

Intervenção de Catarina Almeida e Sousa

Juíza de Direito do Tribunal Tributário de Lisboa

Permitam-me, antes do mais, que dirija as minhas primeiras palavras ao Senhor Presidente do Supremo Tribunal Administrativo e Presidente do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais, Senhor Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa e, bem assim, à Senhora Juíza Conselheira Fernanda Xavier, Presidente da Associação dos Magistrados da Jurisdição Administrativa e Fiscal de Portugal, os quais gostaria de cumprimentar e a quem quero agradecer o honroso convite que me foi feito para participar neste Colóquio subordinado ao tema «*A Justiça Fiscal Hoje - Velhos problemas, novos desafios*».

*

O tema deste painel é “*A adaptação do contencioso tributário à reforma do contencioso administrativo*”. O tema proposto não poderia ser, pois, mais actual; trata-se, aliás, de um velho tema actual.

Com efeito, desde a Lei do Orçamento do Estado para 2004 (Lei n.º 107-B/2003, de 31 de Dezembro) e até à recente Lei do Orçamento do Estado para 2010 (Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril), tem sido sucessivamente contemplada a autorização legislativa concedida ao Governo para proceder à revisão da Lei Geral Tributária (LGT), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), com vista à sua harmonização com o Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA).

A necessidade de tal harmonização tem sido, também, amplamente debatida no meio académico e científico, tendo inclusivamente, no ano de 2006, sido submetido à discussão pública um projecto de diploma visando introduzir alterações à LGT e ao CPPT, no contexto da referida harmonização. É esta, aliás, a proposta legislativa que, até agora, se conhece, admitindo-se, porém, que, desde 2006 até à presente data, haja uma evolução no texto a propor, o que, de resto, parece resultar dos termos da autorização legislativa constante da Lei do Orçamento do Estado para 2010¹.

(¹) É o seguinte o teor do artigo 127.º da Lei do Orçamento do Estado para 2010:

Artigo 127º

Autorização legislativa no âmbito do Procedimento e Processo Tributário

Parece, pois, consensual a ideia de articulação e harmonização do contencioso tributário com o contencioso administrativo resultante da reforma que entrou em vigor em 2004. Tal consenso encontra a sua óbvia justificação, por um lado, na aplicação supletiva ao procedimento e

1 - Fica o Governo autorizado a rever a LGT, o CPPT e o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), com vista à sua harmonização com o Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA).

2 - O sentido da autorização referida no número anterior é o seguinte:

a) Separar a regulamentação da matéria procedimental da regulamentação da matéria processual, assegurando nestas a aplicação de regras próprias no que diz respeito a actos e sujeitos do processo judicial tributário;

b) Adoptar um modelo estrutural semelhante àquele que, por referência ao Código de Processo Civil (CPC), foi adoptado no CPTA, bem como uma revisão da tramitação processual no sentido da sua simplificação, incluindo o papel e competências dos intervenientes no processo;

c) Adoptar na LGT os meios processuais decorrentes da regulação do processo judicial tributário em conformidade com a alínea anterior.

3 - A extensão da autorização referida no n.º 1 é a seguinte:

a) Deve ser introduzido o «processo tributário comum», enquanto forma de processo de aplicabilidade residual;

b) Deve ser introduzido o «processo tributário especial», o qual passa a abranger a actual impugnação judicial dos actos tributários, a impugnação dos demais actos administrativos em matéria tributária actualmente regulada no CPPT e no CPTA, a condenação à prática de um acto administrativo devido e a declaração de ilegalidade da emanação ou omissão de normas;

c) A impugnação judicial dos actos tributários deve manter o princípio da simplicidade e celeridade e dispensa de formalidades não essenciais a que obedece a sua regulamentação actual;

d) Devem ser alargadas ao processo judicial tributário as possibilidades de cumulação de pedidos e de coligação de autores, incluindo a cumulação de pedidos respeitantes a tributos diferentes quando resultem da mesma acção de inspecção, e de apensação ou agregação de processos;

e) Os processos cautelares actualmente previstos no CPPT devem ser regulamentados de forma a garantir a sua harmonização da sua formulação processual com o previsto no CPTA, nomeadamente estabelecendo os termos em que as intimações e as providências cautelares podem ser adoptadas em favor do contribuinte;

f) A tramitação processual dos recursos jurisdicionais previstos no CPPT deve ser harmonizada com os previstos no CPTA, sem prejuízo dos princípios de simplicidade e de celeridade a que obedece o seu regime actual;

g) Alterar as normas do ETAF relativas à intervenção e representação da Fazenda Pública nos tribunais tributários.

processo tributário das normas sobre organização e processo nos tribunais administrativos (artigo 2º, al. c) do CPPT) e, claro, pela remissão expressa para o CPTA da regulação de certos meios processuais (como a acção administrativa especial ou os meios processuais acessórios previstos no artigo 146º, nº1 do CPPT).

*

Considerando os intervenientes neste painel - dois Ilustres Professores Universitários e um reputado jurista da Administração Tributária – pareceu-me, na estruturação deste meu contributo, que melhor e mais útil seria trazer aqui, e partilhar convosco, a experiência de quem todos os dias trabalha num tribunal tributário e tentar dar uma ideia de como têm “passado” os tribunais tributários sem a anunciada (e esperada) harmonização.

Por questões de limitação de tempo e de organização desta exposição, cingirei a presente análise ao *processo judicial tributário* (a que corresponde o actual título III do CPPT) e, bem assim, de forma muito sucinta, a algumas das *disposições gerais* contidas no CPPT (título I do CPPT). Ficarão de fora, portanto, as inúmeras questões relacionadas com o procedimento tributário e com os recursos dos actos jurisdicionais.

Tentarei, assim, apontar algumas das dificuldades que, no dia-a-dia dos tribunais, se têm colocado (ou já se colocaram) precisamente pelo facto de o contencioso tributário (em especial, o CPPT) e o contencioso administrativo não estarem, ainda, harmonizados (*i*). Sendo o caso, darei nota dos termos em que os tribunais têm ultrapassado e resolvido tais dificuldades.

Procurarei, seguidamente, elencar algumas das soluções processuais previstas no CPTA cujo acolhimento no CPPT se vê como muito benéfico e justificado (*ii*).

Por fim, darei conta de alguns exemplos de soluções constantes do CPTA que, do meu ponto de vista, dificilmente se justificam no contencioso tributário (*iii*).

Em qualquer dos casos, este singelo contributo é pensado sem a pretensão de efectuar uma análise exaustiva do tema e, sublinho, assenta, no essencial, no resultado da experiência diária num tribunal tributário, pelo que o seu ângulo de abordagem é necessariamente prático e apenas prático.

*

Gostaria, antes do mais, de deixar uma nota de agrado pelo actual CPPT.

Com efeito, nada mais justo que reconhecer que o CPPT - código que já em 2000, e em continuidade com o anterior Código de Processo Tributário (CPT), consagrou algumas soluções mais avançadas que a lei processual administrativa vigente à época – é e tem sido um código que

tem cumprido razoavelmente bem *as funções que lhe foram confiadas*, sem prejuízo, naturalmente, de aspectos que carecem de melhoramentos e, obviamente, de soluções que reclamam harmonização.

Seja como for, o CPPT, em sede de processo judicial tributário, tem respondido positivamente, proporcionando, do meu ponto de vista, uma tutela judicial efectiva dos interessados. Na verdade, o elenco dos meios processuais ao dispor nos tribunais tributários responde às pretensões que nesta sede se podem querer ver apreciadas.

A par deste aspecto, importa realçar que o CPPT, em sede de processo judicial, apresenta-se com uma característica que não posso deixar de sublinhar: a sua simplicidade.

O CPPT é, de um modo geral, um código simples, escorreito e que não levanta grandes dúvidas ou dificuldades na sua aplicação. Destaco, a este propósito e pela centralidade que ocupa no elenco das espécies processuais mais utilizadas, o processo de impugnação judicial, cuja tramitação é bastante simplificada sem deixar, porém, de garantir às partes o exercício de todos os direitos que a sua tutela reclama.

Ora, a simplicidade do CPPT é matriz deste código que não se deve perder em sede de harmonização. A simplicidade do CPPT, na parte respeitante ao processo judicial tributário, é, aliás, um exemplo de simplicidade da lei fiscal, em frontal oposição, por exemplo, à lei fiscal substantiva - alvo de modificações constantes e, nem sempre, facilmente apreensíveis - e até a algumas normas de procedimento, que tantas dificuldades levantam na sua aplicação concreta.

Quer isto dizer que, do meu ponto de vista, os problemas que os tribunais tributários enfrentam actualmente - com uma elevadíssima pendência processual e com significativos atrasos na prolação de decisões - encontram justificação em inúmeras razões de todos conhecidas mas entre essas razões não está, parece-me, a complexidade das normas aplicáveis ao processo judicial tributário.

Portanto, pode dizer-se que temos contado até agora com um código que não compromete a tutela judicial efectiva dos interessados e que a assegura, no processo judicial tributário, com recurso a normas processuais de aplicação simples e eficiente.

*

Recuperando uma ideia recorrente, e que partilho, julgo que aproveitar a oportunidade da harmonização para concentrar na LGT as normas de procedimento e no CPPT as disposições relativas ao processo judicial tributário, seria uma opção legislativa acertada e clarificadora.

Efectivamente, dificilmente se justifica a manutenção na LGT de todo um capítulo - o capítulo IV - reservado ao processo tributário, sendo certo que muitos dos preceitos aí incluídos estão igualmente inseridos no

CPPT. O mesmo se dirá das normas de procedimento contidas no CPPT que, nesta perspectiva, melhor estariam concentradas na LGT.

Assim, à semelhança do contencioso administrativo (concretamente, do CPA e do CPTA), melhor seria se pudéssemos contar, por um lado, com um código que reunisse a totalidade das normas de procedimento tributário e outro reservado ao processo nos tribunais tributários.

*

Vejamos, seguidamente, algumas questões que se têm colocado precisamente pelo facto de o contencioso tributário e o contencioso administrativo não estarem harmonizados.

Desde logo, os prazos.

Quanto à contagem dos prazos do procedimento tributário, estabelece-se a regra da continuidade dos prazos e a sua contagem nos termos do Código Civil (C.C) – *vide* artigos 20º, nº1 do CPPT e 57º, nº3 da LGT.

No procedimento administrativo, ao invés, nos termos do artº 72º do CPA, a regra é a de que os prazos inferiores a seis meses se suspendem aos sábados, domingos e feriados.

Pergunta-se, então: alguma coisa justifica esta diferença de regras quando estamos a tratar, em qualquer dos casos, de prazos de procedimento? Por razões de coerência, de certeza e segurança, a resposta, parece-me, terá que ser negativa.

Também a contagem do prazo de impugnação judicial se faz de forma contínua e seguindo as regras previstas no artº 279º do C.C.

Diferentemente se passa no contencioso administrativo; aqui o prazo de impugnação (artigo 58.º, n.ºs 2 e 3, do CPTA) é contínuo, suspendendo-se durante as férias, salvo se a sua duração for igual ou superior a seis meses ou se se tratar de processo que a lei considere urgente, sendo que quando o prazo terminar em dia em que os tribunais estiverem encerrados ou em que tenha sido concedida tolerância de ponto, o seu termo é transferido para o primeiro dia útil seguinte.

Em termos práticos, estas diferenças geram incerteza e insegurança e são potenciadoras de soluções injustas. Pense-se na eventual não convoção de acções administrativas especiais em impugnações judiciais por razões de (in)tempetividade, o que facilmente pode ocorrer em virtude de o prazo para interpor acção administrativa especial ser, em regra, mais dilatado (porque se suspende em férias) que o de impugnação judicial.

Pelas mesmas razões referidas no parágrafo anterior, melhor seria que o prazo-regra de impugnação judicial – fixado em 90 dias – fosse fixado nos 3 meses, prazo-regra previsto no artigo 58.º, n.º 2, alínea b), do CPTA para a impugnação de actos anuláveis.

Em qualquer dos casos apontados, estamos perante exemplos de diferenças entre o contencioso administrativo e o contencioso tributário

que, não apresentando razões válidas para uma tal distinção, devem ser harmonizadas.

Muitas outras incongruências em matéria de prazos se colocam no contencioso tributário e que merecem ser revistas. É o caso, por exemplo, dos diferentes prazos de impugnação judicial consoante o acto contestado seja o indeferimento tácito (90 dias) ou expresso de reclamação graciosa (15 dias) ou, também, a incongruência traduzida no prazo mais amplo de reacção graciosa (120 dias) do que de reacção contenciosa (90 dias), quando em causa está um acto de liquidação. Trata-se, porém, de aspectos que, não se prendendo directamente com a harmonização com o contencioso administrativo, ficam de fora desta análise.

Também a execução de julgados é matéria que suscita dificuldades.

Nos termos do artigo 146º, nº1 do CPPT e do artigo 102º, nº1 da LGT a execução das sentenças dos tribunais tributários é regulada pelo disposto nas normas sobre o processo nos tribunais administrativos.

Por seu turno, o artigo 100º da LGT estabelece o dever da Administração Tributária reconstituir, plena e imediatamente, a legalidade do acto ou situação objecto de litígio. Também o artigo 160º do CPTA dispõe que os prazos dentro dos quais se impõe à Administração a execução das sentenças proferidas pelos tribunais administrativos correm a partir do respectivo trânsito em julgado.

A questão que reiteradamente se tem colocado aos tribunais tributários, em sede de execução de julgados, prende-se com o disposto no artigo 146º, nº2 do CPPT, nos termos do qual o prazo de execução espontânea das sentenças (e acórdãos) dos tribunais tributários se conta a partir da data em que o processo tiver sido remetido ao órgão da administração competente para a execução, podendo o interessado requerer a remessa no prazo de 8 dias após o trânsito em julgado da decisão.

Tal disposição, ao fazer depender a obrigação da administração tributária de um impulso por parte do interessado e possibilitando que o início da obrigação da administração executar tenha lugar em momento posterior ao do trânsito em julgado da decisão, apresenta-se em total desconformidade com o referido artigo 100º da LGT e, bem assim, com o regime previsto no CPTA.

É certo que o STA já por diversas vezes tomou posição sobre a matéria, tendo, inclusivamente, o acórdão do Pleno da Secção Tributária, de 2/12/09, considerado que *“a obrigação da administração tributária de executar os julgados surge imediatamente com o trânsito em julgado da decisão judicial, que não é necessário requerimento do interessado para existir essa obrigação e que a falta de tal requerimento no prazo indicado no n.º 2 do artigo 146.º do CPPT não faz precluir o direito deste de exigir perante a administração tributária e os tribunais a execução do julgado”* e, bem assim, que *“sempre seria inconstitucional a norma do n.º*

2 do artigo 146.º do CPPT, na parte em que condiciona o dever de execução de julgados a pedido do interessado e em que difere o momento de contagem do prazo de execução espontânea”.

Apesar de tal jurisprudência, a verdade é que o citado artigo 146º, nº2 do CPPT continua a ser invocado pela Administração Tributária para defender o diferimento do prazo de execução espontânea e, nessa medida, o afastamento da regra do CPTA (e, sublinhe-se, da LGT) ².

Assim sendo, em futura revisão do CPPT parece, pois, que o citado artigo 146º, nº 2 do CPPT não poderá deixar de ser eliminado.

Um outro aspecto que suscitou dúvidas na compatibilização entre o disposto no CPPT e no CPTA prendeu-se com a seguinte questão: saber se nas acções administrativas especiais que corram perante tribunais tributários de 1ª instância é, ou não, obrigatória a constituição de advogado, independentemente do valor da causa?

Como se percebe, a dúvida residia na dificuldade de articular o disposto no artigo 6º, nº 1 do CPPT, o qual estabelece a obrigatoriedade de constituição de advogado nas causas judiciais cujo valor exceda o décuplo da alçada do tribunal tributário de 1.ª instância, com o disposto no artigo 11º, nº 1 do CPTA, nos termos do qual se determina a constituição obrigatória de advogado nos processos da competência dos tribunais administrativos.

Com efeito, e considerando que as acções administrativas especiais em matéria tributária são reguladas pelo disposto no CPTA³, a dúvida apresentava-se justificada por, além daquilo que ficou dito, o próprio regime da acção administrativa especial contemplar preceitos que pressupõem a obrigatoriedade de constituição de mandatário judicial⁴⁵

(²) Note-se que na última versão conhecida do anteprojecto de revisão da LGT e do CPPT, de 7 de Abril de 2006, foi proposta uma alteração ao artigo 102º da LGT, em concreto ao seu nº 2, cujo teor era o seguinte: “*O prazo de execução espontânea das sentenças dos tribunais tributários conta-se a partir da data em que o processo tiver sido remetido ao órgão da administração tributária competente para a execução, podendo qualquer interessado requerer a remessa após o trânsito em julgado da decisão.*”

(³) O artigo 97.º, nº 2 do CPPT estabelece que “*o recurso contencioso dos actos administrativos em matéria tributária, que não comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação, da autoria da administração tributária, (...), é regulado pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos*”; tal remissão para o regime do recurso contencioso de anulação, por força do disposto no artigo 191º do CPTA, considera-se feita para o regime da acção administrativa especial regulada no CPTA.

(⁴) E.g. os artigos 78º, nº 2, alínea c) e 80º, nº1, alínea c) do CPTA.

Ora, em 24/09/08, no processo nº 0175/07, o STA, em sede de reenvio prejudicial, pronunciou-se sobre a dúvida que lhe havia sido colocada, nos seguintes termos: “*nas acções administrativas especiais em matéria tributável é aplicável o artº 6º, nº 1 do CPPT, na parte em que dele resulta a não exigência de representação por advogado nos processos de valor não superior ao décuplo da alçada dos tribunais tributários*”.

Também neste caso, apesar de a questão estar jurisprudencialmente esclarecida, importaria que tal esclarecimento fosse reflectido no CPPT, tanto mais que, como se sublinhou no citado acórdão do STA, existe um desígnio legislativo subjacente à dispensa de constituição de advogado nos termos contemplados no nº 1 do artigo 6º do CPPT, em concreto o de facilitar o acesso à justiça tributária quando estão em causa valores reduzidos.

Não obstante não se suscitarem dúvidas sobre a aplicação ao contencioso tributário das possibilidades de juízo alargado e de reenvio prejudicial para o Supremo Tribunal Administrativo⁶, previstas no CPTA, deverão as mesmas ser expressamente contempladas no CPPT em termos idênticos aos que constam do artigo 93º do CPTA, em consonância, de resto, com a competência consagrada no artigo 27º, nº2 do ETAF (do pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, no caso do reenvio prejudicial) e com a faculdade prevista no artigo 46º, nº2 do mesmo diploma (o presidente do tribunal tributário pode determinar que o julgamento se faça em formação alargada).

*

Passo, seguidamente, a dar conta de algumas das soluções processuais previstas no CPTA cujo acolhimento no CPPT se vê como benéfico e justificado.

Desde logo, no que respeita à cumulação de pedidos (e coligação de autores).

A actual limitação à cumulação de pedidos em sede de impugnação (e coligação de autores), prevista no artigo 104º do CPPT, que faz depender a sua possibilidade da identidade da natureza dos tributos, da identidade dos fundamentos de facto e de direito e de o tribunal competente para a decisão ser o mesmo, tem sido amplamente criticada, resultando, na

(⁵) Note-se que a dúvida suscitada em relação às acções administrativas especiais coloca-se, de igual forma, relativamente a todos aqueles meios processuais regulados pelo disposto nas normas sobre o processo nos tribunais administrativos.

⁶ São exemplos de acórdãos proferidos pelo pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, em sede de reenvio prejudicial, os proferidos em 02/05/07, 24/09/08 e em 18/02/09, nos processos nºs 01128/06, 0175/07 e 0189/08, respectivamente.

prática, num acréscimo considerável de trabalho para todos os envolvidos, num desperdício de meios e, bem assim, na possibilidade de prolação de sentenças contraditórias entre si.

Por razões de todos conhecidas, se há área em que a cumulação de pedidos se justifica é a do contencioso tributário.

Por conseguinte, à semelhança daquilo que dispõe o artigo 4º, nº 1 do CPTA, deve contemplar-se no CPPT uma possibilidade mais alargada de cumulação de pedidos, designadamente quando a causa de pedir seja a mesma e única, ou os pedidos estejam entre si numa relação de prejudicialidade ou de dependência, ou quando, sendo diferente a causa de pedir, a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação dos mesmos factos ou da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito. Para além destes casos, a cumulação de pedidos deve ter lugar em caso de impostos de diferente natureza, quando os mesmos resultem da mesma acção inspectiva.

O que aqui se deixou dito relativamente à cumulação de pedidos deve, obviamente, adaptar-se à apensação de processos, já que a solução actual (artigo 105º do CPPT) comunga das limitações apontadas para a cumulação de pedidos.

A previsão inovadora contemplada no artigo 48º do CPTA, quanto aos *processos em massa* surge, aos olhos do contencioso tributário, como uma solução muito vantajosa, podendo tornar mais simples e rápida a resposta dos tribunais.

É sabido que o direito fiscal propicia inúmeras situações de emissão de actos tributários de conteúdo idêntico, que assentam na mesma fundamentação de facto e de direito, mas que são dirigidos a diferentes sujeitos passivos.

Dou como exemplo o caso concreto de acções inspectivas a casinos que resultaram na emissão de dezenas/ centenas de actos tributários de liquidação adicional de IRS relativamente aos seus trabalhadores, nos quais estava em causa exactamente a mesma questão: a sujeição a IRS das gratificações auferidas pelos funcionários.

Em todos estes casos, apreciados por inúmeros tribunais, a situação subjacente era exactamente a mesma e aquilo que poderia, com ganho, ser resolvido através de uma única decisão judicial, deu azo à prolação de dezenas/ centenas de sentenças, com todos os inconvenientes daí decorrentes.

Em síntese, a ampliação da admissibilidade da cumulação de pedidos e a previsão respeitante aos processos em massa, apresentam-se como opções desejáveis no contencioso tributário.

*

Por último, e seguindo a ordem antes apontada, deixo-vos uma curta reflexão sobre soluções constantes do CPTA que, no meu ponto de vista, mal se justificam no contencioso tributário.

Tomemos como ponto de partida o referido artigo 127º da Lei do Orçamento do Estado para 2010, respeitante à autorização legislativa no âmbito do procedimento e processo tributário, concretamente o teor do nº 3, alínea b), segundo o qual “*Deve ser introduzido o «processo tributário especial», o qual passa a abranger a actual impugnação judicial dos actos tributários, a impugnação dos demais actos administrativos em matéria tributária actualmente regulada no CPPT e no CPTA, a condenação à prática de um acto administrativo devido e a declaração de ilegalidade da emanação ou omissão de normas*”.

Embora os termos em que se apresenta o excerto transcrito não permitam, naturalmente, ter certezas sobre aquilo em que efectivamente se vai traduzir o denominado «*processo tributário especial*», não posso deixar de transmitir alguma preocupação (que pode até ser infundada) quanto ao facto de tal poder significar a “importação” para o contencioso tributário da tramitação da acção administrativa especial, prevista no CPTA.

É que, e já atrás aflorei este aspecto, no confronto entre a actual estrutura da impugnação judicial e a da acção administrativa especial, aquela apresenta-se manifestamente mais simples e adaptada ao contencioso tributário.

Em concreto, a citação oficiosa por parte da secretaria para a entidade demandada contestar (e, como tal, a eliminação do despacho inicial proferido pelo juiz), a introdução de um despacho saneador ou a obrigatoriedade de o tribunal funcionar em formação de três juízes para o julgamento da matéria de facto e de direito, em acções de valor superior à alçada dos tribunais administrativos de círculo, são aspectos que, em minha opinião, acarretam dificuldades acrescidas e morosidade no processo judicial tributário.

A experiência tem revelado que, em sede de impugnação judicial, o despacho de indeferimento liminar ou o despacho inicial para sanação de deficiências ou irregularidades da petição inicial, se apresentam como muito úteis para, numa fase inicial (e, portanto, evitando delongas desnecessárias), e conforme os casos, pôr termo a inúmeros processos manifestamente inviáveis ou corrigir e sanar diversas deficiências.

Esta possibilidade de intervenção inicial do juiz, no universo esmagador do volume de processos entrados nos tribunais tributários, tem um importante significado, permitindo, sem dúvida, simplificar e agilizar.

Pense-se, por exemplo, e entre muitos outros, nos casos (frequentes) de manifesta ineptidão ou intempestividade da p.i, ou de inimpugnabilidade do acto contestado, os quais são imediata e prontamente resolvidos.

Quer isto dizer, pois, em minha opinião, que a eliminação da intervenção inicial do juiz, nos termos assinalados, é solução que se apresenta sem vantagens no contencioso tributário, permitindo, de resto, que inúmeros processos (e são em número significativo) tramitem desnecessariamente.

Sobre a introdução do despacho saneador no contencioso tributário parece-me que nada ficou por acrescentar às críticas reiteradas de que o mesmo foi alvo aquando da discussão pública do anteprojecto de revisão da LGT e do CPPT, de 7 de Abril de 2006. A desnecessidade e a morosidade que introduz no processo tributário foram críticas reiteradas. Todas estas críticas se mantêm.

No mesmo sentido, aliás, e mais recentemente, o *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*⁷, concretamente na parte relativa ao *Procedimento, Processo e Relações entre a Administração Tributária e os Contribuintes*, considerou e recomendou o seguinte:

“(...) foi apontada pela grande maioria das personalidades ouvidas no âmbito deste Grupo de trabalho a desnecessidade daintrodução do despacho saneador no âmbito do contencioso tributário, sendo de realçar a perspectiva de o despacho saneador contribuir para a morosidade do processado, sem que se vislumbrem vantagens significativas associadas à sua consagração.

(...) Recomendação:

Em sede de harmonização dos contenciosos tributário e administrativo, não deverá ser introduzida a figura do despacho saneador no processo tributário(...).”

Trata-se, com efeito, de uma solução nada adaptada ao contencioso tributário e aos tribunais tributários.

Por último, quanto à obrigatoriedade de o tribunal tributário funcionar em formação de três juízes nas acções administrativas especiais de valor superior à alçada dos tribunais administrativos de círculo, deixo-vos as seguintes considerações.

⁽⁷⁾ O referido grupo de trabalho foi constituído pelo despacho n.º 2052/2009, de 8/1/09, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, tendo por objectivo proceder à análise da política fiscal, dando especial ênfase aos objectivos da competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal, num quadro de consolidação orçamental. O grupo de trabalho foi coordenado pelos Professores António Carlos dos Santos e António Manuel Ferreira Martins. No âmbito do grupo de trabalho foram constituídos cinco subgrupos, entre eles um dedicado ao tema *Procedimento, Processo e Relações entre a Administração Tributária e os Contribuintes*, cujo coordenador foi o Mestre Rogério Manuel Fernandes Ferreira.

Em 2007, o STA foi chamado a pronunciar-se sobre esta questão em sede de reenvio prejudicial⁸.

Estava em causa, em síntese, resolver a dificuldade surgida na interpretação/ compatibilização do artigo 46º, nº1 do ETAF, nos termos do qual “*os tribunais tributários funcionam com juiz singular, a cada juiz competindo o julgamento, de facto e de direito, dos processos que lhe sejam distribuídos*”, com o disposto no artigo 40º, nº3 do ETAF que prevê, para os tribunais administrativos de círculo, que nas acções administrativas de valor superior à alçada, o tribunal funciona em formação de três juízes, à qual compete o julgamento da matéria de facto e de direito. Na situação analisada, tratava-se de acção administrativa especial que estava pendente num tribunal tributário, acçãoessa com o valor de €3.750,00.

Pedia-se, pois, ao STA que emitisse pronúncia sobre as seguintes duas questões:

- Às acções administrativas especiais em matéria tributária é aplicável o disposto no n.º 3 do art. 40.º do ETAF de 2002, ou seja, o preceito previsto para os tribunais administrativos de círculo que determina que nas acções administrativas especiais de valor superior à alçada, o tribunal funciona em formação de três juízes, à qual compete o julgamento da matéria de facto e de direito?

- Em caso afirmativo, perguntava-se se a alçada a considerar para determinar o julgamento por tribunal colectivo é a alçada dos tribunais administrativos ou a alçada dos tribunais tributários?

Percebe-se, claro, a pertinência da dúvida suscitada, pois as acções administrativas especiais em matéria tributária são reguladas pelo CPTA.

Alicerçado numa fundamentação exaustiva (mas com um voto vencido), o STA pronunciou-se no sentido de “*nas acções administrativas especiais de valor superior à alçada estabelecida para os tribunais administrativos de círculo, os tribunais tributários funcionam em formação de três juízes, à qual cabe o julgamento da matéria de facto e de direito*”.

Dir-se-ia, portanto, que as dificuldades surgidas neste âmbito foram resolvidas nos termos apontados, sendo certo, porém, que, de acordo com o nº 4 do artigo 93º do CPTA, a pronúncia emitida pelo STA no âmbito do reenvio prejudicial não o vincula relativamente a novas pronúncias que, em sede de reenvio ou em via de recurso, venha a emitir no futuro sobre a mesma matéria. Quer isto dizer que, apesar de tal pronúncia, a questão posta pode não estar fechada.

Ora, a este propósito permito-me deixar aqui um ponto de reflexão, fazendo apelo à experiência daqueles que, desde 2004, têm vindo, nos tribunais administrativos, a aplicar o CPTA. É que, efectivamente, volvidos mais de seis anos sobre a entrada em vigor do CPTA, é já possível fazer um

(⁸) Ac. do Pleno da Secção do CT, do STA, de 02/05/07, rec. 01128/06.

balanço com vista a identificar aspectos que podem ser objecto de aperfeiçoamento.

Ora, precisamente um dos aspectos que tem sido assinalado como um ponto de desequilíbrio do sistema, no que toca à acção administrativa especial, é a imposição do funcionamento do tribunal em colectivo, para o julgamento da matéria de facto e de direito.

Destaco aqui, pela sua clareza, as palavras proferidas no XI Seminário sobre Justiça Administrativa organizado pelo Cejur, em 2009, pelo Dr. Pedro Marchão Marques⁹, Juiz do Tribunal Administrativo do Círculo de Lisboa, o qual, a este propósito, referiu:

“(…)

Esta regra da colegialidade absoluta nas acções administrativas especiais, ao arrepio da tendência assumida na jurisdição cível onde em primeira instância se prefere o juiz singular, é em si excessiva quer por exigir uma actuação tipo de Tribunal Superior, quer por não prever sequer a possibilidade de o julgamento da matéria de facto ser efectuada por um único juiz.

Tal regra, na 1ª instância, constitui um ónus no trabalho dos juízes, com reflexos negativos ao nível da gestão do volume de processos de que é titular, demonstrando ser um factor de demora na prolação da decisão final.

(…)

Tem pois esta regra que ser repensada”.

Ler estas palavras e transpô-las para os tribunais tributários, deve fazer-nos pensar nos inconvenientes que tal solução acarreta.

Contudo, estas palavras não são mais que um ponto de reflexão que tem apenas um propósito: alertar para a importância de, quando for chegado o momento de harmonizar o contencioso tributário com o contencioso administrativo, tal não ser feito sem a consideração daqueles aspectos que, no contencioso administrativo, reclamam já aperfeiçoamentos.

*

Em suma, como se vê dos exemplos apontados, em todos eles perpassa uma ideia comum: há que acolher no contencioso tributário as soluções previstas no contencioso administrativo que se dirijam a situações relativamente às quais nenhum tratamento diferenciado se justifique, sendo que, por outro lado, serão de manter soluções diferenciadas em tudo o que a especificidade do contencioso tributário reclame uma distinção de soluções.

*

Posto isto, encaminho as minhas palavras para o final desta intervenção.

⁹) In Cadernos de Justiça Administrativa, nº 76, Julho/Agosto de 2009, pág. 13 e ss.

Daquilo que ficou dito, parece-me que fica claro que, do meu ponto de vista, a necessária harmonização do contencioso tributário com a reforma do contencioso administrativo deve ser efectuada sem nunca perder de vista a especificidade do contencioso tributário e, sobretudo, a realidade dos tribunais tributários, tribunais estes a que a nova lei se pretende aplicar.

Será, pois, essencial que a lei que vier a ver a luz do dia seja um factor de simplificação, agilização e eficiência e não mais um motivo, a juntar a tantos outros, de entorpecimento da justiça fiscal.

Realcei aqui, pela sua importância, a simplicidade da actual estrutura e tramitação da impugnação judicial, por se tratar da espécie processual mais significativa dos processos pendentes e entrados nos tribunais tributários, cuja tramitação é, aliás, aplicada a outras espécies processuais (como a oposição à execução fiscal ou a acção para o reconhecimento de um direito). Tal tramitação simplificada deve, no essencial, ser mantida. Com efeito, ainda que a ideia de relação jurídica-tributária ganhe cada vez mais espaço, o contencioso tributário e os tribunais tributários ainda giram, em grande medida e incontornavelmente, em torno do paradigma que consiste no acto tributário. É esta a realidade dominante dos processos pendentes, dos processos entrados e daquilo que diariamente é, em grande medida, pedido aos tribunais.

Qualquer esforço de harmonização que se afaste, por pouco que seja, da especificidade do contencioso tributário e da realidade dos tribunais tributários, comete um erro fatal.

Tenhamos presente que a justiça fiscal, e os tribunais tributários em particular, têm a seu cargo, em larga medida, a importante função de confirmarem ou afastarem pretensões do Estado em matéria de financiamento pela via dos impostos e de outras prestações tributárias. Decisivo é, pois, que rápida e eficazmente os tribunais possam dar resposta ao que é o dever de cada um de pagar impostos mas, também, com a mesma prontidão aponte à AT as situações em que as suas pretensões tributárias são ilegais.

É para responder a isto, num quadro de grande litigância e de elevadíssima pendência, que se pede ao legislador que dote o contencioso tributário de leis processuais exequíveis, adaptadas à realidade, o que, necessariamente, não pode deixar de passar por leis simples, capazes de possibilitar uma resposta cabal e rápida.

Mas, talvez, os números traduzam de forma mais impressiva aquilo a que me refiro.

No Tribunal Tributário de Lisboa, nos primeiros quatro meses deste ano (e até ontem), deram ali entrada 1157 novos processos, os quais foram distribuídos a cinco juizes. Por conseguinte, nos primeiros quatro meses do corrente ano, os cinco juizes do TT de Lisboa receberam, cada um, cerca de

230 novos processos, a juntar a uma pendência média de cerca de 1100 processos.

É, pois, a esta realidade que a harmonização se deve dirigir, são estes os problemas que urge atacar.

Pensar em reformas e alterações que não tenham subjacente esta realidade é, do meu ponto de vista, um erro e um erro que, nos tribunais tributários, se paga muito caro; aliás, melhor dizendo, que todos nós, contribuintes, pagamos muito caro.

Muito obrigada pela vossa atenção.