do Procedimento Administrativo (CPA), solicitar à Diretora Geral da AT, com carácter de urgência, a emissão de pronúncia sobre o enquadramento que vem sendo entendido por esta entidade empregadora pública, e de acordo com os ditames*

---

<sup>561</sup> O parecer recebeu o despacho de concordância a 6 de outubro de 2017, e foi transmitido através do ofício n.º 2017E002611289, de 27 de agosto de 2017.

*legais, sobre a qualidade do Representante da Fazenda Pública nos processos jurisdicionais em que é designado a intervir, de forma a dar resposta às questões que identifica no seu requerimento, para efeitos de (...).*

*O presente requerimento deu entrada na AT no dia 2017-08-29, sob o n.º 2017E002611289, tendo sido distribuído a esta Direção de Serviços de Justiça Tributária (DSJT) pela comunicação n.º 61042017C212887, de 2017-09-06.*

## *II. ENQUADRAMENTO*

*1. Vêm formuladas, pelo Requerente, as seguintes questões:*

*1.1. Qual o conteúdo funcional da Representação da Fazenda Pública?*

*1.2. Quais as competências e limites funcionais do Representante da Fazenda Pública?*

*1.2.1. Quais os poderes e quais os deveres?*

*1.2.2. Tais poderes são vinculados ou discricionários?*

*1.2.3. Tem o Representante da Fazenda Pública qualquer poder decisório em qualquer processo administrativo ou judicial, nomeadamente, a decisão em processo de reclamação graciosa, recurso hierárquico, revisão oficiosa, processo de execução fiscal, processo de impugnação judicial ou mesmo de oposição à execução fiscal ou de reclamação de atos do órgão de execução fiscal?*

*1.2.4. Pode ou compete ao Representante fazer alterações da situação cadastral ou, em geral, nas bases de dados respeitantes a um qualquer contribuinte, em cumprimento de uma decisão (administrativa ou judicial)?*

*1.2.5. Tendo o perfil meramente de consulta, pode o Representante fazer alguma alteração nas bases de dados da AT, pelo simples facto de ser Representante da Fazenda Pública?*

*1.2.6. Se, eventualmente, o Representante da Fazenda Pública promover, fundamentadamente, a revogação do ato nos termos legais, pode a respetiva concretização ser efetuada sem despacho concordante do superior hierárquico?*

*1.3. Desempenhando o Representante da Fazenda Pública as respetivas funções por delegação de competências do Diretor de Finanças, deixa o mesmo de estar hierarquicamente subordinado a esse Diretor ou, de modo imediato, ao Chefe de Divisão ou Coordenador da Representação da Fazenda Pública, ou mantém estes o poder hierárquico, de superintendência, controlo ou outro, sobre aquele?*

*1.4. Exercendo o Representante da Fazenda Pública as respetivas funções por delegação de competências do Diretor de Finanças, passa a ter, por este facto, algum poder hierárquico, de superintendência, controlo ou outro, sobre qualquer outro funcionário, seja ele dos serviços locais, dos serviços regionais ou dos serviços centrais?*

*2. Refere o Requerente, que o representante tem um dever de defender os interesses da Fazenda Pública em juízo, em moldes semelhantes ao do mandatário judicial, mas sem poderes de decisão ou de transação.*

*3. O Requerente dá conta, ainda, do seguinte "parece ser convicção do Tribunal que um Representante da Fazenda Pública, pelo facto de ter competências delegadas do Diretor de Finanças, atua em substituição do mesmo em todas as áreas, passando a deter o respetivo poder hierárquico, de superintendência, de controlo ou outro, podendo ordenar as revogações, extinções ou modificações dos processos administrativos e judiciais, bem como alterações cadastrais e outras em completa deturpação da realidade", todavia, invocando o artigo 15.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), o Representante da Fazenda Pública representa o Diretor de Finanças (por força do instituto da subdelegação de competências) apenas nos processos judiciais em que intervém, detendo autonomia técnica e estando adstrito aos deveres deontológicos*

*idênticos aos advogados, mas sempre dentro dos limites do respetivo despacho de delegação ou subdelegação de competências. Por força, do aludido despacho o Representante não fica investido no cargo de Diretor de Finanças ou de qualquer outro cargo que comporte chefia, como parece assumir, diz, o Tribunal.*

*Coligidos os dados tidos por relevantes cumpre apreciar.*

### *III. ANÁLISE*

*4. O Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), cuja última redação foi conferida pelo Decreto-Lei n.º 214-G/2015, de 2 de outubro, preceitua no seu artigo 53.º que "[a] fazenda pública defende os seus interesses nos tribunais tributários através de representantes seus."*

*5. Por seu turno, o artigo 54.º do ETAF determina, que:*

*"1 - A representação da Fazenda Pública compete:*

*a) Nas secções de contencioso tributário do Supremo Tribunal Administrativo e dos tribunais centrais administrativos, ao diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira que pode ser representado pelos respetivos subdiretores-gerais ou por trabalhadores em funções públicas daquela Autoridade licenciados em Direito;*

*b) [Revogada];*

*e) Nos tribunais tributários, ao diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, que pode ser representado pelos diretores de finanças e diretores de alfândega da respetiva área de jurisdição ou por funcionários daquela Autoridade licenciados em Direito.*

*2 - Os diretores de finanças e os diretores de alfândega podem ser representados por funcionários da Autoridade Tributária e Aduaneira licenciados em Direito.*

3 - *Quando estejam em causa receitas fiscais lançadas e liquidadas pelas autarquias locais, a Fazenda Pública é representada por licenciado em Direito ou por advogado designado para o efeito pela respetiva autarquia.*

6. *Ainda no que respeita à competência do Representante da Fazenda Pública, há que observar o disposto no artigo 15.º do CPPT, o qual dita que:*

*"1 - Compete ao representante da Fazenda Pública nos tribunais tributários:*

*a) Representar a administração tributária e, nos termos da lei, quaisquer outras entidades públicas no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal;*

*b) Recorrer e intervir em patrocínio da Fazenda Pública na posição de recorrente ou recorrida;*

*c) Praticar quaisquer outros atos previstos na lei.*

2 - *No exercício das suas competências, deve o representante da Fazenda Pública promover o rápido andamento dos processos, podendo requisitar às repartições públicas os elementos de que necessitar e solicitar, nos termos da lei, aos serviços da administração tributária as diligências necessárias.*

3 - *Quando a representação do credor tributário não for do representante da Fazenda Pública, as competências deste são exercidas pelo mandatário judicial que aquele designar."*

7. *Das normas enunciadas resulta que a representação da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) nos processos judiciais tributários compete ao Representante da Fazenda Pública que, nos termos da lei, será o Diretor-Geral da AT ou a pessoa por este designada - Subdiretores-Gerais, Diretores de Finanças, Diretores de Alfândegas ou, ainda, por trabalhadores em funções públicas daquela Autoridade licenciados em Direito.*

8. *Para clarificação definitiva da competência para representação da Autoridade Tributária e Aduaneira, e para melhor se alcançar o nosso objetivo, há que convocar os despachos a coberto dos quais e nos termos do disposto nas alíneas a) e e) do artigo 54.º do ETAF, o Diretor-Geral da AT promove a designação dos Representantes da Fazenda Pública.*

9. *Os despachos do Diretor-Geral da AT comportam designações nominais e, ainda, no caso dos Diretores de Finanças e de Diretores de Alfândegas, designações no titular do respetivo cargo.*

10. *Por uma questão de economia no presente parecer, remete-se para a leitura dos despachos cuja enunciação ora se promove:*

- *Despacho n.º 6436/2016, de 22 de abril, publicado no DR, 2.ª Série, n.º 95, de 17 (fls. 15324), objeto da Declaração de Retificação n.º 624/2016, publicada no DR, 2.ª Série, n.º 112, de 2016-06-14, a coberto do qual, de harmonia com o disposto nas alíneas a) e c) do artigo 54.º do ETAF, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 20/2012, de 14 de maio, a Sr.ª Diretora-Geral da AT, designa, para intervirem em representação da Fazenda Pública os funcionários licenciados em Direito ali elencados (e que para os devidos efeitos se dá por reproduzido), mais determinando que, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 54.º do ETAF, os diretores de finanças e os diretores de alfândega podem ser representados por funcionários da Autoridade Tributária e Aduaneira licenciados em Direito.*

*Nesta conformidade, à luz do Despacho n.º 6436/2016, de 22 de abril e em observância do disposto na alínea c) do n.º 1 e n.º 2, ambos do artigo 54.º do ETAF, temos os seguintes despachos:*

- *Despacho n.º 11787-A/2016 - Diário da República n.º 190, 1.º Suplemento, Série II, de 2016-10-03, do Diretor de Finanças (DF) de Viseu, designando, no ponto 1, para intervirem em representação da Fazenda Pública, junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, os licenciados em Direito naquele elencados;*



- *Despacho n.º 9112/2016 - Diário da República n.º 136, Série II de 2016-07-18, do DF de Beja, designando, no ponto 1, para intervirem em representação da Fazenda Pública junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja, os licenciados em Direito naquele elencados;*
- *Despacho n.º 9559/2016 - Diário da República n.º 142, Série I de 2016-07-26, do DF de Leiria, designando, no ponto 1, para intervirem em representação da Fazenda Pública junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, os licenciados em Direito naquele elencados;*
- *Despacho n.º 10034/2016 - Diário da República n.º 152, Série II de 2016-08-09, do DF de Castelo Branco, designando, no ponto 1, para intervirem em representação da Fazenda Pública junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco, os licenciados em Direito naquele elencados;*
- *Despacho n.º 10033/2016 - Diário da República n.º 152, Série II de 2016-08-09, do DF da Guarda, designando para intervirem em representação da Fazenda Pública junto do Tribunal Administrativo e Fiscal da Guarda, os licenciados em Direito naquele elencados;*
- *Despacho n.º 9008/2016 - Diário da República n.º 134/2016, Série II de 2016-07-14, do DF do Porto, designando para intervirem em representação da Fazenda Pública junto dos Tribunais Administrativos e Fiscais de Penafiel, Porto e Braga, os licenciados em Direito naquele elencados;*
- *Despacho n.º 9558/2016 - Diário da República n.º 142/2016, Série II de 2016-07-26, do DF de Aveiro, designando para intervirem em representação da Fazenda Pública junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, os licenciados em Direito naquele elencados;*
- *Despacho n.º 6586/2017 - Diário da República n.º 146/2017, Série II de 2017-07-31 do DF de Viseu, designando, no ponto 1, para intervirem em representação da Fazenda Pública, junto do Tribunal Administrativo e Fiscal*

*de Viseu, os licenciados em Direito naquele elencados, na sequência e considerando as alterações do PNAITA 2017;*

- *Despacho n.º 5950/2017 - Diário da República n.º 129/2017, Série II de 2017-07-06, do DF de Castelo Branco, designando, no ponto 1, para intervirem em representação da Fazenda Pública junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco, os licenciados em Direito naquele elencados;*

- *Despacho n.º 2566/2017 - Diário da República n.º 62/2017, Série II de 2017-03-28 do DF do Porto, designando, no Capítulo III, para intervirem em representação da Fazenda Pública junto dos Tribunais Administrativos e Fiscais de Penafiel, Porto e Braga, os licenciados em Direito naquele elencados;*

- *Despacho n.º 3332/2017 - Diário da República n.º 78/2017, Série II de 2017-04-20, do DF de Lisboa, designando, no Capítulo III, para intervirem em representação da Fazenda Pública junto Tribunal Tributário de Lisboa e no Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, os licenciados em Direito naquele elencados;*

- *Despacho n.º 7986/2017 - Diário da República n.º 177/2017, Série II de 2017-09-13, da DF de Setúbal, designando, no ponto, para intervirem em representação da Fazenda Pública junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Setúbal, os licenciados em Direito naquele elencados.*

*Deste modo,*

*11. Da leitura cuidada dos aludidos Despachos, para a qual se confia, resulta que designação promovida pelos vários Diretores de Finanças nos licenciados em Direito, respeita, apenas, à defesa dos interesses da Fazenda Pública em juízo, à luz do Despacho n.º 6436/2016, de 22 de abril, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea e) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 54.º do ETAF, atento o prescrito no artigo 15.º do CPPT.*

*Ou seja, trata-se de uma designação quanto à Representação da Fazenda Pública, a qual, por definição, se cinge à defesa dos interesses fiscais do Estado no contencioso judicial tributário.*

*Posto isto,*

*12. No que especificamente respeita ao conteúdo funcional da Representação da Fazenda, a resposta resultará, desde logo, do disposto no artigo 15.º do CPPT, de cujo n.º 1 se afere caber ao Representante da Fazenda Pública (RFP):*

*"a) Representar a administração tributária e, nos termos da lei, quaisquer outras entidades públicas no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal;*

*b) Recorrer e intervir em patrocínio da Fazenda Pública na posição de recorrente ou recorrida;*

*c) Praticar quaisquer outros atos previstos na lei."*

*13. Devendo o mesmo, à luz do n.º 2 do mesmo artigo, no exercício das suas competências, promover o rápido andamento dos processos, podendo requisitar às repartições públicas os elementos de que necessitar e solicitar, nos termos da lei, aos serviços da administração tributária as diligências necessárias.*

*Assim sendo,*

*14. O RFP avalia a legalidade do ato tributário sindicado à luz da disciplina legal aplicável, com recurso aos instrumentos técnico-jurídicos de que se mune, por força da sua licenciatura em Direito. Contudo,*

15. *Tal apreciação está balizada, desde logo, como qualquer trabalhador da AT, aos entendimentos superiores veiculados por meio de orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza, que visam a uniformização da interpretação e da aplicação das normas tributárias (cfr. artigo 68.º da LGT e artigo 55.º do CPPT).*

16. *Nessa medida, a apreciação jurídica promovida pelo RFP está, como na generalidade dos trabalhadores da AT, subordinada aos entendimentos e instruções sancionadas.*

*Por outro lado,*

17. *Nas fases em que é processualmente possível, antes da remessa do processo à instância judicial, a apreciação da legalidade do ato tributário sindicado com vista à sua revogação (total ou parcial), a decisão sobre esta - legalidade do ato - não compete ao RFP.*

18. *Para tal bastará atender-se aos regimes jurídicos insertos nos artigos 112.º, 208.º e 277.º, todos do CPPT, dos quais resulta manifesto que o RFP não tem a competência para decidir da enunciada revogação (total ou parcial).*

*Vejamos, a título de exemplo,*

19. *Nos termos do artigo 112.º do CPPT, no âmbito do processo de impugnação, se o valor do processo não exceder o valor da alçada do Tribunal Tributário de 1.ª Instância, a competência para revogar, total ou parcialmente, dentro do prazo previsto no artigo 111.º do CPPT, será do órgão periférico regional, i.é., do Diretor de Finanças ou do Diretor da Alfândega (cfr. n.º 1 do artigo 112.º), por seu turno, caso o valor do processo exceda tal alçada, já a competência, para revogar total ou parcialmente, recairá no dirigente máximo do serviço, ou seja, no Diretor Geral (cfr. n.º 2 do artigo 112.º).*

20. *Nos termos do disposto no n.º 6 deste artigo 112.º do CPPT, tal competência, tanto a prevista no n.º 1 como a prevista no n.º 2, pode ser delegada pela*

*entidade competente em qualquer dirigente da administração tributária ou funcionário.*

*21. Assim, á luz do artigo 47.º do Código de Procedimento Administrativo (CPA), aplicável ex vi artigo 2.º, alínea d) do CPPT, o ato de delegação de competência, terá de fazer expressa menção à competência contida n.º 1 ou n.º 2 do artigo 112.º do CPPT, bem como à norma que lhe confere a faculdade de delegação, isto é, o n.º 6 do mesmo artigo.*

*Veja-se, a título de exemplo, o subponto 5.7, do ponto 5, do Capítulo I, do Despacho n.º 3332/2017 - Diário da República n.º 78/2017, Série II de 2017-04-20, a coberto do qual o DF de Lisboa delega no Diretor de Finanças Adjunto, ali indicado, a competência para "apreciação e decisão nos processos administrativos, relativos aos atos impugnados, de acordo com o n.º 1 do 112.º do CPPT".*

*22. Na verdade, havendo revogação total ou parcial do ato impugnado, esta é notificada ao RFP, nos termos e para os efeitos do disposto nos n.ºs 4 e 5 do mesmo artigo 112.º do CPPT, isto é, para promover a correspondente extinção do processo, se a revogação for total, ou prosseguir com a contestação, se a mesma for parcial.*

*23. Tal não significa, contudo, que o RFP não possa (deva) promover a apreciação técnico-jurídica da matéria, à luz, reafirma-se, da disciplina legal aplicável, de eventuais orientações genéricas aplicáveis, bem como, da jurisprudência e doutrina relevantes, concluindo pela sua revogação parcial ou total, e nessa medida, propondo-a aos seus superiores hierárquicos e a quem detém a competência de decisão de revogar.*

*24. Com efeito, a qualidade na representação da Fazenda Pública pressupõe também que a administração tributária aprecie e revogue os atos contestados, nas fases processuais previstas para o efeito, contribuindo para a triagem entre aqueles cuja sustentação é suficiente para serem submetidos com êxito a*

*Tribunal e aqueles que, por não terem condições de sustentabilidade, devem ser total ou parcialmente revogados.*

*25. Deste modo, se for esse o caso, o RFP deve elaborar uma informação fundamentada, de facto e de direito, propondo a enunciada revogação (total ou parcial) do ato tributário, a qual será sancionada pelos seus superiores hierárquicos, cabendo, a final, a decisão a quem a mesma foi legalmente confiada, atento aos regimes jurídicos insertos no artigo 112.º, 208.º e 277.º, todos do CPPT.*

*Isto porque,*

*26. O exercício das funções de RFP, não obstante pautada de elevada qualificação técnica e jurídica, verifica-se no âmbito de uma AT hierarquicamente organizada. A este respeito convirá sublinhar que o RFP, no âmbito de uma Direção de Finanças, responde perante o Diretor de Finanças respetivo, devendo-lhe, desde logo, obediência enquanto seu superior hierárquico, qualidade que mantém, não obstante designação no que respeita à representação da Fazenda Pública.*

*Certo é,*

*27. Que a AT deve apresentar-se perante os Tribunais em posição de litígio, sempre de forma credível e a defender atos sustentáveis e com qualidade suficiente de procedibilidade, e não deve defender, para além do admissível, os atos que reconhecidamente são ilegais ou devam ser anulados, sob pena de adotar uma atitude litigante que só faz incorrer em custos, que são sempre elevados, tanto para o Tribunal, como para os contribuintes, como para a administração fiscal.*

*28. E nessa vertente, assume papel fundamental a análise preliminar do processo para os efeitos dos artigos 112.º, 208.º e 277.º, todos do CPPT. Análise e decisão que devem ser asseguradas pela equipa de representantes da Fazenda Pública e pelos respetivos superiores hierárquicos.*

*Por seu turno,*

*29. Nos casos em que a administração fiscal constata que o ato praticado é legal, deve adotar uma estratégia de intervenção processual ativa, que esgote todas as possibilidades de defesa do interesse legítimo do Estado, seja na fase da contestação, na participação ativa na inquirição de testemunhas, na produção e oferecimento de provas e alegações, bem como, sendo caso disso, no recurso.*

*Pelo que,*

*30. Uma vez decidido manter os atos impugnados, a defesa dos interesses do Estado no processo judicial respetivo, deve ser ativa, determinada, altamente qualificada e deve esgotar todas as possibilidades de intervenção processual.*

*31. Também neste âmbito, no que respeita à conceção e a definição da estratégia de defesa do ato contestado na fase contenciosa, em caso de decisão de manutenção total ou parcial do ato contestado, deve o RFP articular-se com os funcionários ou dirigentes que praticaram ou participaram na produção do ato contestado, designadamente, para efeito da atividade preparatória da produção da prova, na qual devem participar os funcionários que colaboraram na prática do ato contestado, participação, essa, que deve incluir a possibilidade de os mesmos serem arrolados como testemunhas para serem inquiridas pelo Tribunal.*

*Por fim, posteriormente à fase contenciosa,*

*32. Uma vez transitada em julgado a decisão judicial, seja porque se esgotaram todas as possibilidades de intervenção processual, seja porque foi a proposta do RFP de não recurso jurisdicional, inserida em informação fundamentada, foi superiormente sancionada, este deve promover a produção de informação e retroação e de retorno aos serviços que praticaram os atos, das decisões judiciais que sobre eles recaíram para que estes executem as decisões,*

*favoráveis ou desfavoráveis, para a administração tributária, porquanto, o RFP não tem competência para a prática dos atos materiais de execução de julgado.*

*Do que ficou dito,*

*33. Resulta incontroverso que não obstante a sua qualificação técnica e jurídica, os RFP são trabalhadores da AT, no exercício de funções públicas, estando, por isso subordinados a uma hierarquia administrativa, e à observância de todos os princípios legais que pautam a atuação da administração pública tributária, encontrando-se investidos nos deveres dos demais trabalhadores, designadamente, no dever de obediência [acatando e cumprindo as ordens dos legítimos superiores hierárquicos, dadas em objeto de serviço e com a forma legal] e no dever de lealdade [desempenhando as funções com subordinação aos objetivos do órgão ou serviço] (cfr. artigo 73.º da Lei n.º 35/2014, com a última redação conferida Lei n.º 73/2017, de 16/08).*

*34. Os RFP, cuja intervenção é essencial, como revelado, exercem as suas funções de modo vinculado, nos exatos termos que emanam da lei, tanto quanto aos fins e competências e, como se tem por demonstrado, quanto ao conteúdo, procedimento, momento e oportunidade, a sua margem de autonomia é puramente técnica, dado que todas as decisões de estratégia processual, que importem não prosseguir com a ação nos termos em que foi configurada pelo respetivo autor, são necessariamente sancionadas superiormente.*

*A título de nota final,*

*35. Cumpre referir que os recursos informáticos que suportam aplicações da AT têm controlos que permitem o acesso apenas aos utilizadores autorizados, estando estabelecida a segregação dos privilégios associados às operações de «criar», «ler», «alterar» e «apagar».*”



## **b.1** O representante e a jurisprudência

Já tecemos considerações sobre o representante da Fazenda Pública, que nos permitem aferir sobre o seu enquadramento legal e o regime institucional ao qual está submetido. Pretendemos com isto transmitir, duas situações:

- Aludimos à sua contemplação na legislação fiscal desde a génese remontada ao CPT, posteriormente à sua consagração no CPPT, e ao lugar que ocupa nos tribunais administrativos e fiscais por força do respetivo estatuto.
  
- Cremos ter clarificado a sua posição de subordinação perante a hierarquia na AT, igualmente definida no CPTA. Referimo-nos à questão da Representação da Fazenda Pública, que integra as competências próprias do diretor-geral, órgão máximo daquela instituição, a quem incumbe a faculdade de delegar tais funções em funcionários licenciados em direito ou ser substituído pelos respetivos diretores gerais, pelo diretores distritais de finanças e das alfândegas, por força da delegação de competências, e ainda, por funcionários distritais licenciados em direito em regime de subdelegação do diretor de finanças distrital.

Atendendo a que as causas dirimidas nos tribunais, *in casu*, nos tribunais tributários, são suscetíveis de gerar desconforto a uma das partes, inconformada que seja uma delas, tem a prerrogativa de recorrer da decisão, sendo que, no que concerne ao Estado, é o representante que procede formalmente à interposição do mesmo, sempre de conformidade com o que lhe é transmitido pela sua entidade patronal, ou seja, pela parte que representa. Por isso se disse anteriormente, que a autonomia do representante é encapotada, sendo que, apesar das suas ações serem de âmbito jurídico, está a obedecer às orientações do seu superior hierárquico, que naturalmente refletem o pensamento da AT. É de todo inteligível, que intervindo em tais descritas circunstâncias, venha eventualmente à colação no recurso jurisdicional, onde as considerações tecidas diretamente sobre o representante se repercutem de forma indireta na sua entidade patronal. Certamente que expostas as coisas de tal modo, é perfeitamente admissível, que a menção a tal figura seja objeto de controvérsia no campo jurisprudencial, uma vez que a decisão do recurso sai em modo de acórdão.

No que concerne à legitimidade para representar pessoas coletivas públicas diferentes da AT, já dissecamos convenientemente toda a matéria, mas somos algumas vezes surpreendidos com entendimentos jurisprudenciais contraditórios, apesar de considerarmos que a lei é clara e que o representante é um funcionário da AT com poderes de representação *ex vi* do sobredito fenómeno da delegação ou subdelegação de competências.

Também é de fácil apreensão, que por força dos instrumentos legislativos em cogitação, na falta de representantes da pessoa coletiva pública, as funções de representação são concedidas ao auditor jurídico dessa entidade, e na sua falta, ao responsável máximo pelos serviços jurídicos da pessoa coletiva, dando sempre conhecimento ao órgão superior, quando se trate de entidade sujeita a poderes hierárquicos. Esta situação na AT decorre de forma implícita, sendo que, previamente são conferidos os poderes de representação a funcionários licenciados em direito, e que com toda a verossimilhança revelem capacidades para o seu exercício, designadamente com bons resultados advenientes do trabalho que vêm desempenhando perante a sua entidade patronal. Por certo que a referência anteriormente feita à empregada de limpeza licenciada em direito configura uma hipótese muito remota de vir a ser nomeada representante da Fazenda Pública. Quando vertemos essa possibilidade, foi numa análise literal dos preceitos que se referem a tal figura, pois com toda a veemência, não foi esse o espírito do legislador.

Retomando a questão dos representantes da pessoa coletiva pública sujeita a poderes hierárquicos, não existe qualquer objeção em aceitar o *modus operandi* da AT, porque a lei também concede tal prerrogativa a pessoas coletivas que funcionam em tais circunstâncias, *id est*, de disporem dos seus próprios representantes. Já o mesmo não se torna extensivo a pessoas coletivas que não dispõem da estrutura hierárquica da AT, mesmo que também sejam autoridades tributárias, e utilizem os funcionários daquela para desempenhar as funções de representação. Basicamente, teríamos um funcionário da AT a trabalhar em prol de outra pessoa coletiva de direito público, desprovida da relação de subordinação que existe na sua entidade patronal. Isto significa, que estaria em causa a relação institucional que o representante da Fazenda Pública tem, apesar de se considerar que são todos servidores do Estado.

O que poderia eventualmente acontecer, numa última *ratio*, seria a existência de **um corpo de representantes para toda a administração pública**, devidamente estruturados e coordenados. Mas também não poderemos esquecer, que em tais circunstâncias, tanto o ETAF como o CPTA, deveriam ser alterados, pois este último diploma já prevê que as

entidades públicas podem fazer-se patrocinar em todos os processos por advogado, solicitador ou licenciado em direito, ou em solicitadoria com funções de apoio jurídico, sem prejuízo da representação do Estado pelo Ministério Público. Depois, ficaríamos face a uma situação ainda mais insólita - é que, perante uma eventual alteração do regime jurídico dos representantes, deveria igualmente surgir um enquadramento jurídico diferente da generalidade dos funcionários da administração pública, como se de um corpo autónomo de representantes se tratasse. Não é utópico, não tem sido pensado, e a sua existência obrigaria forçosamente à alteração dos sobreditos diplomas e eventualmente à criação de um regime funcional único, porque na administração pública o regime contratual não é unísono, apesar do esforço que se tem feito, designadamente com a génese da Lei Geral do Trabalho em Funções Públicas.

Retomando a questão que já iniciamos sobre as divergências jurisprudenciais, somos forçados a afirmar, que a clareza das situações não evita ambiguidades, havendo instâncias que continuam a atribuir nuns casos competência ao representante para intervir em representação de outras pessoas coletivas de direito público que não a AT, e negando noutros quantos, o que nos leva a inferir por matéria contraditória injustificável.

Vejamos:

Se remontarmos designadamente ao ano de 2003, iremos encontrar um aresto proveniente do TCAS <sup>562</sup>, que referindo-se à representação nos tribunais tributários, confere legitimidade aos RFP para representar o INFARMED em juízo<sup>563</sup>, tendo em consideração que se está perante um órgão periférico da administração tributária, logo, uma administração tributária, a quem é imputada a responsabilidade pela cobrança de taxas sobre produtos de saúde, sendo que tal cobrança reveste interesse para a Fazenda pública; acresce ainda, que subjacente ao ato de representação, está em causa um ato de interesse público, pelo que, é ao RFP que incumbe a contestação de taxas liquidadas pelo INFARMED, consignada no art.º 15.º, n.º 1, al. a), do CPPT, e não contrariada pelo art.º 42.º do mesmo Código.

Ora, embora durante muito tempo se considerasse que os RFP tinham legitimidade para representar quaisquer outras entidades públicas nos termos da lei, competência que não se estendia ao procedimento, o facto é que o predito art.º 15.º nos remete implicitamente

---

<sup>562</sup> Ac. do TCAS 20 de janeiro de 2004, proc.º n.º 01000/03.

<sup>563</sup> Infarmed, significa Autoridade Nacional do Medicamento e Produtos de Saúde, I. P., a qual visa salvaguardar e proteger a saúde pública, garantindo o acesso aos cidadãos e fiscalizando a sua qualidade e eficácia.

para o art.º 53.º do ETAF, donde resulta, que a Fazenda Pública defende os seus interesses nos tribunais tributários, através de representantes seus. E aqui incluímos toda a administração tributária, que por força da lei orgânica da AT, a passou a integrar, designadamente as alfândegas. Por outro lado, e conforme também já referimos, o art.º 11.º do CPTA reparte a competência segundo o critério da pessoa coletiva com e sem hierarquia e não estende a representação em juízo dos representantes para além dos litígios que se prendam com a legitimidade e exigibilidade dos impostos.

Também não vinga o critério, de que o art.º 15.º do CPPT o permite e que o art.º 42.º do mesmo Código não o contraria, porque quando entrou em vigor este diploma, a própria segurança social já previa a representação nos tribunais tributários por mandatário judicial nomeado pela respetiva delegação do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social<sup>564</sup>. Depois, se analisarmos bem o teor daquele preceito, deparamos claramente com um regime especial das notificações e citações dos serviços públicos, independentemente da sua índole e perante o CPPT.

Quer-nos parecer, que mesmo no campo da magistratura, as decisões são tomadas com um certo desprendimento do rigor terminológico, tanto no que concerne à representação do Estado como aos seus organismos. E nem sempre é fácil estabelecer a cisão entre a AT enquadrada dentro da administração pública, com uma materialidade subjacente, específica e cindida dos restantes setores públicos. Poderíamos trazer à colação um acórdão com uma fundamentação um tanto ou quanto fantasmagórica, proveniente do TCAN<sup>565</sup>, que referindo-se à predominância do princípio da boa-fé na ampliação da matéria de facto, descreve de modo abstrato a atividade da AT, falando em justiça e boa-fé, como sobreposição de outros valores legais, e indica os subprincípios da atividade administrativa, como os princípios da primazia da materialidade subjacente e o princípio da tutela da confiança.

Ora, sempre pugnaremos pelo rigor e ciência dos magistrados, como expressão da justiça, onde se deverão plasmar todos os valores suscetíveis de serem invocados, e sempre abnegaremos as decisões com uma fundamentação indelével e desajeitada, essencialmente por terem proveniência em instâncias superiores. E aqui, o representante nada poderá fazer, senão acatar a ordem judicial, ou recorrer, no presente caso para o STA, se o achar pertinente. Se a decisão tender para o recurso, com toda a convicção o

---

<sup>564</sup> *Vd.* art.º 12.º do DL n.º 42/2001, de 9 de fevereiro.

<sup>565</sup> Ac. do TCAN de 10 de março de 2016, proc.º n.º 00101/2002.TFPRT.21-Secção: 2ª Secção.

representante não poderá usar desta fundamentação para o tribunal superior, designadamente com a invocação de uma errónea, ambígua e abstrata fundamentação do tribunal *a quo*. Isto claramente vem corroborar a nossa posição no que se refere à demarcação de funções dos representantes das pessoas coletivas públicas, ou à eventual génese de corpos especiais, à semelhança do que acontece com os magistrados do Ministério Público.

Mau grado, o que acabamos de expender estende-se também ao Supremo Tribunal Administrativo, conforme brota claramente de jurisprudência que retroage ao ano de 2009<sup>566</sup>. Em aresto proferido naquele ano pelo STA, no âmbito de apreciação da ilegitimidade suscitada pela Fazenda Pública em recurso de oposição judicial, foi necessário o processo ascender até àquela instância, para se aferir que a representação em juízo do Instituto de Financiamento da Agricultura e Pescas, IP - IFAP, IP, não competia à Fazenda Pública, quando a lei, conforme já a descrevemos em sede própria, já demarcava de modo claro essa posição. Apesar disso, mesmo nesta instância, mais uma vez se dá uma fundamentação lacunosa de natureza legal - o acórdão acaba por justificar a ausência de legitimidade da Fazenda Pública invocando apenas a lei-quadro dos institutos públicos e o art.º 15.º do CPPT. Tal como referimos, o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, bem como a lei de processo, determinam a posição dos representantes das pessoas coletivas públicas. Também é certo, que o meio processual em questão é a oposição. Mas não deixa de ser relevante, mencionar e difundir, que ao RFP apenas lhe cabe a função de representar o Estado no que concerne a todo o processo judicial tributário, conforme resulta de excerto do aludido aresto:

*“II - Deste modo, estando a ser cobrada coercivamente uma dívida ao “IFAP-IP”, os poderes de representação em juízo em processo de oposição a essa execução, pertencem ao Conselho Directivo do “Instituto de Financiamento da Agricultura e Pescas, IP (IFAP, IP) - ” e não à Fazenda Pública, por força das disposições combinadas dos artigos 15.º, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 21.º, n.º 3, da Lei nº 3/2004, de 15 de Janeiro).”*

---

<sup>566</sup> *Vd. Ac. do STA de 30 de fevereiro de 2010, proc.º n.º 01161/09.*

Lamentavelmente, os anos passam e o conhecimento morre. Em acórdão proferido sensivelmente dois anos depois pelo mesmo tribunal<sup>567</sup>, instância e secção, e no âmbito do mesmo meio processual, surge nova ambiguidade no que concerne à notificação do representante, sendo que estava em causa um instituto público. Ora, a lei fala claramente na notificação do representante da Fazenda Pública para contestar<sup>568</sup>. Mas foi necessário tal aresto para induzir uma interpretação extensiva da norma, sendo que, para além deste preceito estritamente considerado, ainda sobejavam as disposições do CPPT e do CPC, sobre o regime das notificações e citações. Acresce ainda, que vem igualmente esclarecer, o que não somente brota da lei, como do senso comum, à semelhança do que sucede com a teorização sobre qual a parte que detém a legitimidade passiva e a que detém a ativa. E não é apenas o exequente que deve ser notificado por ter sido o autor da ação, mas também o representante da pessoa coletiva pública, para se defender, sob pena da preterição de formalidades essenciais.

Atendendo ao que vem sendo exposto, transcrevemos apenas o último extrato do acórdão para demonstrar a ausência terminológica:

*“III - A oposição à execução fiscal funciona como uma contestação à pretensão do exequente, que já está determinado e é quem tem o direito processual de exercer o contraditório em relação à petição de oposição, pelo que deve oficiosamente ser ordenada a sua notificação para contestar.”*

Não seria ao mero acaso que o ilustre Sebastião Cruz dizia «As palavras gastam-se com o uso e prostituem-se com o abuso». Na vida, a terminologia deve ser o mais possível adequada, mas no direito, é imperativa. Se notarmos bem, existem situações que merecem a atenção do julgador com toda a precisão mencionada. Por isso é que, em acórdão proveniente do Tribunal Central Norte, numa situação em que o mandatário apenas dispunha de procuração com poderes gerais, aquela instância determinou, que deveria existir um documento que conferisse poderes específicos ao mandatário<sup>569</sup>.

Nas palavras do tribunal, na situação de representação, o representante age, de modo expresso e assumido, em nome do representado, dando a conhecer aos interessados o facto da representação. Ao destinatário da conduta, assiste o direito de exigir que o

---

<sup>567</sup> *Vd.* Ac. do STA de 26 de abril de 2012, proc.º n.º 0638/11.

<sup>568</sup> *Vd.* art.º 210.º do CPPT.

<sup>569</sup> Ac. do TCAN de 28 de abril de 2016, proc.º n.º 01273/15.0BEPNF, Secção: 2ª Secção.

representante, dentro de determinado prazo, faça prova dos seus poderes, sob pena de a declaração não produzir quaisquer efeitos, nos termos consagrados no art.º 260.º, n. 1, do Código Civil.

O que é deveras lamentável, é o facto deste tipo de procedimento não ser homogéneo, para não o apelidarmos de descuidado, e na generalidade das vezes, por uma ausência de interesse no conhecimento, ou na interpretação e integração das leis. Vem isto a propósito das entidades públicas que celebram protocolos com a AT no sentido de esta proceder coativamente à cobrança das prestações daquelas pela via executiva. Em acórdão proveniente do STA<sup>570</sup>, é posta em causa a legitimidade da representação da AT em processos judiciais por dívidas provenientes das taxas de portagem, com a invocação de que a representação da Administração Tributária por parte do representante da Fazenda Pública assenta na natureza da entidade representada e não na natureza do crédito ou do credor, porque no art.º 10.º do CPPT, não está prevista expressamente a cobrança de taxas de portagem, custos administrativos e demais valores em causa. Ora, mais uma vez nos custa afirmar, de que não haveria necessidade de esgotar as instâncias para obter a decisão de que em tais circunstâncias, existe legitimidade do representante da AT para intervir em defesa da cobrança que àquela é imputada por lei. Acresce ainda, que a Lei n.º 25/2006, de 30 de junho, no seu art.º 17.º-A, veio estabelecer que:

*«Compete à administração tributária promover, nos termos do Código de Procedimento e Processo Tributário, a cobrança coerciva dos créditos compostos pela taxa de portagem, coima e custos administrativos e dos juros de mora devidos».*

Estamos perante situações divergentes daquelas em que a representação da AT não é extensiva às restantes pessoas coletivas de direito público, pela simples razão de integrarem a sua administração. Também não é despiciendo, que os meios utilizados na defesa do contribuinte se consubstanciem nos previstos no CPPT para o processo judicial tributário, como *in casu*, a oposição judicial. E quando o RFP intervém nos processos de oposição com origem em cada um desses processos de execução fiscal, age, não em representação da entidade de direito privado, ou instituto público, mas em representação

---

<sup>570</sup> Ac. do STA de 03 de maio de 2017, proc.º n.º 0103/17.

da AT, que tem competência para proceder à cobrança coerciva das importâncias pagas fora do prazo de cobrança voluntária.

## **b.2 Riscos de superação do representante da Fazenda Pública**

Tem toda a pertinência a questão que eventualmente se poderá levantar relativamente à subsistência do representante em paralelo com os árbitros. Pelo que, ora trazemos à colação os tribunais administrativos e fiscais, existindo e subsistindo em paralelo com os tribunais arbitrais.

Independentemente de se poder pensar no risco de superação do representante da Fazenda Pública, a sua subsistência nunca estará posta em questão por força da existência e verosímil incremento da arbitragem em termos tributários. Esta surge na sequência de um processo jurídico evolutivo, *ex vi* da sua existência no direito civil, onde a mediação e a arbitragem têm surtido consideráveis efeitos na resolução de litígios.

Já teorizamos levemente sobre os Julgados de Paz, que criticamos pela ausência de formalismos, pela limitação jurisdicional e pela ofensa aos princípios da igualdade e da proporcionalidade. Enaltecemos a sua virtude, na salvaguarda do princípio da tutela jurisdicional efetiva, na ajuda aos mais necessitados e ao público em geral, nos processos que não ultrapassam a alçada dos tribunais de 1.<sup>a</sup> instância e em pequenas causas criminais. Mas se pensarmos no tribunal comum, os litígios que correm pelos Julgados de Paz poderão igualmente correr por aqueles, e ser resolvidos em fase de audiência preliminar, ou pré-audiência, embora sancionáveis posteriormente pelo juiz a quem foi distribuído o processo. A tarefa jurisdicional poderá ser convenientemente prosseguida, quando os litígios forem dirimidos em atenção ao princípio da anterioridade da autonomia da vontade e à reserva da indisponibilidade de direitos. E com os anos de experiência destes tribunais a subsistir em paralelo, sem que as funções de cada um *de per se* considerem dirimidas, ou que entrem em linha de colisão, dá para tirar a ilação de que relativamente à situação dos tribunais administrativos e fiscais e tribunais arbitrais, se obteria resultado similar. Esta não constitui apenas a situação provável, mas sim, aquela que resulta da experiência vivenciada e retroagida à génese dos tribunais arbitrais, tendo em consideração o trabalho que corresponsivamente lhes deverá ser imputado, designadamente com a criação de jurisprudência, incluindo de índole constitucional<sup>571</sup>.

---

<sup>571</sup> Veja-se o Ac. do Tribunal Constitucional n.º 177/2016, de 3 de maio.



Igualmente a integrar este tipo de prova, tem-se assistido recentemente a uma intervenção política nesta matéria, no sentido de migrar processos dos TAF para os tribunais arbitrais, como forma de implementar celeridade na resolução dos processos de índole fiscal. As medidas têm a sua pertinência, o que significa, que os políticos envolvidos têm a perspicaz inteligibilidade para concluir, de que a celeridade satisfaz a entrada de receitas nos cofres públicos, designadamente, quando a extinção do processo determina o levantamento da suspensão de garantia, condiciona o acionamento desta ou determina o cumprimento da prestação tributária pelo sujeito passivo. Mas também não poderemos esquecer, que paulatinamente se está a descaracterizar o propósito que esteve subjacente à criação de tais tribunais, como meio alternativo de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária.

É evidente que nos tribunais arbitrais não existe o mesmo grau qualitativo de juridicidade, ou melhor, um grau de juridicidade puro, porque não se está perante um regime instituído de magistrados que velem pela realização da justiça e salvaguarda dos interesses do Estado. Aliás, a sua existência não é de aceitação tácita, sendo necessária à sua regulamentação por portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça<sup>572</sup>, no sentido de consagrar a vinculação da AT<sup>573</sup>.

Mas estamos certamente perante um regime de equidade na realização da justiça<sup>574</sup>, *in casu*, da justiça patrimonial e tributária, sobretudo quando pensamos, que tanto a instituição de direito público, bem como a de direito privado, em matéria de discussão de direito público, se encontram devidamente representadas pelo seu árbitro, nos casos de obrigatoriedade da constituição de árbitro coletivo. E quando alguma das partes não procede à nomeação naqueles casos de imperatividade, o próprio tribunal sub-roga-se à parte, e nomeia de modo aleatório um dos árbitros constante da pertinente lista oficial. Ou seja, apesar de todas as críticas que possam ser assacadas a estas instituições, até porque, na mesma aceção dos Julgados de Paz, não os consideramos verdadeiros tribunais, sempre poderemos afirmar que dispomos de uma instituição pública a resolver conflitos de forma mais célere, e onde o agente económico ou contribuinte, nunca ficarão em desproteção absoluta. Depois, sempre se poderá inferir por instituições com

---

<sup>572</sup> *Vd.* art. 4.º do RJAT.

<sup>573</sup> Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

<sup>574</sup> Segundo Manuel Carneiro de Frada, A Equidade (ou a "Justiça com o Coração"), *in* IV Congresso da Arbitragem Tributária promovido pelo Centro de Arbitragem da Associação Comercial de Lisboa, Lisboa, 2010, consta a págs. 110 que, A opção das partes pela equidade envolve, segundo a nossa lei, a renúncia a recurso para o tribunal competente.

especialização restrita ou apertada, ou ainda, mais técnico-científica, sendo que, para além dos processos serem de natureza tributária, a competência dos tribunais arbitrais subsume-se à impugnação judicial, ou a atos que se prendam com a consecução da mesma, sendo aquela a base essencial para a suscetível extensão a processos de qualquer natureza dos que já conhecemos.

Se não houvesse liquidação<sup>575</sup>, não se justificaria a existência da impugnação judicial, de processo executivo, de eventual oposição ocorrida no processo executivo, de reclamação contra o órgão da execução fiscal, ou de qualquer outro meio previsto no processo judicial tributário. Enfim, nenhum meio processual de defesa do contribuinte faria sentido, sem o ato de liquidação prévia dos impostos, excetuando-se evidentemente as reclamações sobre matrizes, sobre avaliações, sobre o pedido de revisão da matéria coletável, atos que precedem a sobredita liquidação.

Portanto, atacar, corrigir, melhor dizendo, sancionar o ato na sua génese, será certamente um meio de melhor garantir a cobrança voluntária da prestação tributária.

E assim, subsistindo os tribunais arbitrais em paralelo com os tribunais administrativos e fiscais, em súmula, os tribunais tributários, o representante da Fazenda Pública sempre permanecerá no desempenho das funções que lhe são confiadas, nas mesmas circunstâncias que os juízes ou o MP.

*Ex positis*, pela mesma ordem de razões, nunca a figura do representante correria o risco da sua extinção. Para além das já citadas considerações, de que tal figura se personifica em funcionário da AT licenciado em direito, ao qual foram transmitidos poderes por força do fenómeno da delegação ou subdelegação de competências, sempre a AT terá de dispor de funcionários conhecedores da linguagem jurídica para a representar processualmente e em juízo.

---

<sup>575</sup> Quando falamos em liquidação, incluímos os atos que conduziram à mesma, e sem por em questão a imputação de competência. Por outras palavras, referimo-nos a todas as situações elencadas no art.º 2.º, n.º 1, do RJAT, ou seja, à declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta; à declaração de ilegalidade de atos de determinação da matéria tributável, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais; à apreciação de qualquer questão, de facto ou de direito, relativa ao projeto de decisão de liquidação, sempre que a lei não assegure a faculdade de deduzir a pretensão onde se refutam os atos de determinação da matéria coletável ou da fixação de valores patrimoniais.

### C. Os tribunais

Os tribunais dirimentes no âmbito tributário são especiais, tanto em razão da matéria como do valor, conforme breve análise que tecemos. No concernente à primeira, interessa-nos particularmente os litígios de natureza fiscal. Tal como vimos, o recurso judicial para a resolução de conflitos daquela natureza foi ampliado com a gênese dos tribunais arbitrais, enquadrando-se de momento, tanto este como os TAF, nos tribunais tributários. A opção por um ou outro, não é linear, quando se trata da impugnação judicial, que é o único meio processual admissível nos tribunais arbitrais, porquanto apenas têm competência para dirimir conflitos que se prendam com a liquidação ou com a determinação da matéria coletável ou fixação de valores patrimoniais. Nestes casos, pedindo o contribuinte a constituição do tribunal arbitral onde manifesta a intenção de nomear árbitro, o tribunal funciona em modo coletivo. Entendemos que estes tribunais podem primar pela brevidade, essencialmente motivada pela ausência de determinadas formalidades, mas o mesmo entendimento não é extensivo à simplicidade. Para se pedir a constituição do tribunal arbitral, o contribuinte terá de o fazer no uso de meios eletrónicos e pagar as custas ou a taxa de arbitragem nas mesmas circunstâncias. Ora, conforme já dissemos em sede própria, nem todos têm afinidade com este tipo de situações, pelo que aquele impulso requer a intervenção de profissional avalizado, em regra, forense. Quando o contribuinte, reunidos que sejam os pressupostos para tal, recorre da decisão arbitral, terá igualmente necessidade de se socorrer de pessoa com afinidade essencialmente em matéria do âmbito fiscal. É por demais inteligível, que entendemos haver uma ofensa ao princípio da tutela jurisdicional efetiva, levando-nos a concluir, que estes tribunais existem para a satisfação de interesses dos particulares com recursos financeiros, que atuam na ampla convicção da procedência do seu pedido, e por isso pretendem resolver os conflitos no mais curto espaço de tempo. Assim sendo, a questão da alternativa não é para todos, denotando-se aqui a ofensa aos princípios da universalidade, da igualdade, da proporcionalidade e do predito princípio da tutela jurisdicional efetiva. Não se abnega a existência destes tribunais, mas como tribunais alternativos e especiais que são, deveriam ter competência exclusiva em determinada espécie de processos, ou então, que revestissem a designação de um novo meio processual de resolução dos conflitos ao alcance dos sujeitos passivos. Aliás, se o objetivo fosse o de implementar celeridade nos processos de natureza fiscal, nada repugnava uma

alteração e reforço dos tribunais administrativos e fiscais, ou a cisão entre administrativos e tributários.

Relativamente aos tribunais administrativos e fiscais, a nossa crítica vai essencialmente para o RFP. Não se compreende a razão de nos processos criminais ter sido retirada ao órgão da AT, ou a funcionário que legalmente o represente, as diligências preliminares ao inquérito e a constituição de assistência, quando os TAF continuam a funcionar com a presença do RFP na inquirição de testemunhas. Sendo o MP o órgão representativo do Estado, e funcionando os tribunais em causa com a sua ausência e a presença do RFP, mais parece estarmos perante uma **ditadura jurisdicional tributária**. Para obtermos um MP esmerado nas suas funções, a solução passaria pela formação na área fiscal, designadamente especializando uma nova secção dentro daquele órgão.

Por outro lado, já foi dito numa determinada passagem do trabalho, que o poder judicial está sempre numa última *ratio* sujeita ao entendimento político. Embora se preconize e esteja constitucionalmente consagrada a separação e independência dos poderes, estamos em crer, que lá nas profundezas meandrais, existem resquícios de influência, que até poderia em últimas circunstâncias, ser de natureza tácita ou implícita. A posição do julgador, por mais digna e idónea que possa transparecer, sempre terá a justificada propensão de pender para a entidade patronal que procede ao seu pagamento, e dá observância às instruções que lhe são transmitidas especialmente pelo Conselho Superior da Magistratura. Aliás, não será despiciendo afirmar, que esta questão se expande a todo o poder judicial. **O juiz e o MP integram o corpo de magistrados e trabalham não raras vezes por osmose**. Por outras palavras, e embora academicamente não pareça razoável, existem posições da magistratura difundidas por todos os serviços, para vigorarem como orientação comum, verificando-se que uma ação congénere movida nos extremos do país produz conseqüentemente o mesmo, ou aproximado, resultado jurídico. Em sede de procedimento, estes tribunais deveriam cumprir exatamente o prescrito na lei processual civil para os tribunais comuns. **Uma instituição desta natureza, que tenha designadamente um regime de notificações, de deferimento liminar e de audiência de julgamento diferentes dos tribunais comuns, não fará prosseguir a justiça de forma igual, proporcional e equitativa, e descredibiliza a certeza e a segurança jurídicas**.

## c.1 A Oficiosidade no processo judicial tributário

### c.1.1 Consideração inicial

Não poderíamos deixar este tema incólume a uma análise construtiva, na convicção de o fazer em tempo e espaço próprios, pois consideramos que as situações geradoras de conhecimento oficioso no processo judicial tributário merecem sobrelevada atenção, tendo em vista a extinção total ou parcial da lide. Optamos por fazer a cisão dos casos que militam a favor da administração, dos casos que favorecem concomitantemente ambas as partes, e os casos que apenas aproveitam em prol do contribuinte. Apesar de a matéria abranger a teorização trilogica, pareceu-nos mais curial enquadrá-la no espaço "*Os tribunais*".

### c.2 Dos casos de oficiosidade

Assim, se estivermos perante a **convolação processual**, poderemos categoricamente afirmar, que este expediente favorece em regra ambas as partes, porque dá observância ao princípio da economia de meios e salvaguarda o **princípio anti formalista, *pro actione ou pro favoritate instantiae***<sup>576577</sup>. Por outras palavras, perante um meio de reação considerado inidóneo, gerador de uma exceção dilatória a ser invocada pelo RFP na sua contestação, o juiz poderá convolar oficiosamente no meio processual adequado desde que verificados determinados pressupostos legais<sup>578</sup>, designadamente, a tempestividade e a insuscetibilidade de ser manifesta a improcedência da petição do contribuinte *ex vi* do

---

<sup>576</sup> *Vd.* Ac. do STA de 06 de maio de 2015, proc.º n.º 0321/15:

*"O erro na forma de processo, a aferir pela adequação do meio processual ao pedido que se pretende fazer valer, determinará, em princípio, a convolação para a forma processual adequada, caso não seja manifesta a improcedência da pretensão formulada ou a intempestividade à face do meio processual idóneo."*

<sup>577</sup> Em relação à convolação processual e seus pressupostos, existe variada jurisprudência anterior àquele aresto, de igual modo proveniente do STA, designadamente: Ac. de 27 de maio de 2015, proc.º n.º 0601/14, e Acs. n.ºs 0688/08 e 409/09, respetivamente de 21 de janeiro e 7 de outubro de 2009.

<sup>578</sup> *Vd.* art.º 578.º do CPC:

#### **"Conhecimento das exceções dilatórias**

*O tribunal deve conhecer oficiosamente das exceções dilatórias, salvo da incompetência absoluta decorrente da violação de pacto privativo de jurisdição ou da preterição de tribunal arbitral voluntário e da incompetência relativa nos casos não abrangidos pelo disposto no artigo 104.º.*

preceituado no n.º 4 do art.º 98.º do CPPT<sup>579</sup> em conjugação com os art.ºs 97.º, n.º 3, da LGT<sup>580</sup> e 7.º do CPTA<sup>581</sup>, como resulta claramente do Ac. do STA de 22 de março de 2011, proc.º n.º 0749/10:

*"II - Nos termos do disposto no n.º 3 do art. 97.º da LGT deverá ordenar-se “a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei”, estabelecendo, igualmente, o n.º 4 do art. 98.º do CPPT que “em caso de erro na forma do processo, este será convolado na forma do processo adequada, nos termos da lei”.*

*A convolação é admitida desde que não seja manifesta a improcedência ou intempestividade do meio processual para o qual a petição inicial for adequada."*

Este expediente da conversão no meio processual adequado, verifica-se em fundamentos que por vezes não se prendem com a configuração do meio processual propriamente dito, mas com situações que podem simultaneamente ser objeto de invocação em mais do que um meio processual, designadamente na oposição, na impugnação, na anulação da venda e na reclamação contra o OEF.

Mas o que mais acuidade merece, até porque exige uma tomada de posição mais determinante, concisa e fundamentada, por parte do julgador, é quando o impetrante deduz um meio processual com uma invocação mitigada de fundamentação. Resolvemos trazer à colação, o caso hipotético e remoto, do contribuinte que utiliza a oposição judicial como meio de reação contra a liquidação de determinado imposto periódico, alegando a caducidade do direito à liquidação da dívida exequenda e a falta de notificação dessa

---

<sup>579</sup> *Vd. o respetivo teor:*

*"4 - Em caso de erro na forma do processo, este será convolado na forma do processo adequada, nos termos da lei."*

<sup>580</sup> Teor da norma:

*"3 - Ordenar-se-á a correção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei."*

<sup>581</sup> *Vd. o corpo do artigo:*

#### ***"Promoção do acesso à justiça***

*Para efetivação do direito de acesso à justiça, as normas processuais devem ser interpretadas no sentido de promover a emissão de pronúncias sobre o mérito das pretensões formuladas.*

mesma dívida dentro do prazo de caducidade do direito à liquidação. É irrefutável, que o primeiro constitui fundamento da impugnação e o segundo, fundamento da oposição, conforme resulta da lei e demais jurisprudência sobre a matéria. Perante este obstáculo, teremos de procurar uma solução jurídica, sendo que, se encontra arredada a convolação no meio processual adequado, porquanto, o oponente invoca um fundamento da oposição, ou seja, a falta de notificação do tributo dentro do período de caducidade. A apreciação deste fundamento inviabiliza a eventual convolação processual, uma vez que não pode proceder-se simultaneamente ao aproveitamento parcial da petição inicial e à convolação na parte restante na forma de processo adequada. Mas não se pode daqui extrair, que o erro na forma do processo determine a absolvição da Fazenda Pública da instância, uma vez que o oponente invoca um fundamento do meio processual utilizado, que o sustenta e lhe dá vida. Em tais circunstâncias, a Fazenda Pública seria absolvida parcialmente da instância relativamente ao fundamento da impugnação judicial, e o processo prosseguiria até à decisão na parte da falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade.

Das situações que beneficiam o contribuinte, surge-nos a **caducidade da liquidação** e a **prescrição** da dívida exequenda. Se no primeiro caso se extingue o direito, no outro extingue-se a relação jurídica. Se esta última é de conhecimento oficioso, a outra também o deveria ser, quando tal se ofereça de apreensível, sendo que, nenhuma ação deverá prosseguir caso se considere que da mesma existe a vulnerabilidade de ser votada ao niilismo. E aqui, reside o **princípio da limitação do ato**, determinante tanto para os sujeitos passivos como para a administração, previsto nos art.ºs 130.º do CPC<sup>582</sup>, 57.º da LGT<sup>583</sup> e 60.º do CPA<sup>584</sup>. E quando a administração não resolve em tempo e por força

---

<sup>582</sup> Descrevemos o teor da norma:

***"Princípio da limitação dos atos***

*"Não é lícito realizar no processo atos inúteis."*

<sup>583</sup> *Vd.* a norma constante do n.º 1:

*"1 - O procedimento tributário deve ser concluído no prazo de quatro meses devendo a administração tributária e os contribuintes abster-se de actos inúteis ou dilatatórios."*

<sup>584</sup> *Vd.* teor do n.º 2:

***"Cooperação e boa-fé procedimental***

1 - (...)

A **duplicação de coleta**<sup>588</sup> aparece-nos como uma situação nula. A administração já tem o produto resultante da liquidação, correspondendo esta a determinado período, sendo que o objeto e sujeitos são os mesmos - há unicidade de facto tributário, coincidência temporal e identidade da natureza dos impostos. A sanação deveria verificar-se logo que fosse constatada a existência do erro, ou seja, apenas pela via administrativa, evitando diligências prospetivas que em nada abonam a favor da administração. Quando tal não acontece, estará de novo o juiz em circunstâncias que lhe permitem pôr fim ao litígio prescindindo de todas as provas que ultrapassem a via documental.

E nesta matéria nos referimos concretamente a situações que determinam a impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide, prevista como uma das causas de extinção da instância a que alude igualmente o predito CPC<sup>589</sup>.

Tradicionalmente, existem três casos de conhecimento oficioso, e que, **concomitantemente, deveriam integrar o fundamento de qualquer um dos institutos jurídicos** com especial incidência sobre os dois meios processuais por excelência, que consistem exatamente na oposição e impugnação judicial:

- a) A inexistência do tributo nas leis em vigor à data dos factos - configura a situação de ilegalidade abstrata prevista no art.º 204.º, n.º 1, al. a), do CPPT.<sup>590591</sup>

---

<sup>588</sup> Prevista no art.º 204.º, n.º 1, al. g), do CPPT.

<sup>589</sup> As causas de extinção da instância encontram-se previstas no art.º 277.º do CPC, como segue:

*"A instância extingue-se com:*

*a) O julgamento;*

*b) O compromisso arbitral;*

*c) A deserção;*

*d) A desistência, confissão ou transação;*

*e) A impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide."*

<sup>590</sup> *Vd.* a respetiva norma, donde consta:

*"1 - A oposição só poderá ter algum dos seguintes fundamentos:*

*a) Inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação."*

*(...)"*

<sup>591</sup> Para além de considerarmos que isto brota de uma interpretação literal da norma, o entendimento jurisprudencial é o mesmo, conforme corrobora o Ac. do STA de 23 de março de 2012, proc.º n.º 0956/11:



- b) A prescrição da dívida exequenda, prevista como fundamento da oposição na al. d) do n.º 1 do art.º 204.º do CPPT.
- c) A duplicação de coleta, prevista na al. g) do n.º 1 do preceito *ante* referido.

### **c.3 O almejado *modus operandi***

O cerne da questão, e pelo qual pelejamos, é que o julgador deveria proceder sempre *ex officio*, na convocação processual e em todas as situações geradoras de impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide, independentemente de estarmos ou não perante o meio de reação idóneo. Defendemos, que relativamente ao primeiro fundamento, devem ser observados os sobreditos requisitos, sob pena de desvirtuarmos o próprio direito, e de abalarmos a sua certeza e segurança. Mas afastada que seja essa questão, os fundamentos da caducidade, da prescrição e da duplicação de coleta, devem ser apreciados e officiosamente reconhecidos como uma causa de extinção total ou parcial da instância, conduzindo *tout court* à procedência da ação. Não importa se estamos no âmbito de uma oposição à dívida, da impugnação da liquidação, na anulação da venda ou na reclamação prevista no art.º 276.º do CPPT. O que importa, é darmos assentimento ao que afirmava o Dr. Luís Osório:

*«Não importa a maneira como o Tribunal é constituído e se este pertence ou não ao Poder Judicial.*

*A lei manda atender à causa e não ao Tribunal».*

Ora, é claro que as coisas não se passam linearmente como o Dr. Luís Osório as descreve, designadamente quando se refere ao tribunal com todas as regras que conhecemos sobre

---

*"I - O fundamento de oposição à execução fiscal previsto na alínea a) do art. 204.º, n.º 1, do CPPT, é do conhecimento officioso.*

*II - O segmento daquela norma legal que alude à "inexistência do imposto, taxa ou contribuição" refere-se às situações em que a lei em vigor à data dos factos não previa o tributo que deu origem à dívida exequenda, ou seja, refere-se exclusivamente à ilegalidade do próprio tributo e já não à ilegalidade do acto de tributação.*

*III - Sustentando o oponente que não é parte na relação jurídica tributária que deu origem à dívida exequenda, e que, de acordo com as normas legais em vigor à data, o IRC em cobrança não lhe devia ter sido liquidado a ele mas a outrem, questiona a legalidade em concreto da liquidação (no que se refere à incidência subjectiva do imposto) e, por isso, insusceptível de constituir fundamento de oposição à execução fiscal, designadamente o previsto na alínea a) do art. 204.º, n.º 1, do CPPT."*

a competência, mas o que aquele jurista pretendeu transmitir em 1952, embora anos mais tarde em relação ao período que está a ser objeto de análise, não foi mais do que aquilo que se viria a converter no princípio da tutela jurisdicional efetiva, afirmando que todas as causas são passíveis de jurisdição independentemente da natureza do tribunal, e entenda-se, em nossa opinião, do meio processual, desde que preenchidos hoje os requisitos que a lei determina.

Entendemos assim, que a oficiosidade deveria ser sempre constatada e praticada preferencialmente na fase administrativa, e quando tal não acontece, reporta-se para a fase judicial, declinando-se numa última *ratio* tal responsabilidade ao julgador. Nesta senda, damos pleno assentimento a um aresto de 1930, que ditava assim:

*Os julgadores não devem nem podem ter receio de proferir as suas decisões quando elas são justas.*

*O Estado só é lesado quando deixa de receber o que lhe é legitimamente devido, sendo tão iníqua a decisão que isenta do pagamento devido como a que obriga ao pagamento indevido.*<sup>592</sup>

Esta oficiosidade, em nossa propugnação, já nas mãos do juiz, deverá ser fundamento indistinto de qualquer meio processual, designadamente da oposição, da impugnação, da anulação da venda e da reclamação contra o OEF, sendo que os restantes meios de reação conhecidos têm uma especificidade que os caracteriza, distingue e afasta dos restantes. **Nenhuma ação onde sejam invocados fundamentos atípicos do respetivo meio processual deve ser condenada à improcedência, quando o referido fundamento, aduzido em meio processual próprio, conduza à extinção da instância pela forma da impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide.**

Basicamente equivale a dizer, que o julgador deve determinar a estabilidade ou extinção da instância, nuns casos por convolação e noutros por inutilidade superveniente, sempre na aludida salvaguarda dos princípios *pro actione* e da boa-fé processual. Certamente, teríamos menos processos a marinar nos TAF e nos tribunais arbitrais.

Bem ilustrativo da nossa posição, é o Ac. proveniente do TCAS de 10 de abril de 2014, proc.º n.º 07433/14:

---

<sup>592</sup> Ac. do antigo T.S. do C.C.I. de 28 de maio de 1930, publicado no D.º do Gov. n.º 182, de 08 de agosto de 1930.

*"1. Entre as causas de extinção da instância do processo declarativo, as quais são aplicáveis à execução supletivamente, conforme dispõe o art.º.551, n.º.1, do C.P.Civil, na redacção da Lei 41/2013, de 26/6, vamos encontrar a impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide (cfr.art.º.277, al. e), do C.P.Civil).*

*2. Esta causa de extinção da instância contém dois requisitos que necessitam estar verificados para a sua aplicação. São eles, a inutilidade da lide, e que essa inutilidade decorra de facto posterior ao início da instância, para poder dizer-se que é superveniente, a qual dá lugar à mesma extinção da instância sem apreciação do mérito da causa.*

*3. Também neste sentido segue a doutrina e a jurisprudência, ao referirem que a impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide se dá quando, por facto ocorrido na pendência da instância, a pretensão do autor não se pode manter, por virtude do desaparecimento dos sujeitos ou do objecto do processo ou, por outro lado, porque encontra satisfação fora do esquema da proveniência pretendida. Num e noutro caso, a causa deixa de interessar - além por impossibilidade de atingir o resultado visado; aqui, por ele já ter sido atingido por outros meios.*

*4. Só se verifica a inutilidade superveniente da lide quando essa inutilidade for uma inutilidade jurídica. A utilidade da lide correlaciona-se, assim, com a possibilidade da obtenção de efeitos úteis da mesma pelo que a sua extinção só deve ser declarada quando se conclua que o seu prosseguimento não poderá trazer quaisquer consequências vantajosas para o autor/recorrente.*

*5. Especificamente quanto à acção executiva, tendo esta como escopo a cobrança coerciva de um crédito, através da busca e apreensão de bens, para posterior venda, somente fará sentido falar em inutilidade superveniente da instância executiva quando esta fica desprovida de qualquer objecto, ficando inutilizada porque não é capaz de prosseguir com o seu fim primordial, a realização coactiva da prestação. Fica, assim, o processo executivo despido do seu objecto e do seu fim.*

6. *No que diz respeito à oposição a execução fiscal a respectiva inutilidade superveniente da lide deve estar umbilicalmente ligada à prévia extinção da execução fiscal de que constitui apenso (v.g. devido ao pagamento da dívida exequenda e acrescidos). Porém, nem sempre será assim, pois, em certas situações, a oposição à execução fiscal pode ter por objecto a impugnação do acto de liquidação, designadamente, nos casos em que o oponente pretende imputar àquele acto uma ilegalidade abstracta, ou quando a lei não assegura meio judicial de impugnação ou recurso contra o mesmo acto de liquidação (cfr.art.º.204, n.º.1, als. a) e h), do C.P.P.T.)."*

#### **c.4 Da revogação do ato**

O conhecimento oficioso não se deve restringir ao juiz, mas constatar-se muito antes dele, designadamente nos casos em que a administração tenha a prerrogativa de revogar o ato, de o corrigir ou modificar, como acontece na oposição, na impugnação, na anulação da venda, na RAC, na reclamação contra o OEF e nos processos de intimação para um comportamento. Ou seja, continuamos a pugnar por uma oficiosidade no processo tributário, e não só nos meios impugnatórios de natureza judicial, mas também nos de natureza administrativa, como são exemplos a reclamação graciosa, o recurso hierárquico e o pedido de revisão da matéria coletável<sup>593</sup>. Aliás, na generalidade dos casos, quando surge uma reclamação graciosa, não será difícil antever se assiste razão ao impetrante, salvaguardando as situações em que tal expediente é necessariamente legal como requisito prévio da impugnação judicial, nomeadamente nos casos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamentos por conta<sup>594</sup>. Não são muitos os casos que ficam resolvidos nesta fase primacial do procedimento, sendo que do indeferimento parcial ou total da predita reclamação graciosa, ainda poderá surgir o recurso hierárquico, e subsequentemente, a aludida impugnação. Não deixa de ser verdade que **o contribuinte não respeita o princípio da limitação do ato**, e quando lhe dá interesse, esgota todos os

---

<sup>593</sup> *Vd. art.º 79.º da LGT:*

*"1 - O acto decisório pode revogar total ou parcialmente acto anterior ou reformá-lo, ratificá-lo ou convertê-lo nos prazos da sua revisão.*

*2 - A administração tributária pode rectificar as declarações dos contribuintes em caso de erros de cálculo ou escrita."*

<sup>594</sup> Previstos respetivamente nos art.ºs 131.º a 133.º do CPPT.

expedientes legais ao seu alcance para pagar o mais tarde possível, e quiçá, obter uma decisão favorável da administração ou do juiz, mesmo que a razão não aponte no seu caminho.

Bem anda a **França, ao exigir a obrigatoriedade da reclamação administrativa prévia**. Isto significa, que antes do contribuinte recorrer aos tribunais, deve apresentar uma exposição dirigida aos tribunais administrativos, conforme determina o art.º 190.º do LFP<sup>595</sup>. Estima-se que apenas 5% das reclamações administrativas sejam relegadas para os tribunais, o que revela a eficácia, o caráter não dilatatório e a ausência de formalidades, designadamente pela não exigência do patrocínio judiciário.

O que poderemos afirmar com toda a convicção, é que uma redobrada atenção às questões merecedoras da revogação do ato e às situações processuais administrativas que antecedem o processo judicial, *verbi gratia*, a reclamação graciosa e o recurso hierárquico, certamente reduziria o elevado número de processos que se encontram pendentes nos tribunais administrativos e arbitrais. Atrevemo-nos a ser afoitos na afirmação, que com toda a verosimilhança não seriam necessários os tribunais arbitrais, a não ser por uma questão de evolução da realidade jurídica, social e económica.

### c.5 Conclusão

Resumidamente e em jeito de conclusão, a nossa tipicidade no que concerne à oficiosidade no processo judicial tributário, contraria a tradicional, e estende-se por seis casos, ficando *ex cogito* situações menos relevantes, das quais constituem exemplos, a apensação de execuções<sup>596</sup>.

De tal modo, procedemos seguidamente à enunciação das mesmas:

1. Litispêndência.
2. Convolção processual.

---

<sup>595</sup> LFP - *Livre des Procédures Fiscales*. A França optou por um dualismo jurisdicional, existindo para o efeito, uma jurisdição administrativa e uma jurisdição judicial, aferida em razão da matéria.

<sup>596</sup> O art.º 179.º do CPPT determina a apensação das execuções, quando correm várias contra o mesmo executado. É feita no processo mais antigo, podendo ser efetuada a requerimento do executado ou oficiosamente.

3. Ilegalidade abstrata, designadamente quando seja invocado o fundamento da inexistência do tributo nas leis em vigor à data dos factos - art.º 204.º, n.º 1, do CPPT<sup>597</sup>.
4. Prescrição da dívida exequenda, prevista como fundamento da oposição no art.º 204.º, n.º 1, al. d), do CPPT.
5. Caducidade.
6. Duplicação de coleta, prevista no art.º 204.º, n.º 1, al. g).

Sempre na esteira da oficiosidade, pugnamos pela sua observância genérica, quer na fase administrativa, quer na judicial, independentemente do meio processual em questão e do seu objeto. Quanto à primeira, já foi dissertado o *modus operandi*. No que concerne à segunda, entendemos que relativamente à convolação processual, **o momento *iustus* é o do despacho liminar**. Este é o momento em que compete ao juiz, nos termos do art.º 88.º do CPTA, quando as irregularidades forem de carácter formal, providenciar no sentido de as mesmas serem resolvidas oficiosamente. Ora, não deixamos de anuir à ideia, de que a utilização de meio processual adequado constitui concomitantemente uma irregularidade formal e de direito. Logo, o julgador deverá proferir despacho, notificando as partes da conversão no meio processual próprio. Já sabemos que isto aparece superado no art.º 87.º do CPTA<sup>598</sup>, quando este preceito permite que o autor entregue nova petição no prazo de 15 dias, contando-se para efeitos de contagem dos prazos, a inicialmente apresentada.

---

<sup>597</sup> Existe jurisprudência a entender, que perante a invocação deste fundamento, se está na presença de um caso de ilegalidade concreta da liquidação, prevista na al. a) do art.º 99.º do CPPT. *Vd.* o respetivo teor:

**"Fundamentos da impugnação**

*Constitui fundamento da impugnação qualquer ilegalidade, designadamente:*

*a) Errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários.*

*(...)."*

<sup>598</sup> *Vd.* 87.º, n.º 8, do CPTA:

*"2 - A absolvição da instância sem prévia emissão de despacho pré-saneador, em casos em que podia haver lugar ao suprimento de exceções dilatórias ou de irregularidades, não impede o autor de, no prazo de 15 dias, contado da notificação da decisão, apresentar nova petição, com observância das prescrições em falta, a qual se considera apresentada na data em que o tinha sido a primeira, para efeitos da tempestividade da sua apresentação."*

Mas o que se pretende, é que, para além da observância dos princípios referidos, **salvaguardar o princípio da economia de meios, que mais restritamente se consigna no princípio do aproveitamento do ato administrativo.**

Relativamente aos restantes fundamentos, sendo a questão suscitada apenas de direito, o juiz poderá conhecer imediatamente do pedido, evitando prospetivamente outras *démarches*<sup>599</sup>. Em tais circunstâncias se entende, que apenas deverão ser relegadas para a fase da produção da prova, as indicadas situações de que não tenha havido conhecimento oficioso na fase de despacho liminar, como poderá eventualmente acontecer na caducidade e na duplicação de coleta. Mas reunidos que sejam todos os elementos no processo, designadamente a contestação do RFP, deve o julgador prescindir da inquirição de testemunhas, atendendo ao facto de as questões a dirimir serem apenas de direito e ditar a inutilidade superveniente da lide.

**No direito espanhol** encontramos estas causas previstas no art.º 100.º da Ley General Tributaria<sup>600</sup>:

*"Artículo 100. Terminación de los procedimientos tributarios.*

*1. Pondrá fin a los procedimientos tributarios la resolución, el desistimiento, la renuncia al derecho en que se fundamente la solicitud, la imposibilidad material de continuarlos por causas sobrevenidas, la caducidad, el cumplimiento de la obligación que hubiera sido objeto de requerimiento o cualquier otra causa prevista en el ordenamiento tributario.*

*2. Tendrá la consideración de resolución la contestación efectuada de forma automatizada por la Administración tributaria en aquellos procedimientos en que esté prevista esta forma de terminación.*

---

<sup>599</sup> *Ibidem*, art.º 88.º, n.º 1:

"1 - O despacho saneador destina-se a:

a) Conhecer das exceções dilatórias e nulidades processuais que hajam sido suscitadas pelas partes, ou que, em face dos elementos constantes dos autos, o juiz deva apreciar oficiosamente;

b) Conhecer total ou parcialmente do mérito da causa, sempre que a questão seja apenas de direito ou quando, sendo também de facto, o estado do processo permita, sem necessidade de mais indagações, a apreciação dos pedidos ou de algum dos pedidos deduzidos, ou de alguma exceção perentória."

<sup>600</sup> Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

Ou seja, no direito tributário espanhol existe um preceito, que corresponde sensivelmente ao art.º 277.º do Código de Processo Civil português, o qual prevê todas as causas de extinção do processo, designadamente, a caducidade, a impossibilidade superveniente, o cumprimento ou qualquer outra causa prevista na lei.

Estas situações são igualmente extensivas ao **direito brasileiro**, tanto em termos legais como jurisprudenciais. Se tomarmos como exemplo a prescrição, ressalta da lei que o conhecimento oficioso desta pode ser operado por um ato judicial ou extrajudicial<sup>601</sup>. Por outras palavras, as situações de conhecimento oficioso tanto se podem operar em sede administrativa como no âmbito de processo judicial, e são de conhecimento oficioso *ex vi* do art.º 219.º do CPC, § 5.º, quando determina "*O juiz pronunciará, de ofício, a prescrição*". Acresce ainda trazer à colação outro diploma<sup>602</sup>, segundo o qual uma das modalidades de extinção do crédito tributário se consubstancia na prescrição e na decadência<sup>603</sup>. Ou seja, na prescrição e na caducidade, embora não sejamos levados a concordar com este último vocábulo, porquanto a caducidade se opera antes de surgir o

---

<sup>601</sup> *Vd.* Código Tributário Nacional, designado abreviadamente "CTN", art.º 174.º:

*"A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.72*

*Parágrafo único. A prescrição se interrompe:*

*I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;*

*II – pelo protesto judicial;*

*III – por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;*

*IV – por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor."*

<sup>602</sup> O CTN foi introduzido pela Lei n.º 5.172, de 1966.

<sup>603</sup> A prescrição e a decadência têm um prazo unificado de 5 anos, conforme determina o art.º 173.º do CTN:

*"O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado."*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*



crédito tributário, sendo que, em regra até o evita. Após a gênese da liquidação já não faz sentido falar em caducidade se a administração procedeu a tal ato dentro do período que a lei lhe concede. Mas fica a nota, de que todas as situações que sejam passíveis de determinar a extinção da instância por impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide, devem pôr termo ao processo *tout court*. E que, sempre na salvaguarda dos já referidos princípios, logo que se vislumbre tal possibilidade de terminar o processo, deverá ser feito de imediato, independentemente da fase processual e do mesmo ser de natureza administrativa ou judicial. *Id est*, se o processo se encontrar nas mãos do juiz, o ônus impende sobre este; caso contrário, impende sobre o órgão administrativo. Apesar de tudo, para além daquela nossa taxatividade, ainda nos apraz acrescer à lista, mais situações que aumentam a tipicidade dos casos geradores de extinção parcial ou total da lide, por conhecimento oficioso, e em todo e qualquer ordenamento jurídico.

❖ *Quid juris,*

**quando o fundamento invocado se prende com a falta ou deficiência da notificação da liquidação, prevista como fundamento na al. e) do art.º 204.º do CPPT?**

Se esta for invocada como fundamento da impugnação judicial depois de operada a caducidade do imposto, também deverá o juiz determinar oficiosamente a inutilidade superveniente, ou a pedido do interessado, como ressalta claramente de aresto proveniente do STA, de 11 de maio de 2005, processo n.º 0454/05<sup>604</sup>:

*"II. A falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade só serve de fundamento à oposição quando a liquidação tenha sido efectuada dentro desse prazo, e não notificada.*

---

<sup>604</sup> Tal entendimento já era perfilhado pela jurisprudência como se denota pelo acórdão do STA de 24 de abril de 2002, proc.º n.º 084/02. De igual modo se pode fazer referência aos provenientes da mesma instância, proc.ºs n.ºs 0832/08, 09/11, 0748/10, e 01089/09, respetivamente de 20 de janeiro de 2010, 04 de maio de 2011, 07 de dezembro de 2010 e 20 de outubro de 2010, obtendo-se em todos a concordância, de que a falta de liquidação dentro do período de caducidade do tributo não constitui fundamento da oposição judicial.

*III. Decorrido o prazo de caducidade sem que tenha ocorrido a liquidação, ou, caso tenha sido feita, sem que tenha sido notificada, há caducidade do direito à liquidação, a qual não serve de fundamento de oposição à execução fiscal."*

Assim, quando se opera a caducidade, pelo decurso do seu prazo, não se verificando a interrupção originada pela notificação da liquidação, só tomando o contribuinte conhecimento da liquidação ou por notificação posterior ao decurso do prazo de caducidade ou na citação para se opor à execução fiscal, o meio processual de reação é a impugnação judicial, porque aqui não se discute a ineficácia e inexigibilidade da dívida, mas sim a sua própria legalidade. Nesta situação, o imposto não é devido, não por ser ineficaz e portanto inexigível, mas sim, porque tornou-se ilegal em virtude da caducidade. Daí o meio de reação ser a impugnação judicial.

❖ **Então, e a nulidade?**

Também é irrefutavelmente de conhecimento oficioso. Determinam assim *ipsis verbis* os preceitos que seguem:

**"Artigo 162.º do CPA**

***Regime da nulidade***

*1 — O ato nulo não produz quaisquer efeitos jurídicos, independentemente da declaração de nulidade.*

*2 — Salvo disposição legal em contrário, a nulidade é invocável a todo o tempo por qualquer interessado e pode, também a todo o tempo, ser conhecida por qualquer autoridade e declarada pelos tribunais administrativos ou pelos órgãos administrativos competentes para a anulação.*

*3 — O disposto nos números anteriores não prejudica a possibilidade de atribuição de efeitos jurídicos a situações de facto decorrentes de atos nulos, de harmonia com os princípios da boa-fé, da proteção da confiança e da proporcionalidade ou outros princípios jurídicos constitucionais, designadamente associados ao decurso do tempo."*

**"Art.º 102.º, n.º 3, do CPPT:**

*3 - Se o fundamento for a nulidade, a impugnação pode ser deduzida a todo o tempo."*

**"Art.º 88.º, n.º 1.º do CPTA**

*"1 — O despacho saneador destina -se a:*

*a) Conhecer das exceções dilatórias e nulidades processuais que hajam sido suscitadas pelas partes, ou que, em face dos elementos constantes dos autos, o juiz deva apreciar oficiosamente;"*

**"Art.º 286.º do CCIVIL - Nulidade**

*A nulidade é invocável a todo o tempo por qualquer interessado e pode ser declarada oficiosamente pelo tribunal."*

Daqui se infere, independentemente da firme convicção de que todas as situações *ex officio* devem produzir os correspondentes efeitos jurídicos, incluindo as já afloradas situações do caso julgado e da apensação de processos, que a tipicidade por nós estabelecida se estende por onze casos que sucessivamente descrevemos:

1. Litispendência.
2. Caso julgado.
3. Convolação processual.
4. Ilegalidade abstrata, designadamente quando seja invocado o fundamento da inexistência do tributo nas leis em vigor à data dos factos.
5. Prescrição da dívida exequenda.
6. Caducidade.
7. Duplicação de coleta.
8. Ilegalidade concreta da liquidação.

9. Falta ou deficiência da notificação da liquidação.
10. Nulidade.
11. Apensação de processos.

#### **D. A AT**

A Autoridade Tributária e Aduaneira na prossecução da sua missão teleológica, que fundamentalmente se consubstancia na obtenção de receitas para a satisfação de necessidades públicas, foi aperfeiçoando paulatinamente o seu sistema informático, promovendo a interação com outros organismos e criando meios de defesas desmotivadores da evasão fiscal e do incumprimento das prestações tributárias. É um exemplo de eficiência célere e de referência no contexto europeu. E esta sua característica não surgiu do atual contexto e da necessidade de arrecadar receitas no plasmar do princípio "A necessidade aguça o engenho". É uma experiência progressiva e constante no aperfeiçoamento da máquina fiscal, que surge em diversos contextos:

- Em sede de recursos humanos, melhorando a sua qualidade com ações de formação periódica e formação de trabalhadores e contribuintes através do próprio portal das finanças.
- Como sistema dissuasor da fraude e evasão fiscais, a criação de incentivos, como sucedeu no caso do "E-Fatura".
- Na utilização de meios técnicos, o significativo aperfeiçoamento do sistema informático, através da criação de programas específicos, permitindo o cruzamento de informação entre os contribuintes e a AT, e outros organismos, como sejam as autarquias, conservatórias, notários e segurança social.
- A criação de processo declarativo através da plataforma eletrónica.
- A existência de meios contemporâneos, porque surgem antes do processo de liquidação ou como liquidação adicional, através de ações fiscalizadoras e da criação de um núcleo das grandes empresas.

- Em sede de processo judicial tributário, a criação de plataforma informática para melhor controlo dos processos, e a criação de núcleo dos processos de valor elevado.
- A cobrança *on-line*.
- Meios consequentes, porque surgem posteriormente à cobrança voluntária, permitindo igualmente a regularização *on-line*. Pense-se a este pretexto nas penhoras eletrónicas e no pagamento coercivo eletrónico.

Nota-se contudo, que apesar de a instituição ser eficaz, de preconizar mecanismos de desburocratização e aproximação das populações, designadamente com o recurso ao sobredito sistema informático e à integração em lojas do cidadão, não significa satisfação por parte dos sujeitos passivos, podendo estes sentir-se mais limitados, mais constrangidos e mais coagidos na sua atuação. O mesmo já foi referido relativamente aos tribunais tributários - **a eficácia prende-se com os resultados alcançados com a sua missão, e a eficiência prende-se com a prestação de serviços ao cidadão.**

#### **d.1 A AT e o pragmatismo tecnológico**

Os mecanismos informáticos a que fizemos referência no item anterior são hodiernamente considerados imprescindíveis e basilares, na precursão e prossecução de qualquer atividade pública ou privada.

Quanto à entidade pública AT, subjacente à criação e desenvolvimento do sistema informático, estão dois tipos de situações:

1. Uma vai de encontro à imperatividade tecnológica e social. Para que a AT esteja em cruzamento de informação com outras instituições, torna-se necessário que os seus programas informáticos sejam consonantes; e igual exigência é feita perante a sociedade na sua íntegra, sendo que se preconiza a utilização crescente da utilização dos meios eletrónicos.
2. Outra prende-se com a questão da eficácia, no modo de a AT reduzir os recursos humanos, implementar maior celeridade no método declaratório, na

liquidação, na cobrança e no contencioso, e exercer um controlo mais fidedigno sobre a receita e a fuga.

No que concerne à primeira situação, cingimo-nos basicamente à interação da instituição com o sujeito passivo, designadamente com a criação do Portal das Finanças. Quanto às restantes, estamos perante meios que se destinam a ser usados no desenvolvimento da anunciada atividade, acessíveis aos seus funcionários de conformidade com o perfil individualmente traçado, sendo que, para não perder de vista o objetivo do presente trabalho, nos interessam especialmente as designadas "Aplicações da Área da Justiça Tributária". E no que estritamente se refere a estas últimas, passamos a elencar *tout court* as designações utilizadas pela AT, bem como o objetivo associado a cada aplicação, disponibilizadas na Internet.

Assim:

- ✚ Sistema de Gestão de Procedimentos de Revisão Administrativa, designado de forma abreviada SIGEPRA, que compreende a informatização, desmaterialização e tramitação integral ou simplificada de reclamações graciosas, revisões oficiosas, restituições, retificações de IMT, recursos hierárquicos e outros procedimentos, relativamente a todos os tributos.

- ✚ Sistema de Contencioso Judicial Tributário, SICJUT, utilizado para informatizar, desmaterializar e tramitar, todo o processo judicial tributário, incluindo designadamente, as impugnações judiciais, oposições, embargos de terceiro e reclamações judiciais, permitindo a concomitante ligação ao sistema informático de gestão dos processos nos tribunais tributários, SITAF, permitindo a interação entre estes, os representantes da Fazenda Pública e os mandatários dos contribuintes. Assumindo uma posição de *publicus pro bono*, ainda nos cumpre acrescentar, que este programa é deveras proveitoso para os sujeitos passivos, porquanto concede aos funcionários a faculdade de conhecer as petições, independentemente do local da apresentação, tendo em vista no essencial as questões de carácter oficioso, como constituem exemplos a suspensão da execução com prestação de garantia, ou dispensa da mesma, e a revogação do ato pelo OEF.

Recentemente, a Direção de Serviços da Justiça Tributária fez difundir pelos diversos serviços da AT<sup>605</sup> uma nova versão do SICJUT. As inovações especiais traduzem-se na melhor articulação entre serviços, nomeadamente na área da cobrança, em simplificar a instauração de impugnações judiciais através da uniformização de critérios e compreender maior e melhor informação à generalidade dos funcionários.

O SICJUT passou a ficar mais sincronizado, permitindo o acesso automático de informações, designadamente, associando a impugnação à liquidação, permitindo a busca por esta, e alcançando eventuais processos já em contencioso tributário, independentemente de serem de natureza administrativa ou judicial, ou seja, de se tratar de reclamação graciosa, recurso hierárquico, ou impugnação judicial. Outra das particularidades, consiste na detenção de juros associados a liquidações que constituam o objeto do processo de contencioso a instaurar. E de forma mais alargada, a consulta de todo e qualquer processo na aplicação, de forma indistinta, através do número que lhe cabe na aplicação, ou do número atribuído no tribunal tributário.

Permite ainda, a especificação do objeto de conformidade com o imposto liquidado e objeto do processo de contencioso tributário; a verificação de eventuais pagamentos por conta ou retenções na fonte, quer na fase de cobrança voluntária, quer na fase de cobrança coerciva; constarão igualmente as liquidações adicionais efetuadas pela área da inspeção da AT.

Apesar de sempre ser permitida a associação manual dos PEF, foi criado um automatismo de associação, quer já exista PEF ou em consequência da sua posterior instauração; quando a liquidação se prenda com imóveis, são indicados os mesmos; quando a liquidação se prende com viaturas, são disponibilizadas as respetivas matrículas. Outras das situações que assumem especial relevância dizem respeito à coligação de autores, à cumulação de pedidos e às reversões contra gerentes ou administradores das pessoas coletivas.

No que concerne aos representantes da Fazenda Pública, o anunciado aperfeiçoamento do sistema, veio conceder àqueles profissionais, o conhecimento da existência de outros processos de contencioso, administrativo ou judicial, tendo sempre por referência a liquidação como pilar da controvérsia

---

<sup>605</sup> A aludida difusão foi realizada através da Instrução de Serviço n.º 60 005/2017, de 22 de junho de 2017.

da legitimidade e exigibilidade das dívidas, evitando duplicações, sendo igualmente facultado o conhecimento imediato de todos os elementos considerados imprescindíveis para efeitos de instrução, por força do art.º 111.º do CPPT, designadamente, caso já exista reclamação graciosa, recurso hierárquico, ou quando ocorra ato inspetivo.

✚ Sistema do Contencioso Administrativo Tributário, SICAT. Em 2017 entrou em produção uma nova versão desta aplicação<sup>606</sup>, no intuito de melhorar as ligações dos sistemas da justiça tributária para efeitos de instauração de contencioso e de informação disponibilizada para consulta pelos sistemas informáticos SICAT e SICJUT.

Aqui também se irá obter interface no sentido de associar automaticamente o processo executivo, caso exista, bem como eventual futura instauração do mesmo; a existência de outro contencioso administrativo ou judicial e a criação de alertas; identificação da liquidação com alertas; e associação automática dos juros.

Tenhamos contudo presente que a aplicação foi criada para a instauração do contencioso administrativo. Isto quer dizer, que no SICAT, deverá ser apenas registado o contencioso administrativo cujo objeto sejam liquidações, por força do previsto no art.º 68.º do CPPT. Não obstante, existem requerimentos que não configuram o processo de reclamação graciosa, mas que são registados como tal. A título exemplar, dispomos dos atos praticados em processo de contraordenação, atos com vista à cobrança coercitiva praticados em processo executivo, e ainda outros atos que não se prendem diretamente com liquidações, *verbi gratia*, indeferimento de uma isenção de IMI.

Como o SICAT tem por objeto nuclear o registo de todo o contencioso administrativo, este tipo de intervenções atípicas passaram a integrar o objeto de registo. Constam igualmente aqui os pagamentos antecipados a serem considerados para efeitos de liquidação, ou seja, retenções na fonte e pagamentos provenientes de liquidações adicionais por força de atos inspetivos.

---

<sup>606</sup> Os funcionários tomaram conhecimento da nova versão através da Instrução de Serviço n.º 60 004/2017, de 21/04.



É permitido o registo da coligação de autores, a cumulação de pedidos ou ambas em simultâneo.

Pretendeu-se implementar no sistema a solução que permitisse conhecer da existência de mais contencioso administrativo ou judicial, tendo sempre como ponto comum a mesma liquidação, permitindo aos chefes do SF verificar da existência de outro contencioso, evitando a sua duplicação, e avaliar dos casos de reincidência, ou ainda, a proceder à elaboração do PA para o tribunal e RFP. Ou seja, caso já haja sido apresentada anteriormente à apresentação da PI, reclamação graciosa contra o mesmo ato, esta deve ser apensa à impugnação judicial no estado em que se encontrar, constituindo matéria fatural para o processo judicial.

É igualmente disponibilizada a opção de indicar quais os imóveis que se prendem com a liquidação em causa, e inclusive com retenções na fonte no que concerne a rendas de imóveis sujeitos a IRS.

✚ Sistema de Gestão de Encargos Financeiros, SIGEF, é uma nova aplicação informática, surgida igualmente em 2017<sup>607</sup>, a qual permite aos serviços proceder à recolha de elementos para a liquidação de juros, sua consulta e gestão, podendo os mesmos revestir a forma de indemnização ou compensação, ou seja, ser indemnizatórios ou moratórios. Estes juros poderão surgir na sequência de decisões proferidas em sede de processos administrativos, designadamente, de reclamação graciosa, de recurso hierárquico ou revisão oficiosa; e no âmbito de processos judiciais, desde que se encontrem reunidos os respetivos requisitos. Esta aplicação está em perfeita conexão com o SICAT e o SICJUT, sendo determinado por aqueles o início do procedimento, o qual ocorre por força da instauração de processo administrativo ou judicial, terminando, em caso de improcedência, com o pagamento acrescido dos pertinentes juros de mora; ou, em caso de procedência, com a anulação da dívida e eventual pagamento de juros indemnizatórios. De notar, que só é possível recolher juros nos processos transitados em julgado, e desde que os mesmos se encontrem registados no SICAT e SICJUT, com o averbamento sobre a extinção da dívida, determinado

---

<sup>607</sup> Aquela aplicação foi transmitida aos funcionários através da Instrução n.º 60 002/2017, de 19 de junho de 2017.

em função da decisão proferida no processo administrativo ou da sentença proferida no processo judicial. Acresce ainda, no que concerne a juros indemnizatórios, que somente após o processamento da nota de crédito a favor do contribuinte, é que se torna possível proceder à recolha de juros.

Tal como vimos referindo, nesta aplicação informática apenas se tratará dos juros, os quais serão afetos à liquidação que respeitou à questão controvertida, independentemente do objeto da sua proveniência. Por outras palavras, não importa se teve origem num processo administrativo ou judicial, favorável ou desfavorável à AT, sendo que num caso estamos perante os juros de mora, e noutro, perante os juros indemnizatórios. A ausência de menção aos juros compensatórios poderá provocar alguma ambiguidade, mas compreensivelmente, como são imputados a retardamento da liquidação por ação ou omissão do contribuinte, concorrem com a verba principal, ou seja, são associados ao respetivo imposto, logo, à liquidação.

✚ Compensação Automática de Reembolsos, SISCO, servindo para efetuar a compensação dos créditos dos contribuintes nas dívidas cobradas pela AT. Aqui temos o Estado a demarcar o seu *jus imperii*, ficando assegurada a não devolução de reembolsos a contribuintes que tenham dívidas em execução fiscal, que sejam devolvidos créditos entretanto anulados, e que a emissão seja feita com celeridade.

✚ Sistema de Controlo de Benefícios Fiscais, SICBEF, permite o cruzamento de informação dos contribuintes que usufruam de benefícios consignados no EBF e sejam simultaneamente devedores de verbas cobradas pela AT. Mais uma vez o Estado mostra a sua eficácia, sendo que permite aos contribuintes o exercício do direito de audição prévia à provável retirada do benefício em cogitação, registo desse ato, subsequente despacho e respetiva notificação.

✚ Publicitação de Devedores na Internet, SIPDEV, procedendo à difusão e simultâneo sancionamento dos devedores, e promovendo o pagamento voluntário, à semelhança das administrações tributárias de outros países que integram a OCDE.

✚ Sistema de Notificações e Citações Eletrónicas, SECIN, permitindo aos sujeitos passivos ter conhecimento breve sobre os atos em matéria tributária, tornando desnecessária a intervenção dos serviços postais e a deslocação aos serviços de atendimento público.

✚ Sistema de Gestão de Vendas Coercivas, SIGVEC, que tem como objetivo a gestão do procedimento da venda judicial, adjudicação do objeto no caso de propostas por carta fechada ou negociação particular, e a gestão no que concerne a jornais e mediadores.

No concernente a aplicações no âmbito da Intranet, e ainda relativamente às correlacionadas com a Área da Justiça Tributária, surgem-nos aquelas que se destinam a implementar a eficácia no procedimento executivo, embora em interface com as anteriores, cuja descrição passamos sucessivamente a fazer:

⇔ O Sistema de Execuções Fiscais, SEF, que permite de forma automática a instauração, a citação, eventuais anulações e pagamentos, e outros atos no âmbito da execução fiscal, designadamente, apresentação de garantia ou dispensa da mesma, redução da quantia exequenda, sub-rogação no pagamento, prescrição e respetivas fases processuais.

⇔ O Sistema Informático de Penhoras Automáticas, SIPA, muito útil no que se refere à penhora de créditos, vencimentos e pensões, por estar disponível o cruzamento de informação com entidades patronais, bancos e seguradoras. Quando se trata de outro objeto, *verbi gratia*, imóveis ou outros bens sujeitos a registo, existe o mesmo grau de pragmatismo, por força do interface com as respetivas Conservatórias.

⇔ Sistema de Gestão de Reversões, SIGER, que tal como o nome indica, serve para gerir e tramitar as reversões operadas contra responsáveis subsidiários.

⇔ Gestão de Tesouraria de Execuções Fiscais, GESTEF, sistema que se prende com a emissão e consulta de documentos de pagamento, pagamentos em prestações e emissão de segundas vias.

De notar, que tanto o SICJUT como o SICAT estão aptos a conceder a dívida expurgada dos sujeitos passivos, permitindo de tal modo, que o contencioso, seja de natureza administrativa ou judicial, se restrinja apenas ao estritamente necessário para dirimir a situação em crise. Certamente poderemos afirmar, que os processos serão mais céleres, o contencioso será mais suave, e a certeza e segurança do direito ficarão mais salvaguardadas. O que se tem verificado até à atualidade, é que nem sempre a dívida que é objeto de litígio corresponde ao passivo efetivo dos contribuintes, pelo que, é de todo relevante que o valor da causa seja quantificado de modo irrefutável, evitando mais contencioso e gastos supérfluos.

Com o cruzamento de informação implementado pelos programas informáticos mais recentes, toda a informação inserida através de outros programas no sistema informático, com especial ênfase para a cobrança, serão alcançados de modo a se conseguir obter todos os pagamentos realizados através da retenção na fonte ou eventuais pagamentos por conta. Pese embora o que se diga, o sistema continua a ser imperfeito, porque a nova versão do SICJUT veio apenas consagrar o cruzamento entre a gestão de fluxos financeiros e a impugnação judicial. Compreendemos a esmerada atenção sobre este meio processual, sendo que, para além de estarmos perante o meio processual por excelência no contencioso tributário, estamos também perante um meio de reação do contribuinte, cuja competência dirimente é tanto imputável ao tribunal administrativo e fiscal como aos tribunais arbitrais. Mas o que não nos parece nada compreensível, é que o cuidado com tal meio processual não seja extensivo aos restantes meios conhecidos, uma vez que o RFP e restantes funcionários da Área da Justiça Tributária têm de aceder à informação disponibilizada para a impugnação judicial. Não deixa de ser verdade, que existem aplicações com esse tipo de informação, mas também não deixa de ser verdade, que o SICJUT abrange todo o contencioso tributário.

## **d.2 A AT e o contexto internacional**

Para além do que já vimos relativamente aos expedientes criados pela AT no sentido de implementar a sua atividade, cumprindo de tal forma a missão que lhe é confiada na

obtenção de receitas tributárias, designadamente com a criação das UGC, que se inserem num contexto internacional em ações levadas a cabo pelos países integrantes da OCDE, importa também analisar o carácter recetício das diretivas emanadas da CE, e essencialmente no que concerne às que compreendem a interação do Estado português com entidades supranacionais.

Um dos exemplos que trazemos à colação concede-nos a possibilidade de aferirmos a sobredita interação, tanto em termos administrativos como fiscais, com predominância para esta última, depois da experiência já recolhida de programa anterior, e com o propósito de se conseguir um instrumento mais aperfeiçoado e mais económico em relação a um hipotético trabalho individual de cada membro. E a aludida experiência trouxe a particularidade de tornar o programa extensivo a países terceiros, sobretudo aos candidatos a integrar o elenco da CE, ou àqueles que se encontrassem em vias de adesão, conforme determina o art.º 3.º do Regulamento. Concordamos, que quanto maior for o número de aderentes, maior e mais eficaz será o combate à fraude, à evasão e ao planeamento fiscal agressivo.

Temos vindo a fazer referência ao Programa Fiscalis 2020.

Apresenta-se-nos como um programa de carácter plurianual, aprovado pelo Regulamento da N.º 1286/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 11 de dezembro de 2013<sup>608</sup>, criado exatamente para facilitar a cooperação entre as entidades congéneres da AT nos restantes membros da União Europeia, nomeadamente com a criação de ações que se destinam a melhorar a capacidade administrativa das administrações tributárias europeias, conferindo-lhes acentuada dignidade através do aumento da eficácia no controlo e combate à evasão fiscal, fraude fiscal e planeamento fiscal agressivo, incentivando concomitantemente o progresso e inovação tecnológicos, nomeadamente com a criação do mercado único digital no âmbito do programa “Agenda Única para a Europa”.

Certamente será consensual, que o aperfeiçoamento da tributação entre os países integrantes da EU condiciona igualmente o aperfeiçoamento e eficácia do sistema vigente na administração tributária portuguesa, não somente por força do cumprimento das normas convencionais, mas também pela sua necessidade de implementar aquelas diretivas, desenvolvendo tarefas que se coadunem com o preconizado em termos de âmbito internacional, ou seja, atividades de apoio à melhoria dos Sistemas de Informação

---

<sup>608</sup> Este Regulamento veio revogar a decisão que existia sobre esta matéria, ou seja, a Decisão n.º 1482/2007/CE.

Europeus, designados abreviadamente EIS. Destes programas resultará o apoio à cooperação administrativa entre Estados-membros, a formação qualificada dos funcionários da AT, o apoio à melhoria e compreensão da legislação comunitária, e de apoio à melhoria e partilha de boas práticas e procedimentos administrativos, com início no dia 1 de janeiro de 2014 e término em 31 de dezembro de 2020, por força do sobredito Regulamento.

Embora o público-alvo seja toda a administração pública, incluindo autoridades locais, é nosso mister mostrar o caminho seguido pela AT, no sentido de revelar a sua contraprestação perante a UE. A implementação da administração tributária portuguesa consubstanciou-se na realização de seminários e *workshops*, grupos de projeto, controlos bilaterais e multilaterais e outras atividades previstas na legislação comunitária relativas a cooperação administrativa, *verbi gratia*, PAOE, bem como de visitas de trabalho e de ações de suporte e criação de capacidades das administrações. E para a consecução das aludidas atividades, previstas no art.º 7.º do Regulamento, a AT criou programas de incentivo dos seus colaboradores, exigindo, sob pena de inviabilização, a elaboração e apresentação obrigatória de relatórios, de marcação e atas de reuniões, com prazos pré-estabelecidos, nas circunstâncias que em seguida se descrevem:

- ⇔ Participação em grupos de trabalho/projeto - Agenda e Atas das reuniões, 30 dias após cada reunião do grupo;
  
- ⇔ *Workshops*/seminários/visitas de trabalhos - Relatório, 30 dias após a participação na ação;
  
- ⇔ Controlos Multilaterais/Bilaterais, PAOE - Relatório, 30 dias após o encerramento do controlo.

Isto vem de encontro às ações ilegíveis no âmbito do programa para o qual foi criado um orçamento de 223 milhões de euros, e do qual constavam expressamente as ações conjuntas, a criação de sistemas de informação europeus e atividades de formação comuns, consignadas no n.º 3 do preâmbulo do Regulamento em cogitação. Tal desempenho reveste-se de elevada importância, tendo em consideração que serão convidados a participar no programa, as autoridades governamentais, os operadores

económicos e as organizações internacionais, ou os representantes de todos aqueles, se o seu contributo for considerado essencial para a boa execução e consecução do programa. Finalmente, e no que respeita aos tribunais de índole internacional, donde tangem os tribunais tributários das administrações internacionais aderentes, e por arrastamento, e na posição que foi desenvolvida ao longo do presente trabalho, os representantes da Fazenda Pública, todos estes serão beneficiados pelo intercâmbio das boas práticas internacionais e pelo desenvolvimento de infraestruturas e sistemas informáticos adequados.

Em suma, todas as circunstâncias servirão para lograr o escopo do aumento de receitas, reduzir os custos com a obtenção das mesmas e proporcionar aos tribunais tributários maior celeridade e eficiência nos casos que lhes forem submetidos pelo contribuinte-internacional ou pelas administrações tributárias internacionais.

### **d.3 O princípio da elementaridade**

Com tanta experiência legislativa, doutrinal, jurisprudencial e de interpretação e integração das leis, os princípios não deveriam integrar uma fonte do direito. Mas efetivamente integram. A este propósito falava Braz Teixeira<sup>609</sup> no princípio "*in dubio contra fiscum*" citando o provérbio de Modestino "*non puro delinquere eum qui in dubiis quaestionibus contra fiscum facile responderit*". Segundo as suas palavras, *quando o significado da lei fiscal não fosse claro e evidente, deveria ela ser interpretada num sentido favorável ao contribuinte, aplicando-se, nos restantes casos, os princípios gerais de interpretação das leis*. Isto significa, que os princípios são tão relevantes, que nos ajudam a interpretar a lei, a modificá-la ou a sub-rogá-la. Só assim se justifica a consagração daqueles em diploma próprio, e não raras vezes, repetido na lei ordinária. Repare-se designadamente nos princípios constitucionais previstos na LGT e tautologicamente na CRP. Se tomarmos como exemplo o princípio da tutela jurisdicional efetiva, encontramos a sua referência na CRP, no CPTA, na LGT e no CPPT. Ou seja, a lei ordinária prevê tais princípios, quando os mesmos deveriam ficar consagrados em diploma próprio, em diploma que consagrasse os princípios gerais do direito e para todo o direito, porque, os princípios assim considerados, passam a integrar a lei, em abnegação aos princípios que devem estar consignados na lei fundamental. Ora, integrando eles a lei

---

<sup>609</sup> *Vd.* António Braz Teixeira, *Princípios de Direito Fiscal*, 3ª edição, volume I, págs. 121 a 128, Almedina, Coimbra, 1991.

ordinária, menos são reconhecidos como princípios, porque revestem a forma de lei. Deste modo, **o intérprete denota a sua presença pela perspicácia e bom senso, devolvendo-lhe o valor supremo que ocupam no direito. Ele disseca elemento por elemento, até conseguir o que de mais elementar tem o direito.** Foi esta ação que outrora apelidamos de princípio da elementaridade.

Mas nesta atividade interpretativa, deparamos com a lacunosidade do direito consuetudinário e convencional, porque, por força da lei fundamental, se sobrepõe à lei ordinária<sup>610</sup>. Por outras palavras, apesar do direito convencional, integrar as fontes de direito português *ex vi* do art.º 8.º da Constituição, a lei ordinária não lhe imputa o mesmo carácter, à semelhança do que sucede com a lei espanhola.

Veja-se o que a *Ley General Tributaria* prevê como fontes do ordenamento jurídico tributário:

#### **"Artículo 7.**

##### *Fuentes del ordenamiento tributario.*

*1. Los tributos se regirán:*

*a) Por la Constitución.*

*b) Por los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición, en los términos previstos en el artículo 96 de la Constitución.*

*c) Por las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el artículo 93 de la Constitución.*

*d) Por esta ley, por las leyes reguladoras de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria.*

*e) Por las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales.*

---

<sup>610</sup> *Ibidem*, págs. 79 a 137.



*En el ámbito de competencias del Estado, corresponde al Ministro de Hacienda dictar disposiciones de desarrollo en materia tributaria, que revestirán la forma de orden ministerial, cuando así lo disponga expresamente la ley o reglamento objeto de desarrollo. Dicha orden ministerial podrá desarrollar directamente una norma con rango de ley cuando así lo establezca expresamente la propia ley.*

**3.** *Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común."*

Entendemos assim, que quando a LGT, o CPPT e o CPTA fazem referência à aplicação das leis, o deveriam fazer nas mesmas circunstâncias que aqueles Estados. No entanto, no art.º 2.º do CPPT sob a epígrafe "Direito subsidiário", o legislador considera o CPPT como lei especial e precípua. No art.º 2.º da LGT<sup>611</sup> sob a epígrafe "Legislação complementar", é infeliz no título, porque lhe chama complementar, quando indica sucessivamente a ordem de aplicação da lei, considerando precípua a LGT, e as restantes, aplicáveis por exclusão de partes. Quanto ao CPTA, o lapso é ainda maior, porque parece propósito do legislador deixar de lado o direito tributário, como se denota pelo art.º 1.º:

### ***"Direito aplicável***

---

<sup>611</sup> *Vd. o teor do artigo:*

#### ***"Legislação complementar***

*De acordo com a natureza das matérias, às relações jurídico-tributárias aplicam-se, sucessivamente:*

*a) A presente lei;*

*b) O Código de Processo Tributário e os demais códigos e leis tributárias, incluindo a lei geral sobre infracções tributárias e o Estatuto dos Benefícios Fiscais;*

*c) O Código do Procedimento Administrativo e demais legislação administrativa;*

*d) O Código Civil e o Código de Processo Civil." - SIC.*

*O processo nos tribunais administrativos rege-se pela presente lei, pelo Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais e, supletivamente, pelo disposto na lei de processo civil, com as necessárias adaptações."*

O que se pretendeu transmitir, é que a lacunosidade da lei fiscal plasmada nos sobreditos diplomas, não deveria existir. Por outras palavras, deveria ser mais precisa, indicar a hegemonia das fontes do direito, incluindo as de natureza subsidiária ou complementar, embora José Carlos Vieira de Andrade considere, que deste modo o legislador conquista o seu espaço para aspetos fundamentais do contencioso tributário<sup>612</sup>. Se nos quisermos reportar ao direito brasileiro, ordenamento jurídico onde existiu igualmente a preocupação de fazer referência às fontes de direito tributário, determina assim o art.º 96.º do CTN:

*"A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes."*

E relativamente à questão mais específica do direito convencional, dispõe o art.º 98.º do mesmo diploma que *"Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha"*. Isto, para demonstrar e corroborar a posição de que, o primado do direito internacional é expresso em determinados ordenamentos jurídicos e apenas sobressai do art.º 8.º da Constituição portuguesa. Apesar do carácter hegemónico deste diploma, não nos parece curial que o legislador omita tal fonte do direito nas normas de direito ordinário, mesmo que sejam específicas, como acontece com as concernentes ao direito tributário. Na ausência de tal omissão, não seria tão acentuado o princípio da elementaridade e não seria necessário o recurso a outras fontes do direito para colmatar a lei, designadamente a doutrina e a jurisprudência, como brota do Ac. do STA de 25 de novembro de 2015, proc.º n.º 0103/15:

---

<sup>612</sup> José Carlos Vieira de Andrade, *A Justiça Administrativa*, 3ª edição, págs. 66 - 73, Almedina, Coimbra, 2000.

*"Nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar as normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados, sendo que o juiz, ao desaplicar norma que tenha por inconstitucional, não se apropria de qualquer competência atribuída ao Tribunal Constitucional."*

## E. O contribuinte

O contribuinte é o pilar da estrutura em que assenta a caracterização dos nossos tribunais. É um ser humano, e como tal se satisfaz com a concretização dos seus objetivos pessoais, sendo que um deles consiste notoriamente em pagar o menos possível de impostos - é o que se denomina, comparativamente a países como a Dinamarca, de **moral fiscal baixa**. Precisamos de formação, e de um esmerado esforço por parte da administração, para que seja conquistada a confiança dos cidadãos em geral. O *slogan* de que as receitas tributárias se destinam à satisfação de necessidades públicas, não convence ninguém. E quando tal acontece, fica mais pelo campo filosófico do que pelo concreto. Amiúde ainda se vai compreendendo o fim teleológico do imposto, mas todos se tentam furtar o mais possível. Em Portugal, o contribuinte não é designado como nos países nórdicos, de contribuinte-beneficiário, nem o poderia ser, porque o sistema da repartição não é equitativo nem proporcional às receitas pagas e às necessidades dos cidadãos.

O contribuinte entende que o locupletamento não é significado do pagamento de impostos, nem que para tal tenha de subverter os próprios funcionários. Se pegarmos em casos concretos como o da reversão das dívidas, encontramos verdadeiros *paradoxos jurídicos*. Uma das situações que configuram tais paradoxos, é a título exemplar, a prova da gerência de facto imputada a sócios-gerentes ou administradores das sociedades. O contribuinte que cometeu todas as infrações em representação da sociedade, para ilidir a sua culpa, interpõe não raras vezes dois meios processuais, consistindo um na impugnação e outro na oposição. É certo que a lei lhe permite tal desiderato, mas não deixa de ser insólito, beneficiar da mesma prerrogativa enquanto sócio-gerente e outra na qualidade de revertido. É por isso mesmo que não poderemos deixar de concordar com o pacto leonino, o qual determina a denegação de qualquer cláusula do contrato de sociedade que isente o sócio de participar nos lucros ou nas perdas<sup>613</sup>. São mais as vezes que não justificam o contribuinte utilizar um dos meios de reação ao seu alcance, do que aquelas em que se revela plausível fazê-lo, sobretudo no que concerne à impugnação e à oposição, independentemente do tribunal por onde corram. E apesar de a lei prescrever que não são permitidos os atos inúteis ou dilatatórios, não é por isto que o contribuinte se escusa à sua prática, até porque não se conhecem casos de sanções aplicadas na constatação de factos niilistas. A única sanção consiste basicamente na improcedência da

---

<sup>613</sup> *Vd.* art.º 22.º do Código das Sociedades Comerciais.

sua ação. Com alguma frequência, verifica-se a desnecessidade de utilização dos meios impugnatórios de natureza administrativa, como são os casos da reclamação graciosa e do recurso hierárquico. Não obstante, o sujeito passivo utiliza tais expedientes com o objetivo de ludibriar a administração, e em última instância, relegar o pagamento para o mais tarde possível. Nas inquirições de testemunhas, sucede com alguma frequência, serem utilizadas pessoas que não têm afinidade com a atividade do contribuinte. Quando se trata de empresas que se socorrem dos tribunais com alguma frequência, é vulgar terem os mesmos técnicos para todos os processos. Sobre este tipo de situações, o juiz fica impávido e sereno, e a AT segue-lhe o rasto. Não é vulgar a AT invocar a litigância de má-fé, embora o inverso já seja possível, sobretudo quando se pretende receber juros indemnizatórios.

Compreendemos perfeitamente que o sistema não pode ser perfeito. Mas não se deve compactuar com situações injustas, independentemente da qualidade do seu autor.

### **e.1 O princípio da frustração das expetativas**

Um princípio não menos importante que todos os outros que conhecemos, e por vezes mais relevante que todos aqueles, porque a não observância destes, pode redundar na ofensa daquele.

Ora, quando o contribuinte espera que os elementos por si declarados à administração tributária estejam conformes às prescrições normativas, quando é inspecionado, quando a AT apura elementos que conduzem a uma liquidação adicional, quando é indevidamente emitido um título executivo, quando os reembolsos são retardados, quando os meios gratuitos ou judiciais não surtem os efeitos pretendidos, quando são invocadas exceções que superam o conhecimento do impetrante, na preterição de formalidades essenciais, na determinação indireta da matéria coletável e outras situações que contrariem as expetativas do contribuinte, redundam num ato de frustração.

Tal como já se referimos em sede de recursos, a falta de homogeneização dos prazos em institutos jurídicos congéneres, determina, não raras vezes, a extemporaneidade de pretensões, não dependente da vontade dos sujeitos, conduzindo irrefutavelmente à frustração destes por verem perdida uma oportunidade previamente formulada.

Somos afoitos em afirmar, de que efetivamente deverá existir um limite em todas as circunstâncias da vida, seja em termos físicos ou temporais, mas também não nos

escusamos à afirmação, de que sempre deverá imperar a justiça, e num reduto último, essencialmente em casos de inegável irrefutabilidade, nos casos que salte à vista a razão do contribuinte, e que a sua omissão reativa apenas poderá ser imputada a uma circunstância atenuante. Isto equivaleria a dizer, que a administração, para além de perspicaz, seria justa, reta e imparcial, e que nenhum caso ficaria votado ao insucesso pela extemporaneidade ou inidoneidade de meios, ou ficaria por não ser apreciado, quando assiste a razão primacial ao sujeito-contribuinte.

Fazer o contribuinte suportar impostos ou outros encargos que lhe são imputados só porque não reagiu em devido tempo contra a administração tributária, ou porque, em tais circunstâncias não utilizou o meio processual idóneo, configuram atos de injustiça notória. Estamos cientes que está a ser observado o princípio da legalidade, mas também não poderemos abdicar, que sucedendo o inverso, se está a fazer sã-justiça, e que o contribuinte não fica frustrado pelo facto de a ausência de outro meio processual ou do tempo para utilizar um dos vigentes, constitui *conditio sine qua non* para que se faça justiça. Isto leva-nos a refletir e dar assentimento a duas situações históricas:

✚ A César o que é de César, a Deus o que é de Deus “*Quod Caesaris Caesari; quod Dei, Deo*”<sup>614</sup>

✚ E de novo a fazer alusão àquele aresto de 1930 proferido pelo T. S. do C.C.I., de 28 de maio de 1930:

*"Os julgadores não devem nem podem ter receio de proferir as suas decisões quando elas são justas.*

*O Estado só é lesado quando deixa de receber o que lhe é legitimamente devido, sendo tão iníqua a decisão que isenta do pagamento devido como a que obriga ao pagamento indevido."*

O que poderia ser determinado numa última *ratio*, é que surgisse uma compensação no que se refere aos encargos. Devemos efetivamente reconhecer, que em todo este processo, uma das partes foi onerada com encargos de natureza humana e administrativa, os quais devem ser suportados por quem lhes deu azo, *in casu*, pelo contribuinte. Ou seja, para que este veja a sua questão a ser apreciada, deveria proceder à compensação da AT, mas

---

<sup>614</sup> Evangelho de São Marcos, capítulo 12, versículos de 13 a 17.

sempre subsistiriam os casos de reduzido valor, para os quais se deveria estabelecer uma taxa mínima por força daqueles encargos.

Dentro deste alvitre inutópico, embora tenhamos presente a veneração ao princípio da economia processual, entendemos que tal situação deve ser observada dentro de cada fase processual. Por outras palavras, se estivermos no âmbito de uma liquidação, o momento certo seria no pedido de revisão da matéria coletável ou na reclamação graciosa. Subsequentemente, no recurso e na interposição dos meios judiciais, sempre no pressuposto da esmerada atenção concedida à revogação do ato e à inutilidade superveniente da lide, conforme vem sendo defendido. Este seria um sistema ideal de tributação e de assunção do próprio tributo, que nunca veicularia os sujeitos passivos à intrépida sensação de expetativas frustradas.

Porém, as expetativas dos contribuintes também ocorrem mau grado na fase judicial, e não depende em regra da preterição de formalidades essenciais, mas de um tipo de juízo diferente do esperado. Por isso mesmo, é que Carlos Alberto Simões de Tomaz afirmava "*... os juízes estão afetos a juízos oportunisticos de valor e, por isso, uma decisão judicial pode se revelar um agir ocultamente estratégico voltado para a satisfação de interesses os mais variados. Isso significa dizer que a correção do discurso como critério de legitimação e validação do direito, somente ela, não se avulta suficiente conclamando por algo mais.*"<sup>615</sup>

Certamente que em tão sublime função, o representante da Fazenda Pública teria um papel crucial, no sentido de aferir sobre a tipicidade de tais situações, informando a administração tributária, e alegando em articulado próprio para por término à instância.

Ora, se a sociedade tem normas, e estas não são observadas, a frustração provém de quem não as vê cumpridas através dos mecanismos de reparação social. Pior ainda, é quando o direito não consegue cumprir a sua função através dos seus expedientes, mormente da justiça.

Compreendemos perfeitamente que o princípio da frustração das expetativas não é sanatório ou convalidatório dentro do direito, mas existe, e vive em paralelo com outros como ressalta expressamente do Ac. do STA de 9 de julho de 2014, proc.º n.º 01561/13:

*"I - A atuação correta, leal e de boa fé dos intervenientes no procedimento, ignorando a violação de qualquer disposição legal, não convalidará ou não fará*

---

<sup>615</sup> Carlos Alberto Moraes Tomaz, *Democracia e Jurisdição*, págs. 209 a 219, São Paulo: Baraúna, 2011.

*desaparecer ilegalidade invalidante de que enferme o ato administrativo impugnado.*

*II - Os princípios da boa fé, da proteção da confiança e da segurança jurídica não possuem efeitos convalidatórios ou sanatórios, não se destinando a preservar ou manter na ordem jurídica um ato administrativo ilegal sancionado com o desvalor da nulidade, e, assim, impedir que o mesmo seja declarado em processo judicial deduzido com tal objetivo."*





## **Referências Bibliográficas**

- Acebes Fernández, Matías, *Impugnación de la Providencia de Apremio*, Byer Hnos. S.A., Col. Temas de Administración Local, Barcelona, 2000.
- Amaral, Diogo Freitas, *Curso de Direito Administrativo*, Vol. I, Reimpressão da 3.<sup>a</sup> edição, Almedina, Coimbra, 2014.
- Amaro, Luciano, *Direito Tributário Brasileiro*, 12.<sup>a</sup> edição revista e atualizada, Editora Saraiva, São Paulo, 2006.
- Andrade, José Carlos Vieira de, *A Justiça Administrativa*, 3.<sup>a</sup> edição, Almedina, Coimbra, 2000.
- Andrade, José Carlos Vieira de, *O Dever de Fundamentação Expressa de Actos Administrativos*, reimpressão, Almedina, 2007.
- BOTELHO, José Manuel Santos; ESTEVES, Américo Pires; PINHO, José Cândido, *Código do Procedimento Administrativo*, anotado e comentado, 5.<sup>a</sup> edição, 2002, Almedina.
- Cadilha, Carlos A. F., *Organização Administrativa*, in *Contencioso Administrativo*, Braga, 1996.
- Caetano, Marcello, *Manual de Direito Administrativo*, Coimbra Editora, 5.<sup>a</sup> edição, actualizada e novamente revista, Coimbra, 1960.
- Caetano, Marcello, *Manual de Direito Administrativo*, Coimbra Editora, 8.<sup>a</sup> edição, integral, remodelada e atualizada com a colaboração do Doutor Diogo Freitas do Amaral, Lisboa, 1968.

- CAMPOS, Diogo Leite/RODRIGUES, Benjamim Silva/SOUSA, Jorge Lopes, *Lei Geral Tributária, anotada e comentada*, 4.<sup>a</sup> edição, Encontro da Escrita-Editora, Lisboa, 2012.
  
- Canotilho, José Joaquim Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Almedina, Coimbra, 1998.
  
- CANOTILHO, J. J. Gomes e MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa anotada*, 4.<sup>a</sup> edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2010.
  
- Canotilho, J. J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 5.<sup>a</sup> edição, Almedina, Coimbra, 1991.
  
- Carrazza, Roque António, *in Curso de Direito Constitucional Tributário*, 25.<sup>a</sup> edição, São Paulo: Malheiros, 2009.
  
- Carvalho, Ruben Anjos/Pardal, Francisco Rodrigues, *Código de Processo das Contribuições e Impostos - Anotado*, Almedina, Coimbra, 1963.
  
- Collado Yurrita, Pilar, *La actuación de la inspección financiera y tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1996.
  
- Coutinho, Joaquim Tavares de Oliveira, *Código das Execuções Fiscais - Anotado e Comentado*, Coimbra Editora, Coimbra, 1948.
  
- CUNHA, Olavo Paulo, *Direito das Sociedades Comerciais*, 4.<sup>a</sup> edição, Almedina, 2010.
  
- Einaudi, Luigi, *Principios de Hacienda Publica*, M Aguilar, Madrid, 1948.
  
- Ferreira, Patrícia Fortes Attademo Ferreira, *Os mecanismos jurídicos de proteção aos direitos e garantias do contribuinte*, Per Juris - Editora Cia do eBook Ltda, Conjunto Ermínio Maranhão Timburi/SP, 2016.
  
- Faveiro, Vítor António Duarte, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, I Vol., Coimbra Editora, Coimbra, 1984.

- Fernández Marín, Fernando, *Las liquidaciones tributarias*, Ed. Comares, Granada, 2000.
  
- Frada, Manuel Carneiro, *A Equidade (ou a "Justiça com o Coração")*, in IV Congresso da Arbitragem Tributária promovido pelo Centro de Arbitragem da Associação Comercial de Lisboa, Lisboa, 2010.
  
- Freitas, José Lebre, *Ação executiva e caso julgado*, in Separata da Revista da Ordem dos Advogados, Lisboa, 1993.
  
- Freitas, José Lebre, *A Acção Executiva à Luz do Código Revisto*, 3.<sup>a</sup> edição., Coimbra Editora, Coimbra, 2001.
  
- Grando, Artur Antônio, *O princípio da Imparcialidade como limite ao Exercício do Poder Discricionário*, Polis: Revista de Estudos Jurídico-Políticos, n.º 18/21, 2012.
  
- Grando, Artur Antônio, *O Acto Administrativo Transnacional na supranacionalidade da União Europeia e na Intergovernamentalidade do Mercosul*, dissertação de Mestrado apresentada na FDUP, Porto, 2013.
  
- Guerreiro, A. Barros Lima/Mateus, J. Silvério Dias, *Código de Processo Tributário*, Edifisco, Lisboa, 1991.
  
- Guerreiro, António Cândido Mouteira, *Direito Processual Tributário*, Atlântida, Coimbra, 1961.
  
- Leãozinho, Biblioteca, “*Os tributos na História da Humanidade*”, disponível em <http://leaozinho.receita.fazenda.gov.br/biblioteca/Textos/HistoriaTributos.htm>
  
- Lexit, *Lei Geral Tributária - Anotações & Comentários*, Ginocar Produções, Porto, 2016.

- Litago Lledó, Rosa, *Las Autoliquidaciones Tributarias ante la Recaudación Ejecutiva*, Aranzadi, 2000.
  
- López Díaz, Antonio, *La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio*; prólogo de Ana María Pita Grandal, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, 1992, Serie: Monografías jurídico-fiscales.
  
- Machado, Cláudia Isabel Fernandes, Mestrado em Ciências Jurídico-Administrativas, subordinado ao tema *O Ato Tácito e a Reforma do Contencioso Administrativo de 2004*, Universidade do Porto.
  
- Machado, Hugo de Brito, *Curso de direito tributário*, Malheiros, São Paulo, 2008.
  
- Machete, Rui Chancerelle, *Privilégio da Execução Prévia*, in Dicionário Jurídico da Administração Pública, Vol. VI, Lisboa, 1994.
  
- Mealha, Esperança, *Personalidade Judiciária e Legitimidade Passiva das Entidades Públicas*, Coimbra Editora, Coimbra, 2010.
  
- Meirelles, Hely Lopes, *Direito Administrativo Brasileiro*, Ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
  
- MIRANDA, Henrique Savonitti, *Curso de direito administrativo*, 3.<sup>a</sup> edição, Brasília: Senado Federal, 2005.
  
- Miranda, Jorge, *Manual de Direito Constitucional*, tomos IV e V - Actividade Constitucional do Estado, Coimbra Editora, 1997.
  
- Miranda, Jorge, *Funções, Órgãos e Actos do Estado*, Dislivro, Lisboa, 1990.
  
- Moraes, Alexandre, *Direito Constitucional*, 3.<sup>a</sup> edição, São Paulo, Atlas, 1998.
  
- Muñoz Machado, Santiago, *La Reserva de Jurisdicción, La reserva de jurisdicción, La Ley*, Madrid, 1989, pág. 110.

- NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 6.<sup>a</sup> edição, Almedina, Coimbra, 2011.
  
- Nabais, José Casalta, *A Autonomia Financeira das Autarquias Locais*, Almedina, Coimbra, 2007.
  
- Otero, Paulo, *Conceito e Fundamento da Hierarquia Administrativa*, Coimbra Editora, Lisboa, 1992.
  
- Perdigão, José de Azeredo, in “*Está Reaberta a Audiência*”, Imprensa Nacional de Publicidade, Secção Anuário Comercial de Portugal, Lisboa, 1952.
  
- Pereira, Rui Ribeiro, *Reforma LGT/CPPT - Algumas Notas Soltas*, in Verbo Jurídico, julho 2007.
  
- Pinto, Maria da Glória Ferreira, *Breve Reflexão sobre a Execução Coactiva dos Actos Administrativos*, ESTUDOS - XX Aniversário do CEF, vol. II, DGCI, 1983.
  
- Queralt, Juan Martín, Carmelo Lozano Serrano, Gabriel Casado Ollero e José M. Tejerizo López, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 8.<sup>a</sup> edição, Tecnos, Madrid, 1997.
  
- *Regulamento para Liquidação e Cobrança da Contribuição de Registro*, Imprensa Nacional, Lisboa, 1870.
  
- *Regulamento para Liquidação e Cobrança da Contribuição de Registro*, Imprensa Nacional, Lisboa, 1870.
  
- Ribeiro, António de Cístolo, *Controladoria e Contabilidade*, Ribeirão Preto-Brasil, 2012.
  
- RICARDO, Joaquim Fernando, *Direito Tributário, Coletânea de legislação, legislação complementar, notas e remissões*, Vida Económica, 16.<sup>a</sup> edição, Porto, 2014.

- ROCHA, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento e de Processo Tributário*, 4.<sup>a</sup> edição, 2011, Coimbra Editora.
- Romano, Leticia Danielle, *O Princípio da Legalidade Tributária*, pós-graduação em Ciências Jurídicas, Universidade do Porto, Porto, 2011.
- Rosanvallon, Pierre, *La légitimité démocratique, Imparcialité, réflexivité, proximité*, Edition du Seuil, Paris, 2008.
- Rothmann, Gerd W., *O princípio da legalidade tributária*, Curso de doutoramento na Universidade de São Paulo-Brasil, 1972.
- Sabbag, Eduardo de Moraes, *Direito Tributário*, Premier Máxima, São Paulo, 2008.
- Sanches, José Luís Saldanha, in *Revista Jurídica n.º 7, Associação Académica da Universidade de Direito de Lisboa*, Lisboa, 1986/1987.
- Santos, J. F. de Oliveira, *Manual do Contencioso das Contribuições e Impostos*, Atlântida-Livraria Editora, Lda., 5.<sup>a</sup> Edição, Coimbra, 1946.
- Silva, André Festas, *Princípios Estruturantes do Contencioso Tributário*, Dislivro, Lisboa, 2008.
- Silva, Germano Marques, *Direito Penal Tributário*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2009.
- Silva, Isabel Marques, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 3.<sup>a</sup> edição, Almedina, Coimbra, 2010.
- Sousa, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*, 6.<sup>a</sup> edição, Áreas Editora, Lisboa 2011.
- Sousa, Miguel Teixeira, *Estudos sobre o Novo Processo Civil*, Lex, Lisboa, 1997.
- Sousa, Miguel Teixeira, *Acção Executiva Singular*, Lex, Lisboa, 1998.

- Sousa, Rui Correia, *Lei Geral do Trabalho em Funções Públicas - Anotada e Comentada*, Vida Económica, Porto, 2014.
  
- Teixeira, António Braz, *Princípios de Direito Fiscal*, 3.<sup>a</sup> edição, volume I, Almedina, Coimbra, 1991.
  
- Trindade, José Rodrigues/Branco, Manuel Lopes, *Código do Imposto Complementar Anotado*, 2.<sup>a</sup> edição, Sociedade Industrial Gráfica, Lisboa, 1964.
  
- Tomaz, Carlos Alberto Morais, *Democracia e Jurisdição*, págs. 209 a 219, São Paulo: Baraúna, 2011.

## **Referências Normativas**



- Carta de Lei de 18 de Junho de 1880, publicada no D.º do Gov. n.º 137, de 19 de Junho de 1880.
- Carta Deontológica do Serviço Público, aprovada pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 18/93, de 18 de fevereiro.
- Código de Processo das Contribuições e Impostos, 2.ª edição, Rei dos Livros, Lisboa, 1984.
- Código de Processo das Contribuições e Impostos, 3.ª edição, Rei dos Livros, Lisboa, 1985.
- Código de Processo das Contribuições e Impostos, 5.ª edição, Rei dos Livros, Lisboa, 1988.
- Código de Processo das Contribuições e Impostos, 7.ª edição, Rei dos Livros, Lisboa, 1989.
- Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, aprovado pelo DL n.º 287/2003, de 12 de novembro.
- Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), aprovado pelo DL n.º 442-A/88, de 30 de novembro.
- Código de Processo Tributário, 3.ª edição, Rei dos Livros, Lisboa, 1993.
- Código do Procedimento Administrativo, aprovado pelo DL n.º 4/2015, de 7 de janeiro.
- Código de Procedimento e de Processo Tributário, aprovado pelo DL n.º 433/99, de 26 de outubro.
- Código de Processo Civil, aprovado pelo DL n.º 41/2013, de 26 de junho.
- Código de Processo Civil (brasileiro), aprovado pela Lei n.º 5869, de 11 de janeiro de 1973.
- Código de Processo nos Tribunais Administrativos, aprovado pelo DL n.º 214-G/2015, de 2 de outubro.

- Código das Sociedades Comerciais, aprovado pelo DL n.º 262/86, de 2 de setembro.
- Código Tributário Nacional (CTN - Lei brasileira), aprovado pela Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966.
- Códigos Tributários revogados, nomeadamente, Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola, Código da Contribuição Industrial, Código do Imposto Profissional, Código do Imposto Complementar, Código do Imposto de Capitais e Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações.
- Códigos Tributários constantes da página da Administração Tributária e Aduaneira, no sítio *www.portaldasfinancas.gov.pt*
- Constituição da República Federativa do Brasil, aprovada pela Assembleia Nacional Constituinte a 22 de setembro de 1988, e promulgada a 5 de outubro de 1988, incluindo a Emenda Constitucional n.º 80, de 2014.
- Constituição da República Portuguesa, Editora Porto, Porto, anos de 1976 a 1989, aprovada pela Assembleia Constituinte a 2 de abril de 1976.
- DL n.º 10/2011, de 20 de janeiro - diploma que disciplina a arbitragem tributária como meio jurisdicional de conflitos.
- Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, aprovado pelo DL n.º 214-G/2015 de 2 de outubro.
- Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, versão original, criada pelo DL n.º 129/84, de 27 de abril.
- Estatuto da Ordem dos Advogados, aprovado pela Lei n.º 15/2005, de 26 de janeiro.
- Lei Geral do Trabalho em Funções Públicas, com a designação abreviada de LTFP, aprovada pela Lei n.º 35/2014, de 20 de junho.
- Lei Geral Tributária (LGT), aprovada pelo DL n.º 398/98, de 17 de dezembro.
- Lei de Processo dos Tribunais Administrativos e Fiscais, criada pelo DL n.º 267/85, de 16/07.
- Lei-quadro dos Institutos Públicos, aprovada pela Lei n.º 3/2004, de 15 de janeiro.

- *Ley General Tributaria*, Lei 58/2003, de 17/12, publicada en «BOE» núm. 302, de 18/12/2003, compreendendo a última atualização de 17-09-2014.

### **Referências Jurisprudenciais**

- Ac. do T. S. das Contribuições e Impostos de 17 de julho de 1929, publicado no D.º do Gov., de 19 de agosto de 1929.
- Ac. do T.S. das Contribuições e Impostos de 07 de maio de 1930, publicado no D.º do Gov. n.º 184, de 30 de junho de 1930.
- Ac. do Contencioso das Contribuições e Impostos de 28 de maio de 1930, publicado no Diário do Governo n.º 182, de 08 de agosto de 1930.
- Ac. do T. S. de 08 de fevereiro de 1933, publicado no D.º do Gov. n.º 69, de 24 de março de 1933.
- Ac. do STA – Sec. C.C.I. – *in* D.º do Gov., 2.ª Série, de 13 de julho de 1936.
- Ac. do STA de 16 de dezembro de 1936, publicado no D.º do Gov. n.º 43, de 22 de fevereiro de 1937.
- Ac. do STA de 21 de julho de 1939, publicado no D.º do Gov. n.º 189, de 15 de agosto de 1939.
- Ac. do STA, Sec. C.C.I., *in* D.º do Gov., 2.ª Série, de 27 de março de 1940.
- Ac. do STA no recurso 7 300, publicado no D.º do Gov. n.º 125, de 31 de maio de 1941.
- Ac. do T.S. C.C.I., *in* D.º do Gov., 2.ª série, de 17 de março de 1943.
- Ac. do STA no recurso administrativo n.º 1910, publicado no D.º do Gov. n.º 99, de 29 de abril de 1944.
- Ac. do STA de 16 de dezembro de 1936, publicado no D.º do Gov. n.º 45, de 24 de fevereiro de 1937.
- Ac. do STA, no recurso n.º 8725, publicado no D.º do Gov. n.º 53, de 06 de março de 1945.
- Acórdão n.º 372, de 29 de janeiro de 1992, proveniente do STA, 2.ª Secção do Contencioso Tributário.
- Ac. do TC n.º 190/92, publicado no D. R., II Série, de 19 de agosto de 1992.
- Ac. 94-553-2, de 25 de outubro de 1994, proc.º n.º 94-0131, proveniente do TC.

- Inconstitucionalidade de normas, por violação do princípio da reserva da função jurisdicional consagrada no n.º 1 do art.º 205.º da CRP - Ac. do TC n.º 963/96, publicado no D. R., I Série-A, de 09 de outubro de 1996.
- Ac. do TCAS de 20 de janeiro de 2004, proc.º n.º 01000/03.
- Ac. do STA de 13 de fevereiro de 2008, proc.º n.º 0968/07.
- Ac. do Tribunal da Relação de Guimarães de 06 de novembro de 2008, proc.º n.º 2214/08-2.
- Ac. do STA de 21 de janeiro de 2009, proc.º n.º 0688/08
- Ac. do STA de 26 de setembro de 2009, proc.º n.º 0377/12.
- Ac. do STA de 07 de outubro de 2009, proc.º n.º 409/09.
- Ac. do STA de 03 de fevereiro de 2010, proc.º n.º 01161/09.
- Ac. do STA de 03 de março de 2010, proc.º n.º 01161/09.
- Ac. do STA de 22 de março de 2011, proc.º n.º 0749/10.
- Ac. do STA n.º 0832/08, de 20 de janeiro de 2010.
- Ac. do STA de 13 de abril de 2011, proc.º n.º 0122/2011.
- Ac. do STA de 11 de maio de 2011, proc.º n.º 0324/11.
- Ac. do STA de 18 de maio de 2011, proc.º n.º 0156/11.
- Os atos de que o oponente não tinha conhecimento, são considerados supervenientes - processo n.º 04870/11, de 25 de outubro de 2011.
- Ac. do STA de 06 de julho de 2011, proc.º n.º 0422/11.
- Ac. do STA de 31 de agosto de 2011, proc.º n.º 0422/11.
- Ac. do TCAS de 11 de outubro 2011, proc.º n.º 04885/11.
- Ac. do STA de 14 de dezembro de 2011, proc.º n.º 01073/11.

- Ac. do STA de 15 de fevereiro de 2012, proc.º n.º 0383/11.
- Ac. do STA de 23 de fevereiro de 2012, proc.º n.º 0956/11.
  - Ac. do STA de 26 de abril de 2012, proc.º n.º 0638/11.
  - Ac. do STA de 02 de maio de 2012, proc.º 01174/11.
  - Ac. do TCAN de 12 de julho de 2012, proc.º 01167/05BEVIS.
  - Ac. do STA de 26 de setembro de 2012, proc.º n.º 0251/12.
  - Ac. do TCAS de 02 de outubro de 2012, CT-2.º Juízo, proc.º n.º 05673/12.
  - Ac. do STA de 13 de março de 2013, proc.º n.º 0825/12.
  - Ac. do STA de 12 de fevereiro de 2014, proc.º n.º 01910/13.
  - Ac. do STA de 21 de maio de 2014, 2.ª Secção, proc.º n.º 069/12.
  - Ac. do STA de 09 de julho de 2014, proc.º n.º 01561/13.
  - Ac. do STA de 23-07-2014, proc.º n.º 0848/2014.
  - Ac. do TCA de 04 de março de 2015, proc.º n.º 01271/13.
  - Ac. do STA, 2.ª Secção, de 22 de abril de 2015, proc.º n.º 051/15.
  - Ac. do STA de 29 de abril de 2015, proc.º n.º 0195/14.
  - Ac. do STA de 08 de maio de 2015, proc.º n.º 0163/14.
  - Ac. do STA de 06 de maio de 2015, proc.º n.º 0321/15.
  - Ac. do STA de 27 de maio de 2015, proc.º n.º 0601/14.
  - Ac. do STA, 2.ª Secção, de 27 de maio de 2015, proc.º n.º 078/14.
  - Ac. do STA de 17 de junho de 2015, proc.º n.º 0343/14.
  - Ac. do STA de 25 de junho de 2015, proc.º n.º 01391/14.
  - Ac. do STA de 08 de julho de 2015, proc.º n.º 0512/14.

- Ac. n.º 186/2015, de 23 de setembro, proc.º n.º 760/2014.
- Ac. do TCAN de 10 de março de 2016, proc.º n.º 00101/2002.TFPRT.21.
- Ac. do TCAN de 28 de abril de 2016, proc.º n.º 01273/15.0BEPNF, Secção: 2ª Secção.
- Ac. do STA de 03 de maio de 2017, proc.º n.º 0103/17, 2.ª Secção.