

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA  
FACULDADE DE DIREITO  
ESCOLA DE LISBOA



## **Terá o acto tributário salvação?**

*Dissertação de Mestrado apresentada à Universidade Católica Portuguesa com vista à obtenção do grau de Mestre por Madalena Carvalho Bonito Robalo Cordeiro sob orientação da Dr.<sup>a</sup> Carla Castelo Trindade*

Mestrado Forense  
Lisboa – Março 2017

Universidade Católica Portuguesa  
Faculdade de Direito  
Escola de Lisboa

## Terá o acto tributário salvação?

Dissertação de Mestrado apresentada à Universidade Católica Portuguesa  
com vista à obtenção do grau de Mestre por Madalena Carvalho Bonito  
Robalo Cordeiro sob orientação da Dr.<sup>a</sup> Carla Castelo Trindade

Mestrado Forense  
Lisboa – Março 2017

## Índice

Agradecimentos .....	1
Resumo .....	3
Lista de abreviaturas .....	4
Introdução .....	5
1. O contencioso tributário de plena jurisdição .....	8
2. O dever de fundamentação dos actos tributários .....	14
3. Os princípios do dispositivo e do inquisitório .....	21
3.1. No Processo Civil .....	22
3.2. No Processo Administrativo .....	25
4. O princípio do dispositivo e do inquisitório no âmbito do processo judicial tributário – delimitação dos poderes do juiz.....	28
5. O equilíbrio entre o dever da Administração Tributária de fundamentação dos actos e o princípio do inquisitório do juiz.....	34
5.1. Em caso de falta de fundamentação .....	34
5.2. Em caso de fundamentação errada .....	38
Conclusão .....	49
Bibliografia.....	51

## **Agradecimentos**

A todos os professores que marcaram a minha vida académica e que, de certa forma, me trouxeram até aqui, ao seu culminar.

À minha orientadora Dr.<sup>a</sup> Carla Castelo Trindade por me ter despertado o interesse pelo mundo do contencioso tributário. Agradeço a sua disponibilidade e partilha de conhecimentos.

À minha irmã que, ao ultrapassar todos os desafios que se colocam à sua frente, torna os meus mais simples.

E, por fim, aos meus pais sem os quais nada disto seria possível.

“(...) talvez tu tenhas razão e talvez eu não tenha; e se, pela nossa discussão crítica, não decidirmos definitivamente qual de nós tem razão, poderemos esperar, na sequência dessa discussão, ver as coisas um pouco mais nitidamente do que antes”

Karl Popper, *Em busca de um mundo melhor*, Lisboa, 1988, 186

## **Resumo**

Na presente dissertação pretende-se encontrar o equilíbrio entre o princípio do inquisitório no processo judicial tributário - em especial, no que respeita os poderes de cognição e de investigação reconhecidos ao juiz no âmbito da impugnação judicial - e o dever da Administração Tributária de fundamentar os actos tributários por si emitidos.

A questão a resolver é, assim, a de saber se perante um acto tributário mal ou insuficientemente fundamentado, ou ao qual falta de todo a fundamentação, o juiz deverá declarar sempre a anulação do mesmo por vício de forma ou por erro sobre os pressupostos, ou se, por outro lado, poderá saná-lo, substituindo ou corrigindo os fundamentados invocados pela Administração Tributária. Tudo ao abrigo do princípio do inquisitório e da verdade material.

A favor desta última tese valerão, para além dos princípios do inquisitório e da verdade material, os princípios da economia procedimental e do aproveitamento do acto, bem como o facto do contencioso tributário se assumir actualmente como um contencioso de plena jurisdição. Contra esta mesma hipótese, dir-se-á que a sanção do acto tributário pelo juiz poderá pôr em causa os princípios da tutela jurisdicional efectiva, da separação de poderes, do inquisitório e ainda o dever constitucional de fundamentação formal dos actos tributários.

Descortinar uma solução para esta questão passa necessariamente por uma análise *(i)* das razões que levam a doutrina a qualificar o contencioso tributário como um contencioso de plena jurisdição, *(ii)* das características do dever de fundamentação dos actos tributários, bem como *(iii)* dos poderes de cognição e de investigação reconhecidos ao juiz no processo civil, no processo administrativo e no processo judicial tributário. Isto para, por fim, se tentar conciliar o princípio do inquisitório e o dever de descoberta da verdade material que impende sobre o juiz com o dever da Administração de fundamentação dos actos tributários, procurando determinar os casos em que será de admitir a sanção destes actos. Aqui, distinguindo aqueles em que o acto enferma do vício de falta de fundamentação daqueles em que o vício é de fundamentação errada.

**Palavras-chave:** acto tributário, contencioso de plena jurisdição, fundamentação, princípio do aproveitamento do acto, princípio do inquisitório, sanção, verdade material.

## Lista de abreviaturas

Al.	Alínea
AT	Administração Tributária
Art.	Artigo
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CPA	Código de Procedimento Administrativo
CPC	Código de Processo Civil
CPPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário
CPTA	Código de Processo nos Tribunais Administrativos
CRP	Constituição da República Portuguesa
ETAF	Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
MP	Ministério Público
STA	Supremo Tribunal Administrativo
TCA	Tribunal Central Administrativo
Vol.	Volume

## Introdução

Foi com a aprovação do Decreto-lei n.º 256-A/77, de 17 de Junho que se consagrou pela primeira vez um dever geral de fundamentação dos actos administrativos. Com a revisão constitucional de 1982 foi atribuída dignidade constitucional a este dever, introduzindo-se no n.º 2 do art. 268.º da CRP o dever de fundamentação expressa dos actos administrativos lesivos dos direitos ou interesses legalmente protegidos dos cidadãos<sup>1</sup>.

Apesar da resistência inicial da jurisprudência tributária no reconhecimento de um dever de fundamentação dos actos tributários, não há dúvida que o dever de fundamentação destes actos consubstancia uma importante garantia dos contribuintes, essencial ao cumprimento do princípio constitucional da tutela jurisdicional efectiva, encontrando-se actualmente previsto no art. 77.º da LGT.

Com a consagração deste dever, os contribuintes podem hoje contestar a legalidade de um acto tributário, designadamente mediante impugnação judicial (regulada nos arts. 99.º e seguintes do CPPT), invocando um vício de falta de fundamentação ou de erro sobre os pressupostos quando a fundamentação, embora suficiente, não seja válida.

Não são raras as vezes em que os contribuintes impugnam um acto tributário invocando tais vícios e os tribunais, na grande maioria dos casos, têm decidido pela anulação do acto. Os factores que determinam a verificação recorrente destes vícios ao nível da fundamentação dos actos tributários são variados, destacando-se as dificuldades inerentes à própria AT que não possui recursos suficientes para lidar com o excessivo número de processos que a sobrecarrega<sup>2</sup>.

Será exigível que a AT cumpra todo e cada um dos requisitos decorrentes do dever de fundamentação dos actos tributários?

A este propósito, recorde-se que vigora no âmbito do processo judicial tributário o princípio do inquisitório que estabelece o poder-dever do juiz de realizar, ou ordenar a

---

<sup>1</sup> Hoje consagrado no n.º 3 do art. 268.º da CRP.

<sup>2</sup> Prova disto é o fenómeno de “*desadministrativização*” da relação jurídica tributária, a que se refere FREITAS DA ROCHA. Com efeito, tem se verificado o aumento das obrigações acessórias dos contribuintes e a prevalência da autoliquidação de determinados tributos, em detrimento da liquidação pela AT. Cf. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA (2014), “*Lições de Procedimento e Processo Tributário*”, p. 47.

realização, de todas as diligências necessárias à descoberta da verdade material que corresponde, no âmbito do contencioso tributário, ao respeito pelo princípio da legalidade. Ora, será de considerar a possibilidade de o juiz, apesar da verificação dos vícios *supra* referidos, entender que determinado acto tributário impugnado é substancialmente legal e que, no limite, aquele tributo era devido. Dito de outro modo, o juiz pode considerar que o acto devia ser praticado pela Administração naqueles termos, em obediência à lei, mas com outros fundamentos que não os invocados pela AT mas por ele descortinados, ao abrigo do princípio do inquisitório e do dever de descoberta da verdade material.

Tendo em consideração as dificuldades que caracterizam a nossa AT, será exigível que a fundamentação do acto tributário seja sempre exaustiva, completa e adequada, sob pena de anulação do acto?

Ou será que o juiz, em nome da descoberta da verdade material e do princípio do aproveitamento do acto, pode corrigir ou mesmo completar a sua fundamentação? Não poderá o juiz sanar o acto tributário incorrecta ou insuficientemente fundamentado ou ao qual falta de todo a fundamentação, garantindo a liquidação e cobrança dos tributos devidos? Ou estar-se-ia a permitir que o Tribunal se substituísse à AT, devendo, ao invés, limitar-se a anular o acto tributário impugnado, cabendo à Administração a prática do novo acto com a fundamentação legalmente exigida?

Tudo isto para perguntar: terá o acto tributário salvação?

A resposta a esta questão não é óbvia nem líquida e envolverá a conciliação de diferentes princípios que norteiam o contencioso tributário. Assim, a favor da possibilidade de o juiz não proceder à mera anulação de todo e qualquer acto que enferme do vício de falta de fundamentação ou de fundamentação errada, admitindo-se a sanação do mesmo, são de referir os princípios da economia procedimental, do aproveitamento do acto e, naturalmente, da verdade material e do inquisitório, bem como o facto do contencioso tributário se assumir hoje como um contencioso de plena jurisdição. Pelo contrário, contra esta mesma possibilidade são de ter em conta os princípios da tutela jurisdicional efectiva, da separação de poderes, do inquisitório - que impende sobre a AT - e o dever da AT de fundamentação formal dos actos tributários.

A análise destas questões implicará, desde logo, no ponto 1, a caracterização do contencioso tributário como um contencioso de plena jurisdição, com particular ênfase na possibilidade de anulação parcial dos actos tributários.

De seguida, delimitar-se-ão no ponto 2 as características do dever de fundamentação dos actos tributários que impende sobre a AT, designadamente os diferentes vícios que podem afectar o acto em caso de incumprimento, bem como a distinção entre a vertente formal e material deste dever.

Posteriormente, no ponto 3 analisar-se-ão os princípios do dispositivo e do inquisitório no processo civil e no processo administrativo, de forma a compreender, já no ponto 4, os poderes conferidos ao juiz no processo judicial tributário e ainda o modo como se conciliam estes dois princípios no seu âmbito.

Por último, no ponto 5, dar-se-á resposta às questões colocadas, através da harmonização do dever de fundamentação dos actos tributários com os poderes reconhecidos ao juiz no processo judicial tributário por força do princípio do inquisitório, distinguindo-se os casos em que o acto tributário enferma de falta de fundamentação daqueles em que a fundamentação do acto é errada, procurando fixar os limites deste princípio e, conseqüentemente, os casos em que o juiz poderá sanar tais vícios, “salvando” o acto impugnado.

Antes desta análise, impõe-se, todavia, o esclarecimento de quatro pontos acerca da presente dissertação. Por um lado, refira-se que a presente discussão focar-se-á nos poderes reconhecidos ao juiz no âmbito da impugnação judicial, pese embora as considerações aqui tecidas possam, eventualmente, ser também aplicáveis no processo arbitral tributário. Por outro, concentrar-se-á no dever de fundamentação e na possibilidade de sanação dos actos tributários *stricto sensu*, isto é, dos actos de liquidação, sem prejuízo do dever de fundamentação se estender a todas as decisões da AT, inclusive aos actos em matéria tributária. Para além disso, a presente dissertação não se deterá na qualificação da sanação do acto tributário pelo juiz, ou seja, em saber se se trata de uma revogação, ratificação, reforma ou conversão do acto tributário, mas apenas na possibilidade desta sanação ter ou não lugar. Por fim, não se centrará na possibilidade de alteração ou correcção do ponto de vista quantitativo, mas apenas da fundamentação do acto tributário, partindo do pressuposto que a primeira nada tem a ver com a segunda, na medida em que uma quantificação certa poderá resultar de uma fundamentação errada

assim como uma quantificação errada poderá decorrer de uma fundamentação válida. A relevância destas questões para a presente dissertação é evidente, sendo que as mesmas apenas não serão aqui abordadas devido ao limite de caracteres imposto.

## **1. O contencioso tributário de plena jurisdição**

Torna-se necessário distinguir, desde logo, entre um contencioso de mera anulação e um contencioso de plena jurisdição. De seguida, analisar-se-á em que medida o contencioso tributário constitui um contencioso de plena jurisdição, na medida em que esta será uma característica determinante para a possibilidade do juiz, ao abrigo do princípio do inquisitório, sanar um acto tributário em caso de falta de fundamentação, fundamentação insuficiente ou errada.

Ora, no âmbito de um contencioso de mera anulação – como era o caso do contencioso administrativo antes da reforma de 2004<sup>3</sup> - o Tribunal apenas pode decidir pela anulação ou a declaração de nulidade de decisões administrativas lesivas dos direitos ou interesses dos contribuintes, remetendo-se a emanação do novo acto “legal e adequado” - o “acto devido” - para a Administração<sup>4</sup>. Com efeito, o acesso à tutela jurisdicional tem sempre como pressuposto a existência de um acto ilegal e lesivo praticado pela Administração cuja anulação ou declaração de nulidade pelo Tribunal se pretende.

Pelo contrário, um contencioso de plena jurisdição tem como único pressuposto da tutela judicial a lesão de direitos ou interesses legítimos dos administrados ou contribuintes, independentemente da existência de um acto administrativo/tributário lesivo<sup>5</sup>. Isto é, exige-se apenas a verificação de uma lesão dos seus direitos ou interesses legítimos, merecedora de tutela. Deste modo, permite-se que o contribuinte defenda contenciosamente a sua posição jurídica quer a sua esfera jurídica tenha sido afectada pela prática de um acto, quer pela omissão de um acto que devia existir e não existe<sup>6</sup>. Por outro lado, no âmbito de um contencioso de plena jurisdição, mesmo nos casos em que a lesão do direito ou do interesse decorre da prática de um acto pela Administração cuja

---

<sup>3</sup> Esta reforma teve lugar através da alteração ao CPTA pela Lei n.º 4-A/2003, de 19 de Fevereiro, e mediante a alteração do ETAF pela Lei n.º 4-A/2003, de 19 de Fevereiro, e pela Lei n.º 107-D, de 31 de Dezembro. É de referir ainda que em 2015 teve lugar uma nova reforma do contencioso administrativo, mediante a aprovação do Decreto-lei n.º 4/2015, de 7 de Janeiro, que introduziu o novo CPA e do Decreto-lei n.º 214-G/2015, de 2 de Outubro, que procedeu à revisão do CPTA e do ETAF.

<sup>4</sup> SERENA CABRITA NETO/CARLA CASTELO TRINDADE (2017), “*Contencioso Tributário*”, Vol. II, p. 26.

<sup>5</sup> RUI DUARTE MORAIS (2016), “*Manual de Procedimento e Processo Tributário*”, p. 241.

<sup>6</sup> JOAQUIM FREITAS DA ROCHA (2014), p. 248.

anulação se pretende, o juiz, para além de poder anular o acto administrativo, pode substituir esta decisão da Administração pela “decisão adequada” e ainda condená-la à restituição de quantias indevidamente cobradas, ao pagamento de juros indemnizatórios ou de uma indemnização por prestação de garantia indevida<sup>7</sup>.

Daqui resulta que é reconhecido ao juiz um conjunto muito mais amplo de poderes no âmbito de um contencioso de plena jurisdição do que em sede de um contencioso de mera anulação, no qual o juiz se limita a anular ou não determinado acto da Administração.

Já se discutiu na doutrina e na jurisprudência a qualificação do contencioso tributário como contencioso de mera anulação ou de plena jurisdição, sendo que actualmente a maioria da doutrina e da jurisprudência tem vindo a advogar que este constitui um contencioso de plena jurisdição<sup>8</sup>. Na verdade, há quem entenda que a qualificação do contencioso tributário como contencioso de plena jurisdição já está, pelo menos até certo ponto, superada<sup>9</sup>.

Por conseguinte, caberá delimitar as razões que justificam esta qualificação do contencioso tributário, designadamente o princípio da tutela jurisdicional efectiva, o conteúdo das sentenças proferidas em sede do processo judicial tributário - e aqui fazendo uma especial referência à possibilidade de anulação parcial dos actos tributários -, bem como os princípios da oficiosidade e do inquisitório.

Assim, em primeiro lugar, o contencioso tributário constitui um contencioso de plena jurisdição na medida em que cumpre todas as exigências decorrentes do princípio constitucional da tutela jurisdicional efectiva<sup>10</sup>. Este princípio basilar do processo judicial tributário está constitucionalmente consagrado nos arts. 20.º e 268.º, n.º 4 da CRP e concretizado quer na LGT, no seu art. 9.º, n.º 1, quer no CPPT, no art. 96.º, n.º 1 deste diploma.

---

<sup>7</sup> SERENA CABRITA NETO/CARLA CASTELO TRINDADE (2017), Vol. II, p. 26.

<sup>8</sup> Neste sentido: JOAQUIM FREITAS DA ROCHA (2014), p. 247-252, J.L. SALDANHA SANCHES (2001), “*O contencioso tributário como contencioso de plena jurisdição*” in *Fiscalidade*, n.º 7/8, p. 63-71, RUI DUARTE MORAIS (2016), p. 241-242 e SERENA CABRITA NETO/CARLA CASTELO TRINDADE (2017), p. 38-39. Esta é também a posição que aqui se acompanha.

<sup>9</sup> NUNO CERDEIRA RIBEIRO (2014), “*O Controlo Jurisdicional dos Actos da Administração Tributária*”, p. 29-30.

<sup>10</sup> FREITAS DA ROCHA afirma que contencioso de plena jurisdição “*significa, assim e em primeira linha, contencioso completo ou tutela jurisdicional efectiva*”, cf. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA (2014), p. 248.

*In grosso modo*, este princípio determina que para todo e qualquer conflito que mereça composição judicial seja possível encontrar um tribunal competente e um meio processual adequado e suficiente para a tutela dos interesses jurídicos em causa. Na verdade, e tendo em consideração o disposto no n.º 4 do art. 268.º da CRP, a tutela jurisdicional efectiva abrange a tutela declarativa, cautelar e executiva. Esta norma exige a consagração de meios processuais de reconhecimento de direitos ou interesses, de impugnação de quaisquer actos administrativos que lesem estes direitos, de determinação da prática de actos administrativos legalmente devidos e ainda de medidas cautelares adequadas. Deste modo, se no âmbito do contencioso tributário apenas estivessem consagrados meios de impugnação de actos tributários ou de actos em matéria tributária, não há dúvida que se trataria de um contencioso de mera anulação.

Para além da consagração no processo tributário de diferentes meios processuais com finalidades distintas, tais como a impugnação judicial nos arts. 99.º e seguintes do CPPT, a acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária no art. 145.º do CPPT ou a intimação para um comportamento no art. 147.º do referido diploma, é de salientar que o cumprimento do princípio da tutela jurisdicional efectiva só será alcançado se as sentenças proferidas pelos tribunais tributários produzirem todos os efeitos necessários à tutela do direito ou interesse em causa. Isto é, exige-se para que se possa afirmar que o contencioso tributário consubstancia um contencioso de plena jurisdição que as sentenças no âmbito da impugnação de actos tributários assumam uma natureza não meramente anulatória mas igualmente condenatória ou substitutiva<sup>11</sup>.

No que às sentenças de conteúdo condenatório diz respeito, verifica-se no contencioso tributário a possibilidade de condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios ou de indemnização por prestação de garantia indevida em sede de impugnação judicial. Esta possibilidade infere-se dos arts. 61.º e 171.º do CPPT, sendo actualmente pacífica na jurisprudência. Já relativamente às sentenças substitutivas, estas verificam-se em caso de alteração da quantificação do imposto<sup>12</sup>.

Para além das sentenças de conteúdo condenatório ou substitutivo, é de referir a possibilidade de anulação parcial do acto tributário que também contribui para a

---

<sup>11</sup> SERENA CABRITA NETO (2004), “*Introdução ao Processo Tributário*”, p. 15, SERENA CABRITA NETO/CARLA CASTELO TRINDADE (2017), p. 31 e acórdão do TCA SUL de 3-12-2015, proferido no âmbito do processo n.º 07421/14, disponível in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>12</sup> SERENA CABRITA NETO/CARLA CASTELO TRINDADE (2017), p. 31.

afirmação do contencioso tributário como um contencioso de plena jurisdição. Neste sentido, o STA, no acórdão de 2-12-2015, proferido no âmbito do processo n.º 0754/15<sup>13</sup>, entendeu que a impugnação judicial não podia deixar de ser entendida como uma verdadeira acção constitutiva. Assim, a sentença que decidia anular parcialmente o acto de liquidação não merecia censura, na medida em que não constituía uma “*interferência na área da competência da AT*” mas sim a efectiva sindicância da legalidade e a reconstituição da situação em litígio que incumbe aos Tribunais, nos termos do art. 202.º da CRP. A este propósito, também a doutrina considera que a possibilidade de anulação parcial do acto de liquidação consubstancia um passo no sentido da afirmação do contencioso tributário como contencioso de plena jurisdição<sup>14</sup>.

Esta possibilidade de anulação parcial do acto tributário infere-se do art. 100.º da LGT, no qual se prevê que a AT está obrigada à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, em caso de procedência total ou *parcial* de reclamações, recursos administrativos ou de processo judicial a favor do sujeito passivo<sup>15</sup>. Segundo LOPES DE SOUSA, a anulação parcial só poderá ter lugar quando o fundamento da anulação apenas se verifique em relação a uma parte do acto, ou seja, quando a ilegalidade do acto seja parcial<sup>16</sup>. Neste sentido, os tribunais superiores têm entendido que “*para se saber se o acto de liquidação deve ser total ou parcialmente anulado há que determinar o tipo de ilegalidade que o inquina e analisar se ele é susceptível de o afectar no seu todo, caso em que ele tem de ser integralmente anulado*”<sup>17</sup>.

Segundo aquele Autor, um exemplo de uma situação em que poderá ser juridicamente admissível a anulação parcial do acto tributário será quando o acto se basear em determinada matéria tributável e se vier a determinar que parte dela foi calculada ilegalmente, não devendo ser considerada. Nestes casos, nada impede o juiz de anular o acto tributário na parte que corresponde à matéria tributável ilegalmente considerada,

---

<sup>13</sup> Disponível in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>14</sup> J.L. SALDANHA SANCHES (2001) e RUI DUARTE MORAIS (2016).

<sup>15</sup> JORGE LOPES DE SOUSA (2011), “*Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado e Comentado*”, Vol. II, p. 342.

<sup>16</sup> *Ibidem*.

<sup>17</sup> Acórdão do STA de 9-07-2014, proferido no âmbito do processo n.º 01146/13 e acórdão do TCA SUL de 3-12-2015, proferido no âmbito do processo n.º 07421/14, ambos disponíveis in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

mantendo-se a liquidação relativamente à matéria tributável não afectada por essa ilegalidade<sup>18</sup>. Assim, o juiz limita-se a anular a parte ilegal, “salvando” o acto tributário<sup>19</sup>.

Note-se que desta possibilidade de anulação parcial dos actos tributários decorrem poderes para o juiz. Com efeito, este não se limita a anular todo e qualquer acto que enferme de uma ilegalidade, podendo decidir pela anulação meramente parcial do acto e consequentemente pela alteração da matéria colectável. Porém, é de referir o entendimento de LOPES DE SOUSA de que a anulação parcial não pode ter lugar se o acto de liquidação tiver apenas um fundamento jurídico e não seja possível distinguir uma parte do acto conforme à lei e outra que a viola, mesmo que se entenda que uma liquidação poderia ter lugar, com base noutras disposições legais<sup>20</sup>.

São evidentes as vantagens ao nível da economia processual da admissibilidade de anulação parcial de actos tributários, bem como da possibilidade das sentenças no âmbito do contencioso tributário serem de teor condenatório ou substitutivo, em especial nos processos de impugnação judicial. Com efeito, em vez de anular o acto tributário de liquidação porque parte da matéria colectável não devia ter sido considerada, o Tribunal pode desde logo anular parcialmente o acto de liquidação, alterando a matéria colectável<sup>21</sup>. Deste modo, permite-se a definição definitiva da situação tributária do sujeito passivo, evitando-se a remessa posterior para a AT para que esta proceda à prática do novo acto de liquidação, baseado apenas na matéria colectável legalmente considerada.

Por fim, a qualificação do contencioso tributário como contencioso de plena jurisdição decorre ainda da consagração dos princípios da oficialidade e do inquisitório em sede do processo judicial tributário. O primeiro destes princípios atribui ao juiz poderes para dirigir o processo, resultando do art. 13.º do CPPT. Ao nível do processo de impugnação judicial, por exemplo, decorre do princípio da oficialidade o facto de caber ao juiz dirigir os termos do processo, tal como disposto no art. 114.º do CPPT. Já no que concerne ao princípio do inquisitório, sem prejuízo da sua análise mais detalhada *infra*, é de referir que deste princípio, consagrado nos arts. 99.º da LGT e 13.º do CPPT, decorre o poder do

---

<sup>18</sup> JORGE LOPES DE SOUSA (2011), Vol. II, p. 342.

<sup>19</sup> Repare-se, contudo, que a sanção do acto neste caso ocorre ao nível da quantificação, corrigindo a matéria tributável. Nesta dissertação pretende-se discutir a possibilidade de sanção no âmbito da fundamentação do acto, mantendo intacta a quantificação do mesmo.

<sup>20</sup> JORGE LOPES DE SOUSA (2011), Vol. II, p. 342.

<sup>21</sup> SERENA CABRITA NETO (2004), p. 16.

juiz ordenar as diligências probatórias que considerar necessárias à descoberta da verdade material.

Estes dois princípios estruturantes do processo judicial tributário permitem a redução do número de processos que acabam sem decisões de mérito, por um lado, e que o juiz reúna todos os elementos necessários à decisão condenatória ou substitutiva, por outro<sup>22</sup>. Dito de outro modo, estes princípios garantem a possibilidade do contencioso tributário se afirmar como contencioso de plena jurisdição, na medida em que o conteúdo das sentenças poderá ser substitutivo ou condenatório – e não meramente anulatório – quando o juiz possuir todos os elementos necessários. Estes princípios permitem que o juiz recolha tais elementos, não se conformando com os meios de prova trazidos ao processo pelo sujeito passivo ou pela Administração.

São estas as razões que levam a doutrina a concluir que o contencioso tributário se afirma hoje como um contencioso de plena jurisdição. Não obstante, a doutrina também tem defendido que esta plenitude é mitigada devido ao facto do juiz apenas poder proferir decisões condenatórias ou substitutivas quando possuir todos os elementos necessários<sup>23</sup>. Por outro lado, o Tribunal também não se poderá substituir à AT, sob pena de violação do princípio constitucional de separação de poderes. Por conseguinte, não poderá, por exemplo, determinar os actos a serem praticados pela Administração excepto nos casos de estrita vinculação legal relativamente ao conteúdo do acto a praticar. Todavia, é de referir que no âmbito do direito tributário a grande maioria dos actos praticados são estritamente vinculados, por força do princípio da legalidade tributária constitucionalmente consagrado nos arts. 103.º, n.º s 2 e 3 e 165.º, n.º 1, al. i) da CRP<sup>24</sup>.

Acresce que, como bem alerta RUI DUARTE MORAIS, verificam-se muitas dificuldades de índole prática, na medida em que os juízes “*não são «liquidadores» tributários*”, pelo que acompanha-se este Autor quando defende a necessidade de encontrar soluções que tenham em conta as especificidades do contencioso tributário de impugnação na adaptação do CPPT aos princípios do contencioso administrativo (referindo-se ao contencioso administrativo resultante da reforma de 2004). Contudo, não obstante as

---

<sup>22</sup> SERENA CABRITA NETO (2004), p. 15, SERENA CABRITA NETO/CARLA CASTELO TRINDADE (2017), p. 31-32 e acórdão do TCA SUL de 3-12-2015, proferido no âmbito do processo n.º 07421/14, disponível [in www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>23</sup> SERENA CABRITA NETO/ CARLA CASTELO TRINDADE (2017), p. 35

<sup>24</sup> RUI DUARTE MORAIS (2016), p. 244-245.

dificuldades práticas com as quais os juízes se poderão deparar no exercício dos seus poderes, o contencioso tributário consubstancia, sem dúvida, um contencioso de plena jurisdição e não de mera anulação.

Na verdade, admite-se que o juiz determine a anulação *parcial* de um acto tributário quando a ilegalidade apenas afecte parte deste, anulando a parte ilegal e “salvando” a remanescente. Posto isto, pergunta-se se não é possível admitir a sanção *integral* de certos actos, em especial daqueles que enfermem dos vícios de falta de fundamentação, de fundamentação errada ou insuficiente?

Ora, é de forma a alcançar uma resposta a esta questão que se torna necessário descortinar as características do dever e correspectivo direito à fundamentação dos actos tributários. É o que se fará de seguida.

## **2. O dever de fundamentação dos actos tributários**

O dever de fundamentação dos actos tributários – e correspectivo direito dos contribuintes à fundamentação dos mesmos - está constitucionalmente consagrado no art. 268.º, n.º 3 da CRP, no qual se prevê que todos os actos administrativos carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectarem direitos ou interesses legalmente protegidos.

É de referir que, apesar da revisão da CRP de 1982 ter introduzido o dever de fundamentação expressa dos actos administrativos lesivos dos direitos ou interesses legalmente protegidos dos cidadãos, a jurisprudência tributária começou por defender que este apenas se reflectia nos actos administrativos em sentido próprio e não nos actos tributários. Com efeito, advogava que as razões de facto e de direito subjacentes à actuação da AT decorreriam, na maior parte dos actos tributários, “*da própria lei*” e que seriam “*imediatamente cognoscíveis para o contribuinte, dispensando, em suma, qualquer explicitação suplementar*”. Em tempos idos, a jurisprudência tributária defendeu assim a desnecessidade de fundamentação dos actos tributários, na medida em tratando-se de actos estritamente vinculados, as razões que levariam à sua prática decorreriam directamente da lei<sup>25</sup>.

---

<sup>25</sup> Neste sentido, analisando a evolução do entendimento jurisprudencial relativamente ao dever de fundamentação dos actos tributários, veja-se SÉRGIO VASQUES (1996), “*O Dever de Fundamentação na Jurisprudência Tributária: Reconstituição de um Percurso*” in Fisco n.º 76/77.

Esta ideia foi ultrapassada, sendo que na doutrina SALDANHA SANCHES reconhecia o direito subjectivo do contribuinte à fundamentação, defendendo que “*o legislador fiscal configurou o dever administrativo de fundamentação dos actos tributários como um verdadeiro direito subjectivo do contribuinte, uma verdadeira «posição jurídica subjectiva» dos administrados*”<sup>26</sup>. Não se trata, contudo, de um direito fundamental pelo que a sua violação, como se verá, não implica a sanção de nulidade mas de mera anulabilidade por vício de forma<sup>27</sup>.

Concretizou-se assim no art. 77.º da LGT o dever de fundamentação dos actos decisórios de procedimentos tributários e dos actos tributários, sendo que esta exigência de fundamentação visa principalmente permitir aos interessados o conhecimento das razões que levaram a AT a decidir como decidiu, de forma a permitir-lhes uma “*opção consciente entre a aceitação da legalidade do acto e a sua impugnação contenciosa*”<sup>28</sup>.

Neste sentido, LEITE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e LOPES DE SOUSA entendem que da conjugação do n.º 3 do art. 268.º da CRP que exige a fundamentação dos actos administrativos e do n.º 4 do mesmo artigo que garante a impugnação contenciosa destes actos decorre o direito à impugnação contenciosa “*com a máxima eficácia*”. Ou seja, exige-se que os interessados possam impugnar contenciosamente os actos que lesem os seus direitos ou interesses legítimos com conhecimento completo das razões que motivaram a Administração a praticá-los<sup>29</sup>.

A jurisprudência, por sua vez, tem entendido que a fundamentação dos actos tributários desempenha uma dupla função: uma *endógena*, de propiciar a reflexão da decisão pela

---

<sup>26</sup> J.L. SALDANHA SANCHES (2000), “*A Quantificação da Obrigação Tributária – Deveres de Cooperação, Auto-avaliação e Avaliação Administrativa*”, p. 340.

<sup>27</sup> Neste sentido, veja-se o acórdão do STA de 25-05-2011, proferido no âmbito do processo n.º 091/11 disponível in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) e PAULO MARQUES/CARLOS COSTA (2013), “*A Liquidação de Imposto e a sua Fundamentação*”, p. 79.

<sup>28</sup> Acórdão do TCA Norte de 15-05-2014, proferido no âmbito do processo n.º 00267/06.0BECBR, disponível in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>29</sup> Estes Autores referem ainda como finalidades do dever de fundamentação dos actos a garantia de transparência e de ponderação da actuação administrativa, bem como a necessidade de assegurar a possibilidade de controlo hierárquico ou jurisdicional do acto. DIOGO LEITE CAMPOS/BENJAMIM SILVA RODRIGUES/JORGE LOPES DE SOUSA (2012), “*Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*”, p. 676. Veja-se ainda, relativamente aos objectivos do dever de fundamentação: JESUÍNO ALCÂNTARA MARTINS/JOSÉ COSTA ALVES (2015), “*Procedimento e Processo Tributário: uma Perspectiva Prática*”, p. 57.

AT e outra, *exógena* ou garantística, “*de facultar ao cidadão a opção consciente entre o conformar-se com tal decisão ou afrontá-la em juízo*”<sup>30</sup>.

Descortinada a razão de ser do dever e correspectivo direito à fundamentação, outras questões ficam por responder, designadamente que actos carecem de ser fundamentados? Quando é que um acto se considera suficientemente fundamentado? Qual a diferença entre uma fundamentação insuficiente e uma fundamentação errada? Quais as suas consequências para a legalidade do acto?

Em primeiro lugar, no que diz respeito aos actos que carecem de fundamentação, enquanto a CRP parece exigir que apenas os actos desfavoráveis aos sujeitos passivos, que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos devem ser fundamentados, a LGT, no seu art. 77.º, não distingue entre os actos decisórios de procedimento e actos tributários favoráveis ou desfavoráveis aos sujeitos passivos, exigindo sempre a fundamentação dos mesmos. A este propósito, a doutrina tem defendido que o dever de fundamentação se estende “*a todas as decisões de procedimentos tributários*”, sendo obrigatória mesmo no caso de actos favoráveis aos sujeitos passivos<sup>31</sup> e que “*todas as decisões procedimentais tributárias devem ser fundamentadas, e não somente as decisões procedimentais desfavoráveis*”<sup>32</sup>.

Para além da exigência de fundamentação tanto dos actos desfavoráveis, quanto dos favoráveis, é de salientar que o dever de fundamentação se verifica tanto relativamente aos actos discricionários, quanto aos actos vinculados<sup>33</sup>. Com efeito, a doutrina considera que o facto de os actos tributários serem estritamente vinculados “*não exclui a obrigação de serem fundamentados*”, sendo que nestes casos a fundamentação deverá consistir na demonstração da verificação, no caso concreto, da hipótese da norma legal, não sendo necessária a motivação do conteúdo concreto da decisão, na medida em que a decisão tomada “*resulta diretamente da lei*”, sendo por isso a única possível<sup>34</sup>.

Por conseguinte, parte-se do pressuposto de que todos os actos tributários deverão ser fundamentados, sejam favoráveis ou desfavoráveis para o contribuinte, vinculados ou

---

<sup>30</sup> Acórdão do STA de 17-10-2012, proferido no âmbito do processo n.º 0383/12, disponível in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>31</sup> DIOGO LEITE CAMPOS/BENJAMIM SILVA RODRIGUES/JORGE LOPES DE SOUSA (2012), p. 675.

<sup>32</sup> JOAQUIM FREITAS DA ROCHA (2014), p. 133-134.

<sup>33</sup> Neste sentido: SERENA CABRITA NETO/ CARLA CASTELO TRINDADE (2017), p. 189.

<sup>34</sup> RUI DUARTE MORAIS (2016), p. 80.

discricionários. Mas, em que consistirá a “*fundamentação legalmente exigida*” a que a al. c) do art. 99.º do CPPT faz referência? Ou seja, que exigências decorrem do dever de fundamentação dos actos tributários?

Em primeiro lugar, a própria CRP exige que a fundamentação seja *expressa*, ou seja, que seja emitida de forma directa e concludente, não podendo ser implícita ou tácita. Contudo, admite-se que a fundamentação seja feita por remissão para anteriores pareceres, informações ou propostas, desde que refira explicitamente a concordância com os fundamentos destes, designadamente para relatórios de inspecção tributária<sup>35</sup>. Com a revisão constitucional de 1997, por seu turno, introduziu-se um novo requisito da fundamentação dos actos lesivos de direitos ou interesses legalmente protegidos: que esta seja *acessível*, isto é, que o seu conteúdo seja facilmente perceptível pelo destinatário<sup>36</sup>. Para além destas exigências constitucionais, a doutrina tem entendido que a fundamentação deve ser (i) *clara*, pelo que as razões de facto e de direito enunciadas não podem ser confusas, ambíguas ou obscuras; (ii) *congruente*, devendo existir uma relação lógica entre a decisão e os fundamentos invocados; (iii) *suficiente*, na medida em que torne claro os pressupostos tidos em conta pela Administração na tomada da decisão e (iv) *contemporânea*, devendo ser efectuada no momento da comunicação da decisão e não posteriormente<sup>37</sup>. Por outro lado, de acordo com o art. 77.º, n.º 1 da LGT, para que um acto se considere legalmente fundamentado, deverão constar sempre da fundamentação as razões de facto – os factos nos quais a Administração baseou a sua decisão – e as razões de direito – o preenchimento dos pressupostos legais de que depende a sua decisão.

Já a jurisprudência tem advogado que a fundamentação deve proporcionar ao destinatário do acto o conhecimento do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela AT, ou seja, as razões pelas quais decidiu num sentido e não noutro. Assim, o STA e os TCAs têm vindo a defender que o acto estará suficientemente fundamentado quando o seu destinatário, colocado na posição de um destinatário normal – o *bonus pater familiae* a que faz referência o art. 487.º, n.º 2 do CC – puder ficar a conhecer as razões factuais e

---

<sup>35</sup> Art.77.º, n.º 1 da LGT.

<sup>36</sup> DIOGO LEITE CAMPOS/BENJAMIM SILVA RODRIGUES/JORGE LOPES DE SOUSA (2012), p. 677.

<sup>37</sup> DIOGO LEITE CAMPOS/BENJAMIM SILVA RODRIGUES/JORGE LOPES DE SOUSA (2012), p. 678, JESUÍNIO ALCÁNTARA MARTINS/JOSÉ COSTA ALVES (2015), p. 56, RUI DUARTE MORAIS (2016), p. 80 e SERENA CABRITA NETO/CARLA CASTELO TRINDADE (2017), p. 189-190.

jurídicas que estão na sua origem, de modo a permitir uma opção consciente e esclarecida entre aceitar ou impugnar o acto<sup>38</sup>.

Ademais, também é pacífico na jurisprudência e na doutrina que a fundamentação constitui um conceito relativo que varia em função do tipo legal de acto administrativo e visa responder às necessidades de esclarecimento do administrado<sup>39</sup>. Isto é, o grau de fundamentação exigido não será sempre o mesmo, aumentando à medida que a AT se for afastando das declarações do contribuinte, na medida em que neste âmbito as possibilidades de litígio serão “*proporcionalmente elevadas*”<sup>40</sup>. Esta ideia reflecte-se nos deveres especiais de fundamentação, designadamente das decisões de avaliação da matéria colectável por métodos indirectos, tal como decorre do art. 77.º, n.º 4 da LGT e das decisões de derrogação do sigilo bancário nos termos do art. 63.º-B, n.º 4 da LGT.

Olhando em concreto para os actos decisórios de procedimentos tributários e actos tributários, verifica-se que o n.º 1 do art. 77.º da LGT exige que dos primeiros conste uma sucinta exposição das razões de facto e de direito que motivaram a decisão do procedimento, podendo a fundamentação consistir numa mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária. Por outro lado, a fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo conter sempre as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.

Aqui chegados, é pertinente referir a distinção entre a dimensão formal e a dimensão material do dever de fundamentação, ou dito de outro modo, entre a forma e o conteúdo da decisão<sup>41</sup>. Segundo VIEIRA DE ANDRADE, o dever formal cumpre-se pela apresentação

---

<sup>38</sup> Veja-se, a título exemplificativo, o acórdão do STA de 10-09-2014, proferido no âmbito do processo n.º 01226/13 e o acórdão do TCA SUL de 03-03-2016, proferido no âmbito do processo n.º 02962/09, ambos disponíveis in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>39</sup> Neste sentido e a título exemplificativo, veja-se o acórdão do STA de 12-03-2014, proferido no processo n.º 01674/13, disponível in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>40</sup> SERENA CABRITA NETO/CARLA CASTELO TRINDADE (2017), p. 189.

<sup>41</sup> Esta distinção não é exclusiva do ordenamento jurídico português. Com efeito, distingue-se no âmbito do direito administrativo francês entre “*motif*” e “*motivation*”. A última equivale à vertente formal do dever de fundamentação, associada à legalidade “externa” do acto e é, em regra, facultativa excepto quando exigida por lei. É, no fundo, a “formalização escrita” dos fundamentos do acto. Já os “*motives*” ou fundamentos associam-se à legalidade “interna” do acto, sendo sempre obrigatórios, na medida em que o acto administrativo deve ser sempre fundamentado, independentemente da formalização dessa fundamentação na “*motivation*”.

Cfr. [http://www.amf.asso.fr/document/index.asp?DOC\\_N\\_ID=7764&TYPE\\_ACTU=](http://www.amf.asso.fr/document/index.asp?DOC_N_ID=7764&TYPE_ACTU=), consultado a 21-01-2017.

de pressupostos possíveis ou motivos coerentes e credíveis, enquanto o dever material de fundamentação exige a existência de pressupostos reais e de motivos correctos, “*susceptíveis de suportarem uma decisão legítima quanto ao fundo*”<sup>42</sup>. O mesmo Autor entende que “*a exposição dos fundamentos há de constituir, em si, uma condição de validade dos actos administrativos, em termos de a sua falta (ou insuficiência) poder ter como consequência a anulação deles, mesmo que não contenham, ou independentemente de conterem ou não, vícios substancias*”<sup>43</sup>.

A jurisprudência tem igualmente distinguido entre a fundamentação *formal* e a fundamentação *material*, considerando que a primeira se situa no âmbito da validade formal do acto e a segunda no âmbito da validade substancial, na medida em que se trata de saber se os motivos invocados correspondem à realidade e se são suficientes para legitimar a actuação administrativa. Destarte, a jurisprudência considera que a fundamentação do acto consubstancia um requisito formal da decisão que não se confunde com o seu conteúdo<sup>44</sup>.

Assim, no cumprimento do dever de fundamentação será relevante, em primeira linha, a sua vertente formal, ou seja, se a AT deu ou não a conhecer os motivos que a determinaram a decidir num certo sentido, independentemente da validade de tais motivos. Por outro lado, a vertente material da fundamentação respeita à existência dos pressupostos reais que suportam a decisão de fundo. Contudo, VIEIRA DE ANDRADE rejeita uma concepção formalista que pretende limitar a fundamentação à declaração dos motivos do órgão administrativo, esgotando-se nisso a sua função e razão de ser, sendo indiferente a correcção material dos fundamentos invocados. Assim, parece defender um dever de fundamentação formal (autónimo) com implicações materiais. Para além disso, este Autor considera que a obrigatoriedade da fundamentação não exclui a procura da verdade material fora da declaração da Administração, apesar dos limites dos poderes inquisitórios do juiz ao nível dos meios de prova e decorrentes do princípio do pedido<sup>45</sup>.

---

<sup>42</sup> JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE (1991), “*O Dever de Fundamentação Expressa de Actos Administrativos*”, p. 231.

<sup>43</sup> JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE (1991), p. 27. PAULO MARQUES e CARLOS COSTA também fazem referência a esta distinção (Cf. PAULO MARQUES/CARLOS COSTA (2013), p. 61-63).

<sup>44</sup> Acórdãos do STA de 20-01-2016, proferido no âmbito do processo n.º 01671/13, de 10-10-2012, proferido no âmbito do processo n.º 0277/12 e do TCA SUL de 3-03-2016, proferido no âmbito do processo n.º 02962/09 e de 19-06-2012, proferido no âmbito do processo n.º 03096/09, todos disponíveis in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>45</sup> JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE (1991), p. 337 e nota de rodapé n.º 1 da p. 339.

Acresce que a violação da vertente formal ou material do dever de fundamentação dará origem a diferentes vícios, susceptíveis de inquinar a legalidade do acto tributário em causa. Isto decorre do facto da correcção formal do acto não depender da validade substancial dos fundamentos aduzidos mas apenas da sua existência, suficiência e coerência, em termos de dar a conhecer as razões da decisão<sup>46</sup>.

Deste modo, quando a Administração não der a conhecer as razões que a levaram a decidir num sentido e não noutro, independentemente da validade dos motivos elencados, não cumprindo a vertente formal deste dever, o acto considera-se *não fundamentado e ilegal* por vício de falta de fundamentação, previsto no art. 99.º, al. c) do CPPT. Trata-se de um vício de forma, gerador da anulabilidade do acto. Na verdade, o acto considerar-se-á *não fundamentado* quando se verificar (i) a *obscuridade* da fundamentação, ou seja, quando as afirmações do autor da decisão não deixarem perceber as razões pelas quais decidiu como decidiu; (ii) a *contradição* da fundamentação, isto é, quando as razões invocadas para decidir justificarem não a decisão proferida, mas uma decisão de sentido oposto (contradição entre fundamentos e decisão) e quando forem invocados fundamentos que estejam em oposição com outros, e por fim, quando se verificar (iii) a *insuficiência* da fundamentação, ou seja, quando os fundamentos invocados não sejam bastantes para justificar a tomada da decisão<sup>47</sup>.

Já a vertente material do dever de fundamentação diz respeito à validade substancial do acto, sendo que se os motivos alegados não corresponderem à realidade ou não forem suficientes para justificarem a prática do acto, este será *ilegal* por vício de violação de lei, designadamente por erro sobre os pressupostos de facto ou de direito, previsto na al. a) do art 99.º do CPPT. Com efeito, a fundamentação é uma “*composição, antecedente ao acto tributário*”, sendo que a (i) legalidade daquela irá, consequentemente, determinar “*se não mesmo inquinar a legalidade deste último*”<sup>48</sup>.

Assim, o acto considerar-se-á *mal fundamentado* quando, pese embora a Administração tenha cumprido o dever de fundamentação *formal*, isto é, o acto contenha a fundamentação de facto e de direito exigida, os fundamentos por esta invocados não

---

<sup>46</sup> Acórdão do STA de 10-09-2014, proferido no âmbito do processo n.º 01226/13, disponível in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>47</sup> Cf. DIOGO LEITE CAMPOS/BENJAMIM SILVA RODRIGUES/JORGE LOPES DE SOUSA (2012), p. 677 e acórdão do TCA Sul de 19-06-2012, proferido no âmbito do processo n.º 03096/09, disponível in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>48</sup> CARLA CASTELO TRINDADE (2016), “*Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado*”, p. 432.

sejam válidos nem susceptíveis de fundamentar o acto praticado legitimamente. Nestes casos, o acto contém a fundamentação legalmente exigida – há fundamentação – mas os factos nos quais a AT baseou a sua decisão ou as normas jurídicas que invocou não justificam a prática do acto em causa – a fundamentação é *errada*. Serão os casos de erros sobre os pressupostos de facto ou de direito quando a AT baseou a sua decisão em factos que não a justificam, por um lado, ou se baseou na norma jurídica errada ou procedeu a uma incorrecta interpretação da norma, por outro.

Quer o vício de falta de fundamentação, quer o erro sobre os pressupostos, poderão ser invocados como fundamentos da impugnação judicial de um acto tributário nos termos das als. *a)* e *c)* do art. 99.º do CPPT, sendo susceptíveis de gerar a anulação do mesmo. Mas será que a verificação destes vícios deverá sempre e necessariamente resultar na ilegalidade do acto tributário e na conseqüente anulação do mesmo? Não será de admitir, em certos casos, a sanção dos vícios e a “salvação” do acto pelo juiz, ao abrigo do princípio do inquisitório?

Tendo em consideração a falta de recursos e o excessivo volume de processos que sobrecarrega a AT, bem como, partindo do pressuposto de que, independentemente do dever de fundamentação dos actos tributários que sobre esta recai, ao juiz incumbe a descoberta da verdade material, torna-se necessário analisar as especificidades dos princípios do inquisitório e do dispositivo vigentes no processo judicial tributário. Cabe então descortinar os poderes de cognição e de investigação reconhecidos ao juiz no processo tributário, de forma a encontrar o equilíbrio entre estes e o dever de fundamentação dos actos. Reconhecer-se-á ao juiz o poder de sanar um acto tributário mal fundamentado ou mesmo não fundamentado?

Para compreender as soluções adoptadas pelo legislador ao nível do processo judicial tributário, analisar-se-á, antes de mais, a forma como se conciliam os princípios do dispositivo e do inquisitório no âmbito de outros ramos processuais que o influem: o processo civil e o processo administrativo.

### **3. Os princípios do dispositivo e do inquisitório**

Qualquer ramo processual tem na sua base duas ideias estruturantes.

Por um lado, a ideia de que o processo serve fundamentalmente os interesses das partes, cabendo ao juiz uma função de árbitro, que só actua mediante um pedido e se limita a

verificar o cumprimento das regras do jogo de forma a garantir um processo justo. Esta ideia reflecte-se no *princípio do dispositivo*. Por outro lado, o processo judicial pode ser visto como uma forma de realização de interesses públicos exteriores que transcendem os interesses das partes e que, por conseguinte, exigem o envolvimento e impõem a intervenção autónoma do juiz. Esta ideia reflecte-se, por sua vez, no *princípio do inquisitório* e da oficiosidade.

O processo civil e o processo administrativo aproximam-se do processo tributário na medida em que nestes três ramos de direito processual encontram-se consagrados os princípios do dispositivo e do inquisitório, procurando-se um equilíbrio entre os dois e dando prevalência a um ou outro em certos casos.

Por esta razão, apreciar-se-á, em primeiro lugar, o modo de conciliação destes princípios no âmbito do processo civil e do processo administrativo para se delimitar no ponto seguinte a aplicação dos mesmos em sede do processo judicial tributário. Tudo para se descortinar se ao juiz é reconhecido o poder de “salvar” o acto tributário.

### **3.1. No Processo Civil**

Segundo LEBRE DE FREITAS, o processo civil tem na sua base um conflito de interesses privados, tendo como objecto pretensões formuladas com fundamento no direito privado e como função a composição do conflito de interesses através da garantia dos direitos e interesses tutelados por nomas de direito privado<sup>49</sup>.

Não há dúvida que o processo civil é o processo de partes por excelência, onde domina o princípio da autonomia da vontade e no qual será aplicável o *princípio do dispositivo*. Este é aliás estruturante do processo civil. Contudo, é de notar que o número de poderes atribuídos ao juiz no âmbito do processo civil tem vindo a aumentar, exigindo-se também a cooperação das partes com o Tribunal, com o intuito de assim alcançar a verdade e, com base nela, realizar o direito. Isto, pese embora o princípio do dispositivo permaneça como um dos princípios basilares do processo civil<sup>50</sup>.

---

<sup>49</sup> JOSÉ LEBRE DE FREITAS (2013), “*Introdução ao Processo Civil – Conceito e princípios gerais à luz do novo código*”, p. 155.

<sup>50</sup> *Ibidem*, p. 156.

Ora, segundo este Autor, o princípio do dispositivo desdobra-se em dois subprincípios: o princípio do dispositivo propriamente dito e o princípio da controvérsia, sendo este último o mais relevante para a presente dissertação.

Assim, decorre do princípio da controvérsia a ideia de responsabilidade pelo material fáctico da causa, reconhecendo-se às partes a liberdade de alegar os factos que deverão constituir fundamento da sua pretensão, que pode ser a procedência ou não da acção. Na verdade, mais do que a liberdade de alegar estes factos, verifica-se o *ónus* de alegação dos factos principais que integram a causa de pedir e fundam as excepções. Por um lado, a falta de alegação dos factos constitutivos do direito do autor gera a falta ou deficiência da causa de pedir e conseqüentemente dá lugar à absolvição do réu da instância por ineptidão da petição inicial ou à absolvição do pedido por inconcludência. Por outro, a falta de alegação dos factos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito do autor tem como consequência a improcedência da excepção invocada pelo réu, podendo dar origem à sua condenação no pedido.

Destarte, na medida em que do princípio do dispositivo decorre que só às partes – e não ao Tribunal – cabe a alegação dos factos essenciais que consubstanciam a causa de pedir e fundamentam as excepções, o juiz no processo civil só poderá conhecer e ter em consideração na tomada da decisão estes factos alegados pelas partes<sup>51</sup>, tal como resulta do art. 5.º, n.º 1 do CPC<sup>52</sup>.

Todavia, este princípio não é absoluto. Na verdade, tal como decorre do n.º 2 do art. 5.º, o juiz poderá conhecer outros factos não alegados pelas partes, designadamente os factos instrumentais que resultem da instrução da causa, os factos que sejam complemento ou concretização dos que as partes hajam alegado e resultem da instrução da causa, desde que sobre eles tenham tido a possibilidade de se pronunciar e ainda os factos notórios e aqueles de que o Tribunal tenha conhecimento em virtude do exercício das suas funções. Para além disso, certos factos são de conhecimento officioso, admitindo-se que o Tribunal tenha deles conhecimento, independentemente da sua alegação pelas partes, tais como os factos que sirvam para caracterizar o uso anormal do processo, nos termos do art. 612.º do CPC. Ademais, o princípio do dispositivo apenas limita os poderes de cognição do Tribunal ao nível dos *factos*, sendo que resulta do n.º 3 do art. 5.º do CPC que o juiz não

---

<sup>51</sup> FERNANDO PEREIRA RODRIGUES (2013), “*O Novo Processo Civil, os Princípios Estruturantes*”, p. 75 e JOSÉ LEBRE DE FREITAS (2013), p. 165-169.

<sup>52</sup> FERNANDO PEREIRA RODRIGUES (2013), p. 79.

está sujeito às alegações das partes no tocante à indagação, interpretação e aplicação das *regras de direito*.

Deste modo, conclui-se que o princípio do dispositivo tem uma ampla aplicação no processo civil ao nível dos *factos* (embora não seja absoluto), o que se compreende tendo em conta que se trata de um processo de partes que visa dirimir litígios de direito privado. Deste princípio resultam limites quer ao nível dos poderes de cognição do juiz que, em regra, só pode conhecer dos factos essenciais alegados pelas partes, quer no âmbito da tomada da decisão, na medida em que o juiz não poderá condenar em coisa diversa do pedido.

Apesar da predominância do princípio do dispositivo, o *princípio do inquisitório* também se manifesta no âmbito do processo civil, estando expressamente previsto no art. 411.º do CPC. Contudo, os poderes de iniciativa apenas são reconhecidos ao juiz ao nível da *instrução* e da *prova* e não no campo da alegação. Para além disso, a doutrina salienta o facto de na prática forense serem pouco usufruídas as possibilidades de iniciativa instrutória do juiz, sendo que quase todas as provas são requeridas pelas partes no momento processual adequado<sup>53</sup>.

Olhando para os poderes reconhecidos ao juiz no âmbito do processo civil decorrentes do princípio do inquisitório, é possível afirmar que a este incumbe realizar ou ordenar, oficiosamente ou a requerimento, todas as diligências necessárias ao apuramento da verdade e à justa composição do litígio, quanto aos factos que lhe seja lícito conhecer, de acordo com o disposto no art. 411.º do CPC. Trata-se, na verdade, de um poder-dever do juiz que tem a *obrigação* e não o poder discricionário de proceder ou ordenar a realização das diligências que considere necessárias<sup>54</sup>.

Não obstante, decorre do referido artigo que os poderes instrutórios do juiz são limitados pelos factos de que seja lícito o juiz conhecer. Isto significa que o princípio do inquisitório é limitado pelo princípio do dispositivo que impõe que a alegação dos factos cabe às

---

<sup>53</sup> JOSÉ LEBRE DE FREITAS (2013), p. 177. O mesmo Autor refere que, devido ao reconhecimento destes poderes instrutórios ao juiz no âmbito do processo civil, “a doutrina hesita no enquadramento da iniciativa da prova no campo do princípio dispositivo”.

<sup>54</sup> PAULO RAMOS DE FARIA/ANA LUÍSA LOUREIRO (2014), “Primeiras Notas ao Novo Código de Processo Civil – Os Arts da Reforma”, Vol. I, p. 363.

partes, sem prejuízo dos outros factos que o juiz pode conhecer. Isto é, os poderes instrutórios do juiz são limitados pelos seus poderes de cognição.

Nestas condições, conclui-se que no âmbito do processo civil o princípio do dispositivo prevalece ao nível da alegação dos *factos*, enquanto no âmbito da *instrução* predomina “em teoria” o princípio do inquisitório, embora na prática tal não se reflecta.

### **3.2. No Processo Administrativo**

Se o processo civil é a base de todo e qualquer processo sendo por isso relevante a análise da aplicação dos princípios do dispositivo e do inquisitório no seu âmbito, já o processo administrativo é aquele que mais se aproxima e mais influencia o processo tributário. Na verdade, quando o contribuinte pretende discutir a legalidade de actos em matéria tributária que não comportam a apreciação da legalidade de uma liquidação, como um acto de não reconhecimento de um benefício fiscal (art. 65.º do CPPT) ou de indeferimento do pedido de compensação entre dívidas tributárias (art. 90.º do CPPT), por força do art. 97.º, n.º 1, al. *p*) e n.º 2 do CPPT, o meio processual adequado é o da acção administrativa regulada no CPTA e não o da impugnação judicial prevista nos arts. 99.º e seguintes do CPPT. Por conseguinte, será especialmente relevante a análise da forma como se conciliam estes princípios no âmbito da acção administrativa.

Ora, tanto o princípio do dispositivo quanto o princípio do inquisitório são aplicáveis no âmbito do processo administrativo, sendo que nos processos impugnatórios de actos e normas, isto é, no âmbito da acção administrativa prevista no art. 37.º do CPTA, se verifica uma preponderância do princípio do inquisitório e de uma ideia de oficiosidade<sup>55</sup>.

Assim, o princípio do dispositivo reflecte-se na disponibilidade de *conformação da instância*, sendo que a definição do objecto do processo – constituído pelo pedido e causa de pedir – caberá no processo administrativo às partes e não ao Tribunal. Relativamente ao pedido, esta solução resulta do princípio da vinculação do juiz ao pedido, decorrente da neutralidade judicial, que determina que o Tribunal só poderá apreciar ou decidir no processo aquilo que lhe é solicitado pelas partes, excepto se a lei impuser ou permitir o conhecimento oficioso de outras questões, sob pena de excesso de pronúncia. Por outro lado, exige-se que o juiz aprecie todas as questões pertinentes que as partes submetam à

---

<sup>55</sup> JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE (2016), “A Justiça Administrativa”, p. 426.

sua apreciação, sob pena de omissão de pronúncia<sup>56</sup>. Para além disso, nos processos impugnatórios o juiz só poderá apreciar a legalidade do acto ou da norma impugnada pelo autor e não de outros actos ou normas.

Contudo, esta vertente do princípio do dispositivo sofre limitações. Assim, apesar do juiz estar vinculado ao pedido que será definido pelo autor, admite-se no âmbito da acção administrativa que nos casos em que o autor tenha requerido a *anulação* de determinado acto administrativo, o Tribunal declare a *nulidade* do mesmo, na medida em que esta forma de invalidade é de conhecimento oficioso.

No que concerne à causa de pedir, também caberá às partes a sua definição, como se infere do princípio da substanciação ou da limitação do juiz à causa de pedir<sup>57</sup>. Deste princípio decorre que o juiz só pode basear a sua decisão nos factos invocados no processo como fundamentos concretos do efeito jurídico pretendido, ou seja, nos factos principais. É de referir que a doutrina tem entendido que o juiz apenas está vinculado aos *factos alegados* e não à sua *qualificação jurídica*, na medida em que ao juiz pertence o conhecimento do direito. Por outro lado, será de salientar que nos processos impugnatórios não cabe só às partes a definição do objecto do processo, tendo em conta que, de acordo com o n.º 3 do art. 85.º do CPTA, o MP pode invocar invalidades dos actos ou normas impugnadas diversas das que tenham sido arguidas na petição inicial.

Para além disso, o princípio da limitação do juiz à causa de pedir não vale nos pedidos de impugnação de actos administrativos desde 2002, ou seja, desde a introdução do CPTA e a revogação da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos, na medida em que nestes processos o Tribunal pode conhecer oficiosamente de vícios dos actos não invocados pelas partes. Esta possibilidade decorre expressamente do n.º 3 do art. 95.º do CPTA que estabelece que o Tribunal deve identificar a existência de causas de invalidade diversas das que tenham sido alegadas, devendo as partes ser ouvidas para alegações complementares.

Por conseguinte, ao nível dos *factos*, a doutrina tem entendido que os poderes de cognição do “juiz administrativo” são idênticos aos do “juiz civil” sendo aplicável o art. 5.º do

---

<sup>56</sup> Tudo nos termos dos arts. 608.º, n.º 2 e 615.º, n.º1, al. *d*) do CPC.

<sup>57</sup> JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE (2016), p. 434.

CPC, admitindo-se ainda – no âmbito dos processos impugnatórios – o conhecimento de vícios dos actos administrativos não invocados pelas partes<sup>58</sup>.

Por outro lado, o *princípio do inquisitório* também se manifesta no âmbito do processo administrativo, estando expressamente previsto no n.º 3 do art. 90.º do CPTA, nos termos do qual o juiz ordena as diligências de prova que considere necessárias para o apuramento da verdade<sup>59</sup>. Na verdade, a consagração deste princípio ao nível do processo administrativo decorre dos interesses públicos em causa, assumindo o princípio da verdade material uma especial relevância. Sobre o juiz impende o dever de descoberta da verdade material e para alcançá-la deve realizar ou ordenar a realização de todas as diligências probatórias que considerar necessárias, não se devendo bastar com os factos e meios de prova apresentados pelas partes. Assim, da consagração deste princípio resulta que os fundamentos da decisão do juiz “*não têm de se limitar aos factos carreados pelas partes*”<sup>60</sup>.

No entanto, o princípio do inquisitório não é absoluto, decorrendo os seus limites do princípio do dispositivo, ou seja, a descoberta da verdade material tem como limite o pedido, a causa de pedir e a tipicidade da tramitação<sup>61</sup>. Deste modo, segundo VIEIRA DE ANDRADE, as diligências instrutórias que o juiz pode realizar ou cuja realização pode ordenar visam provar os factos principais que são invocados como fundamentos do pedido, embora admita que nos processos impugnatórios a instrução se estenda aos factos instrumentais<sup>62</sup>. Já MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO FERNANDES consideram que o juiz poderá realizar ou ordenar a realização de diligências probatórias para a prova dos factos de conhecimento oficioso, bem como para identificar e apreciar as causas de invalidade que podem ser invocadas por este no âmbito dos processos impugnatórios<sup>63</sup>.

Por conseguinte, também em sede do processo administrativo assistimos a uma conciliação entre o princípio do dispositivo – predominante ao nível da *alegação dos*

---

<sup>58</sup> MÁRIO AROSO DE ALMEIDA/ CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA (2007), “*Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*”, p. 544-545.

<sup>59</sup> Para além do juiz, nos processos de impugnação de actos e normas também o MP poderá requerer a realização de diligências instrutórias para a prova das causas de invalidade por este arguidas, nos termos do n.º 3 do art. 85.º do CPTA.

<sup>60</sup> JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE (2016), p. 449-450.

<sup>61</sup> *Ibidem*.

<sup>62</sup> *Ibidem*.

<sup>63</sup> MÁRIO AROSO DE ALMEIDA/ CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA (2007), p. 544-545.

*factos* – e o princípio do inquisitório – preeminente no campo da *instrução* -, sendo este limitado por aquele. Refira-se, contudo, que no âmbito dos processos impugnatórios o princípio do inquisitório assume uma maior preponderância ao nível da alegação, admitindo-se que o juiz invoque e conheça outras causas de invalidade da norma ou do acto impugnado, diversas das alegadas pelo particular. Neste sentido, compreende-se que em sede de instrução possa ordenar a realização de diligências para proceder à prova desses vícios invocados.

#### **4. O princípio do dispositivo e do inquisitório no âmbito do processo judicial tributário – delimitação dos poderes do juiz**

Por fim, cabe analisar o regime do processo judicial tributário, de forma a determinar os poderes de cognição e de investigação reconhecidos ao juiz.

A consagração no âmbito do processo judicial tributário do princípio do inquisitório decorre do disposto nos arts. 99.º, n.º 1 da LGT e 13.º, n.º 1 do CPPT, sendo que desta emerge o poder-dever do juiz realizar ou ordenar a realização das diligências instrutórias que considerar necessárias à descoberta da verdade material<sup>64</sup>. Com efeito, o juiz não está limitado às provas apresentadas ou requeridas pelas partes<sup>65</sup>, sendo a finalidade última do Tribunal a descoberta da verdade material de forma a dirimir o litígio em causa, em regra, para determinar se o acto impugnado é legal ou não. Na verdade, é desta exigência de descoberta da verdade material que resulta a consagração do princípio do inquisitório que permite que o juiz ordene ou realize todas as diligências instrutórias que se lhe afigurem necessárias.

A este propósito, SALDANHA SANCHES considerava que o objectivo do processo tributário consistia na procura de factos e situações fiscalmente relevantes, sendo que era este objectivo que, na opinião do Professor, determinava a estruturação do processo tributário de acordo com o princípio do inquisitório. Neste sentido, o Professor considerava “*flagrante*” a incompatibilidade entre o princípio do dispositivo e os interesses tutelados pelo processo tributário, designadamente a descoberta da verdade material<sup>66</sup>. Já LEITE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e LOPES DE SOUSA entendem que do art. 99.º da

---

<sup>64</sup> O art 13.º do CPPT consagra ainda o princípio da oficialidade, do qual decorre a atribuição de poderes ao juiz para dirigir o processo, regulando a sua marcha e conteúdo.

<sup>65</sup> JOAQUIM FREITAS DA ROCHA (2014), p. 258.

<sup>66</sup> J.L.SALDANHA SANCHES (1987), “*Princípios do Contencioso Tributário*”, p. 21, 36-37.

LGT decorre a afirmação do princípio do inquisitório “*pleno*” no domínio do processo tributário<sup>67</sup>.

No entanto, o princípio do inquisitório não é absoluto, admitindo-se limites decorrentes do princípio da razoabilidade, da economia processual e do próprio princípio do dispositivo que será recebido pelo processo tributário “*de forma parcial e limitada*”<sup>68</sup>. Assim, o princípio do dispositivo reflecte-se, em especial, na fixação de limites aos poderes de cognição do Tribunal. Com efeito, o n.º 1 do art. 99.º da LGT estabelece que o Tribunal deve realizar ou ordenar officiosamente todas as diligências que se lhe afigurem úteis para conhecer a verdade *relativamente aos factos alegados ou de que officiosamente pode conhecer* e o n.º 1 do art. 13.º do CPPT, por sua vez, determina que os juízes dos tribunais tributários devem realizar ou ordenar todas as diligências que considerem úteis ao apuramento da verdade *relativamente aos factos que lhes seja lícito conhecer*. Daqui parece resultar que a actividade inquisitória do juiz está limitada pelos factos que possa lícitamente conhecer, isto é, que o juiz só pode investigar os factos alegados pelas partes.

De acordo com LOPES DE SOUSA, esta limitação dos poderes inquisitórios do juiz aos factos alegados pelas partes não se justifica no processo tributário, nem pode ser entendida em termos absolutos. Este Autor evidencia as diferenças entre o processo tributário e o processo civil, no qual predomina, como se viu, o princípio do dispositivo. Por um lado, no âmbito do processo tributário é reconhecido a uma das partes – a AT – o poder de eliminar juridicamente, total ou parcialmente, de modo unilateral e com efeitos processuais, o acto objecto do processo, nos termos do art. 112.º do CPPT. Por outro, exige-se a intervenção obrigatória do MP no âmbito do processo judicial tributário, de acordo com os arts.113.º, n.º 1 e 121.º do CPPT<sup>69</sup>.

Para além disso, no processo judicial tributário, ao contrário do processo civil, estão em causa interesses públicos e a AT não surge numa posição processualmente oposta à do particular defendendo interesses disponíveis opostos aos daquele. Visa antes a prossecução do interesse público e o cumprimento da legalidade, devendo actuar de forma

---

<sup>67</sup> DIOGO LEITE CAMPOS/BENJAMIM SILVA RODRIGUES/JORGE LOPES DE SOUSA (2012), p. 859.

<sup>68</sup> J.L.SALDANHA SANCHES (1987), p. 37.

<sup>69</sup> Este Autor entende que destas diferenças substanciais entre o processo civil e o processo judicial tributário decorre que neste não vigora integralmente o princípio do dispositivo. (Cf. JORGE LOPES DE SOUSA (2011), Vol. I, p. 174).

imparcial<sup>70</sup>. Por estas razões, justifica-se que ao juiz sejam atribuídos poderes de cognição, se não ampliados, pelo menos idênticos àqueles reconhecidos ao juiz no âmbito do processo civil.

Assim, ao nível dos *factos*, recordando o que foi dito relativamente ao princípio do dispositivo no âmbito do processo civil e, em particular, o art. 5.º do CPC, no âmbito do processo judicial tributário, o juiz poderá conhecer os factos essenciais alegados pelas partes, os factos instrumentais que resultem da instrução da causa, os factos complementares ou concretizadores dos que as partes hajam alegado e resultem da instrução da causa, desde que sobre eles tenham tido a oportunidade de se pronunciar, bem como os factos notórios, os factos que o Tribunal tem conhecimento por virtude das suas funções e os factos de conhecimento oficioso, nos termos do art. 5.º do CPC, aplicável *ex vi* art. 2.º, al. e) do CPPT.

Todavia, há quem vá ainda mais longe, reconhecendo um peso maior ao princípio do inquisitório no processo judicial tributário, admitindo que o juiz não está limitado pelos factos que licitamente pode conhecer mas apenas pelas *questões jurídicas* alegadas pelas partes. Assim, admite-se que o juiz se baseie em factos não alegados pelas partes ou que não sejam de conhecimento oficioso, desde que relativos a questões suscitadas pelas mesmas. Este entendimento é justificado por duas ordens de razões: por um lado, vale no âmbito do processo judicial tributário o princípio da verdade material cabendo ao juiz no limite a averiguação da realidade dos factos e, por outro, o conhecimento pelo juiz de factos não alegados pelas partes não consubstancia uma causa de nulidade da sentença nos termos do art. 125.º do CPPT, resultando apenas e eventualmente num erro de julgamento por violação do princípio do dispositivo<sup>71</sup>.

Por outro lado, ao nível das *questões de direito*, a pronúncia do juiz acerca de questões que não deva conhecer tem como consequência a nulidade da sentença por excesso de pronúncia nos termos do art. 125.º do CPPT. Isto significa que os poderes instrutórios ou inquisitórios do juiz seriam limitados não pelos *factos* mas sim pelas *questões jurídicas*

---

<sup>70</sup> De acordo com o art 111.º, n.º 2 do CPPT, em sede de impugnação judicial, a Administração deverá levar para o processo tudo o que seja relevante para a descoberta da verdade material, independentemente de os factos favorecerem ou não o particular, o impugnante.

<sup>71</sup> CARLA CASTELO TRINDADE (2016), p. 430-431, SERENA CABRITA NETO/CARLA CASTELO TRINDADE (2017), p. 75-78 e JORGE LOPES DE SOUSA (2011), Vol. I, p. 176. Este Autor admite esta possibilidade na medida em que vigora no âmbito do processo tributário o princípio da verdade material, alegando que a mesma é típica dos processos em que vigora tal princípio.

alegadas pelas partes, não podendo realizar ou ordenar a realização de diligências com vista a investigação ou prova de questões jurídicas não invocadas.

Deste modo, relativamente aos *factos* não seria aplicável o princípio do dispositivo mas sim o princípio do inquisitório, admitindo-se que o Tribunal conhecesse todos os factos relevantes para a descoberta da verdade material, alegados ou não pelas partes. Já no que concerne às *questões jurídicas*, aplicar-se-ia o princípio do dispositivo, limitando-se os poderes de cognição do Tribunal às questões suscitadas pelas partes e às questões de conhecimento oficioso, sob pena de nulidade da sentença por excesso de pronúncia nos termos do art. 125.º, n.º 1 do CPPT.

Por fim, no que concerne aos poderes de cognição do juiz no âmbito do processo de impugnação judicial, em especial, este só poderá conhecer dos *vícios geradores de mera anulabilidade* do acto tributário impugnado invocados pelo impugnante na petição inicial (art. 108.º, n.º 1 do CPPT) ou pelo MP, como se infere do art. 124.º, n.º 2, al. *b*) do CPPT, admitindo-se o conhecimento oficioso de qualquer *vício gerador de nulidade*, de acordo com o art. 162.º, n.º 2 do CPA. Todavia, não existe em sede do processo judicial tributário uma norma equivalente à prevista no n.º 3 do art. 95.º do CPTA que estabelece que o juiz no âmbito dos processos administrativos impugnatórios pode conhecer de outros vícios do acto administrativo, não invocados pelas partes. Assim, parece que também aqui se reflecte o princípio do dispositivo que limita os poderes de cognição do juiz aos vícios do acto tributário invocados pelo impugnante e pelo MP, sendo questionável esta opção do legislador.

Por um lado, ELISABETE LOURO MARTINS entende que o Tribunal poderá conhecer de outros vícios, para além daqueles imputados ao acto pelo impugnante e dos de conhecimento oficioso, desde que o impugnante tenha alegado os factos constitutivos dos mesmos, “*ainda que estejam juridicamente qualificados de forma incorrecta*”, na medida em que o ónus de alegação diz respeito apenas a factos<sup>72</sup>. Para esta Autora o princípio do inquisitório manifesta-se na “*não vinculação do Tribunal aos vícios imputados ao acto*”, desde que os factos constitutivos dos vícios estejam alegados<sup>73</sup>.

---

<sup>72</sup> ELISABETE LOURO MARTINS (2011), “*Os limites da aplicação do princípio do inquisitório e a sua articulação com as regras do ónus da prova no procedimento e no processo judicial tributário*” in Estudos em Memória do Professor Doutor J. L. Saldanha Sanches, Vol. V, p. 130.

<sup>73</sup> *Ibidem*.

Por outro, no âmbito do processo civil o n.º 3 do art. 5.º do CPC estabelece que o juiz não está vinculado às alegações das partes no que toca à indagação, interpretação e aplicação das *regras de direito*, sendo defensável a sua aplicação subsidiária ao processo tributário *ex vi* art. 2.º, al. e) do CPPT, admitindo-se assim que o juiz conheça de outros vícios, diversos daqueles apontados pelo impugnante, desde que este tenha alegado os factos constitutivos do mesmo, ou seja, desde que se trate de uma errada qualificação jurídica do vício indicado pelo impugnante.

Por último, tendo em conta que, nos termos do art. 97.º, n.º 1, al. p) e n.º 2 do CPPT, a impugnação de actos em matéria tributária que não comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação de tributos será efectuada através da acção administrativa regulada no CPTA, as regras relativas ao conhecimento dos vícios dos actos em matéria tributária aplicáveis serão as previstas no CPTA que admitem que o juiz conheça de vícios diferentes daqueles invocados pelo impugnante e pelo MP e não as mais restritivas, previstas no CPPT para a impugnação judicial. Ora, não se compreende esta distinção no âmbito do processo judicial tributário, consagrando-se dois regimes diferentes consoante o acto impugnado seja um acto tributário ou um acto em matéria tributária que comporte a apreciação da legalidade de actos de liquidação de tributos – através da impugnação judicial regulada no CPPT – ou um acto em matéria tributária que não comporte a apreciação da legalidade de actos de liquidação de tributos – mediante a acção administrativa regulada no CPTA. Enquanto no primeiro caso, os poderes de cognição do juiz estão limitados, em princípio, aos vícios do acto invocados pelo impugnante e pelo MP, em sede de acção administrativa já se admite, por força do art. 95.º, n.º 3 do CPTA, que o juiz conheça de outras causas de invalidade não alegadas.

Por outro lado, não se compreende esta limitação dos poderes de cognição do juiz no âmbito da impugnação judicial quando, tal como no processo administrativo, este está vinculado à descoberta da verdade material, a Administração assume um papel imparcial visando a prossecução do interesse público e admite-se que o MP invoque vícios diversos daqueles invocados pelo impugnante.

Assim, não se afigura qualquer razão para esta distinção de regimes, sendo de referir que o Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal de 3 de Outubro de 2009 propôs como medida a adoptar a reponderação no âmbito do processo judicial tributário da questão dos poderes de

cognição do juiz e as causas de invalidade não invocadas<sup>74</sup>. Considera-se, portanto, premente a adaptação do contencioso tributário ao contencioso administrativo que já foi alvo de duas reformas em 2004 e em 2015, sendo que os poderes do juiz no âmbito dos processos impugnatórios, mais ampliados do que aqueles reconhecidos ao juiz no processo tributário, estão consagrados desde a introdução do CPTA. Por força da exigência de descoberta da verdade material que impende igualmente sobre o juiz no processo tributário, será de admitir que também este, tal como o MP, tenha o poder-dever de invocar diferentes causas de invalidade do acto tributário impugnado.

Enquanto esta reforma não tiver lugar, será defensável uma interpretação teleológica das normas do CPPT que regulam os poderes do juiz no âmbito da impugnação judicial, devendo ser-lhe reconhecidos poderes idênticos àqueles que lhe são atribuídos na acção administrativa, em caso de impugnação de actos em matéria tributária, sob pena de violação do princípio constitucional da igualdade plasmado no art. 13.º da CRP<sup>75</sup>. Com efeito, um contribuinte que pretenda contestar a legalidade de um acto em matéria tributária que não comporte a apreciação da legalidade da liquidação beneficiará de um tratamento mais favorável no âmbito da acção administrativa do que outro contribuinte que proceda à contestação de um acto tributário mediante a impugnação judicial. No primeiro caso o juiz poderá anular o acto com base em diferentes causas de invalidade por si invocadas e, em sede de impugnação judicial, pelo contrário, apenas o MP poderá invocar outros vícios, estando tal possibilidade vedada ao juiz.

Delimitada a aplicação do princípio do inquisitório e do princípio do dispositivo no âmbito do processo judicial tributário e as suas implicações, conclui-se que ao nível dos *poderes de investigação* do juiz prevalece sem dúvida o princípio do inquisitório, embora limitado pelo princípio do dispositivo que vigora ao nível da alegação dos *factos*. Contudo, acompanha-se o entendimento de certos Autores de que os poderes do juiz são apenas limitados pelas *questões jurídicas* invocadas pelas partes e não pelos factos de que o juiz pode ter conhecimento. Assim, o juiz terá o poder-dever de realizar ou ordenar a realização de todas as diligências úteis à descoberta da verdade material, relativamente às questões jurídicas levantadas pelas partes. Por fim, será defensável ainda uma interpretação teleológica das normas do CPPT, admitindo-se que o juiz possa conhecer

---

<sup>74</sup> Relatório disponível em [http://www.ideff.pt/xms/files/GPFRelatorioGlobal\\_VFinal.pdf](http://www.ideff.pt/xms/files/GPFRelatorioGlobal_VFinal.pdf).

<sup>75</sup> Seguindo SERENA CABRITA NETO/CARLA CASTELO TRINDADE (2017), p. 313-314.

outras *causas de invalidade*, diferentes das invocadas pelo impugnante e pelo MP, tal como se admite em sede de acção administrativa.

## **5. O equilíbrio entre o dever da Administração Tributária de fundamentação dos actos e o princípio do inquisitório do juiz**

Neste estado, é finalmente possível responder à questão basilar da presente dissertação<sup>76</sup>: poderá o juiz no processo judicial tributário proceder à sanação de um acto tributário que enferme dos vícios de falta de fundamentação ou de fundamentação errada, na medida em que terá como finalidade última a descoberta da verdade material? Poderão actos tributários não fundamentados ou mal fundamentados ser sanados? Ou será a anulação o seu destino inevitável?

Será de salientar, desde já, que esta sanação só será admissível nos casos de estrita vinculação, quando a decisão tomada pela AT seja a única decisão possível nos termos da lei. Assim, só será de admitir nos casos em que a Administração tenha actuado no uso de poderes vinculados, ou seja, quando não haja margem de livre apreciação da AT, designadamente no preenchimento de conceitos indeterminados. Os seus parâmetros de actuação devem estar totalmente definidos na lei, sendo que o acto a sanar devia ter sido praticado naqueles termos, pelo que será seguramente repetido mas com a fundamentação legalmente exigida.

Por outro lado, a resposta a esta questão será diferente consoante o acto ilegal enferme do vício de forma por falta de fundamentação ou do vício de violação de lei decorrente da fundamentação errada. Dito de outro modo, a “salvação” dos actos tributários dependerá do vício de que enfermam, sendo que nem todos terão cura.

### **5.1. Em caso de falta de fundamentação**

Em primeiro lugar, entende-se que quando o acto tributário enfermar do vício de *falta de fundamentação*, em princípio, o juiz deverá determinar a anulação do mesmo por vício de forma, não sendo de admitir a sanação do acto nestes casos de violação da vertente formal do dever de fundamentação.

---

<sup>76</sup> Seguindo de perto: SERENA CABRITA NETO/CARLA CASTELO TRINDADE (2017), p. 80-89.

Este entendimento tem por base três ordens de razões: por um lado, em nome do princípio da tutela jurisdicional efectiva, por outro, devido à consagração constitucional do dever – e correspectivo direito – à fundamentação na sua vertente formal e, por fim, por força do princípio da separação de poderes.

Por conseguinte, não será de admitir a sanção do vício de falta de fundamentação pelo juiz na medida em que este vício põe em causa o direito constitucionalmente consagrado à tutela jurisdicional efectiva previsto no n.º 4 do art. 268.º da CRP. Com efeito, a fundamentação do acto garante a possibilidade de discussão da legalidade do mesmo, sendo que, apenas com conhecimento dos motivos que levaram a AT a tomar determinada decisão, poderá o contribuinte ou outro interessado optar pela aceitação ou impugnação do acto em causa. Um acto tributário não fundamentado será, no limite, irrecorrível.

Por outro lado, o dever de fundamentação na sua vertente formal está constitucionalmente consagrado no art. 268.º, n.º 3 da CRP, sendo que deste dever decorre um respectivo direito à fundamentação. Isto é, a própria Lei Fundamental determina que os actos “*carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos*”, pelo que não será admissível que o juiz “salve” um acto tributário não só ilegal, mas eventualmente inconstitucional por violação deste artigo da CRP.

Para além disso, o juiz não poderá sanar o acto tributário, procurando os fundamentos de facto e de direito totalmente omitidos pela Administração sem pôr em causa o princípio da separação de poderes, ou seja, sem se substituir à AT. De facto, é sobre esta que recai o dever de fundamentação dos actos por si praticados, cabendo-lhe (também) a descoberta da verdade material, devendo realizar no procedimento tributário todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, por força do princípio do inquisitório plasmado no art. 58.º da LGT. Se se permitisse a sanção do vício de falta de fundamentação nestes casos a AT poderia furtar-se ao seu dever constitucional de fundamentação dos actos tributários e ao cumprimento das exigências decorrentes do princípio do inquisitório. Por outro lado, estar-se-ia a permitir o exercício de poderes do órgão executivo pelo órgão jurisdicional que procederia à fundamentação e correcção do acto tributário. Se assim fosse, estes deveres ficariam esvaziados de sentido e a tutela jurisdicional do contribuinte contra actos tributários não fundamentados seria virtualmente inexistente.

Contudo, há quem admita que mesmo em caso de vício de falta de fundamentação, em determinadas decisões, apesar da invalidade do acto, esta não deverá ser declarada ou deverá apenas ser parcialmente declarada, ao abrigo do princípio do aproveitamento dos actos. PAULO MARQUES e CARLOS COSTA perfilham esta opinião em nome da economia procedimental, da verdade material, da eficácia e da boa-fé, defendendo que não existe um direito fundamental à fundamentação dos actos tributários. Assim, entendem que poderá aproveitar-se a totalidade ou parte do acto praticado, “*evitando-se um indesejável recuo procedimental*”<sup>77</sup>.

A admitir-se esta possibilidade de sanção, exige-se, todavia, a verificação de determinados pressupostos. Em primeiro lugar, a não anulação do acto tributário que enferme do vício de falta de fundamentação apenas poderá ter lugar nos casos de fundamentação insuficiente e não de total ausência de fundamentação, de incongruência ou obscuridade. Excluem-se ainda os casos de fundamentação insuficiente quando estiver em causa um dever especial de fundamentação designadamente quando se tratar de um acto de derrogação do sigilo bancário nos termos do art. 63.º -B, n.º 4 da LGT, da decisão de avaliação indirecta da matéria colectável no caso de manifestações de fortuna do art. 89.º-A da LGT e do projecto e da decisão de aplicação da cláusula geral anti-abuso prevista no art. 38.º, n.º 2 da LGT, nos termos do n.º 3 do art. 63.º do CPPT, na medida em que estão em causa importantes garantias dos contribuintes.

Por outro lado, o aproveitamento do acto nestas situações dependerá sempre da estrita vinculação, ou seja, só será possível quando não pudesse ter sido outra a decisão tomada pela AT, sendo que o acto de fundamentação insuficiente devia ter sido praticado naqueles termos, pelo que será seguramente repetido mas com a fundamentação legalmente exigida, em caso de anulação do mesmo.

Por fim, exige-se sempre uma ponderação casuística, isto é, uma análise do caso concreto e dos princípios em causa, procedendo-se à conciliação entre o princípio do inquisitório, da verdade material e da economia procedimental, com o princípio de separação de poderes que poderá ser posto em causa, garantindo-se também o cumprimento do dever de fundamentação por parte da AT<sup>78</sup>. Na verdade, os princípios não são absolutos,

---

<sup>77</sup> PAULO MARQUES/CARLOS COSTA (2013), p. 161-162.

<sup>78</sup> Neste sentido, em tempos idos, a jurisprudência tributária entendeu que o Tribunal não podia proceder ao aproveitamento do acto tributário que enfermasse de vício de forma quando a fundamentação fosse

exigindo-se uma concordância ou compatibilização prática dos mesmos, sendo que perante a fundamentação insuficiente de um acto tributário poderá prevalecer, em certos casos, o princípio do inquisitório e da verdade material, da economia procedimental e do aproveitamento do acto.

Pense-se no caso de uma liquidação adicional de IVA cuja fundamentação se baseou num relatório de inspecção em sede do qual foi desconsiderado o direito do contribuinte à dedução de IVA devido à falta de preenchimento de determinados requisitos legais nas facturas por aquele emitidas. O contribuinte decide impugnar o acto de liquidação adicional invocando o vício de falta de fundamentação legalmente exigida na medida em que a AT não juntou ao relatório de inspecção cópias das facturas que não preenchiam os requisitos legais, nem indicou factura a factura quais os requisitos omitidos que justificaram a desconsideração do seu direito de dedução de IVA do contribuinte. Parece-nos que neste caso o juiz poderia, ao abrigo do princípio do inquisitório, requerer a junção aos autos das cópias das facturas e, de seguida, proceder à análise das mesmas, determinando quais as facturas que não preenchiam os requisitos legalmente exigidos. Se descortinasse que só algumas das facturas não preenchiam os requisitos exigidos, o juiz poderia decidir pela anulação parcial do acto em causa e se chegasse à conclusão que todas preenchiam os requisitos legais, deveria determinar a anulação total do mesmo. Por fim, se entendesse que nenhuma factura preenchia tais requisitos, o acto de liquidação adicional deveria manter-se na ordem jurídica, tendo em conta que devia ser praticado naqueles termos, sendo a fundamentação insuficiente do mesmo “completada” pelo juiz<sup>79</sup>.

Pelo contrário, se a fundamentação do acto tributário for insuficiente porque demasiado genérica, o juiz não pode completar a fundamentação da AT, sob pena de comprometer a defesa do contribuinte<sup>80</sup>.

Será ainda de referir que o contribuinte que seja notificado de um acto tributário que não contenha a fundamentação legalmente exigida poderá recorrer à faculdade prevista no art.

---

absolutamente omissa e não apenas deficiente [*vide* Acórdão do Tribunal Tributário de 2.ª Instância de 7-03-1989, processo n.º 58.786 e SÉRGIO VASQUES (1996), p. 35].

<sup>79</sup> Este problema surgiu no acórdão do TCA Sul de 3-03-2016, proferido no âmbito do processo n.º 02962/09 (disponível in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)), pese embora o Tribunal tenha entendido que o juiz apenas poderia requerer a junção aos autos das cópias das facturas em falta, ficando sempre por esclarecer qual ou quais daquelas não cumpriam a exigência formal do art 35.º, n.º 5, al. b) do Código do IVA.

<sup>80</sup> Neste caso, o Tribunal deve determinar a anulação do acto por vício de insuficiência de fundamentação. Veja-se, por exemplo, o acórdão do STA de 17-10-2012, proferido no âmbito do processo n.º 0383/12, disponível in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

37.º do CPPT e requerer a notificação ou a passagem de certidão que contenha os elementos em falta. Não obstante este mecanismo se destinar a sanar vícios do acto de notificação que não contenha os elementos exigidos pelo art. 36.º do CPPT e o vício de falta de fundamentação inquinar a legalidade do acto notificado, na prática será impossível distinguir se a falta de fundamentação consubstancia um vício da notificação ou do acto notificado, ou seja, se o acto tributário a notificar não contém a fundamentação ou se contém mas não esta não foi notificada ao seu destinatário, admitindo-se que o contribuinte recorra a este mecanismo mesmo nos casos de falta de fundamentação.

## 5.2. Em caso de fundamentação errada

Haverá casos, como se viu, em que apesar de a AT ter cumprido o dever de fundamentação na sua vertente formal, encontrando-se o acto tributário fundamentado, verifica-se uma violação da vertente material do dever de fundamentação. Isto ocorre quando os fundamentos de facto ou de direito por esta apresentados não são válidos, ou seja, não justificam aquela decisão, verificando-se um erro sobre os pressupostos de facto ou de direito susceptível de inquinar a legalidade do acto e de causar a subsequente anulação do mesmo.

Aqui considera-se que, mediante o preenchimento de determinados pressupostos, será de admitir, em princípio, a sanção do acto tributário *mal fundamentado*. Esta posição apoia-se, em primeiro lugar, na doutrina do aproveitamento do acto de VIEIRA DE ANDRADE relativa a actos administrativos vinculados que enfermem do vício de fundamentação errada<sup>81</sup>.

Este Autor parte, deste logo, do pressuposto da existência de uma fundamentação formal suficiente, isto é, do cumprimento do dever de fundamentação na sua vertente formal sendo que nestes casos em que “o vício não reside apenas na materialidade dos fundamentos declarados”, verificar-se-á um vício de forma e, em regra, a consequente anulação do acto tributário<sup>82</sup>. Por outro lado, só admite a sanção do acto pelo Tribunal quando não se coloquem problemas relativamente à prova, ou seja, quando o juiz possa determinar com segurança a existência de outros fundamentos de facto e de direito, “*não*

---

<sup>81</sup> JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE (1991), p. 346-347.

<sup>82</sup> Este Autor faz referência ao acórdão do pleno do STA de 21-06-1988 em sede do qual se recusa a conservação de um acto não fundamentado, admitindo-se porém o princípio do aproveitamento do acto relativamente a actos mal fundamentados, entendendo que apenas haveria um dever de fundamentação expressa mas não correcta dos actos.

*formalmente invocados*”, susceptíveis de sustentar o acto. Por fim, e em especial, parte do postulado de que a obrigatoriedade de fundamentação dos actos não afasta o princípio da verdade material e não obsta a que o juiz considere no processo elementos não invocados na declaração do agente, isto é, na fundamentação da Administração. Assim, o juiz poderá, por exemplo, adoptar uma interpretação diferente das normas que a AT aplicou e interpretou de forma errada ou requerer a junção aos autos de documentos relevantes para a descoberta da verdade material, optando entre a anulação ou sanação do acto tributário em causa com base nessa interpretação e nesses documentos.

Contudo, acompanhando o entendimento de VIEIRA DE ANDRADE, entende-se que o aproveitamento do acto administrativo mal fundamentado só será possível quando não pudesse ter sido outra a decisão tomada, ou seja, nos casos de estrita vinculação. São os casos em que a anulação resulta num recuo procedimental injustificado pois o acto será seguramente repetido mas com a fundamentação adequada. Assim, só será de admitir a sanação de um acto mal fundamento praticado pela Administração em estrita vinculação, encontrando-se os parâmetros da sua actuação totalmente definidos na lei.

Em tempos idos, o próprio STA defendeu o aproveitamento de actos administrativos *mal fundamentados*, seguindo a doutrina de VIEIRA DE ANDRADE. Este tribunal superior exigia, em primeiro lugar, que tivesse havido “*enunciação suficiente, embora errônea ou inexacta dos fundamentos de facto e de direito da decisão*”, excluindo os casos de falta ou insuficiência de fundamentação<sup>83</sup>. Por outro lado, era necessário que o acto fosse estritamente vinculado, advogando que nestes casos o que interessava apurar era se o acto, “*independentemente dos concretos motivos invocados*”, tinha sido praticado com o sentido imposto pela lei, ou seja, se existia conformidade entre o conteúdo do acto concreto e o comando contido na norma imperativa. Deste modo, o STA defendia que o acto seria válido quando, apesar de apoiado em fundamento ilegal, outro ou outros fundamentos também invocados, estes legais, conduzissem à introdução no ordenamento jurídico dos efeitos pretendidos por lei<sup>84</sup>. Por fim, o STA entendia que o juiz só podia aplicar o princípio do aproveitamento dos actos administrativos quando pudesse concluir, sem margem para dúvidas, que o acto em causa não podia ter outro conteúdo decisório<sup>85</sup>.

---

<sup>83</sup> Acórdão do Pleno de Secção de Contencioso Administrativo do STA de 3-04-2000, proferido no âmbito do processo n.º 031173, disponível in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>84</sup> Acórdão de 21-06-2000, proferido no âmbito do processo n.º 046102, disponível in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>85</sup> Acórdão de 25-02-1999, proferido no âmbito do processo n.º 041848, disponível in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Serão ainda de salientar as práticas jurisprudenciais do *Conseil d'État* – o último grau de jurisdição dos tribunais administrativos franceses – designadamente de “substituição de motivos”, de “substituição da base legal” e de “excepção de motivo supérfluo”, sendo que em regra, estas apenas têm lugar nos casos em que o acto administrativo tenha sido praticado no exercício de poderes estritamente vinculados.

Relativamente à “substituição de motivos” e à “substituição da base legal”, estas podem ter lugar quando o acto da Administração, pese embora praticado com base em fundamentos errados, devia ser praticado naqueles termos mas por outros motivos. Aqui o *Conseil d'État*, a pedido da Administração, não determina a anulação do acto mas substitui os fundamentos errados nos quais esta se baseou por outros legais que o justifiquem (indicados pela Administração), desde que a decisão em causa tenha sido tomada nos termos exigidos por lei. Por outro lado, exige-se que não seja posta em causa qualquer garantia essencial do administrado<sup>86</sup> e que o conteúdo decisório do acto administrativo seja legal, substituindo-se os fundamentos errados, sem que seja necessário todavia alterar a decisão<sup>87</sup>.

Assim, admite-se, por exemplo, que o juiz proceda à correcção da qualificação jurídica dos factos e que substitua os fundamentos de facto, pressupondo-se que este tenha conhecimento de todas as informações necessárias. Já no que concerne à “substituição da base legal”, em especial, esta consiste na correcção pelo juiz do erro de direito da Administração<sup>88</sup>.

A “excepção do motivo supérfluo”, por seu turno, verificar-se-á quando alguns dos fundamentos do acto administrativo estejam errados, embora outros invocados sejam válidos para justificar a prática do mesmo. O *Conseil d'État* nestes casos não determina a anulação do acto administrativo considerando-o validamente fundamentado, independentemente da existência de certos motivos errados que são assim desconsiderados porque “supérfluos”<sup>89</sup>.

---

<sup>86</sup> Cfr. <http://www.eurojuris.fr/articles/redirection-10834.htm#.V7yBmpgrLIU>, consultado a 21-01-2017.

<sup>87</sup> BERNARD PACTEAU (1977), “*Le Juge de L'Excès de Pouvoir et les Motifs de L'Acte Administratif*”, p. 92, 96-97.

<sup>88</sup> Cfr. <http://www.jurisconsulte.net/fr/articles/theme-281-substitution-de-motifs/id-3363-la-substitution-de-motifs-quand-le-juge-administratif-vole-au-secours-de-l-administration->, consultado a 21-01-2017.

<sup>89</sup> BERNARD PACTEAU (1977), p. 107-115.

Pese embora estas práticas jurisprudências, quer do STA quer do *Conseil d'État*, bem como a doutrina de VIEIRA DE ANDRADE tenham pressupostos distintos e digam respeito a actos administrativos estritamente vinculados, entende-se que esta possibilidade de sanção se deverá estender aos actos tributários que serão, na grande maioria dos casos, praticados em estrita vinculação, em obediência à lei, por força da consagração do princípio da legalidade. Deste modo, perante um acto tributário *mal fundamentado* que devia ser praticado naqueles termos mas com base noutros fundamentos de facto ou de direito, o juiz poderá sanar o vício e não determinar a anulação do mesmo por erro nos pressupostos, se puder determinar com segurança a existência de outros fundamentos não invocados que justifiquem aquela decisão da AT, por aplicação do princípio do aproveitamento do acto. Será de admitir também a sanção dos actos tributários por desconsideração de fundamentos errados ou “supérfluos” quando a AT tiver indicado na sua fundamentação outros motivos válidos que justifiquem a prática do acto em causa.

Considera-se ainda que a descoberta da verdade material e o princípio da legalidade beneficiariam muito com a adopção destas práticas pela jurisprudência tributária, evitando-se a anulação de actos “substancialmente” legais, embora mal fundamentados.

Na verdade, ao nível do contencioso tributário, esta possibilidade de sanção encontra fundamento na consagração dos *princípios do inquisitório*, da *verdade material* e da *economia procedimental*, bem como no facto do contencioso tributário se tratar de um contencioso de *plena jurisdição*.

Assim, decorre da consagração dos princípios do *inquisitório* e da *verdade material* que o juiz está adstrito à descoberta da verdade material, devendo realizar ou ordenar a realização das diligências necessárias para o efeito, sendo que, como se viu, os seus poderes de investigação serão limitados somente pelas questões jurídicas suscitadas pelas partes. Por conseguinte, mesmo que o impugnante invoque o erro sobre os pressupostos de facto ou de direito que inquina o acto tributário *mal fundamentado*, o juiz poderá procurar novos fundamentos que justifiquem aquele acto que devia ter sido praticado nos termos da lei e, por exemplo, corrigir a qualificação jurídica dos factos ou adoptar uma interpretação das normas jurídicas aplicadas diferente da seguida pela AT.

Por outro lado, a possibilidade de sanção do acto tributário mal fundamentado também decorre do princípio da *economia procedimental*, na medida em que a anulação de um acto que devia ser praticado naqueles termos e que será seguramente repetido pela AT

com a fundamentação correcta tem como consequência um recuo procedimental injustificado quando o juiz tiver conhecimento de outros fundamentos que poderão justificar e sanar o acto.

Por fim, o facto do contencioso tributário se assumir hoje como um contencioso de *plena jurisdição* justifica a possibilidade de sanação do acto tributário na medida em que se admite que o juiz profira sentenças de conteúdo condenatório ou substitutivo ou mesmo que anule parcialmente um acto tributário. Com efeito, o juiz não está limitado a proferir decisões de anulação ou não anulação de um acto (como seria o caso num contencioso de mera anulação). Ora, se se permite que o juiz anule parcialmente um acto, sanando parte deste, também será de admitir a sanação *integral* de um acto tributário, mediante a substituição dos fundamentos invocados pela AT por outros por este descortinados que sustentem integralmente o acto.

Contra esta possibilidade alinham o dever de fundamentação que impende sobre a AT e o princípio do inquisitório que a vincula, bem como o princípio da separação de poderes, tendo em conta a possibilidade da sanação dos actos tributários mal fundamentos encorajar a AT a furtar-se ao cumprimento dos seus deveres. Veja-se como poderão ser colmatadas estas críticas.

Relativamente ao dever de fundamentação dos actos tributários que impende sobre a AT, entende-se que este dever legal e constitucional apenas impõe que a fundamentação seja suficiente para garantir a tutela jurisdicional efectiva<sup>90</sup>. Ou seja, a CRP apenas exige que a AT cumpra o dever de fundamentação na sua vertente formal, assegurando que o contribuinte ou outro destinatário do acto tenha conhecimento do itinerário cognoscitivo por esta percorrido. Isto para garantir que o contribuinte possa optar conscientemente

---

<sup>90</sup> Neste sentido, relativamente à fundamentação de actos administrativos, o STA já defendeu, em tempos idos, que “*o dever de fundamentação do acto administrativo não obriga a uma fundamentação assente em razões de facto e de direito correctas*” vide acórdão de 25-09-1999, proferido no âmbito do processo n.º 041848. E, num acórdão mais recente, entendeu que, atento o carácter instrumental do dever de fundamentação, “*a suficiência da fundamentação do acto tributário deve aferir-se pelo comprometimento da possibilidade de reacção contra o acto, sendo que esse comprometimento deve ser aferido, não em abstracto, mas em face das concretas circunstâncias da concreta situação trazida a juízo*”, considerando relevante para o efeito “*a efectiva possibilidade de um destinatário normal ficar habilitado, através da externalização de motivos coeva ao acto, a conhecer as razões que o suportam, permitindo-lhe assim optar entre conformar-se com ele ou atacá-lo graciosamente ou contenciosamente*” – vide acórdão de 17-10-2012, proferido no âmbito do processo n.º 0383/12. Ambos disponíveis in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

entre a aceitação do acto ou a sua impugnação contenciosa, assegurando assim a sua defesa contra um acto tributário ilegal<sup>91</sup>.

Por conseguinte, a AT não se poderá furtar ao cumprimento do dever de fundamentação na sua vertente formal, exigindo-se sempre a indicação dos fundamentos – válidos ou não. Será de admitir, contudo, e mediante a verificação de determinados pressupostos, que o juiz substitua os fundamentos errados por aqueles indicados, por outros válidos e por ele descortinados ao abrigo do princípio do inquisitório.

No que diz respeito ao princípio do inquisitório e à exigência de descoberta da verdade material pela AT, há quem defenda que o Tribunal deverá apreciar, em primeiro lugar, se a AT respeitou o princípio do inquisitório não se admitindo, por força do princípio da legalidade, que o juiz ordene a realização de diligências instrutórias quando a AT não tenha cumprido na fundamentação do acto o ónus de provar os factos constitutivos do direito à liquidação<sup>92</sup>. Deste entendimento decorre a impossibilidade de sanação de actos tributários mal fundamentados pois nestes casos a AT não procedeu à prova dos factos constitutivos do seu direito à liquidação. Ora, isto resultaria num processo judicial tributário assente numa verdade formal, sendo que a actuação do juiz – recorde-se, adstrito à descoberta da verdade material – seria, no fim, limitada pelo cumprimento de deveres da AT. Com efeito, sempre que esta não realizasse todas as diligências necessárias no âmbito do procedimento tributário, o juiz nada poderia fazer no sentido da descoberta da verdade material, limitando-se a anular o acto tributário e a condenar a AT à prática do acto devido.

Por fim, relativamente ao princípio da separação de poderes, considera-se que este será respeitado pelo facto de apenas se admitir a sanação nos casos de estrita vinculação, quando o acto tributário devia ser praticado por força do disposto na lei, sem qualquer margem de apreciação pela AT. Incluir-se-ão aqui os casos em que, por exemplo, a Administração se baseou na base legal correcta mas aplicou ou interpretou a norma de forma errada ou se baseou nos factos errados, pese embora se verifiquem os factos

---

<sup>91</sup> Neste sentido, veja-se o processo arbitral n.º 130/2012-T, em sede do qual se afirmou que as exigências de fundamentação do acto tributário densificadas na LGT “*têm de ser analisadas, essencialmente, na perspectiva de possibilitarem ao administrado a aceitação ou a impugnação do ato*”, disponível in <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>. FREITAS DA ROCHA entende também que a fundamentação é uma garantia do direito ao recurso (Cf. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA (2014), p. 133).

<sup>92</sup> ELISABETE LOURO MARTINS (2011), p. 152.

susceptíveis de sustentar determinada liquidação, sendo que a única decisão a tomar nos termos da lei foi aquela adoptada pela AT, apesar de mal fundamentada.

A sanação já não será admitida nos casos de discricionariedade técnica – que serão mais raros no âmbito do direito tributário do que no direito administrativo – sem pôr em causa o princípio da separação de poderes. Nestes casos, o juiz estaria de facto a substituir-se à AT e a optar pela prática de um acto em certos termos. Quando o acto praticado é estritamente vinculado esta opção não existe pois a prática do mesmo é determinada por lei, limitando-se o juiz a sanar os fundamentos invocados pela Administração.

Para além destes limites, entende-se ainda que a sanação de um acto mal fundamentado dependerá sempre de um exame casuístico, designadamente dos princípios em causa no caso concreto não se admitindo, por exemplo, a substituição de fundamentos quando o percurso percorrido pela AT na sua fundamentação seja totalmente errado, pese embora, o acto de liquidação devesse ser praticado.

A este propósito, analisar-se-ão dois processos arbitrais distintos - no primeiro não será de admitir a sanação do acto tributário mal fundamentado e no segundo já será de acolher esta possibilidade.

Assim, no processo arbitral n.º 449/2014-T<sup>93</sup> discutiu-se a legalidade de um acto de liquidação adicional de IRS sendo que a AT procedeu à correcção dos rendimentos de um sócio de uma sociedade de advogados considerando que as despesas por este efectuadas não eram justificadas. Pelo contrário, entendeu que o reembolso por tais despesas tratava-se, na verdade, de um adiantamento por conta de lucros, tributável nos termos do art. 20.º do CIRS. Contudo, corrigiu directamente a matéria tributável do sócio sem ter procedido previamente à correcção da matéria tributável da sociedade por desconsideração dos correspondentes custos.

Ora, o tribunal arbitral entendeu que os “adiantamentos por conta de lucros” previstos no art. 20.º do Código de IRS tanto poderiam ser dos lucros presumidos a que o n.º 4 do art. 6.º do Código do IRS faz referência quanto dos lucros efectivos previstos no art. 297.º do Código das Sociedades Comerciais, sendo que neste último caso não haveria necessidade de rever previamente a matéria colectável da sociedade, sendo o acto de liquidação adicional legal. Todavia, o mesmo tribunal defendeu a exigência da AT fundamentar o

---

<sup>93</sup> Disponível in <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/>.

acto de outra forma, logrando provar que se estaria perante uma antecipação do lucro de exercício nos termos do art. 297.º do Código das Sociedades Comerciais. Como, pelo contrário, a AT defendeu na fundamentação do acto de liquidação adicional exactamente o oposto, ou seja, que o reembolso das despesas não justificadas correspondia a uma antecipação de lucros nos termos do art. 6.º, n.º 4 do CIRS, exigia-se inevitavelmente que tivesse procedido à correcção da matéria colectável da sociedade, desconsiderando os respectivos custos.

Considera-se que neste caso o tribunal arbitral andou bem quando decidiu anular o acto tributário por erro sobre os pressupostos de direito, não procedendo à correcção da fundamentação e à sanação do acto. Pese embora a circunstância do acto de liquidação adicional dever ser praticado, o certo é que não foi praticado pela AT nos termos da lei. Se a Administração interpretou o art. 20.º do CIRS como dizendo respeito ao adiantamento de lucros presumidos nos termos do art. 6.º, n.º 4 do mesmo diploma, exigia-se que praticasse o acto de liquidação subsequente nos termos da lei, procedendo em primeiro lugar à correcção da matéria colectável da sociedade. O Tribunal não podia substituir-se à AT e interpretar de forma distinta o art. 20.º de forma a justificar a actuação da mesma, de correcção directa dos rendimentos declarados pelo sócio. Se o fizesse, verificar-se-ia uma violação do princípio da separação de poderes.

Pelo contrário, concorda-se com a decisão proferida no âmbito do processo arbitral n.º 616/2015-T<sup>94</sup>, em sede do qual o tribunal arbitral procedeu à sanação do acto tributário de liquidação adicional de IRS, não tendo decidido pela anulação do mesmo. Aqui estava em causa um acto de liquidação adicional de IRS praticado com base na interpretação da AT do art. 2.º, n.º 4, al. b) do CIRS, que considerou sujeita a tributação a indemnização por rescisão do contrato de trabalho, na parte que excedia o valor correspondente ao valor médio das remunerações regulares com carácter de retribuição sujeitas a imposto, auferidas nos últimos 12 meses, multiplicado pelo número de anos ou fracção de antiguidade ou de funções na entidade devedora, entendendo que só seria de ter em conta a antiguidade do contribuinte na entidade devedora da indemnização por cessação de contrato de trabalho (Banco X) e não nas demais entidades empregadoras (outros Bancos).

---

<sup>94</sup> Disponível in <https://caad.org.pt/tributario/decisooes/>.

Deste modo, a AT fundamentou este acto tributário com base na interpretação de que a antiguidade do contribuinte a ter em conta nos termos do art. 2.º, n.º 4, al. b) do CIRS seria apenas a antiguidade na entidade devedora da indemnização por rescisão do contrato de trabalho. Esta fundamentação era, todavia, errada. Com efeito, o conceito de “antiguidade” não é oriundo do Direito Fiscal mas sim do Direito Laboral, pelo que, nos termos do art. 11.º, n.º 2 da LGT, devia ser interpretado no mesmo sentido daquele que tem no ramo do direito de origem, salvo se outro decorrer directamente da lei. Ou seja, a interpretação da AT do conceito de “antiguidade”, na qual se baseou para a prática do acto tributário, era errada, não se tratando necessariamente da antiguidade na entidade devedora da indemnização.

Ora, o Tribunal ao invés de simplesmente anular este acto por fundamentação errada, isto é, por erro sobre os pressupostos de direito, procurou descortinar o conceito de antiguidade no âmbito do Direito Laboral, olhando designadamente para o contrato individual de trabalho do contribuinte, bem como para o Acordo Colectivo de Trabalho do sector bancário. Assim, chegou à conclusão que não tinha sido reconhecida ao contribuinte a antiguidade nas anteriores entidades empregadoras, nem no contrato individual de trabalho, nem no Acordo Colectivo de Trabalho, pelo que a única antiguidade a ter em conta no cálculo da indemnização por cessação de contrato de trabalho seria apenas a antiguidade do contribuinte na entidade devedora.

Por conseguinte, a antiguidade a considerar para efeitos do art. 2.º, n.º 4, al. b) do CIRS era apenas a na entidade devedora pois mais nenhuma tinha sido reconhecida ao contribuinte e não porque o conceito de “antiguidade” referido nesta alínea significasse “antiguidade na entidade devedora”. Assim, o acto de liquidação adicional era válido e devia ter sido praticado naqueles termos, pese embora os fundamentos de direito invocados pela AT fossem outros e não aqueles, o Tribunal decidiu não ordenar a anulação do acto tributário, alegando que “ (...) neste processo não se trata de determinar qual a antiguidade a que se deverá atender em sede de aplicação do art. 2.º, n.º 4, alínea b) do CIRS, se apenas a antiguidade na entidade devedora da indemnização por cessação de contrato de trabalho ou se também a antiguidade noutras entidades empregadoras, pois ao Requerente foi unicamente reconhecida a antiguidade na entidade devedora da indemnização por rescisão de contrato de trabalho, ou seja, no B...”.

Assim, o Tribunal ao não anular o acto tributário por erro sobre os pressupostos de direito, procedeu à sua sanação, substituindo o fundamento de direito errado – o conceito de “antiguidade” previsto na al. b) do n.º 4 do art. 2.º do CIRS corresponde a “antiguidade na entidade devedora da indemnização” -, por outro válido – a única antiguidade reconhecida ao contribuinte no caso concreto foi a na entidade devedora. Na verdade, verificam-se neste caso todos os requisitos da admissibilidade da sanação dos actos tributários em caso de fundamentação errada. Em primeiro lugar, o acto de liquidação adicional em causa é estritamente vinculado, resultando da aplicação do art. 2.º, n.º 4, al. b) do CIRS. Por outro lado, o acto não enferma do vício de falta de fundamentação, isto é, o dever de fundamentação formal suficiente foi cumprido, sendo que a AT deu a conhecer os motivos que a levaram a praticar o acto – a sua interpretação do conceito de antiguidade. Para além disso, o Tribunal – neste caso, arbitral – tinha conhecimento de outros fundamentos susceptíveis de justificarem a prática do acto tributário em causa e mediante a sanação do acto evitou-se um recuo procedimental indesejável, na medida em que após a anulação do acto tributário, a Administração limitar-se-ia a praticá-lo novamente com a fundamentação correcta.

Será de salientar ainda que, em nome do princípio do contraditório que vigora no processo tributário<sup>95</sup>, exigir-se-á que o juiz ou o(s) árbitro(s) consultem as partes antes de decidir pela sanação do acto tributário, concedendo-lhes a oportunidade de se pronunciarem acerca da mesma. Destarte, entende-se que o juiz apenas poderá proceder à sanação do acto tributário se, após a pronúncia das partes, se mantiverem razões que justificam que, naquele caso concreto, prevalecem sobre o princípio da separação de poderes, o dever constitucional de fundamentação dos actos e a tutela jurisdicional efectiva os princípios do inquisitório, da verdade material e da economia procedimental.

Haverá quem critique a possibilidade de sanação do acto tributário mediante a substituição dos motivos pelo juiz ou até através da desconsideração de motivos supérfluos, independentemente das considerações *supra* tecidas, não reconhecendo este poder ao juiz no âmbito do processo judicial tributário. Ora, pese embora as desvantagens subjacentes para a economia procedimental, a alternativa a esta sanação poderá ser a condenação da AT à prática do acto devido, isto é, à prática do mesmo acto tributário nos

---

<sup>95</sup> Por força do art. 2.º, al. e) do CPPT, são subsidiariamente aplicáveis ao processo tributário as normas do CPC, sendo aplicável em sede do processo judicial tributário o art. 3.º, n.º 3 do CPC que consagra o princípio do contraditório no âmbito do processo civil.

mesmos termos com a fundamentação correcta. Esta possibilidade decorrerá do facto do contencioso tributário se assumir como um contencioso de plena jurisdição em sede do qual se admite a prolação de sentenças de conteúdo condenatório e não apenas anulatório.

## Conclusão

Aqui chegados, crê-se cumprido o objetivo da presente dissertação de delimitação da possibilidade, no âmbito do processo judicial tributário, de o juiz proceder à sanação de um acto tributário incorrecta, insuficiente ou mesmo não fundamentado. Este foi alcançado mormente através da conciliação entre o princípio do inquisitório e o dever de descoberta da verdade material que impende sobre o juiz, por um lado, e o dever da AT de fundamentação dos actos tributários, por outro, definindo desta forma os pressupostos dos quais depende a sanação de um acto tributário.

Assim, determinou-se que em regra, a sanação do acto só é admissível quando a AT cumpriu o dever de fundamentação do acto na sua *vertente formal*, não se verificando um vício de ausência de fundamentação ou de fundamentação insuficiente, previsto na al. c) do art. 99.º do CPPT<sup>96</sup>. Pelo contrário, a sanação poderá ter lugar se o acto enfermar do vício de erro sobre os pressupostos de facto ou de direito previsto na al. a) do mesmo artigo, ou seja, se a fundamentação do acto, embora suficiente, não é válida e não justifica a prática do acto em causa. Este pressuposto, como se viu, decorre da finalidade última da consagração constitucional do dever de fundamentação dos actos administrativos, isto é, da garantia de defesa do contribuinte ou da tutela jurisdicional efectiva.

Por outro lado, para que a sanação do acto mal fundamentado tenha lugar exige-se a *existência de outros fundamentos de facto ou de direito*, diferentes dos invocados pela AT, que justifiquem a prática do acto em causa. Isto significa que não se podem colocar problemas ao nível da prova, devendo o juiz estar apto a determinar com segurança a existência de outros fundamentos de facto e de direito. A verificação deste pressuposto é assegurada, aliás, com a consagração do princípio do inquisitório no âmbito do processo tributário que determina que o juiz deve realizar ou ordenar a realização de todas as diligências que considere úteis à descoberta da verdade material.

Exige-se ainda que o acto a sanar seja *estritamente vinculado* e que os parâmetros de actuação da AT estejam totalmente definidos na lei, garantindo-se assim o respeito pelo princípio da separação de poderes.

Ademais, a possibilidade de sanação do acto tributário decorre também do *princípio da economia procedimental*, pelo que o juiz só pode proceder à sanação de um acto quando

---

<sup>96</sup> Salvo certas excepções e mediante a verificação dos pressupostos analisados no ponto 5.1.

puder concluir, sem margem para dúvidas, que o mesmo não podia ter outro conteúdo decisório pelo que, caso seja anulado, será seguramente repetido com a fundamentação legalmente adequada.

Acresce que a sanação depende sempre de uma *análise do caso concreto*, designadamente dos princípios em confronto, de forma a determinar qual deve prevalecer. Este exame casuístico é fundamental para assegurar que a AT não se furta por completo ao cumprimento dos seus deveres, em especial, do dever de fundamentação.

Por último, verificados estes pressupostos, em nome do *princípio do contraditório*, o juiz deve dar às partes a oportunidade se pronunciarem acerca da possibilidade de sanação do acto tributário. Com efeito, apenas poderá proceder à sanação se, ouvidas as partes, se mantiverem as razões que justificam que, naquele caso concreto, prevalecem os princípios do inquisitório, da verdade material e da economia procedimental.

Cumpridos estes pressupostos, o juiz pode (e deve) proceder à sanação dos actos tributários mal fundamentados mediante a correcção ou substituição dos fundamentos de facto e/ou de direito invocados pela AT, designadamente (i) requerendo a junção de documentos; (ii) ordenando a realização de outros meios de prova; (iii) considerando novos factos não alegados, de conhecimento oficioso ou não; (iv) alterando a qualificação jurídica dos factos nos quais a AT se baseou ou (v) adoptando uma interpretação diferente da AT das normas aplicadas. Poderá ainda desconsiderar os fundamentos errados invocados pela AT se outros, que justificam a prática do acto, tiverem sido alegados.

Destarte, considera-se que esta possibilidade de sanação de actos tributários mal fundamentados reforça o respeito pelo princípio da legalidade, contribuindo para a liquidação e cobrança dos tributos devidos e, no limite, fortalecendo o funcionamento do Estado, dependente do cumprimento das obrigações fiscais por parte de cada um de nós.

## Bibliografia

ALMEIDA, Mário Aroso de, CADILHA, Carlos A. (2007), *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, Coimbra: Almedina

ANDRADE, José Carlos Vieira de (1991), *O Dever de Fundamentação Expressa de Actos Administrativos*, Coimbra: Almedina

ANDRADE, José Carlos Vieira de (2016), *A Justiça Administrativa*, Coimbra: Almedina

AYALA, Bernardo Diniz de (1995), *O (Défice de) controlo judicial da margem de livre decisão administrativa*, Lisboa: Lex

CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva, SOUSA, Jorge Lopes de (2012), *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, Lisboa: Encontro da Escrita Editora

CANOTILHO, J. J. Gomes, MOREIRA, Vital (2014), *Constituição da República Portuguesa – Anotada, Vol. II*, Coimbra: Coimbra Editora

FARIA, Paulo Ramos de, LOUREIRO, Ana Luísa (2014), *Primeiras Notas ao Novo Código de Processo Civil – Os Arts da Reforma, Vol. I*, Coimbra: Almedina

FREITAS, José Lebre de (2013), *Introdução ao Processo Civil – Conceito e Princípios Gerais à Luz do Novo Código*, Coimbra: Coimbra Editora

GARCIA, Nuno de Oliveira (2010), “Notificação incompleta – o recurso ao disposto no artigo 37.º do CPPT e o princípio da não antecipação do prazo de reacção”, *in Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L Saldanha Sanches, Vol. V*

MARQUES, Paulo, COSTA, Carlos (2013), *A Liquidação de Imposto e a sua Fundamentação*, Coimbra: Coimbra Editora

MARTINS, Elisabete Louro (2011), “Os Limites da Aplicação do Princípio do Inquisitório e a sua Articulação com as Regras do Ónus da Prova no Procedimento e no Processo Judicial Tributário”, *in Estudos em Memória do Professor Doutor J.L Saldanha Sanches, Vol. V*, Coimbra: Coimbra Editora

MARQUES, João Paulo Remédio (2011), *A Acção Declarativa à Luz do Código Revisto*, Coimbra: Almedina

MARTINS, Jesuíno Alcântara/ ALVES, José Costa (2015), *Procedimento e Processo Tributário: uma Perspectiva Prática*, Coimbra: Almedina

MATOS, Pedro Vidal (2010), *O Princípio Inquisitório no Procedimento Tributário*, Coimbra: Coimbra Editora – Wolters Kluwer

MORAIS, Rui Duarte (2016), *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra: Almedina

NETO, Abílio (2014), *Novo Código de Processo Civil Anotado*, Lisboa: Ediforum

NETO, Serena Cabrita (2004), *Introdução ao Processo Tributário*, Coimbra: Coimbra Editora

NETO, Serena Cabrita, TRINDADE, Carla Castelo (2017), *Contencioso Tributário, Vols. I e II*, Coimbra: Almedina

PACTEAU, Bernard (1977), *Le Juge de l'Excès de Pouvoir et les Motifs de l'Acte Administratif*, Travaux et Recherches de la Faculté de Droit et de Science Politique de l'Université de Clermont I, Paris: Librairie générale du droit et de jurisprudence

RIBEIRO, Nuno Cerdeira (2014), *O Controlo Jurisdicional dos Actos da Administração Tributária*, Coimbra: Almedina

ROCHA, Joaquim Freitas da (2014), *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra: Coimbra Editora

RODRIGUES, Fernando Pereira (2013), *O Novo Processo Civil: Os Princípios Estruturantes*, Coimbra: Almedina

SANCHES, José Luís Saldanha (1987), *Princípios do Contencioso Tributário*, Lisboa: Fragmentos

SANCHES, José Luís Saldanha (2000), *A Quantificação da Obrigação Tributária – Deveres de Cooperação, Auto-avaliação e Avaliação Administrativa*, Lisboa: Lex

SANCHES, José Luís Saldanha (2001), “O Contencioso Tributário como Contencioso de Plena Jurisdição” in *Fiscalidade*, n.º 7/8, Julho/Outubro de 2001, Lisboa

SILVA, André Festas da (2007), *Princípios Estruturantes do Contencioso Tributário*, Lisboa: Dislivro

SILVA, Vasco Pereira da (2013), *O Contencioso Administrativo no Divã da Psicanálise*, Coimbra: Almedina

SOUSA, Jorge Lopes de (2011), *Código de Procedimento e de Processo Tributário, vols. I e II* Lisboa: Áreas Editora

TRINDADE, Carla Castelo (2016), *Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado*, Coimbra: Almedina

VASQUES, Sérgio (1996), “O Dever de Fundamentação na Jurisprudência Tributária: Reconstituição de um Percorso” in *Fisco N.º 76/77*, Março/Abril 1996, Lisboa

XAVIER, Alberto (1972), “Aspectos Fundamentais do Contencioso Tributário” in *Ciência e Técnica Fiscal n.º 157-158, Boletim da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos*, Janeiro-Fevereiro 1972, Lisboa

XAVIER, Alberto (2005), *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*, Rio de Janeiro: Editora Forense

## Sitografia

[http://www.amf.asso.fr/document/index.asp?DOC\\_N\\_ID=7764&TYPE\\_ACTU=-](http://www.amf.asso.fr/document/index.asp?DOC_N_ID=7764&TYPE_ACTU=-)

“La motivation d'un acte administratif”

<http://www.eurojuris.fr/articles/redirection-10834.htm#.V7yBmpgrLIU> - FIAT,

Sandrine (2009), *Procédure Contentieuse et Substitution de Motifs:le Conseil d'État Rapelle la Règle*

[http://www.ideff.pt/xms/files/GPFRelatorioGlobal\\_VFinal.pdf](http://www.ideff.pt/xms/files/GPFRelatorioGlobal_VFinal.pdf) - Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal de 3 de Outubro de 2009

<http://www.jurisconsulte.net/fr/articles/theme-281-substitution-de-motifs/id-3363-la-substitution-de-motifs-quand-le-juge-administratif-vole-au-secours-de-l-administration-> “*La substitution de motifs : quand le juge administratif vole au secours de l'administration !*”

<http://www.revuegeneraledudroit.eu/blog/2008/03/30/la-substitution-de-motifs-devant-le-juge-administratif/> - TIFINE, Pierre (2008), *La substitution de motifs devant le juge administrative, Commentaire sous Conseil d'Etat, Section, 6 février 2004, requête numéro 240560, Hallal : Rec. p. 48*