A JURISDIÇÃO FISCAL — QUESTÕES DE PROCESSO, ORGANIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO DOS TRIBUNAIS TRIBUTÁRIOS

Dulce Neto
Fernanda Esteves

Resumo: neste artigo, as autoras tratam do modelo de organização dos tribunais tributários e do seu modo de funcionamento, identificando este último como o problema fundamental da jurisdição fiscal, causa da sua *asfixia* e do *estrangulamento* e *congestionamento* dos seus tribunais. Comentam, ainda, algumas das propostas legislativas para a reforma da jurisdição fiscal, apresentadas pelo Ministério da Justiça, relativas quer a organização e funcionamento dos tribunais, quer a regras processuais, em particular, as que incidem sobre as disposições do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Palavras-chave: jurisdição fiscal; organização dos tribunais tributários; funcionamento dos tribunais tributários; processo tributário; reforma da jurisdição fiscal.

A JURISDIÇÃO FISCAL NA SUA VERTENTE ORGANIZATÓRIA

Para devida compreensão do modelo de organização dos tribunais que integram a jurisdição administrativa e fiscal e, sobretudo, do paradigma da jurisdição fiscal na sua vertente organizatória, há que começar por salientar que a Constituição da República Portuguesa (CRP), ao regular a nossa organização judiciária, faz uma clara separação entre, por um lado, a jurisdição comum, à qual pertencem os tribunais com competência em matéria cível, criminal e demais matérias que não sejam atribuídas a outras ordens jurisdicionais, e, por outro lado, a jurisdição administrativa e fiscal, à qual pertencem os tribunais administrativos e tributários, sendo nestes que reside a competência para o julgamento dos litígios que emergem de relações jurídicas administrativas e fiscais (cfr. artigos 209.º, 211.º e 212.º da CRP).

Existe, por conseguinte, no nosso ordenamento jurídico, tal como existe noutros países da Europa — como França, Alemanha, Suécia e Itália —, uma ordem jurisdicional administrativa e fiscal autonomizada da jurisdição comum, definitivamente consagrada na revisão constitucional de 1989, ainda que ambas as jurisdições disponham de uma organização hierárquica análoga,

que permite apreciar uma causa a vários níveis: tribunais de 1.ª e de 2.ª instância e um Supremo Tribunal.

Esta jurisdição é composta, em 1.ª instância, por uma rede de dezasseis tribunais tributários e dezasseis tribunais administrativos de círculo; em 2.ª instância, por dois tribunais: o Tribunal Central Administrativo Norte e o Tribunal Central Administrativo Sul, cada um deles dotado de uma secção de contencioso tributário e de uma secção de contencioso administrativo; e, como órgão de cúpula da hierarquia, o Supremo Tribunal Administrativo, que integra uma secção de contencioso administrativo (1.ª Secção) e uma secção de contencioso tributário (2.ª Secção).

Trata-se de tribunais independentes da Administração Pública, constituindo, por expressa determinação do artigo 1.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), "*órgãos de soberania com competência para administrar a justiça em nome do povo*" nos litígios que emergem de relações jurídicas administrativa e fiscais e que encontram melhor concretização no artigo 4.º.

Aos tribunais tributários compete, assim, a resolução da conflitualidade gerada no âmbito de relações jurídico-tributárias, seja na fase administrativa, seja na fase executiva, tendo os contribuintes o direito de encontrar nestes tribunais estaduais a tutela e defesa última dos seus direitos, liberdades e garantias relativamente à atuação do Estado no exercício da função tributária, designadamente no exercício da sua função punitiva a nível de contraordenações por infrações tributárias, ou no exercício da função de cobrança de dívidas ao Estado e a outras pessoas colectivas de direito público que devam ser pagas por força de acto administrativo, uma vez que todo este contencioso integra o âmbito da jurisdição fiscal (cfr. artigos 4.º e 49.º do ETAF).

Integrados no aparelho estadual de justiça, estes tribunais funcionam com juízes de direito sujeitos aos mesmos deveres e garantias orgânicas e estatutárias a que estão submetidos todos os juízes de direito portugueses — como sejam as garantias de independência, imparcialidade, exclusividade, inamovibilidade e irresponsabilidade —, todos eles regidos, a esse nível, pelo Estatuto dos Magistrados Judiciais, por expressa determinação do artigo 3.º, n.º 3, do ETAF.

Este é, em traços gerais, o modelo de organização dos tribunais tributários, sendo de realçar que, por regra, é aos tribunais de 1.ª instância que os cidadãos devem dirigir o pedido de resolução dos litígios em matéria fiscal, cuja alçada é igual à dos tribunais judicias de 1.ª instância[1], tendo a secção do contencioso tributário dos tribunais de 2.ª instância competência para o conhecimento de todos os recursos de decisões proferidas em 1.ª instância, salvo quando a matéria for exclusivamente de direito, caso em que o recurso é interposto diretamente (*per saltum*) para a secção do contencioso tributário do Supremo Tribunal Administrativo (STA), não existindo um terceiro grau de

[1] A Lei do Orçamento do Estado para 2015 veio proceder ao aumento da alçada prevista para os tribunais tributários de 1.ª instância (5.000 Euros). Anteriormente, a alçada para estes tribunais encontrava-se fixada em ¼ da alçada dos tribunais judiciais de 1.ª instância.

jurisdição (ainda que possa ser interposto recurso para o STA de acórdãos proferidos em 2.ª instância, seja através de recurso de revista excepcional, seja de recurso para uniformização de jurisprudência).

Por conseguinte, e pese embora esta dualidade de jurisdições, o modelo de organização é, em traços gerais, idêntico em ambas, obedecendo à mesma matriz.

Não pretendemos examinar aqui a questão da dualidade de jurisdições, as razões que determinaram essa opção política e constitucional ou, sequer, dissecar os méritos ou deméritos deste modelo de organização judiciária, ainda que se encontre atualmente em discussão a sua alteração, com a possibilidade de unificação das jurisdições.

Não podemos, todavia, deixar de salientar que, embora se encontrem ultrapassadas as razões históricas que determinaram esta dualidade e que constituíram a *ratio essendi* de uma ordem jurisdicional administrativa e fiscal autónoma — e que residiam essencialmente na intimidade entre a Administração e as instituições da justiça administrativa, numa visão de um Estado Administrativo no qual a Administração, para além de ter o seu próprio direito, deveria ter o seu próprio juiz —, persistem válidas e fortes razões para que a resolução dos litígios entre a Administração e os particulares continue confiada a uma ordem jurisdicional própria, constituída por tribunais especiais.

Na verdade, apesar se ter operado em Portugal, após a revolução de 1974, a plena *jurisdicionalização* dos tribunais administrativos e fiscais, cuja inserção no poder judicial, a par dos tribunais comuns, foi constitucionalmente consagrada, quebrando-se as ligações institucionais entre a Administração e os tribunais administrativos e fiscais, o certo é que subsistem razões para a manutenção de uma ordem jurisdicional específica para a resolução deste tipo de litígios e que radicam, fundamentalmente, na essencial diferença de natureza entre os conflitos na área do direito público e na área do direito privado. Diferença que aconselha o recrutamento e a formação de um corpo de juízes especialmente preparado para julgar este tipo de litígios, isto é, de um corpo exclusivo de magistrados especialmente habilitado para compreender, interpretar e aplicar princípios, conceitos e normas que dominam na área do direito administrativo e fiscal, estruturalmente diferentes dos princípios, conceitos e normas que vigoram na área do direito privado, área onde o interesse público não entra em equação e onde o particular não se apresenta como o elo mais fraco da relação.

O elevadíssimo nível de litigância registado ao longo dos últimos anos na área administrativa e fiscal — evidenciado, aliás, pela mera análise de dados estatísticos[2] — e a crescente complexidade, abrangência e tecnicidade

---

[2] De acordo com os elementos estatísticos publicados pela Direção-Geral da Política de Justiça, o número total de processos pendentes nos tribunais administrativos e tributários ascendia, no final do ano de 2016, a 72.516 processos, com 49.820 nos tribunais tributários e 22.696 nos tribunais administrativos. No final do ano de 2017, o número total de processos pendentes ascendia a 71.337, com 47.839 pendentes nos tribunais tributários e 23.498 nos tribunais administrativos.

de litígios que envolvem, com frequência, conhecimentos de natureza extra-jurídica são bem elucidativos da necessidade de uma justiça ultra-especializada, que exige um corpo de juízes dotado de uma especial preparação e sensibilidade para compreender as relações jurídicas administrativas e tributárias, o que só é possível alcançar com um particular e específico recrutamento, seguido de sólida e consistente formação, acompanhada de permanente, vasta e contínua atualização, tudo sedimentado por uma experiência que demora anos a firmar.

O que, por si só, justifica a existência de um corpo de juízes com carreira distinta e acesso a tribunais superiores próprios, de modo a impedir que em tribunais de uma única ou unificada ordem jurisdicional sejam colocados, sobretudo a nível de tribunais superiores, magistrados sem preparação, experiência e sensibilidade para julgar litígios de natureza administrativa e fiscal. Ou que, ao invés, aí sejam colocados juízes sem condições para julgar matéria de natureza cível, criminal, laboral, de família e menores, por terem feito toda a sua formação e carreira na área administrativa e fiscal.

Acresce que o recrutamento e a formação de todos os juízes são realizados, há já quinze anos, de forma separada para cada uma das jurisdições, não recebendo os juízes recrutados para os tribunais comuns qualquer formação em direito administrativo e fiscal, nem recebendo os juízes recrutados para os tribunais administrativos e fiscais formação em matérias da competência dos tribunais comuns. O que, numa ordem única de tribunais, os impedirá de julgar com a exigível celeridade e qualidade litígios em áreas e matérias para as quais nunca receberam formação, nem adquiriram experiência.

Razão por que a passagem para uma carreira única, com acesso comum aos mesmos tribunais superiores, não poderá deixar de constituir um fator indutor de ineficiências e potenciador de uma quebra de qualidade das decisões na área da justiça administrativa e fiscal, com perigos evidentes para os cidadãos, que serão os primeiros a sentir a falta de adequado controlo da legalidade de atuação da Administração e a ver debilitada a sua proteção judicial, quando esta se torna cada dia mais exigível e premente perante uma máquina administrativa e fiscal poderosa e fortemente invasiva através de atos e omissões lesivos dos direitos e interesses legítimos dos cidadãos.

Posto isto, e voltando à atual organização judiciária e à paridade do modelo organizativo em ambas as jurisdições, o que logo salta à vista é a incontornável asfixia desta jurisdição e o fenómeno de estrangulamento dos seus tribunais.

Se a causa desta patologia residisse no modelo de organização judiciária, detetaríamos, em princípio, a mesma patologia nos tribunais da jurisdição comum. O que, todavia, não acontece.

E não acontece porque o problema fundamental desta jurisdição não reside no modelo de organização judiciária. O problema reside, na verdade, no modo de funcionamento dos seus tribunais.

O MODO DE FUNCIONAMENTO DOS TRIBUNAIS TRIBUTÁRIOS

O problema fundamental dos tribunais desta jurisdição, e em particular dos tribunais tributários, reside nas condições em que funcionam e operam perante o enorme volume de litígios que a atuação da administração tributária gera e que, não sendo resolvido na fase administrativa, chega à fase judicial, provocando pendências processuais elevadíssimas que, ao longo de anos, geraram graves e inevitáveis acumulações processuais perante quadros ostensivamente subdimensionados de recursos humanos, em particular de juízes, os quais, além do mais, não dispõem de instrumentos para enfrentar com rapidez matérias fiscais complexas e que exigem conhecimentos cada vez mais abrangentes e especializados.

A tudo isto acresce o facto, sobejamente conhecido, de o próprio Estado, através dos serviços da administração tributária, alimentar os elevados níveis de litigiosidade, indeferindo pretensões com argumentos jurídicos que bem sabe não serem aceites pelos tribunais e insistindo em interpor inúmeros e escusados recursos, designadamente de sentenças que acolheram jurisprudência já firmada nos tribunais superiores. O que, tudo conjugado, tem provocado um fenómeno de congestionamento e estrangulamento dos tribunais tributários, agravado na última década pelo aumento da litigância e da procura do aparelho de justiça fiscal.

Por conseguinte, o problema não reside no modelo constitucional de organização judiciária portuguesa. Reside, essencialmente, no facto de estes tribunais terem sido, ao longo de décadas, negligenciados pelo poder político, num contínuo abandono de meios e de recursos, quando se impunha precisamente o contrário, isto é, uma atenção acrescida e um investimento reforçado perante o aumento da litigância e da procura do serviço de justiça fiscal.

E são, essencialmente, estas as causas da patologia, as razões da ineficiência e da morosidade destes tribunais.

Tamanha morosidade não se verifica na generalidade dos tribunais comuns, em qualquer instância ou grau de hierarquia. O que evidencia que a jurisdição fiscal não é, nem nunca foi, uma prioridade para o Estado, que a tem submetido a uma menorização e privação de meios e de recursos que a impede de responder com a eficiência exigível, como, aliás, ficou bem evidenciado no estudo elaborado em 2017 pelo Observatório Permanente da Justiça do Centro de Estudos Sociais da Universidade de Coimbra, que culminou com o Relatório intitulado *"Justiça e eficiência — o caso dos Tribunais Administrativos e Fiscais"* e que pode ser lido no *site* do Observatório[3].

Relatório que certifica a dimensão e a gravidade da patologia, descrevendo uma justiça há vários anos congestionada, com tribunais com um elevadíssimo volume de processos e pendências acumuladas, com um quadro

---

[3] Cfr. "http://opj.ces.uc.pt/site/novo/ficheiros/justica_adm/relatorio_justica_e_eficiencia_taf_23_05_2017.pdf".

ostensivamente subdimensionado de recursos humanos, défice de recursos materiais, deficiente funcionamento do sistema informático de suporte à tramitação eletrónica dos processos (SITAF) e outras insuficiências que permanecem há anos.

O que não pode deixar de suscitar grandes e diversas perplexidades.

Como é possível que um país com uma necessidade premente e permanente de receita pública possa deixar que os tribunais que maior importância têm para a obtenção dessa receita cheguem a uma situação de asfixia e de rutura e que nela permaneçam há anos? Como é possível que, em matéria de fiscalidade, o legislador quase só tenha olhos para criar tributos e dotar os serviços da administração fiscal de meios e instrumentos para se tornar mais eficiente na sua liquidação e cobrança e depois descure, de forma tão ostensiva, a parte judicial, quando esta é indispensável para o controlo da legalidade da atuação desses serviços? Como é possível que o Estado tenha feito um elevadíssimo investimento na eficiência da máquina fiscal e esqueça que essa eficiência só se alcança plenamente se os tribunais tiverem condições para dar resposta aos litígios que essa máquina potencia?

E todas estas perplexidades se jogam num cenário em que os atores políticos têm perfeita consciência de que o bom funcionamento da justiça tributária constitui um dos principais fatores de competitividade económica do país, a nível nacional e internacional, e perfeita noção dos seus custos sociais face à situação dramática de todo um tecido social composto por famílias e empresas carentes de resolução em tempo útil dos seus litígios.

E não se diga que se trata de um problema que não tem solução e que a única forma de o ultrapassar é através da privatização da justiça ou, mais propriamente, através da via da arbitragem, como se tem tentado fazer crer.

Desde logo, porque a mais elementar forma de melhorar o funcionamento destes tribunais reside no mero cumprimento das leis da República pelos órgãos de governo do país, como, aliás, lhes compete. O que, insolitamente, não tem acontecido.

Referimo-nos ao sistemático incumprimento, por parte de sucessivos governos, do que foi decretado em 2002 pela Assembleia da República quando aprovou a lei de organização e funcionamento destes tribunais (ETAF), em vigor desde janeiro de 2004.

O artigo 56.º do ETAF estabelece que os tribunais desta jurisdição dispõem de assessores que coadjuvam os magistrados judiciais. O que é falso. Esta norma nunca foi implementada e, por conseguinte, não há assessores ou qualquer tipo de assessoria nestes tribunais.

O artigo 56.º-A do ETAF dispõe que cada tribunal "*pode ser dotado de um gabinete de apoio destinado a assegurar assessoria e consultadoria técnica aos magistrados e ao presidente do respetivo tribunal, nos termos definidos para os gabinetes de apoio dos tribunais das comarcas judiciais*" (n.º 2), a criar "*por portaria conjunta dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças, da Administração Pública e da justiça*" (n.º 4). Nunca foram criados gabinetes de apoio por falta de publicação da aludida portaria,

ainda que haja consenso quanto à sua importância para a resolução adequada e atempada de litígios fiscais que, com frequência, exigem conhecimentos que, não sendo estritamente jurídicos, envolvem matérias de alta tecnicidade, designadamente na área da economia, da gestão, da contabilidade e da fiscalidade.

Aliás, essas complexidade e tecnicidade têm levado a uma crescente e elevada especialização dos advogados que litigam nesta jurisdição, que trabalham cada vez mais em equipa e com auxílio de técnicos especialistas, enquanto o juiz se vê obrigado a decidir sem qualquer tipo de apoio, não dispondo de um mero assistente administrativo, o que o obriga a ir pesquisar pessoalmente toda a legislação fiscal necessária para julgar cada caso, todos os elementos doutrinais e jurisprudenciais que possam existir sobre a matéria, a ir pesquisar e comprar pessoalmente todas as obras e publicações relevantes, dado que a maior parte destes tribunais não possui biblioteca.

Os juízes não dispõem, sequer, de uma base de dados própria de legislação e de doutrina. Isto num país, como Portugal, em que todos os anos são introduzidas nas leis fiscais um sem número de alterações, onde proliferam normas dispersas, complexas, ambíguas e difíceis de conjugar e interpretar, onde todos os anos ocorre uma mini-reforma fiscal através da Lei do Orçamento do Estado, que gera a incerteza da lei aplicável a cada caso e que provoca não só insegurança nos contribuintes, como no julgador, exigindo-lhe um esforço burocrático acrescido por não ter ninguém para o secretariar, nomeadamente quando é necessário pesquisar jurisprudência do TJUE — como frequentemente acontece com litígios que têm por objeto tributos harmonizados comunitariamente — e que o leva a perder dias na internet em pesquisas que podiam e deviam ser feitas por um assistente, um secretário ou um assessor.

É um modelo de funcionamento absurdo e arcaico, numa época em que o volume de serviço é brutal e que não se compagina já com esta figura do juiz artesão do século passado, para quem, afinal, a mudança mais significativa no sistema judicial foi a de ser obrigado a trabalhar com processos desmaterializados, que é forçado a tramitar pessoalmente de forma informática, o que, por vezes, o faz perder ainda mais tempo.

É certo que houve nos últimos anos um enorme e dispendioso investimento em sistemas informáticos de suporte à atividade dos tribunais e tramitação eletrónica dos processos, o que se tem revelado útil. No entanto, nesta jurisdição a aplicação informática implementada (SITAF) é distinta da aplicação implementada nos tribunais comuns (CITIUS) e até a este nível há problemas de eficácia e eficiência, já que o SITAF tem debilidades e constrangimentos que não se verificam no CITIUS.

Mas, voltando ao incumprimento da lei por parte dos sucessivos governos, há muito mais para salientar.

O ETAF prevê, desde a sua aprovação em 2002, uma bolsa de juízes para fazer face a situações de ausência temporária de juízes e para dar resposta a necessidades pontuais de acréscimo do volume de serviço (artigo

63.º). Norma que, embora tenha sido recentemente concretizada (Portaria n.º 288/17, de 28 de setembro), é ainda impraticável por não existir, sequer, número suficiente de juízes para o integral preenchimento dos quadros dos tribunais de 1.ª instância.

O artigo 9.º-A do ETAF determina que estes tribunais podem, por decreto-lei, ser desdobrados em juízos especializados quando o volume ou a complexidade do serviço o justifiquem, podendo ser criados "*juízos de pequena instância tributária*, *juízos de média instância tributária* e *juízos de grande instância tributária"*. O que nunca foi implementado por falta de publicação do necessário decreto-lei. Assim como nunca foi possível implementar, por falta do imprescindível diploma legal, a norma contida no n.º 5 do artigo 9.º-A do ETAF, segundo o qual nos tribunais superiores podem ser criados, por decreto-lei, secções especializadas em função da matéria ou valor das ações.

Mas o incumprimento da lei pelo poder executivo abrange outros domínios, como a própria gestão dos tribunais desta jurisdição.

O ETAF estabelece, desde 2002, que o Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais (CSTAF) "*dispõe de uma secretaria com a organização, quadro e regime de provimento do pessoal a fixar em diploma complementar*" (artigos 79.º e 80.º). O que não acontece pela singela razão de nunca ter sido publicado este diploma complementar. Aliás, o CSTAF ainda hoje não dispõe de lei orgânica.

Por outro lado, o artigo 82.º estabelece que o CSTAF dispõe "*de inspetores com quadro a fixar em diploma próprio*"*,* sendo o "*provimento de lugares de inspetor feito por nomeação de entre juízes conselheiros com mais de dois anos na categoria*"*.* O que também é falso, porquanto nunca foi publicado o necessário diploma legal, não havendo um quadro de inspetores, ao contrário do que acontece na jurisdição comum. Razão por que as funções são exercidas por dois desembargadores e um ou dois conselheiros jubilados, sem um coordenador, quando isso seria fundamental para alcançar maior rigor e justiça na avaliação do desempenho funcional dos juízes.

E também a nível de recrutamento de magistrados para esta jurisdição não tem sido observada a lei que regula a matéria[4], já que apesar de o CSTAF solicitar anualmente o recrutamento, indicando e justificando o número de magistrados estritamente indispensável para o funcionamento destes tribunais, ele tem sido irregular e diminuto. Após 2008 não houve recrutamento periódico de juízes para esta jurisdição[5], o que levou a que, em janeiro de 2016, existissem apenas 74 juízes em funções na área tributária dos tribunais de 1.ª instância para um volume de 53.527 processos pendentes.

É neste cenário, de incontornável asfixia desta jurisdição e de congestionamento e estrangulamento dos seus tribunais, que surge um pacote legislativo com propostas gizadas no âmbito de um grupo de trabalho cons-

---

4 Lei n.º 2/2008, de 14 de janeiro, que regula o funcionamento e a atividade do Centro de Estudos Judiciários.

5 Não existiu recrutamento e formação nos anos de 2011, 2012, 2013, 2015 e 2017.

tituído pela Senhora Ministra da Justiça e presidido pela Senhora Secretária de Estado Adjunta e da Justiça, com vista a conceber intervenções cirúrgicas que, em quadro clínico de urgência e sem excessivo peso no erário público, fossem exequíveis e rapidamente concretizáveis, potenciadoras da eficiência, da celeridade e da desburocratização no âmbito da organização e funcionamento desta jurisdição.

PROPOSTAS LEGISLATIVAS PARA A REFORMA DA JURISDIÇÃO FISCAL

Por se tratar de um conjunto muito heterogéneo de propostas, inserido em disposições dispersas e distribuído por diversos diplomas, a sua apresentação reclama um esforço prévio de sistematização e de classificação que permita evidenciar a estrutura comum em que se apoiam e a finalidade que partilham.

A estrutura subjacente a este pacote legislativo suporta uma divisão em dois grandes grupos de medidas: (i) as que operam no plano da organização e do funcionamento dos tribunais da jurisdição e (ii) as que alteram regras processuais.

Enquadram-se no primeiro grupo as propostas legislativas de criação de tribunais especializados em razão da matéria e da espécie processual, de reforço de competências do presidente do tribunal, de criação de equipas de recuperação de pendências, de implementação de gabinete de apoio técnico a magistrados, de reorganização das secretarias dos tribunais, de consagração da autonomia administrativa e financeira do CSTAF e definição e organização dos seus serviços, bem como a proposta de alteração do âmbito da jurisdição e a proposta de atribuição à administração tributária da competência para a cobrança de custas que resultam de processos dos tribunais comuns.

Já no segundo grupo enquadram-se as demais alterações, em particular as que incidem sobre as disposições do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Numa perspetiva diferente, e atendendo agora à sua principal finalidade, as propostas que este pacote integra são, sobretudo, medidas de *especialização*, de *harmonização*, de *racionalização*, de *aceleração*, de *aperfeiçoamento* e de *simplificação*.

Constituem medidas promotoras da *especialização*: (i) a exclusão do âmbito desta jurisdição dos denominados "litígios do consumo"; (ii) a atribuição aos tribunais tributários de competência para o conhecimento de pedidos de declaração de ilegalidade de todas as normas administrativas emitidas em matéria fiscal (e não apenas de normas de âmbito regional ou local); (iii) a criação de juízos de competência especializada em 1.ª instância e de subsecções especializadas nos tribunais superiores por deliberação do CSTAF; (iv) a implementação de gabinete de apoio a magistrados.

A *especialidade* das matérias dirimidas foi igualmente objeto de atenção, através da proposta de atribuição aos presidentes dos tribunais superiores da tarefa de resolução dos conflitos de competência entre os tribunais desta jurisdição.

Por outro lado, constituem medidas promotoras da *harmonização* legislativa: (i) a consagração no artigo 6.º do ETAF da regra da alçada dos tribunais tributários que já derivava do artigo 105.º da Lei Geral Tributária (LGT) na redação que lhe fora dada pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro; (ii) a adaptação ao processo tributário de figuras jurídicas contidas no processo administrativo, como é o caso do reenvio prejudicial e do julgamento em formação alargada; (iii) a inserção nos códigos tributários de meios e aspetos adotados noutros diplomas legais e de medidas relativas à desmaterialização e tramitação eletrónica dos processos.

Como medidas promotoras da *racionalização* da atividade destes tribunais e dos respetivos órgãos ou serviços, figuram, entre outras, as seguintes: (i) reformulação da composição e do modo de funcionamento do Plenário do STA, tendo em vista a sua agilização; (ii) racionalização do regime do recurso *per saltum* para a Secção do Contencioso Tributário do STA, restringindo-o a "decisões de mérito"; (iii) organização dos serviços do CSTAF; (iv) reforço dos poderes dos presidentes dos tribunais; (v) flexibilização orgânica das secretarias judiciais; (vi) clarificação das competências do magistrado do Ministério Público coordenador junto dos tribunais superiores; (vii) reforço das competências do Ministério Público, que passa a intervir também na arbitragem administrativa e tributária, para defesa da legalidade[6].

Para a *aceleração* da atividade dos tribunais e encurtamento dos prazos médios de decisão, propõe-se, designadamente: (i) a criação de equipas de recuperação de pendências; (ii) a seleção de processos com andamento prioritário.

Já no que toca ao *aperfeiçoamento* e *simplificação* do processo tributário, surgem as seguintes propostas: (i) aperfeiçoamento do regime da incompetência territorial; (ii) alargamento da possibilidade de cumulação de pedidos e de coligação de autores no processo de impugnação judicial; (iii) delimitação dos casos em que há lugar a alegações escritas; (iv) aperfeiçoamento do regime de apensação de execuções fiscais; (v) possibilidade de deduzir uma oposição contra várias execuções; (vi) dever de a administração fiscal informar sobre todos os revertidos em execução fiscal; (vii) alteração da regra que dispõe sobre o prazo para a execução espontânea das decisões judiciais; (viii) clarificação do efeito da reclamação das decisões do órgão de execução

---

6 Não nos parece, todavia, correto que o ETAF contenha e regule matéria respeitante aos tribunais arbitrais, como se estes fizessem parte desta jurisdição ou desta ordem de tribunais estaduais. É o que se verifica com as normas propostas para os artigos 51.º e 52.º, alínea *d)*, do ETAF, sobre a competência e representação do Ministério Público nos tribunais arbitrais. Tal matéria não deve constar do ETAF, mas apenas do Estatuto do Ministério Público e da Lei da Arbitragem. Trata-se, aliás, de preceito que não foi gizado pelo grupo de trabalho.

fiscal com subida imediata; (ix) alterações ao regime dos recursos em processo tributário.

Não sendo nosso objetivo (nem cabendo neste artigo) uma análise exaustiva de cada uma destas medidas, procederemos, contudo, a um breve comentário sobre aquelas que se nos afiguram mais relevantes, não descurando algumas observações a propósito das que mereçam alguma ponderação ou até algum reparo.

PROPOSTAS DE ALTERAÇÃO A NÍVEL DE ORGANIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO

Equipas de juízes para a recuperação de pendências

Com o objetivo de findar em 1.ª instância todos os processos tributários entrados até 31 de dezembro de 2012, surge o anteprojeto de proposta de lei de criação de equipas para a recuperação de pendências, a instalar na sede de cada uma das quatro circunscrições geográficas da jurisdição — Zona Centro (Coimbra, Aveiro, Viseu, Castelo Branco e Leiria), Zona de Lisboa e Ilhas (Lisboa, Funchal e Ponta Delgada), Zona Norte (Porto, Braga, Penafiel e Mirandela) e Zona Sul (Almada, Sintra, Beja e Loulé) — acompanhadas e coordenadas pelo juiz presidente da respetiva zona.

Trata-se de uma medida que vai ao encontro de um dos problemas mais visíveis e dramáticos destes tribunais e que é, justamente, o das elevadas pendências acumuladas a nível dos processos mais antigos, sendo, por isso, de aplaudir.

Equipas com objetivos mensuráveis, gerais e individuais, para os juízes que as integrem, fixados pelo CSTAF, e destinadas a operar por um período de dois anos. A sua eficácia dependerá, contudo, de uma efetiva e correta afetação de meios humanos, para que a resolução das pendências mais antigas não se faça à custa do acumular das pendências mais recentes.

Importa não esquecer que os quadros de juízes em 1.ª instância não se encontram ainda integralmente preenchidos (estando por preencher aproximadamente 20% dos lugares de quadro) e o afluxo previsível de 41 novos juízes (que tomarão posse em 10 de janeiro de 2019) é manifestamente insuficiente para dar resposta positiva e simultânea ao descongestionamento da 1.ª instância, ao preenchimento do quadro complementar de juízes e ao preenchimento das vagas que vierem a ocorrer em virtude do preenchimento de lugares no âmbito dos concursos em curso para ambas as secções dos Tribunais Centrais Administrativos e do STA.

Tudo isto, conjugado com a saída de juízes por força de aposentações e comissões de serviço e com um recrutamento em curso no Centro de Estudos Judiciários para a formação de apenas 30 juízes (que só dará frutos em setembro de 2021), torna evidente que o sucesso desta medida legislativa está totalmente dependente de uma aposta séria e periódica no recrutamento e formação de juízes para esta jurisdição.

Ainda no que toca a esta medida, existiu o cuidado de evitar que o princípio da plenitude da assistência do juiz — plasmado no artigo 114.º do CPPT do anteprojeto de proposta de decreto-lei — constituísse um obstáculo à criação destas equipas, estabelecendo-se que lhes cabe a tramitação dos processos pendentes de decisão final ainda que tenham sido realizadas diligências de prova, o que é de aplaudir.

Finalmente, não podemos deixar de realçar que, tendo sido atribuída ao CSTAF a competência para superintender ao funcionamento destas equipas, fixar os objetivos e proceder à sua monitorização, será essencial, para a qualidade e capacidade de resposta do sistema, a fixação de objetivos com base em critérios dotados de racionalidade, equilíbrio, proporcionalidade e adequação à complexidade dos processos e ao esforço exigível aos respetivos juízes.

Juízos de competência especializada

Trata-se de medida que reafirma a possibilidade, há muito prevista no ETAF, mas nunca implementada, de proceder ao desdobramento em juízos dos tribunais tributários (artigo 9.º do ETAF), abandonando-se, todavia, a ideia de criação de juízos de competência especializada de pequena, média e grande instância que encontra previsão no artigo 9.º-A do ETAF, propondo-se que a especialização se faça não em função do valor da causa, mas em função da espécie processual e da matéria, tendo em conta o seu volume processual.

Propõe-se, assim, a criação de *juízos tributários comuns* e de *juízos de execução fiscal e de recursos contraordenacionais* (artigos 9.º-A e 49.º-A do ETAF).

A justificação para a criação de juízos para conhecimento de todo o contencioso associado às execuções fiscais reside no significativo volume processual que se verifica nesta área e que, em dezembro de 2015, representava já cerca de 40% dos processos pendentes. Além de que é, essencialmente, nessa área que residem os processos urgentes, o que leva a que os juízes, ao mesmo tempo que pretendem julgar processos de impugnação judicial complexos e que exigem tempo de estudo e de reflexão, se dispersem diariamente com a tramitação e decisão de todo este contencioso urgente. Já quanto ao contencioso associado às contraordenações, colocam-se desafios distintos, mas que reclamam solução equivalente. A massificação, as especialidades do regime aplicável e, em particular, os prazos de prescrição do procedimento contraordenacional justificam soluções que favoreçam a agilização da resposta e o encurtamento dos prazos de decisão.

Razão por que se propõe a aglutinação de todo este contencioso, menos complexo e que pode perfeitamente ter uma resposta mais ágil e rápida, num único juízo especializado, enquanto a competência para o conhecimento do contencioso mais complexo — como são as impugnações judiciais e as ações administrativas — passará a residir nos juízos tributários comuns.

Pensamos que se trata de medida adequada à realidade, até porque, ao contrário do que pressupôs o legislador ao determinar a criação de juízos de

pequena, média e grande instância (artigo 9.º-A do ETAF/2002, nunca implementado), não existe uma correlação direta entre o valor da causa e a complexidade da matéria em discussão no processo.

Contudo, de forma a evitar situações de menor eficiência do ponto de vista global do sistema, importa que a especialização seja feita apenas nos tribunais onde o volume processual o justifique. Criá-los em tribunais onde esse volume não seja muito elevado e onde estejam colocados poucos juízes pode conduzir a situações de menor eficiência face à garantia de inamovibilidade de que gozam os juízes e à impossibilidade de extinguir juízos que não pela via legislativa.

Pelo que esta proposta deverá ser precedida de uma análise muito cuidada quanto à real e atual situação de cada tribunal, sendo importante a informação e a colaboração do CSTAF sobre a matéria.

Esta aposta na especialização, enquanto fator de racionalização do funcionamento dos tribunais, é potencialmente extensível aos tribunais superiores, como revela a proposta de alteração dos artigos 9.º, n.º 6, 14.º, n.º 3, e 32.º, n.º 3, todos do ETAF, que passam a prever a possibilidade de neles serem criadas, por deliberação do CSTAF, subsecções especializadas em função da matéria.

Gabinete de apoio aos magistrados

A terceira medida a destacar traduz-se na implementação de um gabinete de apoio aos magistrados (que, aliás, encontra previsão no ETAF já desde o ano de 2009, mas nunca implementado), destinado a assegurar-lhes assessoria técnica e que funcionará na dependência orgânica do CSTAF.

Trata-se de medida de extrema utilidade e relevância, como acima referimos, e que apenas peca por tardia.

Lamentamos, todavia, a continuação do incumprimento do ETAF/2002 em matéria de assessores para coadjuvar os magistrados (artigo 56.º, n.º 4), chamando a atenção para a sua importância tanto a nível do aumento exponencial da capacidade de resposta do aparelho estadual de justiça fiscal, como da redução do número de magistrados a recrutar.

Ainda no âmbito desta medida, damos nota da regulamentação dada à realização de estágios profissionais, transpondo para os tribunais desta jurisdição a solução já prevista para os tribunais da jurisdição comum (artigo 32.º do Decreto-Lei n.º 49/2014, de 27 de março), prevendo-se a possibilidade de celebração de protocolos com universidades ou com ordens profissionais.

Lei orgânica do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais

Por último, não podemos deixar de destacar, de forma muito positiva, a proposta de lei orgânica do CSTAF e que visa, finalmente, dar cumprimento ao disposto nos artigos 79.º e 80.º do ETAF, bem como dotar este órgão de autonomia financeira, à semelhança, aliás, do que acontece com o órgão de governo da jurisdição comum.

Perante a dimensão e a maturidade que a jurisdição atingiu, era crucial apetrechar este órgão de meios e de instrumentos suficientes e adequados

para assegurar o exercício das suas funções de gestão e de disciplina dos respetivos juízes.

PROPOSTAS DE ALTERAÇÃO A NÍVEL DO PROCESSO TRIBUTÁRIO

Em linhas gerais, as intervenções propostas ao CPPT visam potenciar a capacidade de resposta dos tribunais tributários, apostando essencialmente na *simplificação* e na *agregação processual* como forma de reação aos atrasos endémicos da justiça fiscal.

A natureza e a forma quase cirúrgica das intervenções gizadas são bem elucidativas do aludido propósito e afastam a ideia de uma pretensão de reforma estrutural do CPPT, designadamente de uma reforma que visasse aproximá-lo em demasia do Código de Processo nos Tribunas Administrativos (CPTA), ainda que alguma aproximação tenha sido feita em prol da simplificação, da celeridade e da racionalização de meios.

Começamos por destacar a alteração proposta ao regime de conhecimento da incompetência territorial no processo tributário e que vai no sentido de generalizar a regra do seu conhecimento oficioso, alargando-a ao processo de impugnação judicial e aos processos associados à execução fiscal, clarificando que a questão pode ser arguida até à prolação da sentença em 1.ª instância, ainda que a incompetência territorial do serviço ou do órgão de execução só possa ser arguida até findar o prazo para oposição.

A nível dos efeitos da declaração judicial de incompetência destes tribunais, a alteração visa simplificar e harmonizar. Simplificar o regime, uniformizando-o no sentido de que a decisão implica sempre a remessa oficiosa do processo para o tribunal competente, a menos que essa competência resida em tribunal de outra jurisdição, bem como harmonizá-lo com o regime que decorre do artigo 14.º do CPTA.

Quanto à proposta de ampliação da possibilidade de cumulação de pedidos e de coligação de impugnantes no procedimento de reclamação graciosa e no processo de impugnação, ela tem subjacente uma preocupação de racionalização de acesso aos órgãos da administração tributária e aos tribunais e uma preocupação de eficiência.

A solução proposta deve, no entanto, ser melhorada, por forma a conduzir ao aperfeiçoamento do regime, aproximando-o do que vigora no processo administrativo. Por outro lado, a tempestividade dos pedidos não deve constar entre os requisitos da cumulação, já que a caducidade do direito de impugnar é um obstáculo ao conhecimento da pretensão antes de ser um obstáculo à cumulação de pretensões. Por fim, saliente-se que o n.º 2 do anteprojeto consagra uma solução legislativa que, na sua essência, já decorria da interpretação jurisprudencial mais recente sobre a matéria.

Entre as alterações propostas destacamos, ainda, pela sua relevância, a revogação do n.º 6 do artigo 147.º do CPPT e o esclarecimento, no n.º 3 do artigo 97.º, de que as providências cautelares a favor do contribuinte e

demais obrigados tributários são (sempre) reguladas pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos.

Trata-se de uma solução que visa resolver as dificuldades interpretativas que a norma suscitava e as incongruências que dela derivam, quer quanto aos critérios de admissibilidade destas providências, quer quanto ao significado do segmento remissivo para o regime da intimação para um comportamento, quer, ainda, quanto ao regime processual de outras providências cautelares que decorrem do direito a uma tutela jurisdicional efetiva. O que se propõe é a eliminação de todas as assimetrias através da adoção de um regime unitário, a assegurar pela remissão para o regime dos processos cautelares adotado pelo CPTA, ressalvando, contudo, que o efeito suspensivo dos atos de liquidação só pode ser obtido mediante a prestação de garantia ou concessão da sua dispensa nos termos previstos na legislação tributária.

De referenciar, ainda, a consagração, na parte final da alínea *p)* do n.º 3 do artigo 97.º, de uma solução que derivava já da aplicação subsidiária, em processo tributário, das normas de processo nos tribunais administrativos: a aplicação à impugnação de normas administrativas em matéria fiscal das regras processuais vigentes para a ação administrativa de impugnação de normas (artigos 72.º e seguintes do CPTA).

Já à proposta de alteração do artigo 105.º do CPPT — que tem em vista a racionalização da atividade dos tribunais tributários, perante idêntico enquadramento previsto no artigo 48.º do CPTA para os tribunais administrativos — tem subjacente os poderes de gestão processual do presidente do tribunal e que dimanam do n.º 4 do artigo 43.º-A do ETAF.

Por seu turno, a proposta de alteração do artigo 114.º visa consagrar, de forma clara e expressa, o princípio da plenitude da assistência do juiz, com a finalidade de assegurar a identidade entre o juiz da instrução e o juiz da decisão final; o que terá como consequência que o juiz transferido, promovido ou jubilado concluirá o julgamento dos processos em que tenha tido intervenção, à semelhança do que se encontra prescrito no artigo 605.º do Código de Processo Civil (CPC).

Trata-se de uma solução que favorece o acerto das decisões no julgamento da matéria de facto, porque só o juiz da inquirição pode servir-se plenamente das fontes do conhecimento da prova que os meios de registo não podem reproduzir. Mas não devem ser negligenciados os problemas de gestão que gera nos tribunais para onde o juiz for transferido ou promovido, sobretudo se, nos tribunais de onde provém, o tempo que medeia entre a audiência e a decisão é muito significativo, o que pode conduzir a situações em que os problemas de gestão de um tribunal são exportados, com a transferência do juiz, para outro tribunal.

Quanto à proposta de alteração do n.º 2 do artigo 146.º, ela visa a harmonização do CPPT com o artigo 100.º da LGT e a sua aproximação ao regime da execução das sentenças proferidas pelos tribunais administrativos, em especial com o artigo 160.º, n.º 1, do CPTA. Em boa verdade, não se descortinam razões para a sobrevivência de uma prerrogativa da administra-

ção tributária que é notoriamente excecional e que contraria injustificadamente as garantias dos contribuintes. Esta alteração vem colocar um ponto final na controvérsia jurisprudencial sobre a matéria.

De salientar ainda três propostas ao nível do regime processual da execução fiscal: em primeiro lugar, a proposta de alteração ao regime de apensação das execuções; em segundo lugar, a proposta de alteração dos atos que ao órgão de execução fiscal compete praticar na oposição antes da subida a tribunal; em terceiro lugar, a proposta quanto ao efeito da subida da reclamação das decisões dos órgãos de execução fiscal.

A questão de saber se a decisão de apensação ou desapensação de execuções a coberto do artigo 179.º do CPPT carecia de fundamentação e se era ou não impugnável (e, no sentido afirmativo, através de que meio processual) não era de resposta evidente, não faltando quem defendesse que não carecia de ser fundamentada e que não era impugnável por não afetar direitos ou interesses legítimos do executado.

A alteração proposta esclarece que estas decisões têm de ser fundamentadas e que a falta de fundamentação constitui motivo legal para reclamação com subida imediata. Trata-se de uma solução que tem o propósito evidente de reforçar as garantias dos cidadãos, mas que resultará muito provavelmente no aumento do contencioso associado às execuções fiscais e litígios com caráter urgente, com impacto na atividade e volume processual dos tribunais tributários.

Passemos à proposta de alteração ao n.º 2 do artigo 208.º do CPPT. Ao determinar que o órgão de execução fiscal deve identificar todos os revertidos (os que foram citados e os que deduziram oposição), pretende-se reforçar os mecanismos de colaboração entre o órgão de execução fiscal e o tribunal, assegurar a transmissão de informação com relevo evidente e promover a congruência das decisões nos processos de oposição à mesma execução fiscal por diferentes revertidos. Já quanto ao efeito da reclamação de ato do órgão da execução, consagra-se o entendimento, consolidado na jurisprudência do STA, de que a reclamação com subida imediata suspende os efeitos do ato reclamado.

No que diz respeito ao regime dos recursos jurisdicionais, verifica-se uma extensa proposta de alterações, apontando-se para a modificação de praticamente todas as disposições do Título V do Código. E o que resulta é uma proposta de uniformização do regime dos recursos e de aproximação ao que decorre da lei processual civil, bem como a consagração legislativa de um conjunto de soluções que já vinham sendo adotadas pela jurisprudência — como é o alargamento do prazo para interposição de recurso que tenha por objeto a reapreciação da prova gravada e a admissibilidade de revista excecional das decisões proferidas em 2.ª instância.

Deve ainda destacar-se, pela sua importância, a introdução de um novo requisito do recurso *per saltum* para a secção do contencioso tributário do STA das decisões proferidas em 1.ª instância, que passará a restringir-se às decisões de mérito. O que evidencia a preocupação de racionalizar o regime

de acesso a este tribunal superior, libertando-o do julgamento de questões processuais. O que não impede que questões processuais relevantes cheguem a esta secção do STA, mas agora através de recurso de revista excecional idêntico ao previsto no artigo 150.º do CPTA.

Não pode, porém, ser descurado o impacto que esta alteração terá no volume dos recursos jurisdicionais ao nível dos tribunais de 2.ª instância, já congestionados com um elevadíssimo volume de recursos e de carga processual acumulada.

OUTRAS PROPOSTAS DE ALTERAÇÃO LEGISLATIVA

No encerramento deste périplo pelas principais propostas de alteração legislativa, destacamos duas que se evidenciam pelo relevo e consequências que podem determinar: por um lado, a proposta de subtrair ao âmbito desta jurisdição a apreciação dos litígios decorrentes da prestação de serviços públicos essenciais; por outro lado, a proposta de atribuir à administração tributária a competência para promover a cobrança coerciva, através de execução fiscal, de custas, multas, coimas e outras quantias fixadas em processos judiciais.

A primeira visa clarificar que a matéria relativa à prestação e fornecimento dos serviços públicos elencados na Lei n.º 23/96, de 26 de julho, não carece da resposta especializada dos tribunais administrativos e fiscais. E que, por conseguinte, os litígios que envolvam o fornecedor e o consumidor da prestação de serviços de água, recolha e tratamento de águas residuais e gestão de resíduos sólidos, de energia elétrica, gás natural, comunicações eletrónicas e serviços postais não devem ser submetidos a esta jurisdição, sobretudo quando o fornecedor seja uma empresa concessionária.

Como se sabe, o Tribunal dos Conflitos tem vindo a entender e a decidir que, sendo a relação jurídica subjacente regulada por normas de direito público tributário, são os tribunais tributários os competentes para dirimir estes litígios, e não os tribunais da jurisdição comum. Todavia, alguma doutrina vem contrapondo que as normas que disciplinam estes contratos não são dirigidas à regulação da atividade administrativa ou à regulação de entes administrativos, mas à regulação de uma relação de consumo, não sendo a natureza privada do contrato de fornecimento afetada pela natureza pública da entidade prestadora.

Afigura-se-nos que a solução proposta tem o mérito de intervir numa zona de fronteira entre a jurisdição tributária e a jurisdição comum e de resolver o diferendo quanto aos seus limites, traçando uma linha clara e reconhecível e onde dificilmente se encontrará margem para diferentes interpretações. Tem, ainda, o mérito de o fazer com evidentes preocupações de reservar a intervenção dos tribunais desta jurisdição para matérias que efetivamente reclamem o nível de especialização que os caracteriza.

Não nos parece, contudo, que esta solução legislativa chegue para impedir que os municípios e as empresas municipalizadas que exploram

diretamente estes serviços procedam à cobrança deste tipo de dívidas através de processo de execução fiscal (a coberto do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro) e que, por esta via, os tribunais tributários continuem a ser chamados a dirimir litígios emergentes da relação de consumo subjacente, atendendo à natureza pública do fornecedor do serviço. A menos que esta intervenção legislativa seja seguida de novo labor doutrinário e jurisprudencial, no sentido da requalificação do conceito de "taxa" em sentido lato e de "preço" público a que ainda recorre o artigo 14.º, alínea *e)*, da Lei das Finanças Locais, ou que seja complementada com outras alterações normativas.

Quanto à proposta de atribuir à administração tributária a competência para a cobrança das custas, multas, coimas e outras quantias cobradas em processo judicial, com a utilização, para o efeito, do processo de execução fiscal, trata-se de medida que não foi objeto de análise e debate no seio do grupo de trabalho e que, importa dizê-lo com clareza, não se conjuga com as finalidades prosseguidas com as restantes medidas, sendo, até certo ponto, conflituante com elas, pois não visa obter maior racionalização e agilização no desempenho dos tribunais desta jurisdição ou promover a especialização dos seus órgãos ou serviços.

Aliás, esta medida poderá mesmo provocar o agravamento das pendências nestes tribunais: não de forma direta, uma vez que a execução fiscal é tramitada nos serviços de finanças, mas de forma indireta e tendencial, na medida em que todo o contencioso que a execução é suscetível de gerar vai desaguar nos tribunais tributários. Pelo que não podemos deixar de questionar a oportunidade desta proposta a reboque de um pacote legislativo todo dirigido à adoção de meios e instrumentos que favoreçam a agilização de procedimentos, a aceleração dos processos e das respetivas decisões e a conformação da justiça fiscal com as exigências constitucionais de uma tutela jurisdicional efetiva.

Razão por que consideramos que a medida não deve ser implementada sem um prévio e rigoroso estudo do seu impacto no funcionamento dos tribunais tributários e sem que estes estejam apetrechados dos recursos humanos necessários para dar resposta a um provável acréscimo de carga processual.

Mas existem outras razões que desaconselham ou obstaculizam esta solução.

Desde logo, ainda que as custas processuais possam constituir uma exigência tributária, elas decorrem de uma relação jurídico-processual que culminou numa decisão judicial condenatória de intervenientes processuais, apoiando-se em normas aplicáveis a todos os processos judiciais. Não existe nenhuma *especialidade* que justifique a migração destes litígios para uma jurisdição especializada, como é a jurisdição fiscal.

Por outro lado, o artigo 4.º, n.º 3, do ETAF exclui do âmbito desta jurisdição a apreciação de litígios que tenham por objeto a impugnação de decisões proferidas por tribunais de outra jurisdição. Ora, sabido que a oposição a uma execução fiscal pode conduzir à necessidade de apreciar a legalidade

e a exigibilidade do ato donde emerge a dívida em cobrança, esta alteração legislativa irá colocar no âmbito material desta jurisdição a análise de decisões proferidas por tribunais da jurisdição comum. E, como tal, a solução não é harmonizável com as regras de organização judiciária vigentes.

Ademais, não faz sentido que a alínea *b)* do n.º 1 do artigo 148.º do CPPT excecione do âmbito da execução fiscal as coimas e sanções pecuniárias fixadas em decisões dos tribunais comuns e que a alínea *c)* do n.º 2 do mesmo artigo (na versão do anteprojeto) integre no seu âmbito precisamente essas matérias. Estas normas não são harmonizáveis entre si. Assim como não é compreensível, numa lógica de coerência e unidade do sistema jurídico, transferir para a administração tributária a competência para cobrar as custas de processos dos tribunais comuns e, depois, obrigá-la a aplicar as disposições do processo executivo sumário a que alude o artigo 626.º do CPC na execução por custas de parte, introduzindo, assim, uma dualidade de regimes e obrigando a administração a aplicar um regime onde não tem nenhuma especialização.

CONCLUSÃO

Tal com vimos, o problema fundamental dos tribunais da jurisdição fiscal não reside no modelo de organização judiciária. O problema reside, na verdade, no modo de funcionamento dos seus tribunais, nas condições em que funcionam e operam perante o enorme volume de litígios que a atuação da administração tributária gera e que chega à fase judicial, provocando pendências processuais elevadíssimas e que, ao longo de anos, geraram graves e inevitáveis acumulações processuais perante quadros ostensivamente subdimensionados de juízes, os quais, além do mais, não dispõem de instrumentos para enfrentar com rapidez matérias fiscais complexas e que exigem conhecimentos cada vez mais abrangentes e especializados.

Sem a compreensão desta realidade, das causas da asfixia e do estrangulamento destes tribunais, corre-se o risco de olhar e afrontar somente os sintomas da patologia e de ministrar o remédio errado, com danos maiores, se não fatais, para esta jurisdição.

Posto isto, e visto que uma das mais óbvias formas de melhorar o funcionamento destes tribunais reside no mero cumprimento da lei pelos órgãos de governo do país — o que, insolitamente, não tem acontecido —, podemos concluir que o pacote de iniciativas legislativas apresentado pelo Ministério da Justiça tem, além do mais, o mérito de pretender concretizar soluções e medidas que há muito se encontram previstas e consagradas em diploma da Assembleia da República e que nunca foi cumprido pelo poder executivo, o que condicionou de forma profundamente negativa o modo de funcionamento destes tribunais.

Se os decisores políticos assim o quiserem, estas medidas podem ser rapidamente concretizadas e implementadas, possibilitando aos tribunais tri-

butários consagrarem-se como sede, por excelência, da tutela plena e efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos.

Há, todavia, que ter noção de que isso reclama investimento na disponibilização de meios e de recursos para estes tribunais. O alargamento do quadro de juízes nos tribunais de 1.ª e 2.ª instância e na secção de contencioso tributário do STA (Portarias n.º 211/2017, de 17 de julho, e n.º 290/2017, de 28 de setembro), a bolsa de juízes (Portaria n.º 288/2017, de 28 de setembro)[7], o quadro de inspetores e as equipas para a recuperação de pendências só vão poder funcionar se houver, de uma forma regular, recrutamento e formação de juízes para esta jurisdição e se houver investimento em funcionários, em instalações, em equipamentos, etc.

Mantemos acesa a esperança de estarmos perante uma vontade séria de garantir uma justiça tributária eficiente e de qualidade a todos os cidadãos, sinal de aposta na consolidação de uma jurisdição administrativa e fiscal sólida, prestigiada e autónoma, pilar essencial de um Estado de Direito e não perante medidas analgésicas que se limitem a disfarçar a crónica asfixia desta jurisdição e a anemia dos seus tribunais.

---

7 Todas estas portarias foram elaboradas e publicadas no âmbito desta reforma para a jurisdição administrativa e fiscal.