

Universidade Católica Portuguesa

Faculdade de Direito



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

PERSPETIVAS DE REFORMA DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

Laura Gaudêncio Borges Lopes

Mestrado em Direito Fiscal

Professor Doutor Mário Aroso de Almeida

Lisboa, outubro de 2024

*Para - e graças - (a) meu melhor amigo,
o Avô Abel.*

AGRADECIMENTOS

Primeiramente – e sempre em prevalência – cabe-me agradecer às Mulheres da minha vida,

À Avó Mimi, a mais sábia, que ditou a minha educação e vaidade,

À Mãe, Anabela, invariavelmente atenta, por sempre ser rede, colo, compreensão e sorriso,

À minha Irmã que sempre me deixa ser pequenina, que é luz e nunca sombra, uma aspiração daquilo que quero ser.

Cumpre também agradecer ao meu Pai, pelo bem que me quer.

Há lugar a louvar o meu amigo João Pedro que *está sempre presente embora nunca apareça*, quem nunca me deixa sozinha, me faz sentir livre e capaz de tudo.

Por fim, um agradecimento ao orientador da presente dissertação, o Professor Doutor Mário Aroso de Almeida, pela condução temática, inspiração e referência que é.

ÍNDICE

Introdução: A necessidade de reforma da Justiça Tributária.....	7
I. Primeira Parte – Direito à tutela jurisdicional efetiva e meios processuais de acesso à justiça tributária	18
Direito à tutela judicial efetiva em matéria tributária.....	18
Meios processuais de acesso à justiça tributária: em particular, a dicotomia entre ato tributário e ato administrativo em matéria tributária	20
A ação impugnação judicial e a ação Administrativa.....	23
Da reestruturação do sistema de Impugnação Contenciosa e unificação de meios de reação.....	26
Adoção do princípio da livre condução do processo.....	29
II. Segunda Parte – Aspectos de funcionamento e organização da justiça tributária....	32
1. Reforma fiscal, condensação legislativa, estabilização da lei fiscal e clareza das normas	32
2. Oralidade e desbloqueamento dos litígios a jusante.....	34
3. Da necessidade de separação de jurisdições.....	37
3.1 Convocação do sistema judicial alemão – a ordem jurisdicional Tributária.....	37
3.2 Da aplicação ao sistema judicial português.....	39
Conclusão	43
Lista Bibliográfica	45
Lista Webgráfica.....	49
Lista Jurisprudencial.....	51

A pesquisa com base na qual foi elaborada a presente dissertação findou a 23 de novembro de 2023, antes da sua submissão; de onde resulta não terem sido consideradas subsequentes alterações legislativas ou posições doutrinárias.

ABREVIATURAS E SIGLAS

Ac. – Acórdão ou Acórdãos

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CPPT – Código de Procedimento e Processo Tributário

CPTA – Código de Processo dos Tribunais Administrativos

CPC – Código de Processo Civil

CRP – Constituição da República Portuguesa

ETAF – Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais

etc. – *et cetera*

i.e. – *Id est*

LGT – Lei Geral Tributária

MP – Ministério Público

N.º – Número/números

p./pp. – Página/páginas

RJAT – Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária

ss. – Seguintes

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TCA-N – Tribunal Central Administrativo Norte

TCA-S – Tribunal Central Administrativo Sul

Vol. – Volume

PALAVRAS-CHAVE: Direito Fiscal, Direito Administrativo, Contencioso Tributário, Justiça Fiscal, Morosidade Judicial, Reforma Jurisdicional

INTRODUÇÃO: A NECESSIDADE DE REFORMA DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

Um olhar panorâmico sobre a Justiça Administrativa e Fiscal permite, há largos anos, apontar graves e estruturais problemas, nomeadamente prendidos com a morosidade do sistema judicial, o que se demonstra especialmente gravoso atentas as finalidades de financiamento de um sistema Fiscal. Em bom rigor, usando das palavras de SUZANA TAVARES DA SILVA, “*a eficiência da Justiça Tributária (e, conseqüentemente, a performance funcional dos respetivos tribunais) enfrenta (...) desafios que são específicos dos litígios Tributários*”¹.

Nestes termos, pretende-se na presente investigação começar por apontar a sintomatologia da Justiça Tributária e a premente necessidade de reforma, prossequindo para um breve enquadramento da Justiça Administrativa e Fiscal e análise da problemática dicotomia existente entre atos Tributários e atos em matéria tributária existente no contencioso tributário que resulta, por sua vez, numa bipartição de meios processuais capaz de gerar dificuldades interpretativas na aplicação das normas e na escolha do mais adequado meio processual, por respeito ao n.º 2 do artigo 97.º da LGT.

Em bom rigor, por força do princípio da tipicidade dos meios processuais que compõem o processo tributário e também do excessivo número de meios à disposição, e dado o arsenal de formas de processo existente, o interessado terá, muitas vezes, de lançar mão de vários meios processuais para obter diferentes efeitos, dado não se admitir a cumulação de pedidos aos quais correspondam formas processuais distinta.

Ora, porque se acredita que o sistema judicial, mormente o tributário, não poderá continuar assoberbado em pendências num volume inaceitável, que se limitam a substituir-se ano após ano; e dadas as deficiências encontradas, é neste ambiente que na presente tese se estudam e propõem caminhos alternativos aos atualmente estatuídos, numa desmaterialização do processo tributário da sua complexidade, por forma a que se torne mais simples e célere, mais garantístico dos Direito dos administrados, com uma prática facilitada.

¹ SILVA, Suzana Tavares da, “*O combate à morosidade da Justiça tributária: do cometimento de pendências para a arbitragem tributária à criação de ADR*”, *Revista Arbitragem Tributária* n.º 10, janeiro 2019, p. 46

Um sistema fiscal visa primordialmente e essencialmente o financiamento Estadual e sempre será necessário realçar que cobrar impostos implica com a propriedade privada dos contribuintes, ao privá-los de quantias pecuniárias que afetam o seu património, pelo que as imposições tributárias e todo o seu sistema – incluindo os meios de defesa e reação – carecem de especial legitimidade democrática^{2 3}.

Nas palavras de CARLOS ALEXANDRE BORGES, Diretor de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários, “*O Estado enquanto tal, só existe e se fundamenta, se tiver condições financeiras para cumprir com aquilo que é o seu fim e propósito. É pois a tributação o principal pilar do Estado social, tal como se mostra realizado na nossa Lei fundamental*” o que facilmente se entende visto que, de acordo com “*Receitas Fiscais e contribuições sociais das Administrações – quanto é arrecadado em IRS, IVA, descontos para a Segurança Social e demais impostos e contribuições sociais, pelo Estado e demais organismos da administração central, regional, local e Segurança Social?*”⁴, em 2022 as receitas fiscais e de contribuições sociais das Administrações Públicas representaram 91,4% da totalidade das receitas estaduais portuguesas, sendo este o paradigma ano após ano.

Mas não só, como ensina SÉRGIO VASQUES, um sistema fiscal “*constitui uma área do sistema jurídico especialmente sensível hoje em dia ao problema da igualdade*”⁵, visando a concretização deste ideal através de princípios como o da capacidade

² Veja-se que esta especial necessidade de legitimidade se encontra consagrada Constitucionalmente numa dupla vertente de reserva de lei formal e material, exigindo-se que seja a Assembleia da República – democraticamente eleita, assumindo a representatividade proporcional e desejada de uma pluralidade e pensamentos e ideias, expressando o “*pensamento comum*” – legislar e escolher os factos sujeitos a tributação, em respeito da alínea i), do n.º 1 do artigo 168.º da CRP.

³ Sobre esta temática, Cfr. DOURADO, Ana Paula, *O princípio da legalidade Fiscal na constituição portuguesa, Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*

⁴ Informação disponível em e Pordata>Portugal>Contas Públicas>Receitas>Fiscais e contribuições sociais>Consulta Avançada
<https://www.pordata.pt/db/portugal/ambiente+de+consulta/tabela>

⁵ VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Igualdade Tributária*, Almedina, 2008, p. 37

contributiva, assente numa lógica de redistribuição de riqueza, e de justiça face às disparidades sociais.

Ora, não obstante o seu papel central em qualquer ordenamento, “*o sistema tributário (português) é globalmente complexo, problemático e litigioso, o que, como facilmente se compreende, dificulta o exercício de certas liberdades fundamentais (com especial relevo para as liberdades de exercício de profissão e de iniciativa económica e privada)*”^{6 7}.

Em bom rigor, paga-se muito e por muitas realidades e, numa matéria que deveria primar pela legalidade e pela segurança jurídica, existem várias divergências e conflitos entre os sujeitos que aplicam a lei e aqueles que a ela estão vinculados pelo que “*tão importante quanto o desembolso financeiro a que se está adstrito por causa dos tributos, será o dispêndio temporal, a carga de sacrifícios, de preocupações e de desassossego que o respetivo cumprimento acarreta*”, sendo inalcançável que o sistema tributário

⁶ In ROCHA, Joaquim Freitas da, *Contencioso Tributário (Desafios), Uma Reforma Fiscal Para o Século XXI*.

⁷ Também neste sentido, CARLA CASTELO TRINDADE dispõe que “*De um ponto de vista histórico a evolução do conceito de Estado tendeu a uma intervenção activa nos domínios económicos, sociais e culturais. Nesta medida, a Fiscalidade passou a ser enquadrada como um instrumento de política económica para a concretização daqueles fins. Este processo tendeu a um cenário de inflação ou hipertrofia legislativa, pautado por um aumento da complexidade quantitativa e qualitativa do ordenamento jurídico-tributário, em claro prejuízo para a acessibilidade, celeridade e estabilidade que uma economia deve representar numa óptica de atração de investimento. Por forma a contrariar estes factores, passou a adoptar-se uma concepção legislativa pautada pela estruturação das normas jurídicas com recurso a conceitos vagos e indeterminados. Sucede que esta técnica legislativa carece de ser devidamente acautelada, sob pena de se colocar em causa a possibilidade de os operadores económicos conseguirem determinar, com previsibilidade e certeza, as normas que lhes são aplicáveis*” (TRINDADE, Carla Castelo, *Contencioso Tributário, Estabilidade jurisprudencial e atração ao investimento, Uma Reforma Fiscal Para o Século XXI*.)

assente essencialmente nas atuações do contribuinte e outros obrigados tributários, reservando para a administração tributária um papel mais passivo e controlador^{8 9}.

Naturalmente, o exposto cria um clima propício à dúvida interpretativa, à incerteza, à desconfiança e ao aumento da litigiosidade – *i.e.*, os obrigados tributários frequentemente não se conformam com os atos impeditivos que lhes são dirigidos e tendem a reagir – e, de acordo com os primeiros resultados relativos ao movimento processual nos tribunais Administrativos e Fiscais de 1.^a instância¹⁰, a 31 de Dezembro de 2022 existiam 55 368 processos pendentes nesta Jurisdição, correspondendo cerca de 34.820 a processos em matéria Fiscal¹¹.

⁸Ademais, existe em Portugal uma forte convicção de *iniquidade* e *malversação* de dinheiros públicos, o que tem constituído o “*germe pernicioso de uma cultura genérica de aversão aos impostos e uma errónea percepção do Estado de Direito*”, ROCHA, Joaquim Freitas da, Contencioso Tributário (Desafios), *Uma Reforma Fiscal Para o Século XXI*, p. 276

⁹Se por um lado a atuação da Autoridade Tributária, de momento, se reflete numa atitude de controlo, a verdade é que os esforços exigidos aos contribuintes são desproporcionados, visto que, grande parte, não tem o conhecimento ou sequer a estrutura para “*bem proceder às suas obrigações formais e contributivas*”.

¹⁰ Informação obtida no Destaque Estatístico Anual – Primeiros Resultados | n.º 87 | Abril 2023, Movimento Processual nos Tribunais Administrativos de 1.^a instância (2015-2022), Estatísticas da Justiça, disponível em https://estatisticas.justica.gov.pt/sites/siej/pt-pt/Destaques/20230428_D87_TAF_MovimentoProcessos.pdf.

¹¹ Não se desvaloriza o positivo resultado do ano de 2022, que revelou que o número de processos findos foi superior ao número de iniciados. Em bom rigor, de acordo com os dados do Destaque Estatístico Anual – Primeiros Resultados | n.º 87 | Abril 2023, Movimento Processual nos Tribunais Administrativos de 1.^a instância (2015-2022), Estatísticas da Justiça, “*O saldo desfavorável de mais de 430 processos Administrativos e favorável de menos 3.269 processos Fiscais (num total de menos 2.839 processos) justifica a subida da pendência em matéria Administrativa em 2,1% e a diminuição em matéria Fiscal de 8,6%, correspondendo a um decréscimo global da pendência de 4,9%. Em 2021, tinha-se observado um decréscimo global da pendência de 3,7%, devido à diminuição da pendência em cerca de 1,2% nos processos Administrativos e em cerca de*

Neste sentido, ter leis simples e estáveis é fundamental, mas também “*ter decisões rápidas e uniformes é igualmente importante, muito mais se se compreender que cada vez mais a lei é lata e recorre a conceitos indeterminados – cabendo ao aplicador do Direito – máxime aos tribunais – concretizá-la*”¹². Porém, os dados disponíveis relativos à duração média dos processos findos nos tribunais Administrativos e Fiscais de 1.^a instância para o ano de 2022 apontam para uma duração média de 71 meses – i.e., 6 anos – quanto às impugnações judiciais, termos em que, em 2022 – em média – decidiram-se das impugnações judiciais iniciadas em 2016 – sendo os Juízes constantemente obrigados a decidir numa “desactualização concepto-normativa” face ao presente, mas aplicável ao caso concreto¹³.

Ora, se é verdade que esta situação prejudica os contribuintes, a verdade é que também prejudica o próprio Estado. Efetivamente, não se encontram disponíveis dados relativamente ao montante total da dívida tributária em discussão nos Tribunais nem a percentagem dessa dívida que foi paga pelos sujeitos passivos ou que se encontra não paga mas garantida mas, tendo pago, se a dívida vier a ser anulada por uma decisão

5,0% nos processos Fiscais. A taxa de resolução processual, que mede a capacidade do sistema num determinado ano para enfrentar a procura verificada no mesmo período, foi em 2022 de 96,5% para os processos Administrativos e de 129,1% para os processos Fiscais (correspondendo a um valor global de 112,1%).”

¹² TRINDADE, Carla Castelo, Contencioso Tributário, Estabilidade jurisprudencial e atracção ao investimento, *Uma Reforma Fiscal Para o Século XXI*. Refere também a Autora que a incerteza e insegurança jurídica representarão obstáculos à competitividade do país e ao investimento em Portugal. Conforme se refere no relatório de 2017 sobre a segurança jurídica elaborado pela OCDE para os Ministros das Finanças do G20 “[t]he effects of uncertainty on investment are ambiguous in theory. But the empirical evidence, while sparse, is more clear-cut and does suggest adverse effects on investment and trade”¹². Em idêntico sentido, refere-se que “[a]t the international level tax (...) (u)ncertainty may have negative effects on investment, trade and compliance”.

¹³ Na verdade, este atraso decisivo tem ainda um efeito indireto, ao impedir que se crie jurisprudência relevante que auxilie o sujeito passivo na interpretação da lei – já que quando emanada uma decisão, maioria de vezes, já o diploma sofreu as mais variadas decisões.

proferida pelo Tribunal 6 anos depois (sem contabilizarmos aqui as possibilidades de recurso), em respeito do artigo 43.º da LGT, o sujeito passivo terá direito a ser reembolsado do imposto que pagou, acrescido de juros indemnizatórios¹⁴. Diferentemente, se a decisão proferida for em sentido desfavorável ao sujeito passivo, além da garantia que possivelmente custeou, ver-se-á obrigado a pagar a dívida acrescida de juros de mora por todo o período que o Tribunal tardou em decidir; ao mesmo tempo, não tem o Estado acesso à disponibilidade pecuniária de um tributo que lhe era devido.

Na verdade, estes custos – sociais e pecuniários – não são aceitáveis quando o acesso à Justiça e aos Tribunais tem matriz constitucional, sendo evidente que a morosidade acaba por equivaler, em termos práticos, a verdadeira denegação de Justiça¹⁵
¹⁶.

Esta necessidade da reforma do contencioso tributário tem há muito vindo ser apontada, por exemplo, em 2009, aquando da elaboração do Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal que, claramente, não foi alvo da merecida atenção. Mas não só – um estudo científico, feito pelo Ministério da Justiça, a uma entidade externa e independente, concretamente ao Observatório Permanente da Justiça do Centro de Estudos Sociais da Universidade de

¹⁴ Sem prejuízo do disposto em Acórdão STA de 21 de junho de 2023, processo 011/23.8BALS.B.

¹⁵ O Direito de matriz Constitucional aqui em causa pressupõe a existência de toda uma máquina estadual no seu esplendor e não só uma liberdade de acesso – assim, sempre será natural exigir a existência de meios que garantam a sua concretização.

¹⁶ A este propósito atente-se que *“Uma Justiça eficaz deve, em primeiro lugar, ser prestada em tempo útil. Não se trata de defender um tratamento expeditivo dos processos. Mas de assegurar o justo equilíbrio, de modo que a duração do processo possa corresponder ao prazo razoável que a Constituição da República Portuguesa e a Convenção Europeia dos Direitos Humanos estabelecem como Direito fundamental dos cidadãos.”* In GOMES, Vítor, Tendências futuras da Justiça Administrativa e Fiscal, in *Atas da Conferência sobre Iniciativas Legislativas de Reforma do Processo Administrativo e Tributário*, p. 168, disponíveis em https://www.icjp.pt/sites/default/files/publicacoes/files/e-book_atasconferencia_reformacpat_icjp2019_0.pdf)

Coimbra permitiu – sem margem para dúvidas – certificar que a Jurisdição Fiscal tem os mencionados problemas graves devido às elevadas pendências e morosidade das suas decisões, suscetíveis de pôr verdadeiramente em causa uma garantia do Direito Constitucional a uma tutela jurisdicional efetiva e atempada.

Não se desconhece que neste seguimento foi constituído um grupo de trabalho (em outubro de 2016) relativo à Jurisdição Fiscal, cujo objetivo essencial não era proceder a reformas estruturais mas sim estudar e formular propostas concretas destinadas a promover a eficiência, celeridade e desburocratização do funcionamento da Justiça Fiscal¹⁷, e obviamente que se reconhece mérito à criação de juízos de competência especializada e de equipas de recuperação de pendências acumuladas¹⁸, assim como a (re)organização do território nacional em quadro diferentes zonas geográficas para efeitos de gestão e presidência dos Tribunais Administrativos de Círculo e Tributários, à Lei n.º 118/2019, de 17 de Setembro, e o empenho em dotar os Tribunais Administrativos e Fiscais de recursos humanos adequados¹⁹. Paralelamente, destaca-se a forte aposta do Ministério em apresentação de soluções tecnológicas para os tribunais, com o

¹⁷ Na verdade, se as medidas indicadas e já anotadas permitiram o reforço de Juízes ao nível dos tribunais tributários de 1.ª instância e se se adotaram medidas complementares para a resolução das pendências mais antigas, nomeadamente através da criação de equipas de recuperação de pendências para resolver os processos entrados até 31/12/2012, sempre seria necessário outro tipo de “oxigénio” para a Jurisdição Fiscal.

¹⁸ Sem igual desprimor pela Proposta do Orçamento do Estado para 2024, e eventuais sugestões políticas de remessa de pendências antigas à arbitragem tributária; no entanto com algumas reticências acerca do incentivo à desistência do pedido em processos de impugnação judicial que se encontrem pendentes de decisão nos tribunais tributários, através da restituição de 25% do montante das taxas de Justiça pagas e da não aplicação da taxa de Justiça remanescente.

¹⁹ Reconhece-se igualmente mérito à abertura de concursos de acesso ao Centro de Estudos Judiciários que se tem vindo a assistir nos últimos anos, bem como às possibilidades de remessa de pendências para a Arbitragem Tributária.

aperfeiçoamento do SITAF com, porém, ligeiros ganhos de eficiência alcançados nos últimos anos²⁰.

No entanto, e usando das palavras de Mário Belo Morgado, o trabalho está longe de estar terminado, “*permanecendo desafios relacionados com a acumulação de pendências, com os tempos de decisão e com uma tendência de crescimento da litigância mais complexa*”, sendo que “*para reforçar a confiança no sistema de Justiça Administrativa e Fiscal é fundamental ir mais longe e adotar soluções inovadoras, tendo em vista alcançar níveis de desempenho alinhados com os melhores da Europa*”.

Crê-se, então, que é necessária uma reforma estrutural.

No que concretamente respeita à atividade criativa e legislativa, entende-se por errado a profusão constante de normas e normas interpretativas²¹ (que, invariavelmente revestidas deste falso carácter, se revelam verdadeiras novas normas substantivas/adjetivas). São facilmente apontáveis exemplos de desarranjos normativos através da coexistência de normas relativas a processo e procedimento em diversos diplomas, sem um qualquer critério de sistematização e, muitas vezes, difíceis de articular com os meios processuais à disposição e desajustados face à própria complexidade dos atos que lhes são subjacentes – o que se afigura especialmente gravoso atento o facto de que tanto o procedimento como o processo tributário se tratam de um contencioso complexo, maioritariamente (senão, em via de regra, totalmente) escrito.

Assim, e usando das palavras de ROGÉRIO M. FERNANDES FERREIRA, “*à semelhança do que aconteceu já com o contencioso administrativo, o processo e o*

²⁰ A este propósito concorda-se inteiramente com o facto de que “*O Citus e o Sistema de Informação dos Tribunais Administrativos e Fiscais (SITAF) são sistemas que estão claramente obsoletos e portanto já há muito tempo que deviam ter sido melhorados.[As medidas] evidentemente vão contribuir seguramente para que, no fundo, quem trabalha na Justiça, magistrados e advogados, possam trabalhar com melhor qualidade, mas não penso que seja daí que venha a solução para os problemas de atrasos na Justiça*”, afirma Adão Carvalho in TSF – <https://www.tsf.pt/portugal/sociedade/magistrados-e-funcionarios-judiciais-dizem-que-novas-medidas-nao-resolvem-problemas-atrasos-na-justica-16571686.html>

²¹ Neste sentido, cfr. NETO, Serena Cabrita, “Reforma Fiscal – Uma Proposta para o Contencioso Administrativo”, *Uma Reforma Fiscal Para o Século XXI*

procedimento tributários merecem uma reforma mais estrutural, que possa uniformizar os termos, prazos, e meios de defesa do contribuinte e que possam facilitar a interação entre sujeitos passivos e a Administração Tributária. Na realidade, estamos em crer que a bondade das medidas implementadas até aqui, acaba por ficar ofuscada por dificuldade de coordenação das mesmas com regimes preexistentes e que já careciam, pelos mesmos, também, de revisão. Há muito que existe a necessidade de rever os regimes de processo e procedimento como um todo, de modo a torná-los num conjunto de normas independentes e que não careça de abundante remissão para as leis de processo civil ou do processo e procedimento administrativo e que consiga oferecer soluções, específicas, às divergências que surgem de uma relação tão sui generis como a que se estabelece entre contribuintes e a Administração Tributária”²².

Mas não só, esta necessidade de reforma respeita também aos agentes em causa por que, além de decidir, importa bem decidir. Aponta-se que, primordialmente, a própria Administração Pública não se encontra munida dos meios, mas também dos conhecimentos, necessários à boa aplicação administrativa das leis. Nas palavras de MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, “o problema não é falta de leis e portarias: é falta de meios”. E, quando se fala aqui de falta de meios, refere-se uma falta quer a nível de número de recursos humanos disponíveis, quer a nível da sua efetiva capacidade de dar resposta mediante a sua formação de base. Assim, aderindo integralmente à consciência do autor acerca da temática, “(...) falta de meios não se resolve com a previsão no Diário da República do alargamento de quadros que nunca foram preenchidos na sua dimensão anterior ou da existência de uma bolsa e Juizes, sem que existam Juizes para a integrar, nem perspectivas de recrutamento em dimensão suficiente. Como não se resolve com a deslocação para equipas de recuperação de pendências de Juizes necessários para dar resposta ao volume de processos que diariamente entra nos tribunais, sem recrutamento de Juizes em número suficiente para o lugar, o que apenas poderá conduzir à substituição

²² Cfr. FERREIRA, Rogério M. Fernandes, “A contínua reforma do contencioso tributário (ou: o contribuinte em primeiro lugar)”, *Uma Reforma Fiscal Para o Século XXI*, pp. 350-351

*das velhas por novas pendências, de dimensão e gravidade igual ou superior à anterior*²³.

De acordo com o ex-Secretário de Estado para os Assuntos Fiscais, ANTÓNIO MENDONÇA MENDES, “*o funcionamento dos tribunais e da Justiça Tributária representa não só a área considerada como a mais importante na captação e manutenção do investimento, mas também, o principal custo de contexto para as empresas da Fiscalidade e, naturalmente, a área preferencial para serem introduzidas melhorias. A Justiça Tributária é um tema que deve ser visto no plano da Justiça, stricto sensu, mas também num contexto de atractividade e competitividade da nossa economia*”²⁴, e se é verdade que Portugal necessita de captar investimento estrangeiro²⁵, e não obstante ter

²³ O que prejudica o sistema de forma absolutamente irreparável, atento o facto de que o controlo das normas Fiscais substantivas, não raras vezes, acaba por existir apenas em sede judicial. Quando os Juízes decidem uma matéria, muitas das vezes, densificam, concretizam e decidem com conceitos altamente latos e indeterminados usados na letra da lei – tanto é assim que alguma doutrina chega mesmo a referir que os Juízes são cada vez mais “sublegisladores” (TRINDADE, Carla Castelo, Contencioso Tributário, estabilidade jurisprudencial e atracção ao investimento, *Uma Reforma Fiscal Para o Século XXI*.) Neste sentido vide também Wouter Blokland, Coen Maas e Peter Water, “*The role of precedents in netherlands tax litigation*”, in IBFD, vol. 73, n.º 8, 2019, p. 386. Não se veja aqui uma violação do princípio da separação de poderes – a doutrina do *stare decisis* não é passível de ser transposta para o ordenamento jurídico português – e para os sistemas de *civil law* em geral – já que o princípio da separação de poderes obsta a que a jurisprudência seja fonte imediata de Direito.

²⁴ Frase proferida no âmbito das Jornadas de Jurisprudência Fiscal, disponível em <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=%3D%3DBAAAAB%2BLCAAAAAAABACzNDIzBQCfDCdUBAAAAA%3D%3D>

²⁵ De acordo com o Parecer do Conselho Económico e Social sobre a Conta Geral do Estado de 2022, aprovado no plenário de 13/10/2023, “*O CES recomenda prosseguir com medidas que garantam uma maior justiça e equidade fiscais, proteção social, combate à fraude e evasão fiscais, um maior equilíbrio na tributação dos diferentes rendimentos e consumos e o desagravamento fiscal, a começar pelo que incide direta e indiretamente*

atingido o 6º lugar dos principais destinos de investimento na Europa em 2022²⁶, o país não poderá continuar a confiar apenas nestes ativos tradicionais pelo que “*inovação, transparência e qualificações devem ser os motores de uma estratégia de longo prazo*” sendo “*importante que as políticas públicas nacionais se foquem na melhoria da eficiência da Administração Pública, agilidade do sistema judicial (...)*”²⁷.

Por todo o exposto, propõe-se abordar, de forma geral, as perspetivas de reforma do contencioso tributário em dois planos distintos e interligados.

Primeiramente, será dedicada uma atenção detalhada à avaliação crítica da adequação dos meios processuais que garantem o acesso à justiça tributária, em consonância com o princípio fundamental do direito à tutela jurisdicional efetiva. Neste contexto, será dado especial enfoque à pertinência da distinção tradicionalmente mantida entre atos tributários e atos administrativos em matéria tributária, delineando as respetivas implicações.

Posteriormente, a segunda parte da investigação será consagrada à apreciação da adequação da organização e funcionamento da justiça tributária. Com um destaque particular, será examinada a questão da autonomia da jurisdição tributária no seio da jurisdição administrativa e fiscal, visando compreender e avaliar os desafios e benefícios associados a tal autonomia.

Assim, esta abordagem multifacetada buscará lançar luz sobre os possíveis caminhos para uma reforma abrangente e eficaz do contencioso tributário.

sobre os rendimentos de quem trabalha e trabalhou, nomeadamente o IRS, assim estimulando o emprego, o investimento e o bem-estar.”

²⁶ EY Attractiveness Survey Portugal 2023, disponível para consulta em https://www.ey.com/pt_pt/attractiveness/ey-attractiveness-survey-portugal-2023

²⁷ EY Attractiveness Survey Portugal 2021, disponível para consulta em https://www.ey.com/pt_pt/attractiveness/21/ey-attractiveness-survey-portugal-2021

I. PRIMEIRA PARTE – DIREITO À TUTELA JURISDICIONAL EFETIVA E MEIOS PROCESSUAIS DE ACESSO À JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

Direito à tutela judicial efetiva em matéria tributária

O princípio da tutela jurisdicional efetiva encontra acolhimento no artigo 20.º da Constituição da República Portuguesa, assegurando o acesso dos particulares à Justiça em vista de uma proteção adequada e real das suas pretensões. Trata-se de um Direito que é um verdadeiro pilar fundamental do sistema jurídico, uma “*norma-princípio estruturante do Estado de Direito Democrático*”²⁸.

Com efeito, este direito extrapola o direito de acesso aos tribunais, abrangendo, também, o direito a uma decisão rápida e útil, célere e equitativa. Nestes termos, este direito fundamental não se limita apenas ao direito substantivo, mas também abrange o direito processual, impondo que a tutela se encontre devidamente apetrechada com os meios, ações e recursos suficientes e adequados à vista da utilidade de uma decisão judicial, decisão essa que sempre deverá ser pautada pela clareza e fundamentação da posição tomada²⁹ – assim, importa atentar nos n.ºs 4 e 5 do artigo 268.º da CRP, que por sua vez impõe uma exigência ao legislador ordinário de previsão dos meios processuais essenciais com vista à efetiva realização de uma tutela jurisdicional efetiva³⁰.

Em bom rigor, dispõe o n.º 4 do supramencionado preceito que “*É garantido aos administrados a tutela jurisdicional efetiva dos seus Direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses Direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer actos Administrativos que lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de actos Administrativos legalmente devidos e a adopção de medidas cautelares adequadas*” e, no seguimento, o n.º 5 indica-nos que “*Os*

²⁸ In GOMES CANOTILHO/VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa: Anotada*, vol. I, 4.ª edição revista, Coimbra: Coimbra Editora, 2007, anotação ao artigo 20.º, vol. I, anotação ao artigo 20.º, p. 409

²⁹ Neste sentido, cfr. GOMES CANOTILHO/VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa: Anotada*, vol. I, 4.ª edição revista, Coimbra: Coimbra Editora, 2007, anotação ao artigo 20.º, p. 416

cidadãos têm igualmente Direito de impugnar as normas Administrativas com eficácia externa lesivas dos seus Direitos ou interesses legalmente protegidos”.

Ora, salvo melhor entendimento, o primeiro meio processual exigido pela norma é o reconhecimento de Direitos ou interesses legalmente protegidos que visa definir/reconhecer ao administrado/contribuinte uma determinada situação ou estatuto jurídico – em bom rigor, tal conhece expressa densificação no artigo 145.º do CPPT, sob epígrafe “*Ação para reconhecimento de um Direito ou interesse legítimo em matéria Tributária*”.

Nos mesmos termos, e cumprindo as exigências do citado constitucional preceito, é previsto também aquele que é o contencioso detentor de um protagonismo esmagador a nível de relação dos contribuintes com a Fazenda Pública, *i.e.*, o contencioso de anulação e impugnação de atos, servindo este para atacar a legalidade dos atos praticados pela administração – quer isto dizer, Impugnação Judicial, prevista nos artigos 97.º e ss. do CPPT.

No que respeita à exigência de meio para a determinação da prática de atos legalmente devidos, previsto nos artigos 97.º e 147.º do CPPT – a vulga “*intimação para um comportamento*” – trata-se de uma ação de natureza condenatória que lhe foi dada pelo próprio legislador, e que consiste no pedido de constituição da administração no dever de praticar determinado ato, em situações em que esta não atue.

Finalmente, considerando a demora e a delonga das decisões judiciais, por forma a que a tutela jurisdicional se afigure adequada, são igualmente previstos os processos cautelares, através da previsão de “*providências cautelares a favor do contribuinte*”, no n.º 6 do artigo 147.º do CPPT.

Todo o exposto permite concluir por uma subjectivização da Justiça Administrativa e Fiscal, centrada na tutela das posições jurídicas substantivas dos particulares com a proteção dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, e não tanto com a defesa da legalidade da atuação administrativa.

E, em bem dizer, o princípio da adequação processual explanado nos mencionados preceitos constitucionais, “*mais do que uma regra destinada a assegurar qualquer interesse público difuso na racionalização dos meios processuais (...) deverá ser*

*entendida prima facie como garantia do acesso à Justiça Tributária, enquanto instrumento ao serviço do direito à tutela plena e efectiva dos direitos dos particulares*³¹

Ora, tendo a Administração Tributária, além de poderes de liquidação e cobrança de tributos, poderes executórios passíveis de uma alta ingerência – quase unilateral – no património dos particulares, e apresentando-se aqui numa posição de supremacia totalmente inalcançável e inatingível pelos contribuintes, compreende-se que a tutela jurisdicional seja uma tutela focada na defesa dos interesses do contribuinte – ou que, pelo menos, idealmente, assim o seja³².

Nos termos expostos, poderá facilmente afirmar-se que o contencioso fiscal é um verdadeiro contencioso pleno em que “*o contribuinte pode, em geral, defender as suas posições jurídicas em todas as situações em que a sua esfera jurídica se encontre afetada, seja nas situações em que existe uma actuação Administrativa (contencioso de segundo grau ou “contencioso por ação”), seja nas situações em que essa actuação, devendo existir, não existe (contencioso de primeiro grau, ou “contencioso por omissão”)*”³³.

Meios processuais de acesso à justiça tributária: em particular, a dicotomia entre ato tributário e ato administrativo em matéria tributária

Os meios processuais de acesso à justiça tributária desempenham um papel crucial na salvaguarda dos direitos dos contribuintes e na garantia da efetividade do sistema tributário. Neste âmbito, o direito administrativo proporciona o arcabouço normativo e os princípios fundamentais.

Em bom rigor, verifica-se uma certa relação de proximidade entre os quadros principiológicos e jurídico-normativos enformadores da atividade de prossecução do interesse público levada a cabo pela Administração Pública no geral, e pela

³¹ ALMEIDA, Samuel, *A Necessária Instrumentalização do Princípio da Adequação do Meio Processual Face ao Direito a uma Tutela Jurisdicional Efectiva*.

³² Idealmente, este especial enfoque visaria o equilíbrio da relação entre um poder estadual e os direitos pessoais dos indivíduos, garantindo que a justiça tributária seja alcançada mediante um processo judicial e imparcial focado na proteção dos administrados.

³³ ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, p. 234

Administração Tributária em concreto, nomeadamente a arrecadação de receita Tributária, com o propósito de ver satisfeitas as necessidades financeiras estaduais.

Deslocando-nos ao ponto central da presente dissertação – *i.e.*, a necessidade de harmonização entre a Justiça Administrativa e Fiscal, numa imperativa necessidade de modernização do contencioso Tributário – importa ter presentes e densificar os meios processuais que o contribuinte tem ao seu dispor por forma a concretizar a supramencionada tutela plena da Justiça Tributária.

Neste contexto, é por fundamental, desde já, delimitar uma restrição de referência exclusiva ao processo judicial tributário, deixando de parte a execução fiscal, os processos de contraordenação tributária, mas também os recursos. Em bom rigor, trata-se de matérias de modo tal intrincadas e específicas do Direito Tributário que justificariam, por si só, aprofundamento que retiraria centralidade à presente discussão, num confronto que não se entende por proveitoso neste trabalho.

Exclui-se, igualmente, a análise do processo em sede de arbitragem tributária que, não obstante ter sido introduzido há não largos anos, se tem demonstrado como perfeitamente exemplar e funcional, pelo que não se vislumbra uma análise de maior concludente a necessárias críticas no presente trabalho³⁴. A sua eficácia não suscita críticas relevantes para o escopo deste trabalho, preservando-se assim o enfoque nas questões centrais em análise.

Analisa-se, então, o sistema titular tributário que, nos termos do n.º 1 do artigo 96.º do CPPT, pretende a “*tutela plena, efectiva e em tempo útil*” dos Direitos dos administrados, complementado por uma breve referência e ainda o leque de ações acessórias, complementado pela indispensável tutela cautelar³⁵.

Atualmente, encontra-se no ramo do Direito Tributário uma multiplicidade de meios impugnatórios administrativos e judiciais cuja aplicabilidade está dependente do

³⁴ Mas antes um alargamento do seu âmbito.

³⁵ Uma tal rede de remédios processuais que, sobretudo pela forma como estão previstas, leva SALDANHA SANCHES a falar numa “*hipertrofia dos meios processuais*” (SALDANHA SANCHES J.L. Manual de Direito Fiscal, 3.ª edição, Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 484).

direito que os contribuintes pretendem ver tutelado, pelo que se verifica nesta sede uma dicotomia entre atos Tributários e atos em matéria Tributária.

Com efeito, os *atos tributários stricto sensu* correspondem a atos de liquidação, isto é, atos que visam tornar certa, líquida e exigível uma determinada obrigação tributária e que implicam uma operação de aplicação de uma taxa à matéria tributável.

Para reagir a este tipo de atos o contribuinte poderá lançar mão da reclamação graciosa (artigo 68.º do CPPT) e/ou através de um recurso hierárquico (artigo 66.º do CPPT), bem como através da revisão oficiosa do ato tributário (artigo 78.º LGT) – num outro nível, e com especificidades muito concretas –, ao passo que em sede judicial poderá lançar mão da impugnação judicial (artigo 96.º LGT) ou deduzir um pedido de constituição de tribunal arbitral (artigo 10.º RJAT).

Por outro lado, são atos em matéria tributária, residualmente, todos os que integram um sentido lato de ato tributário, mas que não implicam a operação aritmética referida anteriormente e que não se trata de atos de liquidação, abrangendo, designadamente, os atos de reconhecimento de benefícios fiscais, de indeferimento de pedido de compensação entre dívidas tributárias, entre outros.

Estes atos apenas serão sindicáveis através de recurso hierárquico e a sua tutela impugnativa judicial será realizada por via da ação administrativa (artigo 37.º do CPTA).

Em bom rigor, e como anteriormente exposto, o CPPT prevê diversos mecanismos tutelares administrativos e judiciais consoante o tipo de ato em causa, pelo que é da maior importância esta distinção dado o facto dos meios de defesa a utilizar pelos destinatários serem diferentes consoante o tipo de ato que encaramos.

Porém, *“se esta dicotomia pode parecer simplista e de fácil aplicação, a verdade é que não o é. De facto, existem casos em que se revela difícil apurar se o acto praticado pela AT comporta ou não a apreciação da legalidade de um acto de liquidação, conforme sucede com a impugnação perante os tribunais de uma decisão de indeferimento de um pedido de revisão oficiosa cuja fundamentação reside na não verificação dos pressupostos do regime, isto é, na inexistência de um erro, imputável aos serviços, impugnado no prazo de 4 anos ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago”*³⁶.

³⁶ TRINDADE, Carla Castelo, “Contencioso tributário, estabilidade jurisprudência e atração ao investimento”, *Uma Reforma Fiscal Para o Século XXI*, p. 295

E, em bem dizer, determina o princípio da plenitude dos meios processuais, aplicável ao contencioso tributário, que a cada direito deverá corresponder um meio processual adequado a fazer-lhe valer em juízo³⁷ pelo que o meio processual a convocar – que deverá ser selecionado em razão da pretensão – poderá resultar expressamente previsto nas normas de contencioso tributário ou ser convocada a aplicação dos meios previstos no âmbito do contencioso administrativo³⁸³⁹.

A ação impugnação judicial e a ação Administrativa

Tal como referido, para contestar a legalidade dos atos Tributários⁴⁰ o sujeito passivo poderá apresentar uma impugnação judicial mas, ao invés, para reagir contra um ato em matéria Tributária deverá usar a ação administrativa.

Em bom rigor, este meio processual integra um contencioso de mera anulação, o que significa que as decisões proferidas neste âmbito se dirigem, essencialmente, à

³⁷ Trata-se de um dos ‘corolários do Direito de acesso ao Direito’ e que constitui “*uma das mais importantes garantias do Estado de Direito, pois de nada adiantaria consagrar ao nível substantivo posições jurídicas de vantagem aos contribuintes (sob a forma, por exemplo, de Direitos subjetivos) se, posteriormente, tais posições jurídicas não fossem acompanhadas, ao nível adjetivo, de meios de tutela que as tornassem efetivos*”. Neste sentido, Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, p. 254. Nos mesmos termos, sobre a escolha dos meios processuais, cfr CERQUEIRA, Nuno Ribeiro, *O contencioso Jurisdicional dos Atos da Administração Tributária*, Almeida, Coimbra, 2014, p. 170 e ss.

³⁸ Tão complexa quanto a intromissão lesiva da AT nas esferas jurídicas e patrimoniais dos administrados é a (por vezes errónea) escolha do meio processual adequado para agir, e a tão difícil destriça entre a causa de pedir e o pedido adequado.

³⁹ Sobre as dificuldades na delimitação entre o campo de atuação de um e outro meio judicial, cfr. CONCEIÇÃO GOMES (coordenação) e PAULA FERNANDES, *Justiça e eficiência, O caso dos Tribunais Administrativos e Fiscais.*, Observatório Permanente da Justiça do Centro de Estudos Sociais da Universidade de Coimbra, p. 167

⁴⁰ Bem como os atos expressamente identificados nas alíneas a) a g) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT.

declaração de nulidade ou de inexistência ou anulação dos atos Tributários impugnados. Posto isto, a decisão do Tribunal eliminará o ato impugnado da ordem jurídica, mas não poderá já condenar a Autoridade Tributária à prática de um expresse/determinado ato tributário substitutivo daquele, sob pena de ingerência da função judicial na Administrativa e consequente desrespeito pelo princípio da separação dos poderes, constitucionalmente consagrado nos artigos 2.º e 111.º da Constituição da República Portuguesa⁴¹.

Na opinião de JESUÍNO ALCÂNTARA MARTINS e COSTA ALVES, a impugnação judicial tem um papel não tão aparentemente restrito como aquele que acaba de se referir, sendo necessário analisar esta ‘faculdade’ noutros termos – “*conexionar esse meio processual Tributário com as situações que envolvessem questões específicas do Direito Tributário, pelo menos as mais relevantes*”. Consideram os autores, aliás, que é essa a razão que justifica que o legislador também admita a impugnação judicial de atos de fixação de matéria tributável, quando não deem origem à liquidação de qualquer tributo, de acordo com a alínea b) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT e de atos de fixação de valores patrimoniais, de acordo com o artigo 134.º do CPPT.

Confrontado com atos da Autoridade Tributária que não comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação, mas antes com o indeferimento total ou parcial, revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento daquela, poderá o contribuinte contestar a sua legalidade através da ação administrativa. Importa, porém, salientar que como bem ensina JORGE LOPES DE SOUSA, outros atos há (além dos atos de liquidação propriamente ditos) cuja discussão deve

⁴¹ Em sentido diferente, há autores que consideram que este meio processual situar-se-á a meio caminho entre o contencioso de mera anulação *stricto sensu* e o contencioso de plena Jurisdição uma vez que o Tribunal poderá condenar a AT ao pagamento de juros indemnizatórios (de acordo com o disposto no artigo 43.º da LGT), bem como ao pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida (nos termos dos artigos 53.º da LGT e 171.º do CPPT).

efetuar-se através da impugnação judicial: sempre que a lei refira que o meio próprio é a impugnação e ainda que o ato em causa não seja um ato tributário em sentido estrito ⁴²⁴³.

Tal como sucede relativamente ao procedimento, a aplicabilidade subsidiária das normas do processo administrativo no processo tributário resulta no disposto na alínea c) do artigo 2.º da LGT e da alínea c) do artigo 2.º do CPPT.

Deste modo, de acordo com a alínea p) do n.º 1 e n.º 2 do artigo 97.º do CPPT, quando estejamos perante um ato administrativo em matéria tributária que não comporte a apreciação da legalidade da liquidação, o contribuinte deverá recorrer contenciosamente através do “*recurso contencioso*”.

Sabendo da subsidiariedade do CPTA em relação ao CPPT, o artigo 191.º do CPTA, determina que as remissões feitas para o regime do recurso contencioso de anulação de atos administrativos devam ser feitas para o regime da ação administrativa o que nos leva a concluir que as referidas normas do CPPT remetem para a ação administrativa regulada no CPTA.

Enquanto meio processual inserido no contencioso administrativo, a ação administrativa diferencia-se da impugnação judicial. Trata-se de um processo que não se dirige, em exclusivo, à mera eliminação do ato impugnado da ordem jurídica. Assim, tendo a Autoridade Tributária praticado um ato de indeferimento ou omitido a pronúncia a que se encontrava legalmente vinculada, o pedido a formular pelo contribuinte deve ser a condenação à prática do ato devido. Terá o Tribunal de aferir se, perante as circunstâncias do caso submetido a juízo e em face do Direito correspondentemente aplicável, deveria, por exemplo, o benefício Fiscal ter sido atribuído, condenando a AT, caso conclua pela positiva, à prática do ato devido.

No entanto, tendo em conta a simplicidade do processo de impugnação judicial, acredita-se que a utilização deste meio poderia ser expedida não só perante atos de liquidação ou que comportem a apreciação de atos de liquidação, mas também os demais em matéria tributária.

⁴² A respeito desta delimitação, cfr. Acórdão do STA, de 21 de fevereiro de 2018, processo n.º 0239/16, no qual se pode ler que, por força do disposto no artigo 22.º, n.º 13 do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, da decisão de indeferimento de um pedido de reembolso de IVA cabe impugnação judicial e não ação Administrativa.

⁴³ Cfr. artigo 97, n.º 1 alíneas b) e f) do CPPT.

Da reestruturação do sistema de Impugnação Contenciosa e unificação de meios de reação

Como vem já sido assinalado há largos anos, à semelhança do ocorrido com a Reforma do Contencioso Administrativo de 2015, com a eliminação da bipartição de meios entre ação administrativa comum e ação administrativa especial – na qual, veja-se, se reconhecia algum mérito –, sugere-se a eliminação da já analisada dicotomia de meios associada à dicotomia de atos Tributários ou em matéria Tributária, com a aplicação do “*regime de impugnação judicial dos actos tributários à impugnação dos atos administrativos em questões fiscais*”⁴⁴ .

Em bom rigor, entende-se que esta dicotomia sempre continuará a contribuir para o aumento das pendências tributárias, nomeadamente no que concretamente respeita a questões de diferenciação de regimes suscitadas perante os tribunais isto porque resulta da própria lei situações em que, embora da aplicação do critério da apreciação da legalidade da liquidação pudesse resultar a ação administrativa como o meio processual correto, a lei estabelece antes a impugnação judicial.

É que, como ensinam MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e SARA SOARES, “*Diferentemente do que sucede no contexto da impugnação judicial, em que o pedido se dirige, grosso modo, à declaração de inexistência ou nulidade do ato tributário, ou ainda à respetiva anulação, em sede de acção administrativa, o pedido será dirigido ao tribunal, quando esteja em causa um ato administrativo em matéria tributária indeferido ou omitido, será de condenação à prática do ato devido*”. Mas não só, atente-se que, perante a panóplia de meios à disposição do contribuinte, sempre será difícil determinar, para cada ato praticado pela Autoridade Tributária nos termos do n.º 3 do artigo 1.º da LGT, qual o meio processual adequado de impugnação do ato, sendo significativo o número de decisões judiciais que se bastam a apurá-lo.

Na verdade, e na esteira de JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, “*em face do vasto arsenal de meios processuais, pode suceder que o interessado, por razões várias (...) não proceda à escolha do meio processual adequado e conveniente à prossecução dos seus*

⁴⁴ TRINDADE, Carla Castelo, Contencioso Tributário, estabilidade jurisprudencial e atração ao investimento, *Uma Reforma Fiscal Para o Século XXI*

objetivos”. Nestes casos, nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 97.º da LGT, a lei impõe ao Tribunal a correção do processo para a forma adequada⁴⁵, através da convocação⁴⁶, por forma a que o eventual lesado não saia prejudicado apenas por má escolha do instrumento de defesa. Porém, este poder-dever não é arbitrário, “*não sendo o mesmo aplicável, nomeadamente quando a improcedência ou intempestividade da*

⁴⁵ Atente-se, por exemplo, aos Acórdãos do STA de 08 de julho de 2009, processo n.º 0530/09, e de 12 de outubro de 2016, processo n.º 0424/16.

⁴⁶ O n.º 2 do artigo 2.º do CPC é aplicável no âmbito do processo tributário por força do disposto na alínea d) da LGT e alínea e) do n.º 2 do CPPT. A convocação é, em regra, obrigatória quando se verificar o disposto no n.º 3 do artigo 97.º, conforme se verá.

petição sejam manifestas, ou aos diversos pedidos formulados correspondam diferentes formas processuais”^{47 48 4950}.

Deste modo, e porque não se vê razões de ordem processual que justifiquem a manutenção desta bipartição, essencial será que *“todos os actos de aplicação de normas tributárias substantivas, sejam eles actos tributários ou actos em matéria tributária, sejam tutelados por via de um único meio gracioso – a reclamação graciosa – e de um único meio judicial – a impugnação judicial. Desta forma, garantir-se-ia uma maior*

⁴⁷ FREITAS DA ROCHA, Joaquim, *Lições de Procedimento e de Processo Tributário*, 4.^a Edição, Coimbra, Almedina, 2018

⁴⁸ No mesmo sentido o autor continua ensinando que parece não ser de admitir a convolução de processo em procedimento ou vice-versa.

⁴⁹ A título de exemplo, veja-se que o TCA veio defender que a impugnação judicial, nos casos de indeferimento expresso do recurso hierárquico, deveria ser deduzida no prazo de três meses a contar da respetiva notificação, atento o disposto na alínea e) do n.º 1 do artigo 102º, do CPPT. Uma vez mais, o TCA acolheu as teses do Ilustre Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, quando este afirma *“Por último, e será, decerto, o que mais deve relevar para quem tem de aplicar o Direito nos tribunais, aquela alínea e) do n.º 1 do artigo 102º pode ter, com razoabilidade e boa fé, a interpretação que aqui se defende e, tendo ela melhor suporte textual do que a de incluir no n.º 2 daquele art. 102º, há exigências de sensatez que impõem que não se frustrem as legítimas expectativas que os interessados possam ter na disponibilidade do prazo referido. Seria mesmo duvidosa, à luz do princípio da tutela judicial efectiva consagrado no artigo 20, n.º 1 e 268º, n.º 4 da CRP, a Constitucionalidade de uma norma legal que, sob a camuflagem de outra em que se prevê por forma explícita um prazo geral mais longo para o exercício do Direito de impugnação dos interessados, contivesse um prazo de preclusão especial mais curto, cuja aplicação os interessados não pudessem, razoavelmente, contar.”*

⁵⁰ Pode ler-se em Acórdão do STA de 12/10/2005, Proc. 0633/05 que *«A chamada “convolução do processo” procura corrigir os defeitos de ordem processual, atenta a necessidade de sobreposição do imperativo de obtenção de justiça material aos entraves de índole formalista, o que não constitui mais do que a aplicação dos princípios pro actione e do favorecimento do processo.»*

simplicidade, praticabilidade e acessibilidade dos meios de tutela para os operadores económicos, reduzindo-se os "custos de contexto" para o sistema, que deixa de estar "ocupado" com a apreciação de requisitos de forma sem que com isso se resolvam efectivamente os litígios alvo daqueles processos", de um modo que a revisão do regime da impugnação judicial contemplasse já as alterações necessárias de tramitação adequadas à nova solução. Esta é, alias, uma das propostas que tem há muito vindo a ser prescrita, nomeadamente no Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, onde se defendia "aplicar o regime de impugnação judicial dos atos tributários à impugnação dos atos administrativos em questões fiscais. | De fora desta unificação ficariam, naturalmente, os meios de tutela cautelar bem como o regime alternativo da Arbitragem Tributária.", garante CARLA CASTELO TRINDADE.

Em suma, todo o exposto importaria uma enorme simplificação do próprio processo, no sentido da redução da burocracia, complexidade e morosidade tornando o acesso à justiça tributária mais direto e eficiente. Com menos etapas e recursos, os litígios tributários podem, assim, ser resolvidos de maneira mais rápida, proporcionando uma resposta judicial mais célere aos contribuintes, que não raras vezes custeiam garantias a suas expensas quase *ad aeternum*⁵¹.

Apenas tal será compaginável com transparência, facilitando a compreensão por parte dos sujeitos passivos mas também dos profissionais do direito, havendo assim um verdadeiro foco nas questões substanciais pela eliminação da complexidade processual – naturalmente, tal permite uma análise mais aprofundada e fundamentada das questões de mérito, resultando em decisões mais justas e consistentes, acessíveis e eficientes.

Adoção do princípio da livre condução do processo

É de entender que seria importante adotar o princípio da livre condução do processo para o regime da impugnação judicial, à semelhança do preceituado a propósito da Arbitragem Tributária, nomeadamente no seu artigo 19.º do RJAT, porquanto autonomia que os árbitros dispõem, nomeadamente no que respeita à adaptação da

⁵¹ De notar o retrocesso normativo plasmado pela alteração legislativa ocorrida a 2011 no artigo 44.º da LGT.

tramitação às necessidades de cada caso não resultou num aumento da imprevisibilidade ou da insegurança jurídica, mas antes tem demonstrado provas de celeridade – “[P]elo contrário, os árbitros conseguem assegurar de uma forma mais flexível, célere e eficaz, toda a tramitação do processo, evitando a prática de actos inúteis e redundantes ao mesmo tempo que impulsionam uma “relação” de estreita comunicação com as partes por forma a melhor promoverem o exercício das respectivas posições jurídico-processuais”.

Ora, também neste sentido veio a dispor um Grupo de Trabalho para os Tribunais Administrativos e Fiscais constituído em março de 2021 com o objetivo de avaliar o impacto das reformas já introduzidas nesta jurisdição e de propor soluções mais adequadas à otimização do desempenho destes tribunais, numa abordagem de transformação digital, orientada para a simplificação e racionalização.

Em bom rigor, as soluções propostas nos relatórios intercalares desdobram-se em variados planos e relevam especialmente considerando a sua importância e dimensão iminentemente prática, nomeadamente ao propor a adoção de um regime processual simplificado⁵² para a “*tramitação das [administrativas] e tributárias de pequeno montante (até € 5.000,00), fortemente desformalizado e desmaterializado, ou a dotação do sistema de instrumentos de gestão estratégica e de gestão processual adequados*”.

Ora, considerando-se almejável ir mais além, num acompanhamento do proposto para o CPTA⁵³, entende-se que independentemente do valor causa, e partindo do pressuposto de que a adequação da tramitação processual ao valor do processo é totalmente justificada, nomeadamente por questões de necessidade, adequação e proporcionalidade, entende-se que a eficiência do sistema judicial sairia reforçada em

⁵² A este propósito cfr. 2.º Relatório Intercalar do Grupo de Trabalho dos Tribunais Administrativos e Fiscais disponível em https://justica.gov.pt/Portals/0/Ficheiros/Organismos/JUSTICA/II%20Relatorio_GrupoTrabalhoTAF_FEV2022.pdf

⁵³ Ver 1.º Relatório Intercalar do Grupo de Trabalho dos Tribunais Administrativos e Fiscais disponível em <https://justica.gov.pt/Portals/0/Ficheiros/Organismos/JUSTICA/Relatorio-GrupoTrabalho-para-Justica-Administrativa-Fiscal-Setembro2021.pdf>

função das ações de valor não superior a metade da alçada dos TCA (€15.000,00) passaram, elas próprias, a ser tramitadas desta forma simplificada e especialmente ágil.

No âmbito da jurisdição fiscal, tal permitiria uma expressão de liberdade por parte do Magistrado, limitada ao respeito das normas legais de ética processual e de justiça, que asseguraria, no entanto, regularidade e justiça no procedimento; ao contribuir para um mais fácil ambiente de contraditório, mais equitativo e democrático, promovedor da efetividade do acesso à justiça tributária.

II. SEGUNDA PARTE – ASPETOS DE FUNCIONAMENTO E ORGANIZAÇÃO DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

Em 1992, em texto que refletia sobre a Justiça, o Prof. Sousa Franco afirmava que “justiça efectiva é-o mais do que a que só receba difícil ou parcial acatamento” – aos cidadãos não basta a proclamação da justiça, mas antes a realização da justiça.

1. Reforma fiscal, condensação legislativa, estabilização da lei fiscal e clareza das normas

Usando das palavras de MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e SARA SOARES, “o contencioso Tributário continua a resumir-se a uma panóplia de meios processuais dispersos, cujos campos de aplicação, relativamente a diferentes tipos de atos, são definidos de modo ambíguo, colocando múltiplas dificuldades, que exigem da jurisprudência, em evidente prejuízo para o direito à tutela jurisdicional efetiva dos contribuintes, um esforço muito superior àquele que lhe é exigível e que lhe deveria ser, efetivamente, exigido, se se procedesse à reforma que fala, esteada num princípio da simplificação processual efetiva”⁵⁴.

Ora, não obstante as diversas tentativas de reforma que – não o sendo na verdadeira aceção da palavra, se refletem enquanto meritórias, mas não suficientes, revisões –, a verdade é que a Justiça Tributária “tem sido objeto de múltiplas alterações, que vão modificando em aspetos pontuais os regimes aplicáveis, numa perspectiva eminentemente conservadora, que, mudando, aqui e ali, alguma coisa para que tudo, no essencial, fique na mesma, se mostram incapazes de pôr cobro às lacunas e irracionalidades fundamentais de que enferma o sistema”.⁵⁵

⁵⁴ Cfr. MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e SARA SOARES, “O problema do âmbito de aplicação da impugnação judicial no contexto da falta de uma reforma da Justiça tributária”, *Comentários à legislação processual tributária*, p. 89, Lisboa, 2019, AAFDL

⁵⁵ Em sentido crítico, e numa mesma opinião que os Autores, cfr. NETO, Dulce “As propostas de alteração ao Código de Procedimento e de Processo Tributário”, in Paz Ferreira/Pereira da Silva/Dourado/Miranda/Cunha Rodrigues/Gouveia Martins (coord.),

Na verdade, a profusão legislativa em matéria tributária é notória – o Código de Procedimento e Processo Tributário sofreu, desde a sua aprovação em 1999, 43 alterações. Ora, e porque o processo não existe sem a alma, quanto aos códigos tributários de direito substantivo, pode afirmar-se que os mesmos são alterados numa média superior a uma alteração anual⁵⁶, sendo constante a introdução de novas regras e alteração dos regimes existentes. Naturalmente que se reconhece a bondade destas alterações tributárias numa aspiração de contribuição para o aumento do potencial crescimento da economia, com vista à consolidação orçamental e correção de desequilíbrios herdados⁵⁷; porém, assumindo-se a estabilidade legislativa como um valor em si mesma, qualquer alteração legislativa deve ser concretamente justificada em função dos fins do sistema fiscal, abrindo o debate à comunidade.

Em bom rigor, basta atentar no número de alterações em matéria fiscal que têm sido alvo de controlo constitucional, sobretudo pelo pendor retroativo, para se concluir que a tendência de alterar os sistemas fiscais sem proteger as legítimas expectativas dos contribuintes tem sido crescente, o que é pernicioso e contribui para a crescente desconfiança e litigância fiscais que se pretendem evitar. Mas não só, a própria publicação de normas interpretativas em sede fiscal⁵⁸ – demonstradora da pouca clareza das normas

Atas da Conferência sobre Iniciativas Legislativas de Reforma do Processo Administrativo e Tributário, e-book, Lisboa, 2019, pp. 123 e 124

⁵⁶ Naturalmente, não se desconhece que as normas fiscais assumem um relevante papel de governação e de expressão de políticas públicas pelo que se compreende que o sistema seja dinâmico, porém, sempre será verdade que, nas palavras do Professor Doutor José. J. Gomes Canotilho, “*o homem necessita de segurança (...)*” in CANOTILHO, José Joaquim, in *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Coimbra, Almeida, 2004, pp. 257.

⁵⁷ Assim, não se desconhece que, sobretudo nos últimos anos, “*a principal motivação para as alterações legislativas com incidência nos impostos em Portugal ao longo da última década foi o cumprimento das regras do Pacto de Estabilidade e Crescimento*” MANUEL COUTINHO PEREIRA e LARA WEMANS em *Boletim Económico do Banco de Portugal* de outubro de 2013.

⁵⁸ A este propósito será interessante referir que “*(...) não só estas normas interpretativas resultam, amiúde, da deficiente determinabilidade da norma Fiscal inicialmente*

fiscais –, bem como a crescente e vasta doutrina da AT – que, não vinculando, permite aos contribuintes fazer um juízo de prognose sobre o tratamento da sua situação concreta por parte dos serviços – é um natural fator da litigiosidade vivida.

Entende-se que é necessário que exista estabilidade quanto aos vetores principais do regime fiscal, e que não se alterem os regimes fiscais permanentemente em prejuízo das legítimas expectativas de quem investiu confiando num dado regime.

Mas também se entende que, no que concretamente respeita ao processo tributário, deve ser levada a cabo uma revisão global e sistematizada da LGT e CPPT no sentido de dotar estes diplomas de uma coerência sistemática e com vista a eliminar as duplicações normativas desnecessárias, clarificar e densificar alguns institutos ou figuras jurídicas tributárias. Crê-se que a revisão destes diplomas contribuiria fortemente para a simplificação da atividade tributária, através da eliminação e/ou reconfiguração de algumas formas de procedimento tributário, cuja existência atualmente se demonstra desnecessária ou exige aperfeiçoamentos.

2. Oralidade e desbloqueamento dos litígios a jusante

Existem várias situações em que a postura adotada pela AT com vista à prossecução do interesse público consiste na colaboração e facilitação das comunicações, porém, tal não constitui a regra, sendo a AT é commumente olhada com desconfiança por parte dos contribuintes, muitas vezes, comportando-se apenas como um agente arrecadador de receita e não como um garante da legalidade. De facto, nas palavras de CIDÁLIA M. MOTA LOPES, “*quanto mais segura e transparente for a relação entre a*

aprovada como contribuem para adensar o emaranhado de normas jurídico-Fiscais dispersas, acrescentando que, por vezes, as normas não são verdadeiramente interpretativas mas sim normas substantivas e inovarias, que mais contribuem para a instabilidade do sistema Fiscal e para o aumento do contencioso pendente.” (DUARTE REIS, Cláudia, CARVALHINHO, Joana, O Contencioso Tributário: problemas e propostas, p. 304)

Administração Fiscal e o contribuinte, mais claro e simples se tornará o sistema fiscal e maior será o cumprimento voluntário”⁵⁹.

Na verdade, “*só o estabelecimento de uma relação de diálogo, colaboração, baseada na confiança mútua, na boa fé e na prevenção de litígios, permitirá simultaneamente desbloquear crispções e conflitos, sedimentar uma ativa cidadania fiscais, diminuir a evasão e a fuga ao fisco, aliviar os tribunais de processos inúteis, mal instruídos ou mal resolvidos no plano administrativo (...)*”⁶⁰, termos em que, a montante, ainda a nível procedimental – e não se defendendo uma relação informal destituída de regras – impunha-se a possibilidade de dialogar com a AT, no decurso, aliás, do cumprimento das obrigações fiscais, o que evitaria muito contencioso desnecessário⁶¹.

Mas não só, seria de aplicar – efetivamente e na prática – uma obrigação de revisão das orientações genéricas emitidas pela Autoridade Tributária em determinadas situações, mormente com vista à adequação dos entendimentos sufragados pela Autoridade Tributária já reiterada dos nossos Tribunais superiores, reduzindo os litígios em sede Fiscal, o que se traduzirá, a final, numa Justiça Tributária mais célere e menos onerosa para o contribuinte⁶².

Nestes termos, impõem-se avanços sérios e criações de equipas centrais especializadas nos diversos impostos que, além do apoio aos serviços, prestasse também

⁵⁹ Para aprofundamento temático cfr. TEIXEIRA, Manuela Duro, “A competitividade das empresas portuguesas e a relação com o legislador e a administração fiscal”, in *Fisco n.º 13/94*, Janeiro 2001

⁶⁰ In *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*, disponível em www.ideff.pt/xms/files/GPFRelatorio-Global_VFfinal.pdf, p. 46 e 47.

⁶¹ Não se desconhece a criação do centro de atendimento telefónico da AT, ou da unidade dos grandes contribuintes, nem das possibilidades de recurso ao *Defensor do Contribuinte* que se afiguram como importantes e relevantes avanços.

⁶² Nestes termos, reconhece-se bondade na proposta de lei, que partiu do Ministério das Finanças, que procura uma “*densificação dos critérios de revisão das orientações genéricas pela administração tributária e a introdução da possibilidade de os contribuintes requererem a sua audição prévia aquando do pedido de informação vinculativa*”.

apoio aos sujeitos passivos, numa “*melhor preparação dos funcionários em matérias jurídicas, contabilísticas e informáticas e, em relação aos que se destinem aos balcões, nas técnicas de atendimento ao público*”⁶³. Na verdade, tal, muito provavelmente, diminuiria a convicção e desconfiança dos contribuintes perante a AT mas, ao invés, geraria uma maior proximidade e confiança entre os agentes em jogo, através do auxílio ao cumprimento pelos sujeitos passivos o que diminuiria – pelo esclarecimento prévio – as situações de litigância.

Isto porque, se é verdade que não nos pretendemos debruçar, neste trabalho, na perspetiva procedimental do sistema fiscal português, é igualmente importante diminuir as situações que carecem de uma decisão judicial, termos em que em primeiro lugar sempre será necessário operacionalizar e tornar eficientes os meios já legalmente previstos, num fundamental reforço da confiança dos contribuintes na Justiça Administrativa, através de uma anulação prévia das liquidações indevidas e ilegais, contribuindo fortemente para a diminuição da banalização do recurso à via judicial ⁶⁴.

Por outro lado, no que concretamente respeita à dimensão processual, entende-se como proveitosa a possibilidade e prevalência de alegações orais em detrimento das escritas, em termos semelhantes ao n.º 5 do artigo 91.º do CPTA, porquanto se entendem por mais proveitosas, mas também por forma a que, nos casos em que as partes não entendam que as quer apresentar, seja dispensado o prazo das mesmas e, neste sentido, aproveitado tempo à prolação de sentença.

⁶³ *In Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*, disponível em www.ideff.pt/xms/files/GPFRelatorio-Global_VFinal.pdf, p. 47

⁶⁴ A este propósito reforça o Juiz Conselheiro Manuel dos Santos Serra que a banalização do recurso à via judicial advém da “*inexistência de alternativas verosímeis para a resolução de conflitos Fiscais*” referindo ainda que “*o maior óbice ao regular funcionamento da nossa Justiça tributária é (...) a persistência de uma situação em que praticamente todos os conflitos em matéria Fiscal estão votados à judicialização, por uma manifesta ausência de alternativa aos tribunais*” in SERRA, Manuel Fernando dos Santos, “*Cidadania e Justiça Fiscal: Entre o Ideal e a Realidade*”.

Mas não só, a inteligência artificial é já uma realidade do sistema lógico, passível de detetar padrões, anomalias e reduzir erros – de facto, os recursos digitais e ferramentas disponibilizadas e de capacidade crescente permitem uma gestão de grupos de trabalho de maneira efetiva e eficaz, com um melhor tratamento de dados e informação digital capaz de um processamento muito avançado.

De forma simples, a utilização de sistemas de inteligência artificial pela Autoridade Tributária Portuguesa para a emissão de decisões administrativas pode trazer diversos benefícios, proporcionando maior eficiência nos processos de decisão⁶⁵.

Em bom rigor, os sistemas de inteligência artificial têm a capacidade de processar grandes volumes de dados de forma rápida e precisa – a utilização destes sistemas na automação de tarefas rotineiras e análises de dados (por exemplo, da aplicabilidade de determinada circular administrativa ao caso concreto), demonstra-se potencializador do aumento significativo da eficiência operacional, permitindo uma tomada de decisões mais rápida e precisa.

Mas não só, atualmente, a inteligência artificial é capaz de identificar padrões e anomalias em dados complexos. No contexto tributário gracioso, tal será fundamental por forma a identificar potenciais irregularidades, situações de evasão fiscal e de comportamento que efetivamente mereçam uma investigação aprofundada; mas também potenciais decisões contrárias.

Todo o exposto permite diminuir significativamente o risco de erro humano, que assumiriam aqui um papel de maior controlo da decisão artificial, o que se demonstra fundamental no sentido da obtenção de decisões consistentes, que garantam a equidade e conformidade fiscal.

3. Da necessidade de separação de jurisdições

3.1 Convocação do sistema judicial alemão – a ordem jurisdicional Tributária

⁶⁵ Sobre a quebra do mito da diminuição dos postos de trabalho com a utilização de sistemas de inteligência artificial cfr. Lopes, Vanessa, *AI, demand and employment: A sectorial analysis for the Portuguese economy*.

O paradigma de ordenamento no qual a ordem jurisdicional tributária surge afastada das restantes encontra-se na Alemanha.

Devido ao carácter federal da República Federal da Alemanha, o sistema judiciário alemão encontra-se estruturado federalmente, com tribunais federais e tribunais dos Lander⁶⁶, e divide-se em cinco jurisdições: ordinária (ou de Direito comum, essencialmente para matérias de Direito civil e penal); laboral; administrativo geral; fiscal e social – cada uma tem estrutura própria, encabeçada por um tribunal federal supremo. Além destas competências especializadas, a competência de Direito Constitucional é exercida pelo Tribunal Constitucional Federal e pelos Tribunais Constitucionais dos Lander.

De um modo geral, no atinente à jurisdição que se demonstra de especial relevo no presente trabalho, a jurisdição tributária vai mais além, tratando-se verdadeiramente de uma jurisdição financeira, em que os tribunais são munidos de competência de litígios que tenham por objeto questões financeiras, tributárias e fiscais⁶⁷.

Ora, no que respeita à estrutura, há que considerar essencialmente dois os graus jurisdicionais a considerar:

1. Os tribunais financeiros (*Finanzgerichte*) – territorialmente distribuídos pelos vários “Lander” que compõem o Estado Federal alemão – que se tratam de tribunais com competência decisória ao nível da primeira instância. Em termos simples, o seu âmbito primacial de sindicância relaciona-se com atuações ou omissões lesivas levadas a cabo por parte da Administração Tributária – particularmente, o controlo de atos administrativos em matéria tributária – e com a declaração de existência ou inexistência de determinadas situações jurídicas subjetivas.
2. O segundo degrau, o Tribunal Financeiro Federal (*Bundesfinanzhof*), com Jurisdição alargada a todo o território, estruturado em Senados. As suas competências dividem-se principalmente em poderes de revisão e

⁶⁶Cfr. <https://ficheiros.parlamento.pt/DILP/Publicacoes/Sinteses/32.OrganizacaoJudiciaria/32.pdf>

⁶⁷ Sem prejuízo de questões de competência específica cuja apreciação deva ser feita por outro Tribunal, como é o caso de questões de Constitucionalidade.

recursos das decisões dos acima referidos, e em poderes vinculativos de uniformização do sentido decisório, relativamente a uma questão jurídica, quando existem divergências aplicativas.

3.2 Da aplicação ao sistema judicial português

Tal como analisado anteriormente, as mais significativas dificuldades do sistema português prendem-se com a morosidade de resolução do litígio pelo que, na opinião que aqui se adota, os problemas da justiça neste particular segmento, importam, essencialmente, com a própria organização judiciária.

Nos que especificamente se refere aos meios processuais ao dispor dos jogadores tributários para fazer valer as suas pretensões em juízo, pode razoavelmente considerar-se que tais meios, globalmente considerados reduzidos apenas às formas processuais simples e essenciais – nos termos propostos anteriormente – se revelam jurídico-normativamente adequados, porquanto se pôde concluir que meios processuais não faltam que possam valer aos contribuintes para ver as suas pretensões desprotegidas, mas antes uma desrazoável multiplicação dos mesmos.

Por outro lado, e tal como exposto, está ultrapassada a ideia de que julgar ainda é administrar, o que significa que os tribunais, além de física e constitucionalmente separados da administração estadual, são absolutamente independentes e sempre estarão, objetiva e subjetivamente, subordinados à lei. Assim, nem as orientações genéricas nem as informações vinculativas emanadas projetam efeitos externos vinculativos globais, muito menos o são capazes em relação ao poder judicial, embora apresentem uma eficácia vinculativa restrita nas relações fisco-contribuinte, e muitas vezes sejam aplicadas *ab initio* em sede administrativa, sem legitimação de melhor opinião do contribuinte no atinente a determinada interpretação de lei.

Ora, não obstante as demais sugestões de reorganização do sistema tributário, é de presente opinião que o problema – mais do que pontual – é estrutural, porquanto o próprio modelo jurisdicional não é adequado às especificidades da matéria fiscal e financeira. Em termos práticos, a inexistência de uma verdadeira e apartada ordem

jurisdicional obriga os juizes a trabalhos redobrados em termos de aproximação às temáticas a abordar, na medida em que os mesmos não se afiguram enquanto verdadeiros especialistas jurídico-financeiros, jurídico-tributários ou jurídico-fiscais, numa matéria que é de tal modo complexa, que exige uma especialização e estudo contínuos tal, que importam formação e dedicação próprias.

Deste modo, o que se propõe é a criação de uma ordem jurisdicional autónoma de base ao topo com competência para resolução de todos os litígios tributários, incluindo os litígios de natureza criminal⁶⁸. Assim, a novidade estrutural residiria na fundação de uma nova ordem de tribunais e, por outro lado, na inclusão das competências da mesma de um conjunto material que tradicionalmente está atribuído aos tribunais comuns, *i.e.*, os crimes tributários e fiscais, isto porque, “*os crimes fiscais assumem uma natureza tão intimamente relacionada com o sistema tributário que (...) espanta porque é que consideramos adequado que os mesmos sejam julgados por Juizes que não têm competência técnicas nessa área. Existe um mundo de realidades técnico-jurídicas e até de conceitos legais que não são facilmente apreendidos numa sala de audiências, com todos os constrangimentos associados a esse momento, por quem não é dotado das competências e experiências próprias do Direito Fiscal*”⁶⁹.

Assim, tendo por exemplo o paradigma alemão, concretamente ressalvadas as suas especificidades, nomeadamente dada a estrutura federal do Estado, e como substrato jurídico o do princípio da conveniência material, com vista a uma melhor administração da justiça, cada tribunal deve ter atribuídas as competências para a resolução de litígios que esteja em melhores condições de resolver, podendo pensar-se em três distintos círculos de abrangência:

⁶⁸ A título de exemplo, repense-se, será o crime de fraude fiscal cumulável com o crime de abuso de confiança? Serão as especificidades do crime de fraude fiscal devidamente analisadas pelos tribunais judiciais, não conhecedores plenos das especificidades fiscais, por com elas não conviverem numa base diária? Será, nestes termos, a Justiça bem administrada?

⁶⁹ D'ALMEIDA, Joana Cunha, Advogada, em entrevista dada à ECO <https://eco.sapo.pt/entrevista/joana-cunha-dalmeida-a-politica-Fiscal-nao-pode-dancar-ao-som-das-cadeiras-do-poder/>

- i. Âmbito restrito a impostos – jurisdição fiscal;
- ii. Âmbito alargado a todos os tributos – jurisdição tributária;
- iii. Âmbito alargado a todas as matérias de receitas públicas, incluindo tributos, empréstimos públicos, receitas patrimoniais, fundos comunitários, *etc* – jurisdição financeira.

Sem nunca excluir, naturalmente e como já teve oportunidade de se referir, os respetivos “crimes”, isto é, aqueles que tivessem por referente as normas jurídico-criminais materialmente baseadas em bens jurídicos de natureza Fiscal, tributária ou financeira.

Assim, nesta nova ordem, exigir-se-ia que o próprio método de seleção dos Juízes fosse necessariamente diferente⁷⁰, porquanto não basta decidir, mas bem decidir.

Direito fiscal, fiscalidade e matérias financeiras são matérias de tal ponto exigentes – e ao mesmo tempo, diversas do direito administrativo – que se entende razoável exigir que os julgadores sejam juizes de carreira com uma adequada formação jurídica de base, o que implicaria o domínio do indispensável saber académico, mas também ‘experiência’ na área, nomeadamente, por exemplo, pela frequência e contacto práticos com os demais temas, nomeadamente, pela frequência de um cursos especializados, não só de início, mas continuamente, contacto com a administração tributária, ou até mesmo estágios obrigatórios em determinadas entidades, enquanto fatores de seleção (por exemplo, um acesso único pela via profissional acrescido da componente académica necessária, formação em escritórios de advogados, consultoras, *etc*).

Ora, naturalmente, tal acarreta custos e uma dada morosidade na estruturação e formação destes agentes a contracenar no jogo que é o litígio, porém, acredita-se que em termos de análise de custos e benefícios, as vantagens decorrentes de um modelo como o

⁷⁰ Bem se conhece que, até ao presente, não tem sido possível preencher as Bolsas de Juizes, sendo necessário e imperativo garantir a existência de um adequado número de Juizes ao serviço dos Tribunais (Administrativos e) Fiscais, termos em que se impõe o recrutamento de agentes especializados para os Tribunais de 1.^a instância.

proposto, superariam, totalmente, esses custos, considerando a melhoria das decisões e a celeridade com que as mesmas poderiam vir a ser produzidas/decididas, dispensando-se os estudos sobre matérias desconhecidas.

CONCLUSÃO

A sensação de impotência e incerteza sentida pelos Contribuintes em relação (à)/(a) (discussão de) qualquer tributo, nomeadamente dado o atual cenário de instabilidade legislativa, acrescida de inúmeras normas interpretativas tributárias, bem como a própria Doutrina da AT, e a não rara intransigente atitude dos serviços, encetam uma má versão ao sistema tributário no geral e a dinheiros públicos. Posto isto, frequentemente se recorre à via judicial com vista a uma discussão que se pretende – ou se considera – imparcial e em puro respeito pela descoberta da verdade material, destituída do objetivo de arrecadação de receita pelos quais se move a Autoridade Tributária.

Porém, a mera análise das estatísticas publicadas a propósito das pendências existentes nos Tribunais demonstra que nenhuma reforma pode ser tão ou mais urgente que a reforma, há muito aclamada, da Jurisdição Administrativa e Fiscal, numa necessidade de prevenção de litígios, porquanto se assiste hoje a uma delonga tal que se assemelha a verdadeira denegação de Justiça.

Nestes termos, e uma vez analisada a panóplia de meios processuais à disposição dos sujeitos processuais, que se desdobram de um modo tal que o seu uso se torna, por si só, litigioso, conclui-se que existindo uma série de situações concretas onde há uma assinalável divergência entre os respetivos regimes, seria de todo o interesse uma simplificação dos meios processuais à disposição dos demais obrigados tributários, bem como a transplantação de garantias já consagradas no Direito Administrativo e em sede de Arbitragem Tributária, nomeadamente no que respeita a uma desmaterialização processual, com a inclusão de uma dose de oralidade e informalidade, bem como a livre apreciação, por parte do julgador, dos atos que se consideram verdadeiramente importantes e necessários à boa decisão.

Finalmente, não pôde deixar de se suscitar que, não obstante o Direito Tributário e o Direito Administrativo partilharem em geral dos mesmos problemas e prosseguirem os mesmos interesses, o Direito Tributário encerra uma enorme ingerência na esfera patrimonial dos particulares, o que não pode deixar de conferir à matéria em causa um carácter sensível por parte de quem com elas lida – os Juízes. Posto isto, reconhecida a complexidade das matérias de Direito Tributário, marcadas por uma grande especificidade técnica, é de todo o interesse que os atores a contracenar no litígio sejam munidos de um contacto e de um estudo rotineiros quase exclusivos desta área, através

da acumulação de experiência e da constante confrontação com a realidade que lhes permita um cada vez maior conhecimento e especialização.

Na verdade, o que motivou a separação da Jurisdição Administrativa e Fiscal da Jurisdição comum justifica, igualmente, a autonomia da Justiça Fiscal em relação à Justiça Administrativa: a existência de um elevado número de particularidades que exigem uma especialização, pelo que a autonomia Fiscal não só se recomenda como se impõe enquanto imperativo de eficiência da atual Jurisdição Administrativa e Fiscal.

E, nestes termos, pela reforma assumir-se como estrutural, acredita-se que não haverá razão para temer que *“os resultados desejados – associados a uma redução do volume processual e do tempo médio das pendências – continuem a ficar dependentes de uma mudança do paradigma cultural existente, mudança que tarda em ser alcançada –, seja da parte da administração Tributária, seja da parte dos contribuintes e sujeitos passivos dos tributos, pois todos continuam, em muitos casos, a fazer uso da Jurisdição com intuítos muito diversos da efetiva obtenção de uma solução justa para um litígio real e atual”*⁷¹, porquanto a mudança se afigura, verdadeiramente, inovatória.

⁷¹ SILVA, Suzana Tavares da e SANTOS, Marta Costa, “As bases constitucionais do Contencioso Tributário: a Constituição Fiscal e a legislação processual tributária” *in* *Comentários à Legislação Processual Tributária*, Lisboa, 2019, AAFDL

LISTA BIBLIOGRÁFICA

ALMEIDA, Mário Aroso de, SOARES, Sara, "O problema do âmbito de aplicação da impugnação judicial no contexto da falta de uma reforma da Justiça Tributária" in Carla Amado Gomes, Joaquim Freitas da Rocha, Tiago Serrão (coord.), *Comentários à legislação processual Tributária*, ed. AAFDL, Lisboa, 2019

ALMEIDA, Samuel, "A necessária instrumentalização do princípio da adequação do meio processual face ao Direito a uma tutela jurisdicional efectiva", *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal* n.º 17

CAMPOS, Diogo Leite, "A determinação Administrativa da matéria coletável", in *Ciência Técnica e Fiscal*, n.º 7330, Ministério das Finanças, Abril/Junho, 1993

CANOTILHO J. J., Gomes, MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa: Anotada*, vols. I e II, 4.º edição revista, Coimbra: Coimbra Editora, 2007-2010

CANOTILHO, José Joaquim, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Coimbra, Almeida, 2004

CORREIA, J.M Sérvulo (2014), "Da ação Administrativa especial à nova ação Administrativa" in *Cadernos de Justiça Tributária*, n.º106, Julho/Agosto 2014

DOURADO, Ana Paula, "O contencioso Tributário português: um apelo à reforma", *Cadernos de Justiça Tributária* n.º 22

DOURADO, Ana Paula, *O princípio da legalidade Fiscal na constituição portuguesa – Tipicidade, conceitos jurídicos, indeterminados e margem de livre apreciação*, Almedina, Lisboa, 2015

FLORES, Manuela, "O Ministério Público e a Reforma do Contencioso Administrativo – seu papel", *A Nova Justiça Administrativa*, 2006

GOMES, Conceição e FERNANDES, Paula, *Justiça e eficiência, O caso dos Tribunais Administrativos e Fiscais*, Observatório Permanente da Justiça do Centro de Estudos Sociais da Universidade de Coimbra

LOPES, Cidália M. Mota, *Simplicidade e Complexidade do Sistema Fiscal: Algumas Reflexões*

MACHETE, Pedro Manuel Pena Chancerelle, “A Razão de Ser da Autonomia da Jurisdição Administrativa e Fiscal”, in *Colóquios AMJAFP*, Lisboa, 2012

MACHETE, Rui , “A Justiça Administrativa deve continuar” in *Cadernos de Justiça Administrativa*, n.º94, 2012

MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui, *Constituição Portuguesa: Anotada*, Tomo III, Coimbra: Coimbra Editora, 2007

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 7.ª edição, Coimbra: Almedina, 2012

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

NETO, Dulce “As propostas de alteração ao Código de Procedimento e de Processo Tributário”, in Paz Ferreira/Pereira da Silva/Dourado/Miranda/Cunha Rodrigues/Gouveia Martins (coords.), *Atas da Conferência sobre Iniciativas Legislativas de Reforma do Processo Administrativo e Tributário*, e-book, Lisboa, 2019

NETO, Serena Cabrita, “Reforma Fiscal – Uma Proposta para o Contencioso Administrativo”, *Uma Reforma Fiscal Para o Século XXI*

NETO, Serena Cabrita e TRINDADE, Carla Castelo – Contencioso Tributário, Vol. I, 2020

NETO, Serena Cabrita e TRINDADE, Carla Castelo – Contencioso Tributário, Vol. II, 2020

PAZ FERREIRA/PEREIRA DA SILVA/DOURADO/MIRANDA/CUNHA RODRIGUES/GOUVEIA MARTINS (coords.), *Atas da Conferência sobre Iniciativas Legislativas de Reforma do Processo Administrativo e Tributário*, e-book, Lisboa, 2019

PEREIRA, Manuel Coutinho e WEMANS Lara, Boletim Económico do Banco de Portugal, outubro de 2013

REIS, Cláudia Duarte, CARVALHINHO, Joana, in “O Contencioso Tributário: problemas e propostas”, *Uma Reforma Fiscal Para o Século XXI*

RIBEIRO, Nuno Cerqueira, *O contencioso Jurisdicional dos Atos da Administração Tributária*, Almeida, Coimbra, 2014, p. 170 e ss.

ROCHA, Joaquim Freitas da, Contencioso Tributário (Desafios), *Uma Reforma Fiscal Para o Século XXI*

ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e de Processo Tributário*, 4.^a Edição, Coimbra, Almedina, 2018

SANCHES J.L. Saldanha, Manual de Direito Fiscal, Coimbra, 2007

SANCHES, J.L. Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*, 3.^a edição, Coimbra: Coimbra Editora, 2007

SERRA, Manuel Fernando dos Santos, *Cidadania e Justiça Fiscal: Entre o Ideal e a Realidade*

SILVA, Suzana Tavares da e SANTOS, Marta Costa, “As bases constitucionais do Contencioso Tributário: a Constituição Fiscal e a legislação processual Tributária” in *Comentários à Legislação Processual Tributária*, Lisboa, 2019, AAFDL

SILVA, Suzana Tavares da, “O combate à morosidade da Justiça Tributária: do cometimento de pendências para a arbitragem Tributária à criação de ADR”, *Revista Arbitragem Tributária n.º 10*, janeiro 2019, p. 46

SOARES, Sara “Das relações entre o contencioso Administrativo e o contencioso Tributário: o caso particular da suspensão do prazo da impugnação contenciosa por utilização da impugnação Administrativa”, *Comentários à revisão do ETAF e do CPTA*, coordenada por CARLA AMADO GOMES, ANA FERNANDA NEVES e TIAGO SERRÃO (coord.), 4.ª edição, ed. AAFDL, Lisboa, 2020

SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário: Anotado e Comentado*, vol. II, 6.ª edição, Lisboa: Áreas Editora, 2011

TEIXEIRA, António Braz, *Princípios de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Almedina, Coimbra, 1991

TEIXEIRA, Manuela Duro, “A competitividade das empresas portuguesas e a relação com o legislador e a administração fiscal”, *in Fisco n.º 13/94*, Janeiro 2001

TRINDADE, Carla Castelo, *Contencioso Tributário*, “Estabilidade jurisprudencial e atracção ao investimento”, *Uma Reforma Fiscal Para o Século XXI*

VASQUES, Sérgio, *O princípio da Igualdade Tributária*, Almedina, 2008

LISTA WEBGRÁFICA

1.º Relatório Intercalar do Grupo de Trabalho dos Tribunais Administrativos e Fiscais disponível em <https://justica.gov.pt/Portals/0/Ficheiros/Organismos/JUSTICA/Relatorio-GrupoTrabalho-para-Justica-Administrativa-Fiscal-Setembro2021.pdf>

2.º Relatório Intercalar do Grupo de Trabalho dos Tribunais Administrativos e Fiscais disponível em https://justica.gov.pt/Portals/0/Ficheiros/Organismos/JUSTICA/II%20Relatorio_GrupoTrabalhoTAF_FEV2022.pdf

Atas da Conferência sobre Iniciativas Legislativas de Reforma do Processo Administrativo e Tributário, disponíveis em https://www.icjp.pt/sites/default/files/publicacoes/files/e-book_atasconferencia_reformacpat_icjp2019_0.pdf

Carvalho, Adão em entrevista à TSF, disponível em <https://www.tsf.pt/portugal/sociedade/magistrados-e-funcionarios-judiciais-dizem-que-novas-medidas-nao-resolvem-problemas-atrasos-na-justica-16571686.html>

D'ALMEIDA, Joana Cunha, Advogada, em entrevista dada à ECO disponível em <https://eco.sapo.pt/entrevista/joana-cunha-dalmeida-a-politica-fiscal-nao-pode-dancar-ao-som-das-cadeiras-do-poder/~>

Destaque Estatístico Anual – Primeiros Resultados | n.º 87 | Abril 2023, Movimento Processual nos Tribunais Administrativos de 1.ª Instância (2015-2022), Estatísticas da Justiça, disponível em https://estatisticas.justica.gov.pt/sites/siej/pt-pt/Destaques/20230428_D87_TAF_MovimentoProcessos.pdf

EY Attractiveness Survey Portugal 2021, disponível em https://www.ey.com/pt_pt/attractiveness/21/ey-attractiveness-survey-portugal-2021

EY Attractiveness Survey Portugal 2023, disponível em https://www.ey.com/pt_pt/attractiveness/ey-attractiveness-survey-portugal-2023
<https://ficheiros.parlamento.pt/DILP/Publicacoes/Sinteses/32.OrganizacaoJudiciaria/32.pdf>

Jornadas de Jurisprudência Fiscal, disponível em <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=%3D%3DBAAAAB%2BLCAAAAAAABACzNDIzBQCfDCdUBAAAAA%3D%3D>

Parecer do Conselho Económico e Social sobre a Conta Geral do Estado de 2022, aprovado no plenário de 13/10/2023, disponível em https://ces.pt/wp-content/uploads/2023/10/Aprovado-em-Plenario_Parecer-CGE_161023.pdf

Receitas fiscais e contribuições sociais na conta do Estado disponível em Pordata>Portugal>Contas Públicas>Receitas>Fiscais e contribuições sociais>Consulta Avançada <https://www.pordata.pt/db/portugal/ambiente+de+consulta/tabela>

Procedimento e Processo Tributário, Fevereiro 2017, Centro de Estudos Judiciários, disponível em https://cej.justica.gov.pt/LinkClick.aspx?fileticket=2u_5sLqFaW8%3D&portalid=30

Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, disponível em www.ideff.pt/xms/files/GPFRelatorio-Global_VFinal.pdf.

LISTA JURISPRUDENCIAL

Acórdão do TCA-N de 15 de outubro de 2015, processo n.º 00942/07.2 BEPRT

Acórdão do STA de 17 de maio de 2017, processo n.º 3202/17

Acórdão do TCA-S de 19 de outubro de 2004.

Acórdão do TCA-N de 15 de outubro de 2015, processo n.º 00942/07.2 BEPRT

Acórdão do STA de 17 de maio de 2017, processo n.º 3202/17

Acórdão do TCA -S de 14 de maio de 2002, processo n.º 1707/99

Acórdão do STA, de 21 de fevereiro de 2018, processo n.º 0239/16

Acórdãos do STA de 08 de julho de 2009, processo n.º 0530/09

Acórdão do STA de 12 de outubro de 2016, processo n.º 0424/16

Acórdão do STA de 21 de junho de 2023, processo 011/3.8BALSBB