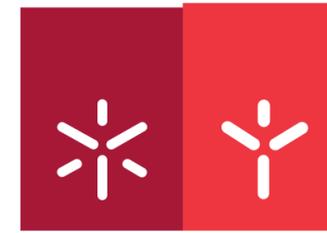




Ana Rita Monteiro Ferreira Ribeiro
**Acção para o reconhecimento de um
direito ou interesse legítimo em matéria
tributária**

UMinho | 2010

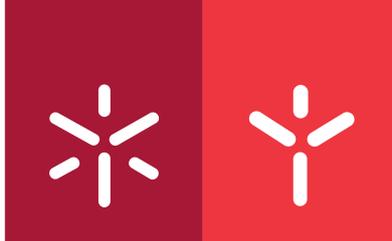


Universidade do Minho
Escola de Direito

Ana Rita Monteiro Ferreira Ribeiro

**Acção para o reconhecimento de um
direito ou interesse legítimo em matéria
tributária**

Outubro de 2010



Universidade do Minho

Escola de Direito

Ana Rita Monteiro Ferreira Ribeiro

**Acção para o reconhecimento de um
direito ou interesse legítimo em matéria
tributária**

Mestrado em Direito Judiciário
(Direitos Processuais e Organização Judiciária)

Trabalho realizado sob a orientação do
Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha

Outubro de 2010

Declaração

Nome

Ana Rita Monteiro Ferreira Ribeiro

Endereço electrónico: ritaribeiro1@gmail.com **Telefone:** 919449185/253521902

Número do Bilhete de Identidade: 12464060

Título dissertação/tese

Acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária

Orientador:

Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha **Ano de conclusão:** 2010

Designação do Mestrado:

Mestrado em Direito Judiciário (Direitos Processuais e Organização Judiciária)

É autorizada a reprodução integral desta tese/trabalho apenas para efeitos de investigação, mediante declaração escrita do interessado, que a tal se compromete;

Universidade do Minho, 29/10/2010

Assinatura: _____

Acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária

A presente dissertação tem por objectivo a análise jurídica da acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

A escolha por tal temática justifica-se pelo facto de se tratar de um assunto que, até ao momento, pouca atenção mereceu.

De facto, esta acção, que contém todas as características de uma verdadeira acção declarativa de simples apreciação, já foi largamente estudada e desenvolvida quer no Direito Processual Administrativo quer no Direito Processual Civil, mas, ainda assim, não tem sido objecto da mesma atenção no Direito Processual Tributário. Assim, através deste trabalho, procura-se, essencialmente, dar o primeiro passo no sentido de uma análise aprofundada deste meio processual tão pouco conhecido e utilizado.

É premente a realização de um estudo sistematizado deste meio jurisdicional de garantia dos contribuintes que permita uma visão de conjunto do Processo Tributário e uma clara percepção da tutela jurisdicional efectiva. O propósito essencial que se visa alcançar com esta investigação é o de demonstrar que a utilização da acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, sempre que os outros meios processuais não forneçam uma protecção máxima, é uma forma de conferir um maior equilíbrio à relação tributária.

Não será exagero afirmar que a acção para o reconhecimento de direitos e interesses legítimos em matéria tributária, é, assim, e tal como concluiremos, a via adequada não só para a defesa e reconhecimento dos direitos e interesses dos cidadãos, bem como para o acesso à Justiça.

Action for the recognition of a right or legitimate interest in tax matter

The present dissertation aims to establish the normative analysis of the action for the recognition of a right or legitimate interest in tax matters.

The choice for this topic is justified by the fact that it is a matter that, to date, received very little attention.

In fact, this action, which contains all the features of a simple declarative action, has been widely studied and developed either in the Administrative Procedure Law or in the Civil Procedural Law, but still has not been the subject of much attention in the Tax Procedural Law. So, this work seeks to essentially take the first step towards a detailed analysis of such a remedy so little known and used.

It is urgent to carry out a systematic study of this judicial remedy guarantee that taxpayers are able to allow an overview of the Tax Procedure and a clear understanding of effective judicial protection. The essential purpose which we seek to achieve with this research is to demonstrate that the use of the action for the recognition of a right or legitimate interest in tax matters, where other remedies fail to provide maximum protection, is a way to give a better balance to the tax relationship.

It is no exaggeration to say that the action for the recognition of rights and legitimate interests in tax matters, subject of this dissertation, is therefore, and as we will conclude, the appropriate way not only for the protection and recognition of the rights and interests of all citizens as well as the true access to Justice.

Plano de Investigação

I. Abordagem ao Tema	1
1. Natureza residual e declarativa.....	2
2. Primeira abordagem concretizadora (alguns exemplos)	4
II. Direito Comparado.....	8
1. Ordenamento jurídico espanhol	9
A. Devolución de ingresos indebidos	9
B. Declaração de Direitos.....	20
2. Ordenamento jurídico brasileiro.....	27
A. Acção Declaratória.....	27
B. Direito ao ressarcimento do indébito tributário	34
III. As acções para o reconhecimento de direitos ou interesses no ordenamento português.....	38
1. Tutela Jurisdicional Efectiva.....	39
2. Processo Civil	47
3. Contencioso Administrativo: enquadramento geral	55
A. Regime Actual	61
IV. Procedimento para o reconhecimento de benefícios fiscais (especial referênci).....	66
V. A tutela jurisdicional plena e efectiva em matéria tributária	73

VI. Acção para o reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria tributária	82
1. Natureza: Acção.....	82
2. Objectivo - reconhecimento	86
A. Classificação	87
B. Acção de simples apreciação.....	88
3. Objecto - Direito ou Interesse legalmente protegido em matéria tributária.....	91
A. Direitos Vs Interesses	91
B. Direitos subjectivos.....	105
4. Âmbito de aplicação.....	109
5. Tramitação.....	133
A. Petição inicial	135
B. Contestação	138
C. Decisão preliminar.....	139
D. Instrução.....	140
E. Alegações	142
F. Vista do Ministério Público	142
G. Sentença.....	143
6. Aplicabilidade Prática	145
VII. Conclusões	146
VIII. Referências Bibliográficas	148

Nota Prévía
(Modo de Citar e Outras Convenções)

As obras citadas pela primeira vez são referidas pelo nome do autor e respectivo título, seguidos dos números indicativos do volume e das páginas para que se remete; nas citações seguintes, o título da obra pode ser omitido ou substituído por uma menção abreviada.

Na lista bibliográfica indica-se somente a primeira página do volume em que se integra cada um dos artigos citados.

Quanto às referências normativas e jurisprudenciais não são feitas abreviaturas; estão mencionadas por extenso.

Todas as menções normativas estão devidamente identificadas quanto ao respectivo diploma a que aludem.

As referências jurisprudenciais identificam o acórdão em causa, bem como remetem para os correspondentes lugares de onde foram consultadas.

As transcrições fazem-se, por via de regra, em língua portuguesa. Nalguns casos, porém, mantém-se a expressão originária por se considerar que a sua falta pode descaracterizar a ideia que o autor pretende transmitir.



I. Abordagem ao Tema

A presente dissertação consiste, basicamente, num trabalho sustentado no estudo teórico, de natureza reflexiva, da acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

A acção para o reconhecimento de um direito ou interesse que, como pretendemos fazer demonstrar, contém todas as características de uma verdadeira acção declarativa de simples apreciação, já foi largamente estudada e desenvolvida quer no Direito Processual Administrativo quer no Direito Processual Civil, sem que contudo, tal signifique ser objecto mesma atenção no âmbito do Direito Processual Tributário.

Assim, tem-se aqui por objectivo, para além da inerente chamada de atenção e pretendida divulgação do tema em causa, o estudo aprofundado deste meio jurisdicional de garantia dos contribuintes, que não obstante ser tão pouco conhecido e utilizado, mostra-se capaz de permitir uma visão de conjunto do Processo Tributário e uma clara percepção da tutela jurisdicional efectiva.

Já em 1989, Rui Medeiros pressagiava que *“... não se percebe, à partida o alcance desta inovação e é compreensível o pessimismo com que alguns autores e jurisprudência olham para este novo meio contencioso”*. No entanto, continuou alegando que *“será possível concluir que a nova acção traduz um notável reforço das garantias dos particulares”*¹.

Em suma, pretendemos somente demonstrar e dar a conhecer que a utilização da acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, sempre que os outros meios processuais não forneçam uma protecção máxima, é uma forma de conferir um maior equilíbrio à relação tributária².

Para terminar este intróito tomamos a liberdade de transcrever parte de uma decisão proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, à qual tivemos acesso, por forma a demonstrar a quem lê esta dissertação o real efeito desta acção:

*“... Termos em que, por provada, se concede provimento à presente acção, condenando-se a Ré, a reconhecer às autoras o direito a ...”*⁴.

¹ Rui Medeiros, *Estrutura e âmbito da acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido*, Revista de Direito e de Estudos Sociais XXXI (1989), n.º 1 – 2, página 2.

² Sobre a relação entre o Estado e o contribuinte (nomeadamente quanto aos limites do exercício do poder tributário) e as garantias constitucionais (mais concretamente quanto à tutela jurisdicional dos direitos dos contribuintes), V. SOUSA, Domingos Pereira de, *As garantias dos contribuintes*, Universidade Lusitana, 1991, Lisboa.

³ Ao lermos este excerto de decisão, podemos, alguns de nós, ficarmos confusos com o uso da palavra “condenação” em sede de acção para reconhecimento de direitos. No entanto, mais à frente nesta dissertação, iremos ter oportunidade de nos debruçarmos sobre este aspecto



Isto posto, a acção para o reconhecimento de direitos e interesses legítimos em matéria tributária, é, assim, a via adequada não só para a defesa e reconhecimento dos direitos e interesses dos cidadãos, bem como para o acesso à Justiça.

Vejamos em que medida.

1. Natureza residual e declarativa

A acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, expressamente prevista no artigo 145.º do Código de Procedimento e Processo Tributário⁵, é um meio processual que visa assegurar a tutela efectiva do direito ou interesse legalmente protegido em matéria tributária mas somente quando os restantes meios contenciosos não assegurem essa mesma tutela⁶. Ou seja, a acção com vista ao reconhecimento de direitos ou interesses legítimos em matéria tributária só é admissível nos casos em que a Lei não faculte outro meio adequado para a tutela jurisdicional⁷ dos direitos do contribuinte.

Dito isto, e uma vez que decorre de previsão legal que tais acções para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo só podem ser intentadas quando a tutela efectiva do respectivo direito ou interesse não puder ser assegurada pelos restantes meios contenciosos⁸, podemos concluir que estas acções têm um âmbito residual de aplicação⁹.

Assim, apesar de terem a mesma dignidade e relevância que os restantes meios contenciosos, estas acções têm um campo de aplicação preciso, qual seja o de só se justificarem quando eles não assegurem a efectiva tutela jurisdicional do direito ou interesse em causa. Pelo que, está vedado ao ofendido a elas recorrer quando a Lei tiver previsto que a

aquando do estudo da acção, mais propriamente do conceito de acção em sentido amplo. Assim, que a palavra em causa não nos desvie da caracterização desta acção como declarativa, de simples apreciação.

⁴ Destaque especial nos merece a actual jurisprudência. Ao longo desta tese, quem nos lê verá que por não haver grande análise crítica das decisões dos Tribunais quanto a este tema, as referências doutrinárias existentes limitam-se a afirmar a sua tendência restritiva.

⁵ Código de Procedimento e de Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99 de 26 de Outubro.

⁶ Para uma correcta análise do âmbito de aplicação da acção para reconhecimento, vejamos o referido no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 30.09.1998 (Processo 22542) *in* www.dgsi.pt: “... quando os outros meios não assegurem a efectiva tutela ...”.

⁷ Quanto à tutela jurisdicional efectiva no ordenamento jurídico italiano, V. GARBARINO, Carlo, *La tutela giusiziale tributaria tra procedimento e processo*, Rivista di Diritto Tributario Internazionale (International Tax Law Review), 2/2002, Maggio-Agosto, DeAgostini Professionale, Roma, 2002.

⁸ Entendimento este sustentado nos Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo datados de 25.01.2006 (Processo 994/05), de 12.10.1999 (Processo 45116) e do Tribunal Central Administrativo Sul de 15.10.2002 (Processo 7043/02), de 17.05.2005 (Processo 570/05), de 24.04.2008 (Processo 7180/03) e de 13.05.2003 (Processo 7457/02) todos *in* www.dgsi.pt.

⁹ V. Rui Medeiros, *Estrutura e âmbito da acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido*, Revista de Direito e de Estudos Sociais XXXI, 1989.



satisfação da sua pretensão se alcança mediante o uso de outro meio processual que não aquele¹⁰.

A Lei construiu, assim, esta figura processual com uma intenção restritiva, intenção essa que se encontra bem patente na sua natureza subsidiária e no carácter sumário da sua regulamentação.

Decorrente desta circunstância (que é quase como um motivo justificativo para a reduzida utilização desta acção), já não nos surpreende que, mesmo no campo do Direito Administrativo, seja consideravelmente reduzido o número destas acções entradas em juízo.

Com a interposição de uma acção destas, o contribuinte solicita o reconhecimento de uma situação jurídica individualizada. O mesmo é dizer que, neste âmbito, o objecto processual é delimitado pelo sujeito passivo.

Não esqueçamos nunca que o que está na origem desta acção e o que o autor pede, em todo o caso, é que os seus direitos perante a Administração Tributária sejam reconhecidos e tutelados. Ou seja, apesar de a Administração Tributária ter anteriormente negado a existência do direito invocado pelo proponente, este não fica impedido de requerer em juízo a sua correspondente tutela. Assim, e perante um acto de autoridade que não reconhece a existência de um direito ou reconhecendo-o numa configuração diversa da pretendida, o contribuinte pode lançar mão de um meio de plena jurisdição para requerer judicialmente o reconhecimento do direito total ou parcialmente negado pela Administração Tributária.

Não é demais dizer que os interessados devem exercer o seu direito de acção, pedindo a um órgão jurisdicional a definição autoritária de direitos a que a Administração, neste caso concreto a Tributária¹¹, não quis ou não pôde proceder.

A declaração autoritária dos direitos controvertidos cabe aos Tribunais, através de sentença, e não à Administração Tributária.

A mencionada acção de reconhecimento de direitos ou interesses constitui, desta forma, um “pedido de esclarecimento” ou de definição, dirigido a um órgão jurisdicional, acerca da existência e conteúdo de uma relação jurídica controvertida. Requer-se única e exclusivamente uma pronúncia judicial quanto à existência e conteúdo dos direitos invocados pelo Autor e não reconhecidos pela Administração Tributária¹².

¹⁰ Neste sentido, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 24.09.2003 (Processo 751/03) *in* www.dgsi.pt.

¹¹ Artigo 1.º n.º 3 da Lei Geral Tributária.

¹² Não pode ser instaurada acção para o reconhecimento de direitos ou interesses legítimos quando não existe um acto administrativo contenciosamente recorrível. A este respeito, V. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo datado de 04.04.1989 (Processo 25908) *in* www.dgsi.pt.



Relativamente à legitimidade, pressupõe-se que esta só é reconhecida no caso de estarmos perante interesses e direitos legítimos presentes e não direitos ou interesses potenciais ou futuros. Tal como anteriormente dito, o fim da acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária é a tutela efectiva dos direitos dos sujeitos passivos.

Assim, e tendo por base esta linha de pensamento, estes são livres de deduzir os pedidos que entendam necessários para acautelar e defender os seus interesses ou direitos legítimos. O mesmo é dizer que o contribuinte, por intermédio desta acção, nada mais pretende do que proteger o seu interesse individual e o seu desejo consubstancia-se, simplesmente, na obtenção do reconhecimento jurisdicional de uma situação subjectiva.

Estamos perante uma acção destinada a dirimir a questão da existência e conteúdo dos direitos, susceptível de fazer um exame dos direitos invocados e denegados pela Administração.

Em breves linhas, é uma acção de reconhecimento de direitos subjectivos.

Quanto aos pressupostos de procedibilidade desta acção, e em completa concordância com o que temos vindo a dizer, o Supremo Tribunal Administrativo pronunciou-se, afirmando que *“o sujeito cujo direito foi violado e que pretende a sua reparação por intermédio dos meios judiciais está obrigado a escolher o tipo de acção que a lei prevê para a satisfação do seu pedido, sob pena de, se o não fizer, o Tribunal não poder tomar conhecimento da sua pretensão. As acções para o reconhecimento de um direito, apesar de terem a mesma dignidade e relevância que os restantes meios contenciosos, têm um campo de aplicação preciso, qual seja o de só se justificarem quando estes não assegurarem a efectiva tutela jurisdicional do direito ou interesse em causa. Está vedado ao ofendido recorrer àquele tipo de acções quando a lei tiver previsto que a satisfação da sua pretensão se alcança mediante o uso de outro meio processual que não aquele”*¹³.

2. Primeira abordagem concretizadora (alguns exemplos)

Feita que está a introdução ao tema e tendo, também, já sido analisada, ainda que muito concisamente, quer a sua natureza residual, quer declarativa – aspectos estes que serão alvo de desenvolvimento mais à frente - cabe agora concretizar os casos em que este meio processual se revela como a forma adequada para a defesa e reconhecimento dos direitos e interesses dos contribuintes.

¹³ Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 30 de Setembro de 1990 in www.dgsi.pt.



Assim, e a título meramente exemplificativo, releva mencionar algumas das situações em que o contribuinte deve lançar mão da acção para o reconhecimento de direitos ou interesses legítimos em matéria tributária.

- Desde logo, e tal como se encontra legalmente previsto, o contribuinte tem direito a juros indemnizatórios¹⁴ quando, por motivo imputável à Administração Tributária, não for cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos impostos. Assim, o contribuinte pode, através desta acção, reagir quando lhe for restituído officiosamente o imposto, para além dos prazos legais, mas sem a contemplação devida quanto a juros indemnizatórios¹⁵.

- Temos ainda *“outro tipo de acções para o reconhecimento de um interesse legítimo, sem tradição nem precedente entre nós: se o contribuinte considerar que as sucessivas acções de fiscalização a que é sujeito estão a por em causa a sua normal actividade comercial, violam o princípio da proporcionalidade na actividade administrativa consagrado pelo art. 266.º e pretende que o Tribunal se pronuncie a esse respeito”*¹⁶.

- Também se nos afigura que esta acção de reconhecimento seja aplicável aos casos em que o contribuinte obteve da Administração Fiscal uma informação vinculativa desfavorável acerca da sua concreta situação contributiva. Imaginemos que, ao contrário do defendido pela Administração Fiscal, o contribuinte entende encontrar-se numa situação passível de obter benefícios fiscais. Deste modo, e uma vez que a informação vinculativa da Administração Fiscal,

¹⁴ Já que tocamos neste tema, importa a este respeito sobretudo dizer que os juros indemnizatórios, mais do que um direito do contribuinte, são uma obrigação – regra geral esquecida - da Administração Tributária.

O direito do contribuinte ao recebimento de juros indemnizatórios - e a correspondente obrigação da Administração Tributária ao seu pagamento – já não é uma novidade e diversas são as normas que, desde há muito, o regulamentam. Não obstante este facto, muitos contribuintes desconhecem ainda este direito.

Na base desta obrigação está o reconhecimento, pelo legislador, da privação de capital que durante certo período de tempo origina prejuízos para o contribuinte. Assim, e sempre que tal situação seja imputável à Administração Tributária, a esta cabe a responsabilidade de ressarcir o contribuinte do prejuízo.

Diga-se, ainda, que por uma questão de equidade, o legislador estabeleceu que a taxa de juros indemnizatórios é igual à dos juros compensatórios que são devidos pelo contribuinte ao Estado em caso de atraso no cumprimento das suas obrigações fiscais.

Este reconhecimento da obrigação da Fazenda Nacional pagar juros indemnizatórios ao contribuinte está actualmente consagrado no artigo 43.º da Lei Geral Tributária.

A morosidade inerente à Administração Fiscal é, basicamente, o motivo que origina o direito do contribuinte a estes juros. Dito isto, resta esclarecer apenas, por forma a prestarmos uma breve mas correcta informação, que o direito do contribuinte ao recebimento de juros indemnizatórios não depende de requerimento. Tais juros devem ser processados automaticamente, independentemente de solicitação do contribuinte. A este respeito, V. SANCHES, J. L. Saldanha, *Juros compensatórios e juros indemnizatórios*, Anotação ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16.01.1991, Fisco n.º 32, Junho 1991.

¹⁵ Diz o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo datado de 17.10.2007 (Processo 369/07 in www.dgsi.pt) que esta acção que agora estudamos *“não serve para pedir juros indemnizatórios”*.

¹⁶J. L. Saldanha Sanches, *O Novo Processo Tributário*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 361, Janeiro-Março 1991, Boletim da Direcção Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, página 174.



de natureza meramente opinativa, é insusceptível de recurso contencioso, nada mais resta ao contribuinte, para fazer valer a titularidade do direito ou interesse assente na sua concreta situação de facto, do que lançar mão da presente acção.

- Acresce dizer que, em sintonia com o consagrado pela nossa jurisprudência, perante um acto tácito de indeferimento¹⁷, pode o interessado lançar mão da acção para o reconhecimento de direitos¹⁸.

- Em sentido contrário temos que “*a liquidação dos juros de mora deve fazer-se através do processo de impugnação judicial, pelo que se o contribuinte deixar expirar o prazo legal para intentar essa impugnação, sem o fazer, preclui o seu direito a essa sindicância, não podendo, em alternativa, servir-se das acções para reconhecimento de direitos para tal fim*”¹⁹. Em poucas palavras digamos que, na situação acima descrita, entende-se não ser aceitável a interposição desta acção pelo simples facto de não ser o meio adequado para a tutela dos direitos do contribuinte.

- A acção para o reconhecimento de direitos também não tem aplicação no caso da liquidação de emolumentos notariais²⁰. O meio processual adequado ao pedido de anulação da liquidação de uma receita tributária (como o são os emolumentos notariais), e que dá plena satisfação ao direito eventualmente lesado por aquela liquidação, é a impugnação judicial, processo criado com a finalidade de permitir, a quem nisso tenha interesse atendível, a sindicância judicial da legalidade do acto tributário. Não se justifica, pois, que tal pedido seja formulado na acção de reconhecimento de um direito como meio processual que visa assegurar a efectiva tutela do direito ou interesse legalmente protegido em matéria tributária, se a impugnação judicial, com a sequente execução, garante plenamente a tutela do direito pretensamente violado com tal acto. Assim, a acção para reconhecimento de um direito, quer seja entendida como tendo um campo de aplicação residual, quer seja entendida como sendo uma forma de assegurar a tutela judicial efectiva, não tem aplicação neste caso, uma vez que a impugnação é o modo mais eficaz e que mais garantias dá ao administrado para atacar tal liquidação.

Em suma, o que o Autor pretende com a instauração desta acção é que o Tribunal lhe reconheça um direito.

¹⁷ Cfr. J. L. Saldanha Sanches, *O indeferimento tácito em matéria fiscal: uma garantia do contribuinte?* Fiscalidade, Julho 2002.

¹⁸ V. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 08.02.2007 (Processo 1362/03) *in* www.dgsi.pt.

¹⁹ Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 30 de Setembro de 1998 (Processo 022542) *in* www.dgsi.pt.

²⁰ Consoante jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, Cfr. Acórdão de 26.03.2003 (Processo 164/03) *in* www.dgsi.pt.



Na acção para reconhecimento a intenção é a de garantir ao interessado o pleno acesso à Justiça tributária para a tutela efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos²¹.

Pelo que a acção aqui objecto de estudo é, pois, e como já referimos, intentada, quando se verifica ser o meio processual que melhor assegura o direito que o Autor pretende ver judicialmente reconhecido.

Apraz-nos constatar que o pensamento do legislado constitucional e ordinário ao instituir o meio processual da acção para o reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos foi o de facultar aos cidadãos um sistema de defesa contenciosa face a condutas da Administração lesivas dos seus direitos ou interesses juridicamente tutelados colmatando as lacunas que o sistema tradicional oferecia²².

Antes de avançarmos digamos somente que todo o direito subjectivo susceptível de ser tutelado judicialmente compõe-se de uma vertente material ou substantiva e de outra formal ou procedimental.

Na regulação material ou substantiva têm cabimento aspectos fundamentais como a concretização do âmbito de aplicação da mesma; a enumeração e classificação dos motivos que a ela se submetem; e ainda, o regime dos quatro elementos que indiscutivelmente compõem todo o direito subjectivo, neste caso, o direito do particular: o nascimento do direito, as posições subjectivas activas e passivas do mesmo, o seu objecto e, por último, as causas da sua extinção.

No lado oposto, a vertente formal ou procedimental do direito pertence ao regime daqueles instrumentos precisos para fazer efectivo o direito material, como é a criação de um procedimento ou processo radicado sistematicamente no seio dos procedimentos ou processos tributários, de acordo com a sua natureza, que determine com clareza os mecanismos formais necessários para que a Administração declare primeiro e execute depois o direito²³.

²¹ Com um entendimento semelhante, temos o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 24.05.2000 (Processo 24191) *in* www.dgsi.pt.

²² Na mesma linha de pensamento, cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12.03.1996 (Processo 38367) *in* www.dgsi.pt.

²³ É evidente que estes mecanismos procedimentais não-de ter como finalidade única permitir que o direito se declare e execute da forma mais rápida possível, não devendo, em nenhum caso, sustentar-se em instrumentos formais que obstem ou impeçam o exercício do mencionado direito.



II. Direito Comparado

O Direito Comparado é somente chamado à colação na medida em que se nos afigura útil e de extremo interesse averiguar a possibilidade de, noutros ordenamentos jurídicos, estar legalmente previsto algum meio processual idêntico ao que aqui estudamos.

Antes de mais, digamos que conhecer os sistemas jurídicos estrangeiros é, como bem experienciamos, a garantia de um diálogo mais claro e aberto entre os vários países do Mundo. O conhecimento do Direito estrangeiro é uma ferramenta importante na reestruturação dos sistemas jurídicos dos países que sofrem grandes mudanças geográficas e políticas.

Alguns se perguntarão por que entendemos tão necessário, nesta tese, o estudo de sistemas jurídicos estrangeiros, neste caso em particular, o espanhol e o brasileiro que, não obstante todas as afinidades sócio-culturais existentes, se apresentam tão diferentes do nosso.

A resposta é simples e prende-se com os efeitos da globalização. Não se pode atingir uma harmonização de sistemas jurídicos distintos sem que, previamente, se faça um estudo comparativo detalhado desses direitos. O que é certo é que hoje, perante todas as mudanças que ocorrem e que estão na base de uma nova perspectiva do Direito, definitivamente muito mais internacionalizada²⁴ que há alguns anos, não podemos aceitar que o Direito Comparado seja esquecido. Atente-se ao facto de até os próprios legisladores procurarem, cada vez mais, exemplos estrangeiros que possam ser úteis na criação de novas leis. No entanto, e como veremos, não é isso que acontece no nosso caso – o legislador nacional foi verdadeiramente inovador ao consagrar a acção que agora estudamos.

Escolhemos estudar o ordenamento jurídico tributário espanhol pela proximidade jurídica com o nosso ordenamento, enquanto que a nossa atenção no ordenamento jurídico tributário brasileiro teve somente por base a afinidade cultural e linguística existente.

Assim, através deste capítulo, pretendemos unicamente confrontar tais meios processuais, se os houvesse, com a acção para o reconhecimento de direitos ou interesses legítimos em matéria tributária prevista no nosso ordenamento jurídico, analisando as suas diferenças e semelhanças.

A sua importância não vai para além disso.

²⁴ Cfr. VIGORITI, Vincenzo, *La giustizia tributaria in Italia e in USA. Organizzazione e struttura*, Rivista de Diritto Tributario, n° 2/Febbraio 1994, página 165 e seguintes.



1. Ordenamento jurídico espanhol

Após larga pesquisa e intenso estudo sobre o ordenamento jurídico tributário espanhol conclui-se que, em tal universo jurídico, não existe nenhuma figura processual equiparável com a acção para o reconhecimento de direitos ou interesses em matéria tributária.

Ao longo dos vários diplomas legais tributários existentes não é feita uma única menção a qualquer acção desta espécie, pelo que podemos dizer, com segurança, que não foi intenção do legislador tributário espanhol incluí-la no seu leque de meios processuais.

Dito isto, e porque não consideramos a investigação efectuada em vão, centramos a nossa atenção num qualquer modo de reconhecimento que tal ordem jurídica consagrasse.

Foi assim que descobrimos a devolução de ingressos indevidos e a declaração de direitos, figuras essas que desenvolveremos a seguir.

A. Devolución de ingresos indebidos

Entende-se por “*ingreso indebido*” o pagamento que resulta desconforme ao Direito ou o direito de crédito que a pessoa que efectuou o pagamento tem em relação à Administração que recebeu a quantia indevida.

O artigo 221.º da Ley General Tributaria²⁵ regula este meio processual revisor afirmando que se trata de um procedimento “*para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos*”, direito esse já proclamado pelo artigo 32.º do mesmo diploma legal. Isto implica reconhecer que mais do que um procedimento de revisão, estamos perante um procedimento declarativo de direitos, na estrita medida em que a devolução não visa anular²⁶, modificar ou rectificar nenhum acto prévio da Administração.

Na realidade, sob a denominação “*devolución de ingresos indebidos*” ocultam-se vários procedimentos que seguem todos eles um esquema ou padrão comum, pois, também, em todos eles resulta necessária a existência de um acto administrativo obtido após a formalização e decisão de um procedimento em que se reconheça o direito à devolução, assim como uma fase posterior de execução na qual esse pagamento reconhecido como indevido possa ser devolvido ao contribuinte.

Interessa-nos somente o procedimento para o reconhecimento do direito à devolução.

²⁵ Nas páginas que se seguem (dentro deste capítulo e a propósito deste tema em concreto), a indicação de um artigo de Lei sem referência a qualquer diploma legal significa que o mesmo pertence à Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre).

²⁶ “*La anulación de una norma no permite la devolución por ingresos indebidos*” é o estatuido pelo Tribunal Supremo em Acórdão datado de Abril de 1997 in www.poderjudicial.es.



Convém advertir que a tramitação deste procedimento é muito abstracta, uma vez que a Lei se limita a indicar que o início pode ser oficioso ou a requerimento do contribuinte, precisando unicamente o prazo máximo de seis meses para notificar a decisão expressa e os efeitos do decurso deste prazo sem que se realize tal notificação.

Feita esta ressalva e sem mais demoras, podemos dizer que estamos perante uma situação jurídica subjectiva em que as partes interessadas têm em vista a plena satisfação do direito de quem pagou indevidamente.

Em Direito Tributário, para que nasça o direito à devolução do indevidamente pago, é necessário que ocorram duas circunstâncias sucessivas: em primeiro lugar, é necessário que se produza o pressuposto de facto, ou seja, o pagamento indevido; em segundo lugar, requerer-se o reconhecimento administrativo ou judicial do dito facto.

De notar que o reconhecimento administrativo poderá produzir-se dentro do próprio procedimento de gestão mediante o correspondente acto de liquidação e através da oportuna resolução administrativa, enquanto que o reconhecimento judicial será o resultado de uma sentença.

Por outras palavras, para que o ingresso monetário realizado seja considerado indevido é necessário que exista uma resolução/pronúncia em sede administrativa ou por via jurisdicional que o reconheça, para que assim venha a ser qualificado o pagamento.

A devolução de quantias indevidas pode ser definida como “*un derecho de crédito o (...) una obligación de contenido económico, dependiendo del punto de vista, a cargo del estado u organismo autónomo integrado en la Hacienda Pública (...) que nace de un ingreso en la Hacienda Pública que ha sido ilícito o ilegal*”²⁷.

Neste tema, o Estado apresenta-se como receptor de uma quantia em dinheiro que, lhe foi indevidamente entregue. Por outras palavras, a Administração Tributária está obrigada a devolver as quantias que tenham ingressado indevidamente com ocasião da aplicação dos tributos, para o que a própria Ley General Tributaria, no seu artigo 221.º, estabelece um procedimento especial com a dita finalidade.

Há que assinalar que, neste caso, a obrigação material de devolver só surge porque foram pagas quantias que não o deviam ter sido.

²⁷ Serrano Antón, *Las devoluciones tributarias*, Editora Marcial Pons, Madrid, 1996, página 25 e seguintes.



Dito isto, atente-se à distinção entre o procedimento destinado a reconhecer o direito a obter o indevidamente pago e o procedimento seguido para tornar efectiva, no seu caso, a resolução na qual culminou o procedimento anterior.

Assim, há que diferenciar o reconhecimento do direito ao indevidamente pago e o procedimento para o levar a efeito.

Feitas as considerações que antecedem, podemos resumir o procedimento de devolução de quantias indevidas como sendo uma sucessão causalmente vinculada de actos dirigidos a justificar o direito à devolução do indevidamente pago.

Como se observa, o direito à devolução tem a sua origem num vício de legalidade inerente ao pagamento de uma dívida tributária que o converte em pagamento não devido.

Ao estudar a relação jurídico-tributária conclui-se que, no desenrolar complexo dessa relação, nascem uma série de obrigações a cargo da Administração, entre elas, a que deriva da devolução de quantias monetárias indevidamente ingressadas na Fazenda Pública. O pagamento com direito à sua consequente devolução, que é o assunto de que agora nos ocupamos, está regulado no ordenamento jurídico espanhol como o último dos procedimentos especiais de revisão em matéria tributária.

Esta figura, mais que uma verdadeira revisão administrativa de actos tributários, deveria ser uma consequência importante de outros tipos de revisão e inclusivamente, ser a consequência de uma rectificação de erros de facto ou aritméticos.

Normalmente não é assim, passando a especificar-se como um tipo de revisão administrativa, o que é um efeito genérico.

Nesta linha argumental a devolução pode dever-se a motivos muito diversos.

Nuns casos, fica a dever-se à actuação do próprio sujeito passivo, noutros baseia-se numa decisão administrativa ou judicial favorável ao interessado.

Um terceiro grupo de motivos prende-se com a actuação incorrecta de outro sujeito (por exemplo através da retenção excessiva), o que dará lugar a um desajuste final desfavorável ao sujeito passivo.

Em todos os casos, o pagamento é indevido num momento posterior determinado.

Dito isto, os procedimentos especiais de revisão são os meios através dos quais a Administração, por iniciativa própria, corrige os defeitos dos seus próprios actos ou anula-os.

São notas comuns a todos eles, as seguintes: desenvolvem-se por iniciativa da Administração (se bem que alguns deles também se podem iniciar a instâncias da parte); podem



recair sobre actos firmes/definitivos; gozam de amplos prazos de interposição; e têm um carácter excepcional²⁸.

Tradicionalmente, entendeu-se que a devolução de quantias indevidas não seria um autêntico procedimento especial de revisão posto que não tem por objecto a modificação ou anulação do acto.

Com efeito, em determinadas ocasiões, a devolução de pagamentos indevidos leva-se a cabo por meio de um procedimento dirigido à declaração de direito à sua devolução e à sua posterior execução e, em outras, constitui a simples execução material do direito à devolução reconhecido no seio de um recurso administrativo ou jurisdicional ou num procedimento especial de revisão.

Em qualquer um destes três casos, o carácter estritamente revisor de tais actuações parece evidente porque, através delas, se haverá anulado o acto tributário que contém o pagamento indevido e com ele reconhece-se ao seu titular o direito que lhe assiste a pretender a sua devolução.

Uma vez que, por estes mecanismos, se tenha reconhecido o direito à devolução de um pagamento por ser indevido, pode instar-se um procedimento para a sua execução.

O artigo 221.º sob o título “*devolución de ingresos indebidos*” regula dois procedimentos diferenciados.

No seu n.º 1 prevê o procedimento estrito de revisão do acto administrativo, que contém um pagamento supostamente realizado que não devia ter sido feito, e mediante a instrução desse procedimento específico, pretende-se o reconhecimento do direito à devolução.

Trata-se, por isso, de um procedimento para a declaração do pagamento indevido, sem prejuízo do qual, também é possível que, mediante uma resolução administrativa ou judicial, se chegue também ao reconhecimento de tal direito.

Em todo o caso, através deles submeteu-se a revisão o acto administrativo que continha esse pagamento indevido.

²⁸ Em relação à última nota (excepcionalidade), é necessário sublinhar o facto de que estes procedimentos possibilitam à Administração a correcção ou anulação dos seus próprios actos, o que pode pressupor uma variação da posição jurídica previamente declarada dos interessados. Observa-se, pois, a tensão existente entre o princípio da legalidade (que aconselha a eliminação do mundo jurídico dos actos administrativos contrários ao ordenamento) e o princípio da segurança jurídica (do qual deriva o estabelecimento de limites a esta vontade administrativa para evitar nos particulares afectados uma situação de incerteza constante). O equilíbrio entre ambos os princípios restabelece-se outorgando aos procedimentos especiais de revisão um carácter excepcional, subordinando a sua procedência à efectiva concorrência de determinados motivos que constituem verdadeiras causas enumeradas de maneira exaustiva na Lei.



O n.º 2 do referido artigo, por seu lado, consagra o procedimento para a execução do pagamento indevido uma vez que tenha sido declarado, procedimento este que, diferentemente do anterior, não tem natureza revisora e se limita à execução do declarado naquele ou naqueles procedimentos de revisão.

Em suma, o artigo aqui em análise consagra, entre outros, os procedimentos de reconhecimento do direito à devolução (com a natureza própria de um procedimento de revisão) e de execução de pagamentos indevidos.

Analisemo-los com mais detalhe.

O procedimento para o reconhecimento do direito à devolução do indevido trata-se de um procedimento específico através do qual o interessado pode instar o órgão administrativo competente a declarar um pagamento como realizado indevidamente e que se lhe reconheça o direito à sua devolução.

O prazo para se intentar tal procedimento, em conformidade com o estabelecido no artigo 66.º alínea c) é de quatro anos.

De salientar que este procedimento também pode ser iniciado oficiosamente.

Atentemos, agora, aos motivos que originam a devolução de quantias indevidas.

A jurisprudência espanhola faz a distinção entre devolução directa²⁹ e indirecta³⁰ de quantias indevidos, atendendo precisamente à variedade de motivos que determinam a devolução³¹.

Essa diferenciação encontra reflexo na Ley General Tributaria.

Assim, o n.º 1 do artigo 221.º enumera os motivos determinantes da devolução directa ou automática de pagamentos indevidos³². A este respeito, cabe mencionar que a Ley General

²⁹ A primeira delas, devolução directa ou automática, tem por objecto os denominados ingressos indevidos *ab origine*, que é dizer, os casos em que o carácter indevido do ingresso deriva imediatamente da norma, pelo que não é necessária a sua prévia impugnação, sendo suficiente a mera constatação num procedimento específico destinado a isso. Afirma a sentença proferida pelo Tribunal Supremo, em 19.01.1996, “*que la devolución directa de ingresos indebidos (...), procede en los supuestos en que se haya producido un error de hecho, esto es, en los estrictos supuestos de duplicación de pago o notório error de hecho imputable a la Administración o al contribuyente, como error material en la declaración tributaria*” (in www.poderjudicial.es). O acórdão do Tribunal Superior de Justiça de Madrid, de 27.01.2001, chegou a afirmar que “*el concepto de ingresos indebidos solo es predicable de aquellos supuestos en que se produce un error de hecho*” (in www.poderjudicial.es);

³⁰ A devolução indirecta prende-se com todos aqueles casos em que se produziu um *error iuris*, de modo que o reconhecimento de tal erro constitui o pressuposto da potencial devolução da dívida tributária indevidamente gerada. A devolução indirecta refere-se aos pagamentos que se tornam indevidos ao anular-se a norma ou acto em cumprimento do qual se efectuaram, pelo que a devolução do ingresso indevido requer a prévia impugnação do título justificativo do ingresso.

³¹ A jurisprudência, em matéria de devolução de ingressos indevidos, partiu tradicionalmente da distinção entre erros de facto e de direito, dando assim lugar, por sua vez, à distinção entre devoluções directas e indirectas.

³² Atente-se somente ao facto da previsão constante da alínea d) tratar-se uma precisão desnecessária porque quando uma lei específica tributária declara a possibilidade de exercer este direito ao obrigado tributário, assim terá que o reconhecer indubitavelmente. Neste sentido, Ernesto Eserverri, *Derecho Tributario. Parte General*, Editora Tirant Lo Blanch, Valencia, 2006, página 514.



Tributaria não define o ingresso indevido, nem sequer leva a cabo uma sistematização ordenada da multiplicidade de motivos que podem originá-lo. Tecnicamente o conceito deve ser restringido, mas sobre ele recai uma indiscutível polémica. A jurisprudência do Supremo Tribunal tem vindo a entender que como tais ingressos indevidos cabe assinalar unicamente os seguintes:

- *Duplicidad en el pago de deudas tributarias u obligaciones tributarias;*
- *Pago superior al importe de las deudas u obligaciones liquidadas por la Administración o autoliquidadas por el sujeto passivo;*
- *Pago de una deuda o sanción prescrita;*
- *Ingreso efectuado en virtud de un acto que contenga un error material, de hecho o aritmético, una vez declarado este³³;*

No entanto, estes são apenas os motivos mais comuns que, de forma alguma, esgotam a ampla casuística existente nem o pretendem.

Em todos os motivos, a actuação administrativa prévia à devolução é diversa: desde a verificação de um facto (nas devoluções oficiosas) a um verdadeiro procedimento administrativo (declaração de nulidade ou anulabilidade ou rectificação de declarações ou liquidações em determinados casos).

Assim, por pagamento indevido deve entender-se o que se efectuou sem que nenhum acto administrativo nem autoliquidação do sujeito o obrigasse a fazê-lo, pois se foi em cumprimento de um ou de outro, o pagamento considera-se devido, ainda que sejam ilegais os actos que o amparavam.

Por isso, o requerimento de devolução de um pagamento efectuado em virtude destes actos deve postular-se através dos correspondentes procedimentos revisores que os declarem não conformes ao Direito³⁴, reconhecendo, conseqüentemente, o direito à devolução.

A Ley General Tributaria amplia o âmbito dos interessados e legitimados para iniciar o procedimento de devolução de quantias indevidas.

Desta forma, o n.º 1 do artigo 32.º reconhece a legitimidade dos contribuintes³⁵ (aqueles que tenham realizado ingressos indevidos na Fazenda Pública com ocasião do cumprimento das

³³ Declarado mediante resolução judicial ou administrativa que reconheça a improcedência do ingresso tributário.

³⁴ “La nulidad de una norma impide la devolución de liquidaciones firmes y dicatadas antes de tal declaración” – Acórdãos do Tribunal Supremo datados de 19.09.1998 e 24.09.1998, ambos *in* www.poderjudicial.es.



suas obrigações tributárias ou do pagamento de sanções, assim como os seus sucessores)³⁶, dos substitutos dos contribuintes, dos obrigados a realizar pagamentos fraccionados, dos obrigados a suportar a retenção³⁷ e dos obrigados a suportar o pagamento por conta (quando o pagamento indevido corresponda a retenções ou pagamentos por conta, além do obrigado tributário que tenha efectuado o pagamento, terá direito a solicitar a devolução a pessoa ou entidade que a tenha suportado).

Assim, verifica-se que a devolução deve aproveitar a quem efectivamente realiza o pagamento nos cofres do Estado.

Em suma, em relação aos sujeitos que podem solicitar a devolução (extensão subjectiva) a lei espanhola utiliza o conceito, amplo, de interessado.

São estabelecidas diversas regras para legitimar os sujeitos a solicitar a devolução, ainda que o fio condutor seja sempre que a devolução termine efectuando-se ao sujeito que tenha sido efectivamente prejudicado.

No que diz respeito ao objecto, o direito à devolução compreende os seguintes conceitos:

- O pagamento indevido realizado, que corresponderá ao valor da quantia a pagar resultante da obrigação tributária principal e as obrigações acessórias³⁸, assim como, sendo caso disso, o valor da sanção imposta³⁹;
- As sobretaxas e as custas correspondentes ao ingresso indevido;
- Os juros de mora⁴⁰;

³⁶ No que toca ao responsável de imposto e o efeito de solidariedade tributária do Direito italiano, V. ACCORDINO, Patrizia, *Il responsabile d'imposta e gli effetti della solidarietà tributaria*, Rivista di Diritto Tributario, Volume XVIII, Novembro 2008, n.º 11, páginas 1025 e seguintes.

³⁷ Um acórdão proferido, pelo Tribunal Supremo, em 24 de Maio de 2004 afirma que "*si el ingreso indebido se debió a un error cometido por quien ingresó, que no tuvo en cuenta la inexistencia del hecho imponible, es evidente que es él mismo quien debe ser considerado el sujeto pasivo de esa específica relación jurídico-tributaria y por este motivo está legitimado para reclamar la devolución de ingresos indebidos*" (in www.poderjudicial.es).

³⁸ Um acórdão, proferido no Tribunal Superior de Justiça da Catalunha, datado de 1 de Março de 1993 estipulou que "*tanto os sujetos retenedores como los retenidos pueden solicitar la devolución de ingresos indebidos hasta tanto no haya transcurrido el plazo de prescripción desde la fecha de ingreso...*" (in www.poderjudicial.es).

³⁹ N.º 1 do artigo 58.º

⁴⁰ Artigo 187.º

⁴¹ "*Los intereses por devolución de ingresos indebidos se cuentan desde la fecha del ingreso y no pedirlos expresamente no supone renunciar a ellos porque son accesorios de la obligación de devolver*" – Acórdão do Tribunal Superior de Justiça da Andaluzia datado de 19.01.2000 in www.poderjudicial.es.



A Ley General Tributaria dispõe que na devolução se liquidarão juros de mora.

Trata-se de uma regra de indemnização objectiva que não sanciona nenhuma mora porque esta não se produziu, mas que, a bem dizer, compensa somente a utilização de recursos alheios.

Por outra parte, é independente da culpabilidade do sujeito que realizou o ingresso indevido.

É lógico afirmar-se que, com isto, se visa nada mais do que uma restituição total⁴¹.

Por este motivo, a quantia a devolver como consequência de um pagamento indevido é composta pelo valor da quantia, indevidamente efectuado, e os juros de mora exigíveis (reportados ao período decorrido entre o pagamento indevido e a respectiva devolução) sobre as quantias indevidamente pagas, sem necessidade que o obrigado tributário os solicite.

A este propósito, cabe afirmar que a justificação da devolução de pagamentos indevidos como efeito está fora de qualquer dúvida.

Constitui um restabelecimento patrimonial, restaurando uma relação entre dois sujeitos injustamente alterada.

“Para ello es preciso que exista una sentencia judicial que además de anular el acto que motivo el ingreso, condene expresamente a la Administración a su devolución”⁴².

Assim, e para que este restabelecimento seja perfeito deve ir acompanhado do pagamento de interesses indemnizatórios por parte do sujeito responsável pelo pagamento indevido. Só assim se consegue que o reequilíbrio seja completo. A única dúvida existente a este respeito prende-se com as situações em que o pagamento indevido seja consequência de uma actuação negligente do próprio sujeito, em cujo caso a indemnização perde parte da sua justificação.

Do ponto de vista temporal, as alíneas c) e d) do artigo 66.º diferenciam dois prazos de prescrição distintos, atinente o primeiro ao exercício do direito a obter o reconhecimento do

⁴¹ Um acórdão do Tribunal Supremo datado de 18.03.1995 (*in* www.poderjudicial.es) menciona amplamente este carácter indemnizatório. Entre outros argumentos, afirma que *“es de tener, a estos efectos, en cuenta como en la satisfacción de los intereses de demora, con su función indemnizatoria, se plasma una exigencia de la igualdad, pues cuando un particular es acreedor de una Entidad de Derecho Público, como aquí ocurre, “una vez perfeccionada la relación jurídica, cualesquiera que fueren su naturaleza pública o privada y su origen o fuente (...) la Hacienda es ya uno de sus sujetos (...), sin una posición preeminente”*. Outro acórdão do mesmo Tribunal Supremo datado de 30.04.1997 (*in* www.poderjudicial.es) insiste na mesma tese indemnizatória. Assim, concluímos que tal indemnização é aplicável, entre outros, aos casos de reconhecimento judicial do direito à devolução de ingressos indevidos pela Administração Tributária.

⁴² Neste sentido, Félix Alberto Vega Borrego, *La ejecución de actos resolutorios en los procedimientos tributarios de revisión*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Novembro 2008, página 94.



direito à devolução, e o segundo, à exigência do pagamento da devolução reconhecida, assinalando que em ambos os casos a prescrição se consumará transcorridos quatro anos⁴³.

Assim, o direito a solicitar a devolução de quantias indevidas prescreve ao fim de quatro anos a contar desde o dia seguinte àquele em que se realizou o pagamento indevido.

Relativamente ao prazo para solicitar a devolução, há que ter em conta que, em relação com as devoluções que derivem de uma auto-liquidação incorrecta, a Lei estabelece que o requerimento seja apresentado antes da Administração haver praticado a oportuna liquidação definitiva.

Reconhecida a procedência da devolução, prescreve ao fim de quatro anos o direito a exigir o seu pagamento, a contar desde o dia seguinte à data em que se notifique o reconhecimento da devolução.

Apesar da maioria dos pagamentos indevidos e, em especial, aqueles que são consequência de erros de direito, resultarem declarados através de actos administrativos ou sentenças judiciais, a pretensão do artigo 221.º é a de definir um procedimento autónomo para a declaração do direito à devolução.

O procedimento que agora estudamos, ou seja, o procedimento para o reconhecimento do direito à devolução de ingressos indevidos, aplicável aos motivos previstos no n.º 1 do artigo 221.º, inicia-se oficiosamente ou a instâncias do interessado.

Em consequência, pode ser objecto de compensação.

Para tal, a Lei obriga a que o requerimento de início do procedimento para o reconhecimento do direito à devolução contenha uma solicitação de compensação.

Há ainda quem defenda⁴⁴ que nada impede a sua transmissão entre vivos e, em geral, a sua disposição, tanto dentro de uma universalidade de bens como separadamente e sem prejuízo de que o credor deva prestar a colaboração precisa para a sua cobrança.

Nada disto fica dentro do princípio da indisponibilidade das situações jurídico-tributárias devido à substantividade e independência do crédito em questão a partir do seu reconhecimento.

Na tramitação do expediente, o órgão competente da Administração Tributária poderá solicitar as informações que considere necessárias e comprovará as circunstâncias

⁴³ O Tribunal Superior de Justiça da Comunidade Valenciana, em acórdão datado de 07.03.2003 (*in* www.poderjudicial.es), teve que aclarar que *“el plazo para solicitar y exigir la devolución de ingresos indebidos era el de prescripción previsto en la normativa tributaria y no el general de 15 años...”*.

⁴⁴ Rafael Calvo Ortega, Curso de Derecho Financiero I. *Derecho Tributario* Parte General, Undécima Edición, Tratados Y Manuales, Thomson Civitas, 2007, página 340.



determinantes do direito à devolução, a realidade do pagamento e a sua não devolução posterior, assim como a titularidade do direito e a quantia da devolução.

Com carácter prévio à resolução, a Administração Tributária deverá notificar a proposta de decisão ao interessado, para que este, no prazo de dez dias contados a partir do dia seguinte ao da notificação, possa apresentar as alegações e os documentos ou provas que entenda necessários.

Finalizadas estas actuações, o órgão competente para a tramitação elevará ao órgão competente para resolver a proposta de decisão.

O órgão competente para resolver no âmbito de competências da Administração Tributária ditará uma decisão motivada e, caso decida pelo direito a devolver, determinará o titular desse direito e o valor da devolução.

O prazo máximo para notificar a resolução é de seis meses desde que se apresentou o requerimento pelo interessado ou desde que se o notificou da iniciação oficiosa do procedimento.

O decurso deste prazo sem que dele resulte decisão expressa produzirá a caducidade do procedimento iniciado oficiosamente (sem que ele impeça que possa iniciar-se, posteriormente, outro procedimento) ou a rejeição por silêncio administrativo do requerimento apresentado pelo interessado⁴⁵.

A decisão proferida denegará ou reconhecerá o direito.

As decisões resultantes deste procedimento são susceptíveis de recurso de *reposición*⁴⁶ e de reclamação económico-administrativa⁴⁷.

Este direito, que nasce com a realização de um pagamento indevido, requer em todo o caso ser reconhecido primeiro pela Administração ou pelos órgãos judiciais, tal como tivemos oportunidade de comprovar através dos diferentes tipos de devolução, e necessita depois de ser

⁴⁵ Quanto aos efeitos do silêncio, a Ley General Tributaria, em coerência com o regime geral do silêncio administrativo vigente no ordenamento jurídico espanhol, distingue entre os procedimentos iniciados oficiosamente (nos quais se produzirá a caducidade ficando aberta a possibilidade de iniciar de novo outro procedimento desde que não haja prescrito o direito à devolução) e os iniciados a requerimento do interessado (nos quais o silêncio será negativo e deixará aberta a via de recurso correspondente).

⁴⁶ “Com el recurso de reposición se pretende que el mismo órgano administrativo que há dictado el acto revise sus propias actuaciones y las corrija en caso necesario, evitando con ello la interposición de innecesarias reclamaciones económico-administrativas.” V. YURRITA, Miguel Ángel Collado e MOZO, García María Luchena, *Derecho Tributario. Parte General*, Segunda Edición, Septiembre 2007, Atelier Libros Jurídicos, página 468.

⁴⁷ “La reclamación económico-administrativa constituye una vía administrativa de carácter especial que permite a los interesados impugnar los actos tributarios ante determinados órganos de la propia Administración, siendo preciso agotar esta vía previamente para poder acudir a la contencioso-administrativa”. V. Miguel Ángel Collado Yurrita, Ob. Cit., página 474.



executado por órgãos administrativos. Temos assim um procedimento de declaração do direito seguido de um procedimento único de execução, que entra em jogo uma vez que tal direito à devolução tenha sido declarado.

Posto isto, debrucemo-nos, agora, sobre o procedimento para a execução da devolução de pagamentos indevidos.

O último dos aspectos formais ou procedimentais da devolução de quantias indevidas é o procedimento executivo de realização do direito à mesma, em sede de gestão tributária, uma vez que o direito à devolução de pagamentos indevidos pode haver sido declarado de acordo com o procedimento específico que se acaba de estudar ou mediante resolução administrativa ou sentença judicial que assim o tenha declarado.

Neste caso já não estaremos em presença de um procedimento de revisão, de modo algum, mas antes de um simples acto de execução do direito já reconhecido.

A execução da devolução será imediata.

Aliás, é a própria Lei, no n.º 2 do artigo 221.º, que afirma que, uma vez reconhecido o direito à devolução do ingresso indevido *“se procederá a la inmediata ejecución de la devolución”*.

Agora, a satisfação da obrigação exige que se desenrole um procedimento de pagamento, entendido como o conjunto de actos que são necessários para atingir aquela.

Não obstante, tendo em conta o regime normativo actualmente vigente, cabe distinguir duas situações diferentes:

- Que o direito à devolução tenha sido reconhecido através do procedimento para a realização de devoluções de ingressos indevidos de natureza tributária;
- Que o mencionado direito tenha sido reconhecido através de uma resolução ou recurso de natureza administrativa ou de uma sentença judicial;

No primeiro caso, ditada a resolução pela qual se reconhece o direito à devolução de um pagamento indevido, notificar-se-á o interessado e expedir-se-á a oportuna ordem de pagamento aos órgãos encarregues da gestão da tesouraria a favor da pessoa ou entidade credora.

No segundo caso, as resoluções administrativas ou judiciais executar-se-ão nos seus próprios termos, sem necessidade de esperar que o acordo ou resolução seja definitivo, sempre que deva ser levado a efeito e se verifique que o pagamento não tenha sido devolvido e que não



prescreve o direito à devolução, salvo se estas circunstâncias aparecerem já acreditadas no mesmo acordo ou resolução.

Antes de terminamos este capítulo, dispensemos somente mais uns momentos da nossa atenção aos casos em que o direito à devolução tenha sido reconhecido através de uma sentença judicial, por apresentar semelhanças com a nossa acção para reconhecimento de direitos em matéria tributária.

A este propósito, mencionemos os meios coercivos para a execução de sentenças judiciais.

Tal como sabemos, os Tribunais devem garantir a efectiva execução dos seus actos, especialmente quando deles deriva um direito a favor do contribuinte como, por exemplo, o direito à devolução de pagamentos tributários indevidos.

Outro aspecto importante é que os próprios obrigados tributários podem utilizar instrumentos concedidos pelo ordenamento tributário, com vista a tornar efectivo o direito que lhes foi reconhecido.

Assim, e no que respeita às devoluções de quantias indevidas, o contribuinte, mediante a falta de cumprimento da Administração, pode utilizar o direito que lhe reconheceu o Tribunal para extinguir uma dívida que tem com a Administração, mediante compensação.

Desta forma, quando o direito ao pagamento de uma quantia de dinheiro é reconhecida por sentença judicial, também é possível solicitar directamente ao mesmo órgão judicial a compensação.

Assim, um dos instrumentos mais importantes para alcançar a execução de actos administrativos e judiciais, que condenam a Administração Tributária no pagamento de uma quantia em dinheiro é o da compensação tributária, se bem que é certo que, para isso, é necessário que o obrigado tributário tenha dívidas para com a Administração condenada em quantia equivalente.

B. Declaração de Direitos

Já anteriormente fizemos referência aos procedimentos especiais de revisão, a propósito da devolução de ingressos indevidos.

Agora, desenvolveremos mais um pouco esta temática com vista a abordar a revisão dos actos declarativos de direitos, tema este que se nos afigura conexo com o objecto de estudo desta dissertação.



Assim, podemos começar por dizer que, estes procedimentos visam depurar o ordenamento jurídico de actos administrativos cuja existência se considera intolerável do ponto de vista da legalidade e do interesse público, em geral.

Com efeito, a submissão da Administração à Lei constitui uma das características de um Estado de Direito. Para tanto, não é aceitável que se persigam fins de interesse geral à margem do Direito.

Em consequência, considera-se benéfica para a defesa daquele interesse a atribuição à Administração da possibilidade de deixar sem efeito aqueles actos administrativos que impliquem uma infracção grave do ordenamento jurídico⁴⁸.

Nas palavras de Garcia de Entera *“el principio de los actos propios no puede ser invocado ni como fundamento, ni siquiera como motivo lejano, que justifique la irrevocabilidad de los actos administrativos, porque el principio venire contra factum proprium non valet unicamente tiene aplicación cuando se trata de actos jurídicamente eficaces”*⁴⁹.

Ferrer Ruete define a revisão oficiosa como sendo *“la facultad o potestad que ostenta la Administración para dejar sin efecto, en virtud de la actuación exclusiva de sus propios órganos, cualquier acto administrativo en determinados supuestos y bajo determinadas condiciones establecidas en la Ley”*⁵⁰.

No entanto, *“volver sobre los actos propios crea una incertidumbre y, en consecuencia, una inseguridad”*⁵¹.

Sobre isto, atentemos na sentença do Tribunal Supremo de 16 de Julho de 1982 que declara que *“para que la Administración no pueda volver sobre sus propios actos es preciso que los mismos hayan originado no una mera expectativa de derecho, sino un auténtico derecho, puesto que los derechos adquiridos no nacen hasta que se reúnen todos los hechos jurídicos que son presupuesto o requisito para ello”*⁵².

Dito isto, a questão que nos interessa aqui abordar, dentro da temática dos actos da Administração Tributária susceptíveis de revisão oficiosa, é a definição de actos declarativos de

⁴⁸ Vide R. Gómez-Ferrer Morant, *La revisión de oficio*, La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, Madrid, Tecnos, 1993, pág. 285. Este Autor destaca a necessidade deste poder excepcional ser utilizado de forma a garantir, o mais possível, a posição dos destinatários do acto administrativo declarativo de direitos.

⁴⁹E. Garcia de Entera, *La doctrina de los actos propios y el sistema de lesividad*, Revista de Administración Pública, número 20, página 77.

⁵⁰ FISCALES, Instituto de Estudios, *La revisión de oficio de los actos administrativos en el ámbito de los impuestos sobre sucesiones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*, Impuesto sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, I, Madrid, 1977, página 298.

⁵¹ MARINE, I. Bayón, *La llamada revisión de oficio en materia tributaria*, Revista Española de Derecho Financiero, número 1, 1974, página 103.

⁵² Cfr. Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi 1982, 5442.



direitos, vejamos que, por acto declarativo de direitos temos de entender aquele que seja favorável ao contribuinte, no sentido de lhe gerar ou reconhecer uma situação jurídica subjectiva de vantagem⁵³.

Vejamos, agora, alguns exemplos de actos declarativos de direitos presentes no ordenamento jurídico espanhol, para além do reconhecimento de benefícios fiscais, que, não obstante ser o mais famigerado, também está presente no nosso ordenamento jurídico, razão pela qual o analisaremos mais à frente em sede própria.

i. Liquidação

Como sabemos, só uma liquidação definitiva pode dar lugar a um acto declarativo de direitos não susceptível de revisão peyorativa por parte da Administração.

De acordo com as sentenças do Tribunal Supremo de 16 de Novembro de 1987 e de 17 de Janeiro de 1995⁵⁴, as liquidações provisórias são “*no aptas para derivar en el interesado derecho subjetivo que exigiera medidas especiales para su anulación*”.

Assim, é liminarmente aceite a modificação das liquidações provisórias ou não definitivas.

Não obstante, tem-se vindo a considerar que a interpretação jurídica vertida numa liquidação provisória resulta imodificável caso pretenda agravar a situação do contribuinte, já que constitui um acto declarativo de direitos⁵⁵.

⁵³ A este propósito, Vide GARNICA, E. Garcia-Trevijano, *Consideraciones sobre la revocación de actos administrativos no declarativos de derechos y de gravamen*, Revista Española de Derecho Administrativo, número 91, páginas 415 e seguintes. Há quem defina actos declarativos de direitos como aqueles “*que hayan enriquecido su patrimonio – se refiere a los interesados – con un derecho antes inexistente o hayan liberado un derecho efectivo de los mismos que preexiste de algún limite de ejercicio. Quiere decirse en concreto que cuando se trata de actos que no han conferido positivamente derechos a los destinatários, sino que más bien les han irrogado cargas u obligaciones, y en general gravámenes, esos limites a las facultades administrativas de revocación, que están configurados en garantía de los derechos de los destinatários y en función de los mismos, desaparecen, y la Administración recobra sus facultades íntegras de volver sobre sus propios actos*” – V. FERNÁNDEZ, Javier Martín, y MÁRQUEZ, Jesús Rodríguez, *Manual de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, 2009, página 501.

⁵⁴ V. Repertorio de Jurisprudencia 1987, 7897 e 1995, 86.

⁵⁵ Neste sentido podem citar-se as sentenças do Tribunal Superior de Justiça de Madrid de 20 de Outubro de 1995 (Repertorio de Jurisprudencia 1995,1230) e 9 de Fevereiro de 1996 (Repertorio de Jurisprudencia 1996, 320).



ii. Resposta a um pedido de informação⁵⁶

Uma vez que as informações prestadas são vinculativas⁵⁷, não levanta qualquer margem para dúvidas o facto de serem consideradas actos declarativos de direitos. Desta forma, só podem ser objecto de uma revisão peyorativa em caso de nulidade ou mediante a sua declaração de lesividade.

iii. Acto pelo qual se decreta a suspensão de um procedimento

Este motivo também foi objecto de pronúncia por parte do Tribunal Supremo em acórdão datado de 17 de Outubro de 2000⁵⁸.

No caso concreto em análise no referido acórdão, a Administração acordou a suspensão de um determinado procedimento - *procedimento de apremio* – por ter chegado a acordo com o contribuinte, acordo esse que consistia na cedência, por parte deste, de uns terrenos à Administração em troca do pagamento da dívida.

A sentença ditou que o acordo de suspensão de um procedimento é declarativo de direitos, pelo que não há lugar à sua livre revogação: “*las resoluciones administrativas no pueden ... perjudicar los derechos subjetivos nacidos de un acto firme anterior, ya que, de lo contrario, se supondria que la Administración goza del principio de ir contra sus propios actos, reafirmandose, por ello, la tesis de la irrevocabilidad de los actos administrativos cuando declaren o reconozcan derechos a terceros*”.

iv. Nulidade de pleno direito dos actos tributários

O artigo 217.º consagra os motivos que dão lugar à nulidade radical do acto tributário.

Quanto à tramitação do procedimento para declarar a nulidade de pleno direito, o n.º 2 do artigo 217.º prevê duas modalidades de início deste procedimento especial

⁵⁶ Quanto ao direito à informação e consultas jurídicas no ordenamento jurídico espanhol, V. MARTINEZ, Francisco Ademe, *Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones e consultas tributarias*, página 9, Cronica Tributaria 119, 2006, Instituto de Estudios Fiscales.

⁵⁷ Também no nosso ordenamento jurídico as informações prestadas pela Administração Tributária são vinculativas (v. artigo 68º da nossa Lei Geral Tributária), uma das razões pelas quais é sempre interessante fazer o paralelismo entre os dois ordenamentos jurídicos tributários ibéricos.

⁵⁸ Cfr. Repertorio de Jurisprudencia 2000, 8530.



de revisão: poderá iniciar-se oficiosamente⁵⁹ ou pode iniciar-se a instâncias do interessado⁶⁰.

Sublinhe-se que terão a condição de interessados os obrigados tributários, e aqueles cujos interesses legítimos, individuais ou colectivos resultem afectados, de acordo com o estatuído no artigo 232.º.

Deve ressaltar-se que os particulares gozam de uma verdadeira acção de nulidade que obriga a Administração a iniciar o procedimento. Não obstante, a jurisprudência⁶¹ admite que a Administração rejeite o requerimento do particular caso aprecie, de maneira ostensiva e inquestionável, que o acto tributário não se encontra enfermo de nenhum motivo de nulidade.

A acção de nulidade pode ser exercida em qualquer momento, não se encontrando sujeita a prazo algum.

Em conformidade com o n.º 4 do artigo 217.º, no âmbito deste procedimento, serão ouvidos aqueles a quem o acto em causa reconheceu direitos ou cujos interesses resultaram afectados pelo mesmo.

A tramitação deste procedimento é bastante simples, compõe-se de 3 fases.

Na primeira, o órgão encarregue da tramitação reclamará ao órgão que ditou o acto o expediente e qualquer dado que estime necessário, bem como um relatório sobre os antecedentes do caso.

Uma vez recebida a documentação, esta é disponibilizada, durante quinze dias, a todos os possíveis interessados no procedimento, para que estes apresentem as suas correspondentes alegações.

Por último, o órgão competente para a tramitação elaborará proposta de decisão, baseando-se, para tal, em toda a documentação anterior.

O n.º 6 do artigo 217.º regula o prazo para que se dite a decisão, assim como os efeitos do seu incumprimento.

No que se refere ao prazo máximo, amplia o anteriormente previsto – de três meses – elevando-o a um ano.

⁵⁹ Alínea a) do n.º 2 do artigo 217.º

⁶⁰ Alínea b) do n.º 2 do artigo 217.º

⁶¹ V. sentença do Tribunal Supremo de 07 de Maio de 1992 (Repertorio de Jurisprudencia 1992, 10673).



A norma em causa também estabelece, com clareza, como se processa a contagem do prazo, somente distingue se se trata de procedimentos iniciados a requerimento do particular ou oficiosamente.

Os efeitos da falta de decisão atempada são os seguintes: caducidade (caso o procedimento se tenha iniciado oficiosamente) ou rejeição tácita (se o procedimento se iniciou a requerimento do contribuinte).

Não esqueçamos que a decisão resultante deste procedimento é susceptível impugnação contenciosa.

v. Declaração de lesividade

O artigo 218.º regula a declaração de lesividade, declaração de lesividade esta à qual a Administração deve acudir quando pretenda pôr em marcha uma revisão em prejuízo dos obrigados tributários e o acto em causa não se encontre enfermo de qualquer nulidade.

É preciso ressaltar esta ideia: de que o âmbito natural subjacente a esta declaração assenta no facto da Administração Tributária pretender realizar uma revisão pejorativa dos seus próprios actos, sempre que estes não sejam nulos.

Verificando-se estes requisitos, a Administração não pode actuar por si só, há-de necessariamente recorrer à jurisdição contenciosa para obter a anulação.

Pois bem, o passo prévio para o acesso à via judicial é constituído pela declaração de lesividade do acto tributário.

Para que esta seja possível é necessário que se preencham dois requisitos: de um lado, a existência de qualquer infracção do ordenamento jurídico, ainda que esta não seja qualificada; de outro, que se verifique uma lesão para o interesse público.

Quanto à iniciação deste procedimento de lesividade, prevê-se a possibilidade de que este comece como consequência de um trâmite informal prévio em que a dita iniciação se propõe pelo órgão que ditou o acto ou por qualquer outro da Administração. Mesmo assim, contempla-se a necessidade de que a iniciação se notifique ao interessado. Esta notificação é essencial já que é a partir de então que se conta o prazo de três meses, cujo decurso, como veremos, provoca a caducidade do procedimento.



No que se refere à instrução do procedimento, esta assemelha-se à já estudada quanto à declaração de nulidade.

Numa primeira fase, comunica-se a decisão de início a todos os órgãos interessados: o proponente, o competente para a tramitação e o que ditou o acto.

Este último deve remeter o expediente junto com informações relevantes para a decisão.

Numa segunda fase, é concedido aos interessados um prazo de audiência e alegações de quinze dias.

Por último, formular-se-á a correspondente proposta de decisão.

Existe, ainda, um aspecto importante que releva salientar e que consiste na obrigação de que, antes de elevar a proposta de decisão ao órgão competente para resolver, se obtenha, de um órgão com funções de assessoria jurídica, um relatório sobre a eventual procedência de que o acto seja declarado lesivo.

Esta previsão constitui uma garantia adicional para os contribuintes, pois supõe a intervenção de um órgão especializado e com certo grau de independência em relação à Administração.

Apesar de este relatório não ter carácter vinculativo, não parece provável que, por exemplo, perante o seu parecer negativo, a decisão adopte uma solução diferente, quanto mais não seja, entre outras coisas, porque a declaração de lesividade não é mais do que um pressuposto processual para a impugnação posterior do acto.

E parece-nos que o dito processo posterior terá escassas possibilidades de prosperar tendo em conta uma pronúncia negativa de um órgão com funções de assessoria jurídica.

Quanto à decisão, há a obrigação de remetê-la, caso declare a lesividade do acto, ao órgão encarregue da defesa e representação em juízo da Administração para que interponha recurso contencioso.

Uma vez interposto o recurso, remete-se ao órgão judicial o expediente original relativo ao acto impugnado e a resolução declarativa da lesividade.

O prazo para ser declarada a lesividade é de quatro anos, contados desde a notificação do acto administrativo ao contribuinte⁶².

O procedimento, tendo em vista a declaração de lesividade de um acto tributário, deve estar concluído ao fim de três meses, contados desde o seu início.

⁶² N.º 2 do artigo 218.º.



Caso contrário, produzir-se-á a sua caducidade⁶³.

Se isto suceder, pode voltar a iniciar-se um novo procedimento, sempre que não tenha decorrido o prazo de quatro anos anterior.

Em suma, os actos declarativos de direitos só podem ser revistos pela própria Administração e somente no caso de serem considerados nulos de pleno direito.

Neste sentido, podemos afirmar, na esteira do que consagra o artigo 219.º, que só se admite a revogação de tais actos “*en beneficio de los interesados*”.

2. Ordenamento jurídico brasileiro

O estudo deste ordenamento foi mais proveitoso do que o do ordenamento anterior na medida em que aferimos da existência da acção declaratória, acção esta que, apesar de não ser totalmente análoga à acção para o reconhecimento consagrada no nosso ordenamento tributário, com a mesma apresenta bastantes traços comuns. Como prova, basta dizer que visa alcançar uma sentença que declare a existência de determinada relação jurídica. Só com isto, e sem necessidade de explicarmos muito mais, é patente a conexão com a acção de simples apreciação consagrada e prevista pelo legislador luso.

Acresce que, com esta investigação, tivemos conhecimento que o ordenamento jurídico brasileiro também prevê o direito ao ressarcimento do indébito⁶⁴ tributário, figura esta que muito se assemelha à devolução de ingressos indevidos prevista no ordenamento espanhol.

Analisemos quer a acção declaratória quer o direito ao ressarcimento do indébito tributário.

A. Acção Declaratória

Pretendemos somente discorrer, ainda que sumariamente, sobre os pontos fundamentais desta acção, apenas com o intuito de a divulgar, alertando para a sua relevância. Nada mais se pretende do que estabelecer um parâmetro de comparação entre ela e a acção para reconhecimento em matéria tributária.

⁶³ N.º 3 do artigo 218.º.

⁶⁴ A este respeito, Cfr. MISCALI, Mario, *Principi costituzionali, principi di ripetizione dell' indebito e diritto di restituzione del tributo dichiarato incompatibile com il diritto comunitario*, Rivista di Diritto Tributario, Volume XVI – Luglio – Agosto 2006, n.º 7/8, páginas 181 e seguintes.



Posto isto, esta acção, a par da acção para o reconhecimento de direitos em matéria tributária, visa alcançar uma sentença de efeitos meramente declarativos. O mesmo é dizer que a acção declaratória é aquela na qual o interesse do sujeito passivo se limita à afirmação da existência, ou inexistência, de uma relação jurídica. Por outras palavras, o sujeito passivo da obrigação tributária, inseguro quanto à existência ou inexistência de uma determinada relação jurídica tributária, poderá recorrer a juízo a fim de ver esclarecida essa relação.

Deste modo, esclarecer-se-á o direito aplicável ao acto concreto e cumpre-se o objectivo de obter uma manifestação judicial, de carácter definitivo, acerca da existência ou não da relação jurídica tributária, afastando, de modo conclusivo, as dúvidas ou inseguranças eventualmente havidas.

A doutrina brasileira tem entendido que, “*por conter efeito exclusivamente declaratório, a sentença valerá como preceito, porém com todas as consequências da coisa julgada*”.⁶⁵

O mesmo é dizer que, na acção declaratória, a sentença tem força de caso julgado em relação à tese jurídica posta em discussão.

O ordenamento jurídico brasileiro, exigindo o interesse do Autor como condição para agir, e consequentemente autorizando qualquer demanda judicial, admite a sentença declaratória como finalidade do processo.

Então, podemos afirmar que, de certo modo, o seu âmbito é abrangente.

É, ainda, possível que esta acção se pronuncie sobre a existência de determinado direito, de determinada obrigação, o que nos faz compará-la indubitavelmente com a acção para o reconhecimento de direitos em matéria tributária.

*"O julgamento que põe termo à ação declaratória não goza de força executiva: entretanto, possui a autoridade relativa de coisa transitada em julgado. Assim, a parte vencida não se dispendo a cumprir ou respeitar o julgamento, terá de ser chamada ao juízo ordinário. Neste, porém, não se discutirá mais a matéria julgada declaratoriamente, a qual ficará então servindo de base para a sentença executória. É imensa a vantagem obtida: a causa contenciosa, na maioria dos casos, estará prejudgada (...)"*⁶⁶

Pontes de Miranda argumenta que “*a ação declaratória é aquela em que prepondera a eficácia de declarar*”⁶⁷.

⁶⁵ A este respeito, V. MARTINS, Ives Gandra da Silva, *Curso de Direito Tributário*, 11ª edição, 2009, Editora Saraiva, páginas 1022 e 1023.

⁶⁶ LOPES, João Batista, *Ação Declaratória*, Coleção Estudos de Direito de Processo Enrico Tullio Liebman, vol. 10, 4ª edição, Revista dos Tribunais: São Paulo, 1995, página 40.

⁶⁷ MIRANDA, Pontes de, *Tratado das Ações*, Editora RT, 1970, T. I., página 124.



De facto, as acções declaratórias objectivam, principalmente, a declaração da existência, ou inexistência de uma relação jurídica, ou da autenticidade ou falsidade de um documento.

Podemos, assim, definir a acção declaratória como uma acção de efeitos fundamentalmente declarativos.

Ovídio Batista esclarece de forma bastante clara a utilidade da acção declaratória: "*Aqui a tutela jurisdicional se esgota com a simples emissão da sentença e com a correspondente produção da coisa julgada. O bem da vida, neste caso, ... é justamente, e apenas, a obtenção de uma sentença com força de coisa julgada que torne absolutamente indiscutível, num eventual processo futuro, a existência, ou a inexistência, daquela relação jurídica que o Juiz declarou existir ou não existir*"⁶⁸.

A acção declaratória, pela sua utilidade singular, na medida em que o caso julgado, atribuiu à decisão a qualidade de imutabilidade, traz certeza e segurança jurídicas, que por si sós podem ser necessárias e suficientes à solução de litígios.

Daí que a acção declaratória seja um útil instrumento de protecção de direitos.

Como se disse, a acção declaratória visa uma relação jurídica.

Note-se que a Lei não faz qualquer restrição, sendo consenso na doutrina e na jurisprudência que qualquer tipo de relação jurídica pode ser declarável, seja de direito público ou privado, contratual ou não. A este respeito, Pontes de Miranda esclarece que "*Há acção declarativa para declarar-se, positiva ou negativamente, a existência da relação jurídica, quer de direito privado, quer de direito público, quer de direito de propriedade, quer de direito de personalidade, quer de direito de família, das coisas, das obrigações ou das sucessões, civis ou comerciais*"⁶⁹.

Devido às peculiaridades da acção declaratória, são várias as teorias que tentam estabelecer sua natureza jurídica.

Desde logo e dado que a finalidade da acção declaratória é a prevenção da violação de direitos, há quem considere a acção declaratória como uma etapa anterior à acção propriamente dita, com natureza jurídica própria.

Hoje em dia, tal teoria está completamente desfasada da realidade em face da aceitação unânime, no meio jurídico brasileiro, de que o litígio está presente na acção declaratória, em virtude de Autor e Réu sustentarem posições antagónicas.

⁶⁸ SILVA, Ovídio Batista e GOMES, Fábio Luiz, *Teoria Geral do Processo Civil*, 1ª edição, Revista dos Tribunais: São Paulo, 1997, páginas 248-249.

⁶⁹ MIRANDA, Pontes de, *Tratado das Acções*, Editora RT, 1970, T. I, página 335.



Outra das teorias existentes defende que a acção declaratória é uma forma de exercer um direito potestativo e concreto, dirigido contra o adversário.

Actualmente a opinião prevalecente é de que a acção é uma forma de direito abstracto, dirigido contra o Estado.

Note-se que a acção enquanto direito abstracto é o direito à tutela jurídica, seja esta favorável ou desfavorável.

A acção prescinde, para a sua existência, de qualquer consideração do direito material.

Funda-se no interesse, e é quanto basta para legitimar a sua propositura.

Esclareça-se que, sendo a acção um direito subjectivo, público, processual, autónomo, abstracto e instrumental, e sendo a acção declaratória uma das várias espécies de acções, possui esta a mesma natureza jurídica daquela.

Como em todas as acções, também nesta devem ser observadas as condições gerais, do interesse de agir, legitimidade *ad causam* e possibilidade jurídica do pedido.

Especial atenção deve ser dispensada ao interesse de agir, pois, embora alguns autores afirmem que o conceito de interesse processual há-de ser o mesmo para a acção declaratória e para qualquer outra, a verdade é que na acção declaratória aquele se confunde muitas vezes, com o próprio mérito da causa.

Assim, o interesse de agir consubstancia-se na necessidade e utilidade do provimento jurisdicional, demonstradas por pedido idóneo sustentado em factos e fundamentos jurídicos hábeis a provocar a tutela do Estado.

Note-se que o requisito da necessidade significa que o Autor não dispõe, segundo a ordem jurídica, de outro meio hábil à solução do conflito de interesses senão o da propositura da acção.

Também é preciso a demonstração de que o provimento jurisdicional requerido é adequado para resolver o conflito.

Por outras palavras, a legitimidade é conferida apenas a quem detém a presunção da titularidade do direito material disputado.

E a possibilidade jurídica do pedido nada mais é do que a admissibilidade de provimento do pedido submetido aos ditames do ordenamento jurídico.

Com a procedência da acção declaratória obtém-se apenas e só uma pronúncia jurisdicional.



Uma parte da doutrina defende que a execução da decisão dependerá de uma posterior acção condenatória com vista à execução.

Se seguirmos esta linha de pensamento, certamente que concordaremos em afirmar que a segurança conferida pela sentença (caso julgado⁷⁰) tornará essa segunda demanda bastante mais simplificada.

No entanto, e por uma questão de curiosidade, centremos, por uns momentos, a nossa atenção neste aspecto da execução da sentença proferida no âmbito da acção declaratória.

Tradicionalmente, o entendimento doutrinário que vigorava era o de que as acções declaratórias se limitavam à obtenção de uma declaração judicial, cabendo ao Autor, caso pretendesse a satisfação do direito que a sentença reconheceu, propor uma nova acção, sendo esta de natureza condenatória⁷¹.

Sucedo que, actualmente, tem-se verificado uma tendência de alteração desse pensamento, no sentido de ser possível a atribuição de eficácia executiva às sentenças meramente declaratórias que visam apenas a declaração de existência ou inexistência de relação jurídica, ou de autenticidade ou falsidade de documento⁷².

Ada Pellegrini, acerca desta questão, lecciona que "*com a sentença [declaratória], presta-se o provimento declaratório invocado. Se o autor quiser depois exigir a satisfação do direito que a sentença tornou certo, deverá propor nova acção, de natureza condenatória*"⁷³.

Dinamarco, no mesmo sentido, defende que, "*em nenhuma hipótese a sentença meramente declaratória, mesmo quando positiva, constitui título executivo para execução forçada. (...) a oferta de título para execução forçada está exclusivamente nas sentenças condenatórias, pois só elas contêm esse momento lógico*"⁷⁴.

Segundo Barbosa Moreira "*só a sentença condenatória atribui à parte vencedora o poder de promover acção executória contra o sucumbente. Nenhuma outra sentença é apta a produzir*

⁷⁰O caso julgado ou, nas palavras da doutrina brasileira, a coisa julgada, torna imutável o efeito declarativo da sentença. Portanto, a imutabilidade da coisa julgada protege a declaração judicial apenas enquanto as circunstâncias, sejam estas factuais ou jurídicas, da causa permanecerem as mesmas. É necessário definir que o conteúdo normativo da sentença que julga procedente a acção declaratória é o de declarar a existência ou a inexistência de alguma relação jurídica. Como já foi dito, a coisa julgada somente vigorar para o caso concreto. Apenas se reporta ao caso em relação ao qual foi produzida e enquanto permanecerem intocadas as circunstâncias fácticas e jurídicas.

⁷¹ CINTRA, António Carlos de Araújo, e GRINOVER, Ada Pellegrini, e DINAMARCO, Cândido Rangel, *Teoria Geral do Processo*, 19ª edição, Malheiros Editores, São Paulo, 2003, página 304.

⁷² JÚNIOR, Humberto Theodoro, *Curso de Direito Processual Civil*, v. 1, 40ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 2003, página 56.

⁷³ CINTRA, António Carlos de Araújo, e GRINOVER, Ada Pellegrini, e DINAMARCO, Cândido Rangel, *Teoria Geral do Processo*, 19ª edição, Malheiros Editores, São Paulo, 2003, página 304.

⁷⁴ DINAMARCO, Cândido Rangel, *Instituições de Direito Processual Civil*, volume 3, São Paulo, Malheiros Editores, 2001, página 219.



tal efeito. Não o produz decerto (...) a sentença meramente declaratória: tornando-se exigível (...), cumpre ao credor voltar a juízo com acção condenatória⁷⁵.

Como vemos, grande parte da doutrina não admite a possibilidade de se atribuir força executiva à sentença meramente declaratória, com base na sua própria natureza.

No entanto, há quem discorde desta doutrina e se posicione ao lado de outra corrente de pensamento. De facto, esta nova corrente doutrinária entende que não obstante algumas sentenças meramente declaratórias não serem passíveis de execução, deve ser atribuída exequibilidade àquelas que reconhecem, por exemplo, um direito a uma qualquer prestação. A este respeito, salientam que a sentença declaratória reconhece a existência da relação jurídica.

Mas, para uma grande parte da doutrina, nomeadamente a anteriormente citada, tal decisão não poderá ser executada, por faltar ao título força executiva, em razão da natureza da sentença ser meramente declarativa.

Pensa-se, agora, que entender como necessária a propositura de uma nova acção, caso haja sentença declaratória transitada em julgado, é tão ou mais caricato que não reconhecer eficácia executiva à primeira sentença.

Trata-se, além do mais, de uma verdadeira mutilação ao princípio da economia processual.

Confirmando este novo entendimento que tem vindo a ganhar adeptos no mundo jurídico brasileiro, decidiu o Superior Tribunal de Justiça⁷⁶ que *"no atual estágio do sistema do processo civil brasileiro não há como insistir no dogma de que as sentenças declaratórias jamais têm eficácia executiva. O artigo 4º, parágrafo único, do Código de Processo Civil brasileiro considera "admissível a ação declaratória ainda que tenha ocorrido a violação do direito", modificando, assim, o padrão clássico da tutela puramente declaratória, que a tinha como tipicamente preventiva. Atualmente, portanto, o Código dá ensejo a que a sentença declaratória possa fazer juízo completo a respeito da existência e do modo de ser da relação jurídica concreta. Tem eficácia executiva a sentença declaratória que traz definição integral da norma jurídica individualizada. Não há razão alguma, lógica ou jurídica, para submetê-la, antes da execução, a um segundo juízo de certificação, até porque a nova sentença não poderia chegar a resultado diferente do da anterior, sob pena de comprometimento da garantia da coisa julgada, assegurada constitucionalmente. E instaurar um processo de cognição sem oferecer às partes e*

⁷⁵ MOREIRA, José Carlos Barbosa, *Reflexões Críticas sobre uma Teoria da Condenação Civil in Temas de Direito Processual Civil*, 1ª série, São Paulo, Saraiva, 1977, página 72;

⁷⁶ Toda e qualquer jurisprudência proferida por este Tribunal encontra-se disponível em www.stj.gov.br.



ao juiz outra alternativa de resultado que não um, já prefixado, representaria atividade meramente burocrática e desnecessária, que poderia receber qualquer outro qualificativo, menos o de jurisdicional. A sentença declaratória que, para fins de compensação tributária, certifica o direito de crédito do contribuinte que recolheu indevidamente o tributo, contém juízo de certeza e de definição exaustiva a respeito de todos os elementos da relação jurídica questionada e, como tal, é título executivo para a ação visando à satisfação, em dinheiro, do valor devido. Logo, quando a sentença declaratória reconhecer a existência de um direito à prestação, sendo líquida, deve-se-lhe atribuir eficácia executiva e reconhecê-la como título executivo judicial”.

No mesmo sentido temos Fredie Didier Júnior que afirma que “*de fato, se uma decisão judicial reconhece a existência de um direito à prestação, já exercitável (definição completa de norma jurídica individualizada), em nada ela se distingue de uma sentença condenatória*”⁷⁷.

Teori Albino Zavascki conclui da mesma forma dizendo que “*ora, se tal sentença traz definição de certeza a respeito, não apenas da existência da relação jurídica, mas também da exigibilidade da prestação devida, não há como negar-lhe, categoricamente, eficácia executiva. (...) ao legislador ordinário não é dado negar executividade à norma jurídica concreta, certificada por sentença, se nela estiverem presentes todos os elementos identificadores da obrigação (sujeitos, prestação, liquidez, exigibilidade), pois isso representaria atentado ao direito constitucional à tutela executiva, que é inerente e complemento necessário do direito de ação*”⁷⁸.

Assim, podemos dizer que, sendo líquida, a sentença declaratória também deve ser reconhecida como título executivo judicial, passível de execução.

Em conclusão, e pelos argumentos expostos, no ordenamento jurídico brasileiro, é perfeitamente possível a atribuição de força executiva às sentenças meramente declarativas ou, como nós as designamos, de simples apreciação.

A imprescritibilidade da acção declaratória é regra geral, mas se o seu objecto disser respeito a uma pretensão de direito material, a prescrição ocorrerá no prazo previsto para ajuizar a acção que tutela aquele. Por exemplo, se a acção para exigir o cumprimento de uma determinada obrigação prescrever em cinco anos, a acção declaratória com ela relacionada irá

⁷⁷ZAVASCKI, Teori Albino, *Sentenças Declaratórias, Sentenças Condenatórias e Eficácia Executiva dos Julgados in Processo Civil: Leituras Complementares*, Organizador Fredie Didier Jr., 4ª edição, JusPODIVM, Salvador, 2006, páginas 199/200.

⁷⁸ Ob. Cit., página 34.



prescrever em igual lapso temporal. Podemos dizer que somente a acção de característica essencialmente declaratória, ou seja, a acção declaratória pura, é imprescritível.

O mesmo é dizer que, quando a acção é também ela condenatória ou constitutiva, neste caso já se sujeita à prescrição.

É este o entendimento vigente e consolidado na jurisprudência dos Tribunais superiores brasileiros.

Saliente-se ainda que é defendido o emprego da acção declaratória como meio hábil a propiciar ao contribuinte a recuperação dos valores pagos indevidamente e que, em virtude do decurso do tempo, já estariam prescritos no âmbito da acção de repetição de indébito, figura esse que estudaremos de seguida.

B. Direito ao ressarcimento do indébito tributário

A figura do indébito tributário, existente no ordenamento jurídico brasileiro, apresenta grandes semelhanças com a devolução de ingressos indevidos já estudada a propósito do ordenamento jurídico espanhol, e disciplina a devolução, pela Administração Tributária, das importâncias indevidamente obtidas a título de pagamento de impostos.

Tal como sabemos, o Estado arrecada os seus tributos e o contribuinte cumpre⁷⁹ com a sua obrigação tributária. Para se verificar o indébito tributário, a Administração Tributária tem de se apropriar indevidamente de determinada quantia pertencente ao contribuinte.

De acordo com o estatuído no artigo 165.º do Código Tributário Nacional, o sujeito passivo tem direito à restituição do que houver pago indevidamente.

A repetição do indébito constitui-se, deste modo, na cobrança de valores pagos quando estes não eram devidos, pelo que a acção de repetição de indébito é o meio processual através do qual se pleiteia a devolução de quantia paga indevidamente.

Posto isto, podemos definir a repetição ou ressarcimento do indébito, como o direito conferido ao contribuinte de obter a devolução das quantias indevidamente retidas nos cofres públicos, a título de pagamento de imposto.

Só com uma decisão individual e concreta, sendo que esta pode ser judicial ou administrativa, que reconheça o indébito tributário, é que o tributo será qualificado como pago indevidamente.

⁷⁹ Conforme nos ensina Alfredo Augusto Becker *“o direito tem como correlativo o dever, não pode existir aquele sem este e vice-versa. A pretensão tem como correlativo a obrigação, não pode existir aquela sem esta e vice-versa”*, Cfr. Teoria Geral do Direito Tributário, São Paulo, Lejus, 1998, página 344.



Podemos dizer que existe, portanto, uma obrigação da Administração Tributária em devolver as quantias indevidas.

Assim, e definida, ainda que muito sumariamente a sua natureza jurídica, convém agora analisar a repetição do indébito tributário prevista no Código Tributário Nacional.

Conforme dispõe o artigo 165.º do referido diploma legal, o sujeito passivo da obrigação tributária tem direito à restituição total ou parcial do tributo indevidamente pago.

Do pedido deve constar a confirmação do pagamento indevido e a exigência de devolução da importância paga.

Basicamente, existem três casos que podem configurar uma situação de restituição, a saber:

- cobrança ou pagamento voluntário de tributo indevido em face da legislação tributária aplicável;
- erro na identificação do sujeito passivo ou no cálculo do montante em dívida e;
- reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Note-se que as duas primeiras situações referem-se a impostos pagos indevidamente, mas sem que tenha existido qualquer litígio a esse respeito. Também se pode dizer que, em bom rigor, a primeira hipótese inclui a segunda, pois se se verificou a cobrança indevida de um tributo, é porque esta supostamente resultou de um erro, por exemplo, na determinação do sujeito.

Na terceira hipótese, verifica-se que houve um litígio.

O sujeito activo desta acção é o contribuinte e o sujeito passivo será a Administração Tributária.

O direito de intentar a acção de repetição de indébito extingue-se em 5 anos, contados da data da extinção do crédito tributário ou da data da decisão transitada em julgado em face de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Caso obtenha provimento na acção de repetição de indébito, o contribuinte, ao invés de executar a Administração Pública, poderá solicitar a compensação do valor que lhe será restituído com outros tributos da mesma natureza.

No entanto, e para não perder o foco do tema, é necessário ter em conta que a própria jurisprudência do Supremo Tribunal Federal já definiu que, em pleitos de restituição apresentados pelos contribuintes, somente cabe a restituição do tributo pago indevidamente quando reconhecido, por decisão, que o contribuinte não recuperou o *quantum* respectivo.



Assim, regra geral, é concedida ao contribuinte a legitimidade activa de postular o direito de repetição de indébito tributário.

O artigo 166.º do Código Tributário Nacional considera o contribuinte como sujeito activo, credor, da relação jurídica que se estabelece com a Administração Tributária, pelo enriquecimento ilícito desta em detrimento daquele, em decorrência de pagamento indevido de imposto. A obrigação de restituição do Estado nasce dessa relação jurídica, diferente da relação jurídica tributária, que se coloca entre a Administração Tributária, enriquecida, como sujeito passivo, devedora, e o contribuinte, sujeito activo, credor.

A relação jurídica processual subjacente ao enriquecimento sem causa centra-se entre o enriquecido e o empobrecido, premissa esta implicitamente exigida pelo artigo 166.º do Código Tributário Nacional. O indébito tributário surgiu, deste modo, do enriquecimento sem causa do Estado em face do empobrecimento do contribuinte ao pagar o indevido. Somente este, portanto, pode pleitear o seu direito subjectivo à repetição de indébito.

Assim, pode ocorrer a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido, por decisão, que o contribuinte não recuperou da Administração Tributária a quantia a que tinha direito.

Por isso, é direito subjectivo do lado passivo, receber aquilo que é seu por direito, e como contraprestação, é dever da Administração Tributária devolver a quantia paga indevidamente ao contribuinte da relação jurídico-tributária.

É aceitável que se diga que a repetição do indébito tem por base a ocorrência de um pagamento indevido de onde nasce a obrigação *ex lege* da Administração Tributária devolver as quantias indevidamente recolhidas a título de tributo.

Interessa-nos salientar que tal ressarcimento torna-se exigível com o reconhecimento administrativo ou judicial do indébito.

O pagamento indevido pode ser considerado uma modalidade de enriquecimento sem causa.

Não estamos certos de podermos falar em enriquecimento sem causa no Direito Público, apesar de, neste caso, e na realidade, ele se verificar.

No entanto, e apesar da sua verificação, o contribuinte não pode alegar esse instituto devido à sua natureza jusprivatística.



Basta a prova da ilegalidade do pagamento para se justificar o pedido de repetição do indébito, não relevando o facto do pagamento ter ou não causado empobrecimento ao particular em favor da Administração.

Assim, podemos considerar que o contribuinte ao reclamar a devolução do indevidamente pago, exercita um direito fundado em regras jurídicas tributárias com base no primado constitucional da legalidade, e não apenas subjacente ao princípio do enriquecimento sem causa.

Por outro lado, a repetição de indébito funda-se no princípio da legalidade tributária⁸⁰, pois o princípio da legalidade tributária conduz à conclusão de que qualquer aplicação equivocada do ordenamento, seja esta formal, seja material, é mais que suficiente para justificar à devolução.

*"Não seria razoável imaginar um princípio da legalidade temporariamente limitado, pelo qual o Estado não pudesse cobrar tributos sem lei mas pudesse, tranquilamente, após eventual cobrança de tributo ilegal, manter em sua posse os recursos desse tributo"*⁸¹.

A própria circunstância de se ter verificado um pagamento indevido⁸², sem causa jurídica que o ampare, assim reconhecido por sentença, como que evita o enriquecimento sem causa do credor e o respectivo empobrecimento do devedor.

Não faria sentido algum que o Poder Judiciário reconhecesse que o devedor efectuou um pagamento que era indevido e declarasse que este não tem direito à restituição do mesmo.

⁸⁰ V. Antonio Berliri, *Principi di diritto tributario*, Milão, 1967 e Alberto Xavier, *Aspectos fundamentais do contencioso tributário*, Lisboa, 1972.

Quanto ao princípio da legalidade, veja-se ainda NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, Março 2000 e ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 3ª edição, Coimbra Editora, 2009.

⁸¹ TROIANELLI, Gabriel Lacerda, *Compensação do Indébito Tributário*, São Paulo, Dialética, 1998, página 21.

⁸² Relativamente aos casos em que o pagamento indevido corresponda a retenções ou pagamentos por conta, a devolução deve beneficiar a pessoa ou entidade que tenha suportado a retenção ou o pagamento por conta. Deve ter-se muito presente que, em relação a estas particulares figuras jurídico-tributárias, pode ocorrer que, ainda que tendo-se produzido um ingresso indevido, não ocorra a sua devolução, caso o efeito do ingresso indevido tenha sido anulado ou compensado com a própria aplicação do tributo. Assim sucede, por exemplo, no caso de um trabalhador por conta de outrem que, ao longo do exercício fiscal, suporta que o seu empregador lhe pratique uma retenção no seu salário mensal superior ao devido, deduzindo-se na sua auto-liquidação de imposto a quantia dessa retenção efectivamente praticada.



III. As acções para o reconhecimento de direitos ou interesses no ordenamento português

Centremos agora a nossa atenção no ordenamento nacional por forma a analisarmos a conexa relação existente entre este meio processual e a tutela jurisdicional efectiva.

Como iremos concluir, no fim deste estudo, a tutela jurisdicional efectiva é o mais importante dos direitos fundamentais, visto que garante a efectivação de todos os outros.

Por isso, neste ponto, iremos tecer breves considerações acerca do mesmo. Não esqueçamos jamais que as Constituições são normas jurídicas fundamentais e supremas, devendo sempre prevalecer sobre todas as outras e constituem o ponto de partida para a interpretação de todo o ordenamento jurídico nacional.

Dito isto, e por estarem consagrados na Constituição, os princípios terão de ser concretizados, na medida em que constituem normas e direitos fundamentais.

A tutela jurisdicional efectiva impõe que os direitos reconhecidos sejam realizados, implementados, efectivados, não sendo suficiente o seu mero reconhecimento. Pelo que, garante a todos os cidadãos o direito a uma prestação jurisdicional efectiva, que é o mais importante dos direitos: é o direito a fazer valer os próprios direitos.

O direito fundamental à efectividade da tutela assume uma relevância incalculável na dignidade da pessoa humana, visto que, se o ordenamento jurídico nos confere direitos, por maioria de razão, também tem que conferir instrumentos para que possamos efectivá-los.

Não nos é suficiente o direito de acção.

Necessitamos, hoje, mais do que nunca, que a jurisdição nacional tenha como propósito a tutela dos direitos por forma a que seja possível a efectiva protecção dos mesmos, sejam eles fundamentais ou não.

Em suma, o direito fundamental à tutela jurisdicional é aquele que possibilita a efectivação dos demais direitos fundamentais.

Através de uma tutela jurisdicional efectiva concretiza-se a força normativa da Constituição, protegendo-se os direitos e garantias fundamentais inerentes à pessoa humana.

Isto posto, neste capítulo, iremos, também analisar os aspectos dignos de registo quer do Processo Civil, quer do Processo Administrativo na medida em que, pelo facto desta acção já ter sido sobejamente estudada em ambos, justifica-se que sobre eles recaia a nossa atenção.

É disto que agora iremos tratar. Vejamos.



1. Tutela Jurisdicional Efectiva

Tal como temos vindo a observar, a acção para o reconhecimento de direitos e interesses legítimos em matéria tributária consubstancia a via adequada não só para a defesa e reconhecimento dos direitos e interesses dos cidadãos, bem como para o acesso à Justiça.

Dito isto, neste capítulo cabe analisar o princípio da tutela jurisdicional efectiva⁸³.

Antes de mais digamos que, para se aferir da necessidade ou desnecessidade de usar o meio processual da acção para o reconhecimento de direitos, deve-se ter sempre presente o princípio da tutela jurisdicional efectiva, procedendo-se a uma ponderação concreta e não abstracta, mediante uma apreciação casuística das situações, para se ajuizar dos meios processuais a usar⁸⁴.

Ao falarmos do princípio da tutela jurisdicional efectiva, à primeira impressão podemos ter em vista um direito à Justiça. No entanto, cabe ressaltar que a tutela jurisdicional dos direitos fundamentais e o direito à Justiça constituem realidades distintas, não se confundem, na medida em que o direito à Justiça tem um conteúdo mais abrangente, mais vasto⁸⁵.

Convém esclarecer que não esquecendo o direito à Justiça, o nosso foco de interesse é o princípio geral da tutela jurisdicional efectiva, uma vez que o objectivo aqui presente é o de descrever e analisar a acção para reconhecimento de direitos ou interesses legítimos em matéria tributária enquanto meio processual ao dispor do cidadão com vista ao reconhecimento de um direito fundamental.

Assim, o nosso estudo centrar-se-á unicamente na tutela jurisdicional interna.

Este princípio da tutela jurisdicional efectiva é concretizado no acesso ao Direito, nos efeitos das sentenças, na celeridade processual, entre outros.

Antes de analisarmos, em pormenor, o princípio da tutela jurisdicional efectiva, é necessário mencionar, ainda que com brevidade, a concepção objectivista ou subjectivista do contencioso tributário na medida em que esta influencia este princípio.

⁸³ Quanto à garantia da tutela jurisdicional efectiva, veja-se, por exemplo, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17.06.2004 (Processo 46924).

⁸⁴ Quanto a isto pronuncia-se o Supremo Tribunal Administrativo, no seu acórdão de 24.05.2001 (Processo 47359) *in* www.dgsi.pt.

⁸⁵ Como ensina Castro Mendes “a acção, no sentido de direito de acção judicial, é o direito de uma pessoa recorrer aos tribunais pedindo a solução de um litígio em que está envolvida. No seu sentido próprio, é um direito referente a uma hipótese concreta; distingue-se por este modo do direito geral de acesso aos tribunais, previsto no artigo 20º da Constituição. Neste preceito com reforço, aliás, da ideia de que o exercício desse direito não pode ser prejudicado por insuficiência de meios económicos”. - Cfr. Polis – Enciclopédia Verbo da Sociedade e do Estado, Verbo, 1989, páginas 71 e 72.



A concepção objectivista do contencioso tributário defendia que o cerne do litígio era a reposição da legalidade através da anulação do acto viciado. Assim, para a doutrina objectivista, o fim principal do contencioso era conseguir que a Administração se mantivesse fiel à ordem jurídica, ao valor objectivo da defesa e manutenção da legalidade, o que conferia ao processo a sua configuração de processo dirigido a um acto.

Já pelo contrário, a concepção subjectivista entendia que o cerne do litígio era a tutela do particular nos casos em que este sofra uma lesão nos seus direitos subjectivos ou interesses legítimos. O mesmo é dizer que a posição subjectivista considera que a função principal do contencioso tributário consiste na garantia da tutela jurídica para qualquer direito subjectivo ou interesse legítimo eventualmente lesado pela Administração. Este é o novo conceito de contencioso tributário que tem por função a tutela judicial dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria fiscal.

Mencionando resumidamente o nosso constitucionalismo no tocante a este aspecto, cabe dizer que o direito a uma tutela judicial efectiva contra qualquer acto lesivo praticado pela Administração está consagrado na Constituição, como direito fundamental, no artigo 268º.

De notar que só com a revisão constitucional de 1997 passou a ser consagrada, de forma inequívoca, a tutela jurisdicional plena ou efectiva dos direitos ou interesses legalmente protegidos dos cidadãos.

Em datas anteriores não se encontra nada que se pronuncie directamente sobre o princípio geral da tutela jurisdicional dos direitos fundamentais.

Assim, a concepção objectivista foi substituída pela concepção subjectivista.

O mesmo é dizer que o cerne do litígio passou a ser a tutela dos particulares sempre que estes sofram uma lesão dos seus direitos subjectivos ou interesses legítimos e já não a reposição da legalidade pela anulação do acto viciado.

No entanto, e para alguns autores⁸⁶ *“o legislador, a nível tributário, não tem acompanhado em toda a sua plenitude o legislador constitucional”*, na medida em que ainda se mantêm alguns elementos característicos de um contencioso objectivista⁸⁷.

É exemplo disso o entendimento generalizado de que a impugnação é o meio processual central deste contencioso tributário e de que os restantes meios processuais têm um carácter

⁸⁶ Cfr. SILVA, André Festas da, *Princípios Estruturantes do Contencioso Tributário*, Editora Dislivro, 2008, página 24.

⁸⁷ Neste sentido, Pedro Soares Martinez escreve que *“o contencioso tributário tem a natureza não apenas de um contencioso objectivo, destinado à fiscalização do cumprimento das normas fiscais pela Administração e pelos particulares, mas também de contencioso subjectivo, que visa igualmente a defesa, por via jurisdicional, dos direitos do Estado e dos direitos dos contribuintes, uns e outros englobados na designação de “direitos tributários”, ..., aos quais há-de corresponder a acção judicial tributária”*. - V. *Direito Fiscal*, Almedina, 2003, página 378.



meramente complementar, isto é, só podendo ser usados quando sejam mais adequados para alcançar a tutela efectiva do direito ou interesse em causa.

Não obstante isto, podemos afirmar que, tendo sempre em atenção que o âmago do contencioso tributário deve ser a apreciação da relação jurídica subjacente e a protecção do direito subjectivo alvo de lesão, a concepção subjectivista tem sido transposta para o nosso ordenamento jurídico tributário.

São, assim, características próprias de um contencioso de matriz subjectivista a acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária⁸⁸ e a garantia de acesso à Justiça tributária para a tutela plena e efectiva de todos os actos ou interesses legalmente protegidos⁸⁹.

Em suma, o processo tributário tem assumido um carácter marcadamente subjectivista, centrando o pleito na relação jurídica propriamente dita, em detrimento do cariz objectivista que se centra no acto tributário⁹⁰.

Deste modo, estamos perante uma nova concepção do contencioso tributário que visa garantir, de uma forma plena, a tutela efectiva dos direitos dos particulares.

O mesmo é dizer que a decadência em que se encontra o contencioso de natureza objectivista prende-se com o facto de este contencioso não conferir a tutela jurisdicional adequada e necessária aos particulares perante a actuação da Administração.

O contencioso tributário e a sua plena jurisdicionalização têm por fim garantir a concretização dos direitos dos cidadãos, defendendo que estes podem agir em juízo para tutela dos seus direitos e interesses legítimos.

A consagração da tutela judicial efectiva⁹¹ é também imposta pelo artigo 6º da Convenção Europeia dos Direitos do Homem.

Feita esta breve introdução, passemos agora ao estudo pormenorizado da tutela jurisdicional efectiva.

⁸⁸ Cfr. Artigo 145º Código do Procedimento e Processo Tributário.

⁸⁹ Cfr. Artigo 9º nº1 da Lei Geral Tributária e artigo 96º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

⁹⁰ V. Alberto Pinheiro Xavier, *Conceito e natureza do acto tributário*, Almedina, 1972 e ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 3ª edição, Coimbra Editora, 2009.

⁹¹ A este respeito, V. Maria Fernanda Maças, *Tutela judicial efectiva: balanço e perspectivas*, Cadernos de Justiça Administrativa nº 16, Julho/Agosto 1999.



O artigo 20.º da Constituição da República Portuguesa prevê o princípio da tutela jurisdicional efectiva.

A doutrina e a jurisprudência têm sido unânimes ao considerar que a tutela jurisdicional efectiva é um direito fundamental e necessário para a manutenção de um Estado de Direito.

É consensual que a consagração, no n.º 1 do artigo 20.º, do direito de acesso ao Direito constituiu um relevante avanço para a construção do nosso Estado democrático na medida em que a efectivação do direito de acesso a Tribunais para defesa e reconhecimento de direitos e interesses depende desse direito.

O direito de acesso aos Tribunais está intimamente ligado à tutela jurisdicional efectiva e, conseqüentemente, à defesa do direito ou interesse legalmente protegido⁹².

Este direito verdadeiramente fundamental possui uma natureza análoga à dos direitos, liberdades e garantias, pelo que está sujeito aos efeitos previstos nos artigos 17.º e 18.º da Constituição⁹³.

Tal como aludido, o estudo do princípio da tutela jurisdicional efectiva centra-se no artigo 20.º da Constituição.

Antes de mais, e a título de curiosidade, cabe referir que a enunciação deste princípio passou a constar da epígrafe do artigo 20.º aquando da revisão constitucional de 1997.

Esta mesma revisão constitucional de 1997 introduziu os números 4 e 5 do mencionado artigo 20.º.

Há quem entenda que a redacção do artigo constitucional aqui em análise foi notoriamente inspirada no artigo 6.º da Convenção Europeia dos Direitos do Homem.

Também na reforma do contencioso administrativo este princípio foi objecto de um reconhecimento inequívoco⁹⁴.

Admitir que no contencioso tributário está consagrado o princípio da tutela jurisdicional efectiva implica forçosamente afirmar que existe uma tutela plena, efectiva e em tempo útil.

Para que tal aconteça são condições essenciais: a existência de Tribunais independentes⁹⁵, a possibilidade de acesso ao Direito e aos Tribunais, a consagração de um contencioso de plena jurisdição, a garantia do efeito útil e da efectiva aplicação das sentenças, a

⁹² A este respeito, V. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17.12.1997 (Processo 21718) *in* www.dgsi.pt.

⁹³ Cfr. J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Coimbra Editora, 2007, página 142.

⁹⁴ Cfr. Artigo 2º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

⁹⁵ A este respeito cabe recordar que só os Tribunais podem exercer funções materialmente jurisdicionais, incumbindo-lhes nomeadamente assegurar a defesa dos direitos e dos interesses legalmente protegidos dos cidadãos.



preocupação pela celeridade, a sindicabilidade da actuação da Administração Tributária⁹⁶ e o combate ao excesso de formalismos processuais⁹⁷.

Isto significa que a tutela jurisdicional efectiva é a concretização de um conjunto de princípios⁹⁸.

Não nos esqueçamos que a sua concretização exige, não só do Tribunal como também de todas as partes processuais envolvidas, uma atitude dinâmica.

Em suma, é correcto afirmar que os princípios anteriormente elencados não são mais do que elementos constituintes da ideia de estado de Direito⁹⁹.

Não podemos estudar o princípio da tutela jurisdicional efectiva sem nos debruçarmos, ainda que brevemente, sobre o acesso ao Direito e aos Tribunais.

A revisão constitucional de 1989 consagrou, inequivocamente, o princípio da plenitude da garantia jurisdicional administrativa ao prever no n.º 4 do artigo 268.º o direito ao recurso contencioso contra actos administrativos ilegais e ao prever no seu n.º 5 o direito de acesso à Justiça administrativa para tutela dos direitos e interesses legalmente protegidos¹⁰⁰.

A norma do 268.º n.º 5 da Constituição ao garantir aos administrados o acesso à justiça administrativa para tutela dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, visa assegurar um princípio de plenitude de garantia jurisdicional administrativa que se destina a evitar que o particular fique desprovido de um meio processual adequado perante uma qualquer lesão ou risco de lesão de direitos ou interesses legítimos.

⁹⁶ Entendemos que a devolução de ingressos indevidamente obtidos por parte de um qualquer ente público deve ser enquadrada na responsabilidade patrimonial da Administração. Atente-se ao facto de, em muitos casos, estar ausente da devolução de ingressos indevidos a ideia de culpa no actuar administrativo, elemento este que é básico para determinar outros tipos de responsabilidade administrativa. Não obstante isso, e procurando pontos de conexão, talvez a base de toda a devolução, como em qualquer responsabilidade da Administração, reside na necessidade de dar cumprimento à ideia de Justiça, inexistente num caso concreto como consequência da ilegalidade do actuar administrativo. Ao longo desta tese só referiremos a devolução de ingressos indevidos no sentido mais comum dos utilizados na doutrina. O mesmo é dizer: circunscrita aos pagamentos tributários. Assim, ficam fora da nossa consideração a devolução de outros quaisquer ingressos de direito público.

⁹⁷ A jurisprudência, ao definir o princípio da tutela jurisdicional indica os elementos enunciados. Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 473/94 de 28 de Junho de 1994 relativo ao acesso aos tribunais e à celeridade processual (*in* www.dgsi.pt). Cfr. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 19.03.1997, 02.07. 1997, 17.06.2004, 20.10. 2004, 27.10.2004 e 19.01.2005 quanto ao excesso de formalismos e obstáculos profissionais (todos *in* www.dgsi.pt). Cfr. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 17.12.1997 e 22.04.2004 relativamente à plena jurisdição (ambos *in* www.dgsi.pt).

⁹⁸ V. Saldanha Sanches, *Princípios do contencioso tributário*, Lisboa, 1997 e Chamorro Bernal, *La tutela jurisdiccional efectiva*, Barcelona, 1994.

⁹⁹ Cfr. Neste sentido, cfr. Gomes Canotilho e Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Coimbra Editora, 1997, página 161.

¹⁰⁰ Cfr. Gomes Canotilho e Vital Moreira, *Ob. Cit.*, página 937.



Trata-se de instituir no âmbito do contencioso administrativo (e também fiscal) a ideia de correspondência entre o direito e a acção que já se encontrava consagrada no Código de Processo Civil para a jurisdição civil¹⁰¹.

No entanto, relembremos que o direito de acesso aos Tribunais para a defesa de direitos já se encontrava previsto no artigo 20.º da Constituição.

Aliás, uma das garantias¹⁰² individuais do cidadão português é o direito de acesso aos Tribunais, em defesa dos seus direitos ou interesses legítimos.

O direito de acesso aos Tribunais é, sem margem para dúvidas, um direito fundamental, essencial para a consolidação de um Estado de Direito democrático porque expressa um direito real à via judiciária, extensivo a todas as situações e cidadãos, e que não pode ser prejudicado pela falta de meios económicos¹⁰³.

Gomes Canotilho chama-lhe a garantia da via judiciária: “*os direitos fundamentais dos cidadãos são protegidos através da abertura da via judiciária, que deve conceber-se como uma garantia sem lacunas*”¹⁰⁴.

É uma garantia de protecção jurídica porque “*reforça o princípio da efectividade dos direitos fundamentais, na medida em que proíbe que estes direitos, fiquem sem executabilidade*”¹⁰⁵.

O mesmo é dizer que é reconhecido a todos, no ordenamento jurídico nacional, o direito de recorrer aos Tribunais em defesa dos seus direitos e liberdades fundamentais até porque a garantia específica dos direitos fundamentais encontra-se nos Tribunais, órgãos estes que decidem de acordo com critérios de legalidade e não de conveniência ou oportunidade.

O princípio do acesso ao Direito e aos Tribunais tem duas dimensões: o acesso aos Tribunais enquanto meio de protecção contra actos praticados por entidades públicas e o acesso aos Tribunais como a garantia da efectivação dos direitos e interesses dos cidadãos¹⁰⁶.

¹⁰¹ Neste sentido, Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23.04.1996 (Processo 36597) in www.dgsi.pt.

¹⁰² Gomes Canotilho ensina que “*rigorosamente, as clássicas garantias são também direitos, embora muitas vezes se salientasse nelas o carácter instrumental de protecção dos direitos. As garantias traduziam-se quer no direito dos cidadãos a exigir dos poderes públicos a protecção dos seus direitos, quer no reconhecimento de meios processuais adequados a essa finalidade (ex. direito de acesso aos tribunais para defesa dos seus direitos)*”. - Cfr. CANOTILHO, Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 8ª reimpressão da 7ª edição, Almedina, 2010, página 510.

¹⁰³ Nas palavras de Gomes Canotilho “*o direito de acesso aos tribunais para defesa dos direitos (artigo 20º) é um direito fundamental, imediatamente aplicável, independentemente de a lei a que venha a concretizar esse direito estabelecer garantias acrescidas para a sua realização (defesa oficiosa, patrocínio judiciário, etc.)*”. - V. CANOTILHO, Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 8ª reimpressão da 7ª edição, Almedina, 2010, páginas 490 e 491.

¹⁰⁴ V. Ob. Cit., página 584. Na edição de 1983 o Autor alterou esta designação para garantia de acesso ao Direito e aos Tribunais.

¹⁰⁵ Cfr. Ob. Cit., página 306 a 310.



Assim, o direito à tutela jurisdicional implica o direito de acesso aos Tribunais, Tribunais estes que devem ser sempre tidos como órgãos independentes e imparciais.

Acresce afirmar que o princípio da tutela jurisdicional efectiva não deve ser só entendido pelo prisma de acesso aos Tribunais, mas também pelo prisma do acesso ao Direito.

Relativamente a isto, cabe afirmar que o n.º 1 do artigo 20.º da Constituição consagra que a Justiça não pode ser denegada por insuficiência de meios¹⁰⁷.

Ou seja, todos os cidadãos têm o direito de obter a tutela efectiva dos seus direitos e interesses legítimos pelos Tribunais e em caso algum pode ser denegada Justiça.

A este propósito, cabe lembrar que o acesso ao Direito tem duas vertentes¹⁰⁸, uma preventiva e/ou informativa, ou seja a chamada consulta jurídica e outra de protecção jurídica, mais concretamente a assistência jurídica ou apoio judiciário¹⁰⁹.

Na primeira vertente pretende-se que os cidadãos encarem o Direito como um utensílio ao seu dispor, ou seja, pretende-se que os cidadãos tenham consciência dos seus direitos e deveres.

Na segunda vertente é conferida ao cidadão a protecção jurídica já em juízo, isto é, a assistência técnica em Tribunal.

É assim notória a relevância da existência, para além do princípio da tutela jurisdicional dos direitos fundamentais, de um direito à Justiça.

Deste modo, podemos dizer que o direito à Justiça, tal como o entendemos, é um dos lados da face do princípio geral da tutela jurisdicional efectiva.

Em suma, a Constituição consagrou o direito de acesso aos Tribunais e à Justiça, direito este que tem concretização na legislação ordinária.

Assim, qualquer pessoa terá a possibilidade de requerer a tutela dos seus direitos, desde que invoque um interesse legítimo.

A plenitude da garantia jurisdicional fiscal é assegurada com a protecção jurisdicional das posições subjectivas dos contribuintes¹¹⁰.

¹⁰⁶ O entendimento de que a resolução dos litígios cabe aos tribunais e não a outros órgãos está consagrado nos Acórdãos do Tribunal Constitucional datados de 09.02.1988, 28.04. 1988 e 20.06.1990 (todos *in* www.dgsi.pt). No mesmo sentido, cfr. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 23.04.1996 e 09.07.1996 (ambos *in* www.dgsi.pt).

¹⁰⁷ Cfr. Jorge Miranda e Rui Medeiros, *Constituição Portuguesa Anotada*, Coimbra Editora, 2007, página 181.

¹⁰⁸ Formas estas que permitem a todos os cidadãos, seja qual for a sua condição económica, defender os seus interesses e direitos em Tribunal.

¹⁰⁹ V. António Lima Guerreiro, *Lei Geral Tributária Anotada*, Editora Rei dos Livros, 2001, página 73. Para além desta vertente o Autor invoca uma dupla vertente de acesso ao Direito e aos Tribunais por parte dos particulares e da Administração Tributária.

¹¹⁰ V. J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Coimbra Editora, 2007, página 937.



Ou seja, não é suficiente que se garanta ao contribuinte o direito de acesso aos Tribunais e à Justiça, é necessário que os Tribunais também lhe concedam a tutela que ele requer.

Em suma, urge que as sentenças proferidas pelos Tribunais tenham, para o contribuinte, a utilidade apta a satisfazer os seus direitos e interesses.

Podemos afirmar, com segurança, que o contencioso tributário é um contencioso de plena jurisdição¹¹¹.

Tal assim é na medida em que a revisão constitucional de 1989 veio reforçar o acesso à tutela jurisdicional efectiva ao possibilitar ao contribuinte o acesso ao Direito para defender e assegurar a defesa dos seus interesses ou direitos legalmente protegidos, sem nunca ter condicionado essa protecção jurisdicional efectiva à utilização do recurso contencioso ou à existência de um acto lesivo.

O particular dirige-se ao Tribunal pedindo o reconhecimento dos seus direitos subjectivos ou de outros interesses protegidos e a adopção das providências necessárias à sua tutela.

A parte mais relevante do contencioso de plena jurisdição corresponde ao contencioso dos direitos.

No contencioso dos direitos o Juiz pronuncia-se sobre a existência, conteúdo e efeitos de direitos subjectivos.

Não esqueçamos que o contencioso de declaração de direitos prende-se com os direitos materiais do particular.

O objectivo processual do particular é a obtenção de um reconhecimento jurisdicional dos direitos abstractamente fundados na norma.

O particular pode invocar a norma jurídica perante o Juiz, para que este a adopte como critério para uma decisão jurisdicional que defina efectivamente tal situação concreta.

É só este o espaço próprio do contencioso de declaração de direitos e, por inerência, o espaço próprio das acções.

Assim, o legislador, para o contencioso tributário¹¹², previu, no artigo 97.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, acções constitutivas, condenatórias e de simples apreciação.

¹¹¹ Em sentido contrário e com o entendimento que a natureza do contencioso tributário é de mera anulação, V. Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 15.04.1998, Processo n.º 022373, *in* www.dgsi.pt.

¹¹² Quanto aos princípios gerais e figurais processuais existentes em sede de Processo Tributário Moçambicano, V. GUIMARÃES, Vasco António Branco, *Manual de Direito Fiscal Moçambicano*, Ministério das Finanças, Direcção Geral de Impostos e Auditoria, Dezembro de 1991. Tal ordenamento jurídico tributário muito se assemelha ao nosso na medida em que prevê reclamações contenciosas, processos gratuitos, processo



Nas acções de simples apreciação o objectivo é obter o reconhecimento judicial de um direito ou interesse legalmente protegido em matéria tributária.

Conclusão: O princípio da tutela jurisdicional efectiva, com previsão na Constituição da República Portuguesa, reveste-se de uma natureza de direito fundamental, natureza esta que garante a todos os cidadãos a defesa e o reconhecimento de direitos ao assegurar a todos, indiscriminadamente, o acesso aos Tribunais, sem tomando em conta a respectiva situação económica.

No entanto, e não obstante tal princípio fazer parte do nosso ordenamento jurídico e nele estar consagrado ao mais alto nível, é imprescindível que o empenho dos operadores judiciais se acentue significativamente, de modo a verificar-se uma real efectividade e operacionalidade do mencionado princípio.

Assim, é lícito afirmar e defender que é necessário que a aplicação prática deste princípio da tutela jurisdicional efectiva ganhe relevo bastante no nosso ordenamento jurídico para que o contribuinte tenha, por conseguinte, o direito de recorrer aos Tribunais para defesa e reconhecimento dos seus direitos e interesses legalmente protegidos.

Apesar do artigo 20.º da Constituição consagrar esta garantia da via judiciária para a defesa e reconhecimento de direitos, urge defender uma mais abrangente e precisa consagração do princípio da tutela jurisdicional, nomeadamente através de uma maior explicitação dos meios de efectivação do direito à Justiça.

Não será exagero terminar este capítulo afirmando que a acção para o reconhecimento de direitos e interesses legítimos em matéria tributária, objecto de estudo desta dissertação, é, assim, e tal como temos vindo a concluir, a via adequada não só para a defesa e reconhecimento dos direitos e interesses dos cidadãos, bem como para o acesso à Justiça.

2. Processo Civil

A subsidiariedade¹¹³ do Processo Civil em relação a outros ramos de Direito, nos quais se inclui o Processo Tributário, nos casos de falta de legislação concreta aplicável legítima a inserção deste capítulo nesta dissertação¹¹⁴.

executivo e recurso hierárquico. Não obstante não é feita nem uma única menção a uma possível acção de reconhecimento em matéria tributária, nem nenhuma figura processual existente aparenta similitudes com esta.

¹¹³ Antes de nos alongarmos na análise deste tema, cabe mencionar que, tal como acontece no nosso ordenamento jurídico, também no ordenamento jurídico espanhol tem lugar a aplicação directa ou subsidiária da regulação civil. Assim, são aplicáveis normas de Direito Civil à regulação dos casos de receitas tributárias indevidas. A este propósito, a primeira referência a fazer prende-se com a geral aplicação das normas



Tal facto também é justificável pela ampla conexão que o Processo Civil, a par com o Processo Administrativo (que merecerá a nossa atenção mais à frente), tem em relação ao tema aqui estudado.

Não podemos nunca deixar de salientar que a acção de reconhecimento em causa é, nada mais nada menos, que uma simples acção de apreciação em sede de Direito Tributário, acções essas, desde logo, previstas nos primeiros artigos do Código de Processo Civil.

Por ser importante para o entendimento e enquadramento do meio processual que tanto analisamos, tal circunstância não poderia ficar incólume.

Dito isto, avancemos.

O ordenamento jurídico nacional confere direitos subjectivos e interesses legalmente protegidos aos seus cidadãos.

Não obstante este facto, entendemos não ser suficiente que se atribuam esses direitos e interesses, é também forçoso garantir que o respectivo titular possa fazer uso de todas as faculdades que se contêm neles.

Assim, e como já vimos, o n.º 1 do artigo 20.º da Constituição da República Portuguesa confere a todos os cidadãos o acesso ao Direito e aos Tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos¹¹⁵.

Podemos afirmar que a garantia jurisdicional é a forma normal de defesa dos direitos¹¹⁶ e interesses dos cidadãos.

Um processo justo¹¹⁷ implica, ainda e necessariamente, a existência de procedimentos adequados a diferentes propósitos.

de Direito comum aos interesses públicos, sempre que não existam normas específicas no ordenamento tributário que venham a introduzir modificações a respeito daquela regulação. Neste sentido, V. Antonio Pistone, *L'Ordenamento Tributario*, Edizione Cedam, Padova.

¹¹⁴ Deste modo, parece clara a aplicabilidade das normas de Direito comum à situação base que serve de suporte à correspondente relação jurídica, tendo presentes as distintas modificações específicas que tanto a legislação tributária de carácter geral como as leis dos diversos tributos podem haver introduzido a este respeito.

¹¹⁵ A Constituição da República Portuguesa concretiza o direito de acesso ao Direito e aos Tribunais, previsto no seu artigo 20.º n.º1, em alguns outros preceitos, designadamente no artigo 268.º, n.º 4 e 5 que prevê a garantia do recurso contencioso e do acesso à justiça administrativa. A garantia do direito de acesso ao Direito e aos Tribunais consta igualmente do artigo 8.º da Declaração Universal dos Direitos do Homem e do artigo 6.º n.º1 da Convenção Europeia dos Direitos do Homem. Cfr. CANOTILHO, J.J. Gomes e MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Coimbra Editora, 2007 e MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui, *Constituição Portuguesa Anotada*, Coimbra Editora, 2007.

¹¹⁶ V. Guilherme Frederico Dias Pereira da Fonseca, *A defesa dos direitos (princípio geral da tutela jurisdicional dos direitos fundamentais)*, Separata do Boletim do Ministério da Justiça n.º 344, Lisboa, 1985.

¹¹⁷ Cfr. Isabel Celeste Fonseca, *Processo temporalmente justo e urgência*, Coimbra Editora, 2009.



De molde a concretizar o disposto no preceito supra mencionado, o n.º 2 do artigo 2.º do Código de Processo Civil estabelece que, em regra, a todo o direito ou interesse corresponde uma acção destinada a efectivar a sua tutela jurisdicional.

Por outras palavras, e em princípio, todo o direito subjectivo ou interesse legalmente protegido pode obter tutela jurisdicional, ou seja, todo o direito ou interesse é garantido pelo direito de acesso aos Tribunais e a todo o direito ou interesse corresponde uma acção.

As acções para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo consistem na possibilidade de obter de um Tribunal o reconhecimento de um direito subjectivo ou de um interesse legítimo do particular contra a Administração Pública¹¹⁸.

São o meio próprio não só para a defesa e reconhecimento dos direitos e interesses dos cidadãos, bem como para o acesso à Justiça.

O processo¹¹⁹ surge, então, como um conjunto de actos dirigidos à tutela das situações subjectivas.

De uma forma ainda mais breve podemos dizer que o processo jurisdicional traduz os valores fundamentais do Estado de Direito.

Não esqueçamos que é através do processo que os Tribunais desempenham a função jurisdicional e que os cidadãos acedem à tutela jurisdicional.

Da legislação processual civil, mais do que espelhar os princípios de um Estado de Direito democrático¹²⁰, espera-se que possibilite uma rápida realização do Direito através dos Tribunais, bem como uma adequada solução dos litígios e um rápido restabelecimento da paz jurídica.

Por outras palavras, podemos dizer que Justiça e eficiência devem ser as orientações fundamentais de qualquer legislação processual civil.

Não obstante, é evidente que não possuem a mesma importância nem podem ser equiparadas: enquanto a Justiça é um valor sobre o qual não se pode transigir, a eficiência é uma variável que deve ser utilizada de modo a não afectar o valor da Justiça.

¹¹⁸ A este respeito, V. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 27.04.2006 (Processo 202/03) *in* www.dgsi.pt.

¹¹⁹ O processo é um importante instrumento de concretização da Constituição, pelo que deve concordar, em pleno, com os direitos fundamentais na sua dimensão objectiva e estar preparado para proteger a sua dimensão subjectiva. Direitos fundamentais na dimensão objectiva são normas que consagram valores que orientam a produção legislativa. Valores esses havidos por fundamentais, que devem estruturar todo o ordenamento jurídico. É nesse sentido que ocorre a eficácia irradiante dos direitos fundamentais, que faz surgir a tese da interpretação de acordo com os mesmos. Já a dimensão subjectiva preconiza que os direitos fundamentais são direitos, ou seja, direitos subjectivados nos indivíduos e na comunidade, que podem ser exigidos judicialmente.

¹²⁰ V. SARAIVA, Oswaldo Othon, *Os princípios tributários da Constituição brasileira de 1988*, Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais, Direcção Geral dos Impostos, 418, Julho – Dezembro 2006.



Idealmente, a eficiência deve ser um instrumento para alcançar a Justiça, pois a obtenção desta não deve ser frustrada por morosidades e complexidades processuais que mais não fazem do que atrasar a decisão da causa.

A garantia jurisdicional dos direitos e interesses subentende o recurso pelos seus titulares ao Tribunal.

O Processo Civil tem o propósito de servir de meio de tutela não só dos direitos e interesses subjectivos atribuídos pela ordem jurídica privada, mas também de quaisquer outros direitos ou interesses que não encontrem outra forma de tutela jurisdicional.

Assim, é correcto afirmarmos que o Processo Civil comporta um âmbito próprio e um âmbito residual.

O seu âmbito próprio prende-se com os direitos e interesses subjectivos atribuídos pelo Direito privado.

Podemos também dizer que o Processo Civil tem um âmbito residual, na medida em que é a forma de tutela de todos os direitos e interesses que não podem ser tutelados ou exercidos por outra forma processual e que, por isso mesmo, só através dele podem ser protegidos ou garantidos.

Nada impede que definamos o Processo Civil como sendo um processo comum na medida em que é considerado o processo paradigmático para todos os demais processos jurisdicionais e aquele cujo regime é aplicável na falta de regulamentação específica noutros processos.

Deste modo, o Processo Civil é, relativamente às outras formas processuais, o processo subsidiário.

Daí que a regulamentação legal de outros processos preveja, quanto ao que neles não se encontre especificamente regulado, uma remissão para as disposições do Processo Civil.

Dado o tema desta dissertação, atentemos, para além do disposto, em termos genéricos no Código de Processo Civil, especialmente nos artigos 1.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos e 2.º alínea e) Código Procedimento e Processo Tributário.

Acresce dizer que o Direito Processual Civil é um direito instrumental, porque define os meios de tutela dos direitos e interesses dos particulares.

Dito de outro modo, o Direito Processual Civil não define estes direitos ou interesses, apenas fornece os instrumentos jurisdicionais para a sua necessária protecção.



O Estado de Direito implica o reconhecimento de determinados direitos das partes processuais.

Importa referir, em especial, o direito de acesso aos Tribunais previsto no artigo 20.º n.º 1 da Constituição; o direito à apreciação da acção por um Tribunal independente e imparcial¹²¹, direito este estatuído nos artigos 10.º da Declaração Universal dos Direitos do Homem e 6.º n.º 1 da Convenção Europeia dos Direitos do Homem; e o direito a obter uma decisão em prazo razoável consagrado nos artigos 20.º n.º 4 da Constituição, 6.º n.º 1 da Convenção Europeia dos Direitos do Homem e 2.º n.º 1 do Código de Processo Civil.

Uma vez que, num Estado de Direito democrático, os Tribunais possuem o monopólio do exercício da função jurisdicional, a todos os cidadãos deve ser garantido o acesso aos Tribunais.

De notar que, de qualquer exclusão ou restrição nesse acesso, implica a impossibilidade ou dificuldade de defesa dos direitos ou interesses próprios dos cidadãos.

Concretizando, e dado que a Justiça não pode ser denegada por insuficiência de meios económicos, nos termos do artigo 20.º da Constituição, há que garantir a todos, o acesso à informação, à consulta jurídica e ao patrocínio judiciário.

Esta garantia do acesso à Justiça, independentemente da situação económica ou da condição social do cidadão, é uma consequência do princípio da igualdade previsto no artigo 13.º da Constituição.

Há, pois, que evitar que alguém deixe de tutelar os seus direitos ou interesses subjectivos em juízo por não poder suportar as inerentes despesas.

Nesta medida, o apoio estadual no acesso aos Tribunais também decorre dos princípios orientadores do Estado de Direito, segundo os quais os cidadãos têm direito a que o Estado forneça as condições que possibilitem não só um gozo como também um exercício efectivo dos direitos constitucionalmente consagrados.

As partes têm direito a que a decisão da causa que submetem a juízo seja proferida num prazo razoável¹²².

¹²¹ A independência e imparcialidade dos Tribunais são duas importantes condições do exercício da função jurisdicional. A independência resulta da submissão exclusiva do Tribunal à Lei (artigo 203.º da Constituição e 3.º da Lei de Organização e Funcionamento dos Tribunais Judiciais) e concretiza-se na sua não sujeição a quaisquer ordens ou instruções, salvo o dever de acatamento pelos Tribunais inferiores das decisões proferidas, em via de recurso, pelos Tribunais superiores e o idêntico dever que impende sobre quaisquer Tribunais quanto às decisões do Tribunal Constitucional. Acresce que, no exercício da função jurisdicional, os Tribunais devem procurar observar o princípio da igualdade, proferindo decisões idênticas em casos idênticos. Os Tribunais devem ter em consideração todos os casos que mereçam um tratamento análogo, a fim de se obter uma interpretação e aplicação uniformes do Direito (artigo 8.º n.º 3 do Código Civil).

¹²² Cfr. Artigo 20.º n.º 4 da Constituição, 6.º n.º 1 da Convenção Europeia dos Direitos do Homem e 2.º n.º 1 do Código de Processo Civil.



Não é possível definir, abstractamente, o prazo razoável para a duração dos processos, mas é sempre viável analisar se, em função das circunstâncias do caso concreto, a duração de um processo excedeu aquilo que seria justificado.

Para isso, basta confrontar a duração efectiva do processo com a duração que ele deveria ter tido se fossem respeitados todos os prazos legais definidos para os actos do Tribunal e das partes.

É certo que a obtenção de uma decisão num prazo razoável é uma das mais importantes garantias da efectividade da tutela jurisdicional.

Dito de outro modo, uma Justiça que não é célere raramente pode satisfazer os interesses dos cidadãos que a ela recorrem.

Ou seja, uma Justiça tardia é uma justiça mais falível e cuja utilidade está diminuída, se não mesmo completamente perdida.

Relembremos que a obtenção da decisão da causa num prazo razoável tem sido, dentro das garantias das partes, uma das mais difíceis de alcançar e de assegurar.

Relativamente à relevância da vontade das partes, o Processo Civil é regido pelos princípios do dispositivo e da disponibilidade privada.

Por um lado, o princípio do dispositivo assegura a autonomia das partes na definição dos fins que procuram obter através da acção pendente, por outro, o princípio da disponibilidade privada determina o domínio das partes sobre os factos a alegar e os meios de prova a utilizar para conseguir aqueles objectivos.

Em suma, o âmbito dos poderes do Tribunal e das partes, relativamente à matéria de facto relevante para a apreciação da causa, constitui um dos aspectos essenciais de qualquer regime processual.

Atentemos que a orientação, segundo a qual o processo se encontra na total e completa disponibilidade das partes e que, como correlativo desse domínio dos particulares, o Tribunal deve assumir uma posição puramente passiva, encontra-se há muito ultrapassada no âmbito da doutrina processual civil.

De acordo e nos termos do n.º 3 do artigo 498.º do Código de Processo Civil, o pedido é a forma de tutela jurisdicional requerida para um direito subjectivo ou interesse legalmente protegido.

Assim, a parte alega um direito ou um interesse, requerendo uma das formas de tutela jurisdicional correspondente a uma das acções previstas no artigo 4.º, n.ºs 2 e 3 do Código de Processo Civil: a condenação, a simples apreciação, a constituição ou a execução.



Assim, e porque há que facultar o reconhecimento do direito ou interesse legítimo, porque importa permitir a realização coactiva de uma prestação não cumprida e porque também há que acautelar o efeito útil da tutela, a lei processual prevê processos declarativos, processos executivos e procedimentos cautelares¹²³. Dado que o nosso estudo tem por objecto a acção para reconhecimento de direitos somente nos interessam os processos declarativos, processos estes, de acordo com o n.º 2 do artigo 4.º do Código de Processo Civil, destinados à apreciação e declaração do direito.

Tal como vimos, a ordem jurídica privada atribui determinados direitos subjectivos, os quais têm correspondência no objecto de cada uma das acções declarativas.

Atendendo à distinção entre acções declarativas e acções executivas, nos termos e para os efeitos do n.º 1 do artigo 4.º do Código de Processo Civil, o processo pode igualmente ser declarativo ou executivo¹²⁴.

Tal como referido, a nossa atenção centrar-se-á somente na análise do processo declarativo, por razões óbvias.

Assim, e de acordo com o n.º 2 do preceito legal acima invocado, o processo declarativo visa apreciar a existência de um facto ou de um direito, constituir, modificar ou extinguir uma situação jurídica ou impor um dever de cumprimento de uma prestação.

Apenas as sentenças condenatórias, ou seja, aquelas que impõem um dever de cumprimento de uma prestação são susceptíveis de execução¹²⁵.

As sentenças resultantes de acções de simples apreciação, tal como preceituado pelo artigo 4.º n.º 2 alínea a) do Código de Processo Civil, limitam-se a definir a existência ou inexistência de um facto ou direito, pelo que não impõem qualquer dever de cumprimento e, por isso, não são susceptíveis de execução.

A mesma impossibilidade verifica-se quanto às sentenças provenientes de acções constitutivas previstas na alínea c) do n.º 2 do artigo 4.º da Lei mencionada: estas sentenças impõem uma sujeição a alguém, pelo que, como essa sujeição opera independentemente da vontade do sujeito atingido, nada pode ser executado.

Ao processo é co-natural um certo formalismo, isto é, não se pode conceber um processo sem um conjunto ordenado e sequencial de actos processuais.

¹²³ A respeito da tutela cautelar em sede de processo administrativo, V. Isabel Celeste Fonseca, *Introdução ao estudo sistemático da tutela cautelar no Processo Administrativo*, Almedina, 2002.

¹²⁴ Cfr. Terói Albino Zavascki, *Sentenças declaratórias, sentenças condenatórias e eficácia executiva dos julgados in processo civil: leituras complementares*, Juspodivm, Salvador, 2006.

¹²⁵V. Artigos 4.º n.º 2 alínea b) e 46.º alínea a) do Código de Processo Civil.



Decorrente desta circunstância, o processo declarativo segue uma tramitação, que pode ser comum ou especial, fixada pela Lei, tal como estatuído no artigo 460.º n.º 1 do Código de Processo Civil.

Tal como mencionado, a cada direito corresponde uma acção destinada a garantir a sua tutela jurisdicional.

Não obstante, a acção de que o titular do direito subjectivo dispõe para a sua tutela jurisdicional não é sempre a mesma.

A nossa atenção, como é evidente, centrar-se-á nas acções de simples apreciação.

As acções de simples apreciação podem ter por objecto¹²⁶ a existência ou inexistência de um direito ou interesse subjectivo: no primeiro caso podemos denominá-las de acções de simples apreciação positiva; no segundo, acções de simples apreciação negativa.

As acções de simples apreciação cingem-se a reconhecer uma situação pré-existente. Mediante um título judicial, reforçam a fonte legal ou negocial do direito ou interesse reconhecido. Por outras palavras, nas acções de mera apreciação pode ser reconhecida ou negada a existência de um direito e dessa declaração pode decorrer o reconhecimento ao seu titular de um direito.

A este propósito e a título de curiosidade, é interessante mencionar que no Processo Civil, a expressão “*reconhecimento de direitos*” pode surgir quer numa acepção ampla quer numa acepção restrita.

Na acepção ampla, designa um dos núcleos essenciais da actividade jurisdicional, a resolução de litígios através da fixação de direitos controvertidos com força de caso julgado, isto é, corresponde às chamadas acções declarativas e contrapõe-se aos meios de natureza executiva e de natureza cautelar.

Uma ilustração particularmente clara surgia na anterior redacção do artigo 2.º do Código de Processo Civil onde se disponha que “*a todo o direito, excepto, quando a Lei determine o contrário, corresponde uma acção destinada a fazê-lo reconhecer em juízo ou a realizá-lo coercivamente, bem como os procedimentos necessários para acautelar o efeito útil da acção*”.

Já numa acepção restrita, as expressões “*reconhecimento*” ou “*declaração de direitos*” referem quer a enunciação da existência do direito invocado e do respectivo conteúdo, quer uma

¹²⁶ As acções de simples apreciação podem, também, ter por objecto factos. No entanto, estes factos têm de ser factos juridicamente relevantes, como, por exemplo, os factos impeditivos, modificativos ou extintivos de um direito.



particular forma de tutela jurisdicional, que se basta com essa enunciação de direitos em termos autoritários¹²⁷.

No primeiro caso, o Autor pede ao Juiz que reconheça o direito e, em consequência, condene o Réu ou introduza uma modificação jurídica; no segundo, o Autor apenas “*pretende obter o reconhecimento dum direito*”, ou seja, “*a declaração do direito encontra-se, se assim se pode dizer, no seu estado mais puro*”¹²⁸.

É quanto a estes meios que surge a expressão reconhecimento de direitos, utilizada desde há longas décadas para designar um pedido, uma pronúncia ou o próprio meio contencioso quando o seu objecto se refere à existência ou conteúdo de um direito a tutelar.

Em jeito de conclusão, não esqueçamos que em todas as acções, o Tribunal limita-se a desenvolver uma actividade tendente à formulação de uma decisão: aprecia a existência ou inexistência do direito.

O Tribunal não pode actuar de modo diverso, uma vez que a sua intervenção, necessariamente, se esgota na apreciação do direito invocado. A actividade do Tribunal termina, obrigatoriamente, com a decisão que aprecia o direito. Problemas relacionados com uma eventual violação das situações subjectivas decorrentes dessa apreciação terão de ser resolvidos num processo com outro objecto. Por exemplo: na acção de simples apreciação somente é declarada a propriedade de um determinado bem, um pedido de condenação no pagamento da indemnização resultante da apropriação ou ocupação indevida desse bem deve ser formulado e apreciado numa outra acção.

3. Contencioso Administrativo: enquadramento geral

Antes de entrarmos propriamente na comparação da acção para reconhecimento de direitos ou interesses legítimos em matéria tributária e a acção de simples apreciação existente no contencioso administrativo¹²⁹, será proveitoso fazermos uma breve resenha sobre este.

¹²⁷ Como sintetizava Anselmo de Castro, “*a declaração do direito nas acções não executivas, umas vezes representa o próprio fim do processo, ao passo que noutras tal declaração é apenas um meio em relação a outro fim – a condenação do réu ou a constituição do direito*”.

Convém todavia precisar que a tutela de mera apreciação tem uma natureza específica. Nos casos de declaração de existência ou inexistência de um facto, o significado autónomo e irredutível da tutela de mera apreciação revela-se com inegável clareza.

¹²⁸ José Lebre de Freitas, *Introdução ao Processo Civil – Conceito e Princípios Gerais*, Coimbra Editora, 2009, página 24.

¹²⁹ Sobre o contencioso administrativo declaratório, veja-se Isabel Celeste Fonseca, *Direito Processual Administrativo – Roteiro Prático*, Editora Almeida & Leitão, 2010, 2ª edição.



Nas palavras de Marcelo Caetano “*a história do Direito Administrativo mostra iniludivelmente que ele depende do reconhecimento e da garantia dos direitos dos particulares*”¹³⁰.

Assim, cabe mencionar que, originariamente, o nosso contencioso administrativo era concebido como uma garantia dos particulares contra os actos praticados pela Administração, actos estes ofensivos dos seus direitos e interesses legítimos.

O mesmo é dizer que a tónica do contencioso administrativo residia na legalidade do acto da Administração¹³¹.

Deste modo, podemos afirmar que o contencioso administrativo surge como uma garantia de natureza jurisdicional contra os actos praticados pela Administração ofensivos dos direitos ou interesses dos particulares.

Esta garantia jurisdicional, que mais não é do que um conjunto de meios de reacção colocados à disposição do particular, possibilita que este possa jurisdicionalmente reagir contra actos praticados pela Administração em prol dos seus direitos e interesses legítimos.

Tal como já referido, tradicionalmente o contencioso administrativo traduzia-se unicamente na ideia de uma garantia dos particulares contra actos ilegais da Administração lesivos dos seus direitos e interesses.

O relacionamento entre a Administração e o particular¹³² limitava-se ao plano formal: não existia uma relação jurídico-material, com direitos e deveres recíprocos de natureza substantiva, mas uma relação jurídico-formal, que conferia ao particular um direito análogo ao direito de acção ou análogo ao direito de recurso.

Estes direitos do particular não visavam a realização de direitos materiais subjacentes, antes surgiam de algum modo em vez deles.

No entanto, e com a revisão constitucional de 1989, verifica-se uma evolução da noção de contencioso administrativo tal como a conhecíamos, na medida em que é institucionalizada uma ordem jurisdicional específica, ordem esta composta por Tribunais Administrativos.

¹³⁰ Cfr. Tratado Elementar de Direito Administrativo, Volume I, Coimbra, páginas 364 e 365.

¹³¹ Por este motivo, Marcelo Caetano dizia que no contencioso administrativo “*o que está em causa é a legalidade do acto, não o comportamento das pessoas. Reexamina-se o processo gracioso e a sua decisão à luz dos preceitos legais aplicáveis, a fim de emitir a final não uma condenação ou absolvição do pedido, mas um juízo de confirmação ou anulação, meramente declaratório*”. - V. *Manual de Direito Administrativo*, Volume II, Editora Almedina, 2010, 10ª edição – 10ª reimpressão, Coimbra, página 1327.

¹³² Em todos os Estados de Direito as relações entre cidadãos e a Administração estão reguladas por Leis. Nelas se consagram os direitos e as obrigações que afectam ambas as partes. O conhecimento de uns e outros garantem a defesa dos administrados e permite-lhes actuar adequadamente perante os poderes públicos. A este respeito, V. PÚBLICA, HACIENDA, *Derechos y obligaciones del ciudadano ante la administración tributaria*, Madrid.



Esta evolução introduziu a ideia de Justiça administrativa em sentido estrito bem como a de um novo conceito de contencioso administrativo alicerçado na relação jurídica administrativa, o que subjectivou o contencioso e alargou o âmbito de protecção dos particulares e das entidades públicas.

Instituiu-se, se assim se pode dizer, uma nova filosofia subjectivista do processo administrativo.

Esta revisão veio acrescentar, no domínio da tutela judicial, dois novos princípios com um largo alcance: o que garante aos administrados recurso contra quaisquer actos administrativos que lesem os seus direitos ou interesses legalmente protegidos e o que lhes garante o acesso à Justiça administrativa para tutela dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos.

Estamos agora perante um modelo de cariz subjectivista.

Sob o ponto de vista processual, deixamos de lado o acto para nos centrarmos na resolução de litígios decorrentes da relação jurídico-administrativa.

O litígio concreto é agora o núcleo central do contencioso administrativo.

O n.º 4 do artigo 268.º da Constituição estatui que “*é garantido aos administrados a tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos e interesses legalmente protegidos ...*”.

Esta disposição legal consagra a ideia da protecção jurídica subjectiva.

Assim, e actualmente, é consagrada como critério de recorribilidade a lesão de direitos ou de interesses legalmente protegidos numa relação jurídica material controvertida estabelecida entre o particular e a Administração. O critério é agora subjectivo e o direito fundamental de acesso à acção passa a referir-se a qualquer acto lesivo de direitos dos particulares.

Deste modo, o recurso de anulação¹³³ deixa de ser o meio processual por excelência, passando a ser aceites inúmeros meios processuais.

Com esta circunstância visa-se assegurar uma plena e eficaz tutela dos particulares.

O mesmo é dizer que o fim máximo deste modelo de Justiça administrativa é a defesa dos direitos individuais¹³⁴.

Nas palavras de Vieira de Andrade “*a evolução da generalidade dos sistemas aponta claramente no sentido de uma subjectivização da justiça administrativa, tendo em conta a*

¹³³ V. Gonçalves da Silva, *Da difícil relação entre a acção para o reconhecimento de direito e a acção (chamada recurso) de anulação* – Anotação ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23.06.1999 (Processo 44697), Cadernos de Justiça Administrativa 32.

¹³⁴ Em sentido próximo, Vasco Pereira da Silva, *Ventos de Mudança no Contencioso Administrativo*, Almedina, Coimbra, 2005, página 80.



*comprovada insuficiência dos modelos objectivistas para assegurar uma protecção judicial efectiva dos direitos dos particulares*¹³⁵.

Desta forma, os Tribunais administrativos e fiscais passam a integrar uma ordem jurisdicional específica com o objectivo de “*dirimir os conflitos emergentes das relações administrativas e fiscais*”.

A revisão constitucional de 1997 não alterou este estatuto, muito pelo contrário, veio reforçar a ideia de que os Tribunais administrativos e fiscais integram uma nova categoria de Tribunais que regulam de “*um modo novo a garantia constitucional de acesso à justiça administrativa*”¹³⁶.

Fazendo uma breve súmula deste esboço constitucional a propósito da Justiça administrativa, podemos dizer que já a Constituição de 1976¹³⁷ fazia menção dos Tribunais administrativos, enquadrando-os, no entanto, na categoria de Tribunais facultativos.

Só com a revisão de 1989 passou a existir o reconhecimento da Justiça administrativa enquanto categoria específica de Justiça.

Esta situação é confirmada pela revisão da Constituição em 1997, revisão esta que, simultaneamente, reforçou o princípio da plena jurisdição dos Tribunais administrativos.

É, assim, reconhecida, pela primeira vez, a plena jurisdição dos Tribunais Administrativos e Fiscais, reflexo da nova forma de concepção desta jurisdição, o que não pode deixar de ser um relevante marco e avanço neste domínio.

Em suma, a Constituição permitiu que a Justiça administrativa se afirmasse como um sistema judicial de plena jurisdição, assegurando a defesa dos direitos e interesses protegidos dos cidadãos e dirimindo os conflitos de interesses públicos e privados.

Como é óbvio, não podemos falar da plena jurisdição dos Tribunais Administrativos e Fiscais sem nos debruçarmos, ainda que sumariamente, sobre a tutela jurisdicional efectiva presente no contencioso administrativo, o que faremos já de seguida.

Seguindo o exemplo do Código de Processo Civil, também o Código de Processo nos Tribunais Administrativos estatuiu a ideia de que “*a cada direito corresponde uma acção*”, reconhecendo o direito à obtenção, em tempo razoável, de uma decisão judicial sobre a pretensão deduzida em juízo.

¹³⁵ Cfr. ANDRADE, Vieira de, *A Justiça Administrativa (Lições)*, 10ª edição, Almedina, 2009, página 41.

¹³⁶ V. Vasco Pereira da Silva, *Ventos de Mudança no Contencioso Administrativo*, Editora Almedina, Coimbra, 2005, página 90.

¹³⁷ V. Manuel Pires, *A Constituição de 1976 e a Fiscalidade*, Estudos sobre a Constituição, Lisboa, 1978.



Esta é a afirmação do princípio da tutela jurisdicional efectiva dos direitos ou interesses legítimos.

O princípio da tutela jurisdicional efectiva tem previsão legal no artigo 2º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Segundo este princípio, devem ser estabelecidas formas de processo necessárias para que se possa fazer valer em juízo direitos ou interesses legítimos, sendo que o Tribunal deve proferir, em tempo razoável, decisão sobre a pretensão deduzida.

Outra face deste princípio é a adopção das medidas necessárias para executar as decisões judiciais bem como o decretamento de providências adequadas a assegurar o efeito útil da decisão.

Assim, podemos dizer que “o princípio da tutela efectiva tem uma quádrupla dimensão, a saber: uma petítória, uma decisória, uma executiva e uma cautelar”¹³⁸.

Explicando, sumariamente, cada uma destas dimensões, podemos dizer que a dimensão petítória consiste na possibilidade de um qualquer cidadão poder apresentar em juízo um qualquer pedido, utilizando para tal o meio processual adequado.

Com vista a assegurar esta tutela petítória, o legislador previu vários tipos de acções que devem ser utilizadas segundo a pretensão que cada um quer fazer valer em sede judicial, de modo a ser realizada a tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos ou interesses legítimos.

A dimensão decisória prende-se com o facto de a pronúncia jurisdicional dever ser plena, ou seja, poder emitir toda e qualquer espécie de pronúncia.

Esta tutela decisória encontra-se intimamente ligada ao princípio da plena jurisdição dos Tribunais Administrativos e Fiscais¹³⁹.

Nas palavras de Freitas do Amaral e Mário Aroso de Almeida a dimensão tutelar “*supõe que todo o tipo de providências podem ser pedidas e concedidas na jurisdição administrativa, sempre que a respectiva adopção seja considerada necessária para garantir a utilidade da decisão a proferir no processo principal*”¹⁴⁰.

¹³⁸ Palavras de Wladimir Brito in *Lições de Direito Processual Administrativo*, Coimbra Editora, 2ª edição, 2008.

¹³⁹ No entendimento de Diogo Freitas do Amaral e Mário Aroso de Almeida, *Grandes Linhas da Reforma do Contencioso Administrativo*, Almedina, Coimbra, 2002, página 50, as dimensões petítória e decisória fazem parte de um único tipo de tutela à qual chamam de declarativa. No entendimento destes Autores, este tipo de tutela “*supõe que todo o tipo de pedidos podem ser deduzidos e todo o tipo de pronúncias judiciais podem ser emitidas no âmbito da jurisdição administrativa*”. Em sentido diverso, Wladimir Brito in Ob. Cit., afirma que “*a denominação dessas tutelas como tutela declarativa pode levar a identificar essas formas de tutela com uma espécie de acção, a declarativa, quando tal identificação deve ser afastada por a tutela jurisdicional efectiva recobrir toda e qualquer espécie de acção – declarativa, executiva e especial*”.

¹⁴⁰ V. *Grandes Linhas da Reforma do Contencioso Administrativo*, Almedina, Coimbra, 2002, páginas 50 e 51. A este propósito, cfr. Artigos 112.º e seguintes do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.



Por fim, a dimensão executiva, mais uma vez nas palavras de Freitas do Amaral e Mário Aroso de Almeida¹⁴¹ “*supõe que todo o tipo de providências de execução possam ser adoptadas pela jurisdição administrativa*”, o que, de resto, demonstra o alargamento real dos poderes dos Tribunais Administrativos e Fiscais¹⁴².

Analisemos, agora, o princípio da tutela jurisdicional efectiva, princípio este, tal como referido, inteiramente associado ao princípio da plena jurisdição dos Tribunais Administrativos¹⁴³.

Aliás, podemos até dizer que este princípio da plena jurisdição é a dimensão concretizadora do princípio da tutela jurisdicional efectiva, na medida em que atribui aos Tribunais Administrativos amplos poderes de pronúncia relativamente às causas submetidas à sua apreciação.

Segundo o princípio da plena jurisdição dos Tribunais administrativos e fiscais, devem ser reconhecidos a estes Tribunais todos os poderes de pronúncia.

Deste modo, os Tribunais administrativos e fiscais deixam de ver os seus poderes limitados, na medida em que os seus poderes de pronúncia foram amplamente alargados e reforçados.

No entanto, e não obstante este reforço de poderes de pronúncia, não convém esquecer o princípio da separação de poderes¹⁴⁴.

Tal como nos dizem Freitas do Amaral e Mário Aroso de Almeida, é necessário que os Tribunais administrativos e fiscais, no exercício de poderes de condenação, saibam respeitar “*os espaços de valoração próprios do exercício da função administrativa*”¹⁴⁵.

Feito este breve enquadramento do contencioso administrativo e do princípio da tutela jurisdicional efectiva no âmbito do mencionado contencioso, centremos, agora, as nossas atenções na análise da acção consagrada no contencioso administrativo que se assemelha à acção objecto desta dissertação.

¹⁴¹ Cfr. Páginas 50 e 51 das *Grandes Linhas da Reforma do Contencioso Administrativo*, Almedina, Coimbra, 2002.

¹⁴² Vejam-se os artigos 157.º e seguintes do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

¹⁴³ Já é antiga a reclamação da doutrina relativamente à efectiva ampliação dos poderes de pronúncia dos Tribunais administrativos e fiscais. A este respeito, Vieira de Andrade sempre defendeu que “*a jurisdição administrativa, enquanto (e ainda que) jurisdição especializada, tem de ser jurisdição plena, no que respeita ao seu âmbito próprio – a Constituição ao consagrar uma cláusula geral para a definição desse âmbito (o da jurisdição administrativa, esclareça-se) destrói a ideia antiga, que ainda consta da legislação em vigor, de que há um contencioso administrativo por natureza, limitado ao contencioso de anulação dos actos, admitindo-se excepcionalmente algumas outras acções como as relativas a contratos ou sobre responsabilidade civil (...)*”. Cfr. *Âmbito e Limites da Jurisdição Administrativa*, in *Reforma do Contencioso Administrativo*, Volume I – O Debate Universitário (Trabalhos Preparatórios), Coimbra Editora, 2003.

¹⁴⁴ O artigo 3.º n.º 1 do Código de Processo nos Tribunais Administrativos impõe expressamente que o Tribunal tem o dever de não se pronunciar sobre a conveniência ou a oportunidade da actuação administrativa.

¹⁴⁵ V. *Grandes Linhas da Reforma do Contencioso Administrativo*, Almedina, Coimbra, 2002, página 52.



A. Regime Actual

De acordo com o estatuído no n.º 1 do artigo 35.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, “*aos casos previstos no título II deste Código corresponde o processo de declaração regulado no Código de Processo Civil, nas formas ordinária, sumária e sumaríssima*”.

Este preceito legal determina que a disciplina da acção administrativa comum seja regulada pelas normas e princípios regentes do Processo Civil.

Esta correspondência referida no preceito legal mencionado consubstancia-se na equiparação entre a acção administrativa comum e as acções de simples apreciação, de condenação e constitutivas¹⁴⁶.

Na verdade, a acção administrativa comum caracteriza-se por “*admitir a dedução genérica de pedidos de condenação, de mera apreciação e constitutivos, sempre que não tenha sido emitida nem se pretenda a emissão de um acto administrativo ou de uma norma*”¹⁴⁷.

O mesmo é dizer que a acção administrativa comum¹⁴⁸ é uma acção declarativa e, como tal, assume as mesmas formas da acção declarativa comum em processo civil: condenação, constitutivas e de simples apreciação.

Em termos processuais esta acção origina um processo comum que pode assumir a forma ordinária, sumária ou sumaríssima.

Assim, cada uma destas concretas formas de acção tem a sua função.

No entanto, e dado o tema aqui em estudo, apenas vamos referenciar a acção declarativa de simples condenação.

Na acção declarativa de simples apreciação, acção esta prevista nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 37.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, e ao contrário do que sucede nas acções de condenação, ainda não se verificou a violação de direitos¹⁴⁹.

Mediante esta acção, o Autor, fazendo uso do seu direito subjectivo à pretensão da tutela efectiva de direitos¹⁵⁰, no âmbito de uma determinada relação jurídica, requer que seja reconhecida a existência de um direito ou facto.

¹⁴⁶ Relativamente a estas acções, cfr. Artigo 4.º do Código de Processo Civil e Alberto dos Reis, *Clássicos Jurídicos - Código de Processo Civil Anotado*, Volume I, Coimbra Editora, 2004 página 21 (anotação ao artigo 4.º).

¹⁴⁷ Cfr. Freitas do Amaral e Mário Aroso de Almeida, *Grandes Linhas da Reforma do Contencioso Administrativo*, página 86.

¹⁴⁸ Nas palavras de Sérvulo Correia *in* O Debate Universitário, página 519, poder-se-á “*chamar acção administrativa comum ao meio processual que podendo culminar com sentenças condenatórias, de simples apreciação e constitutivas, receba no seu âmbito todos os litígios jurídico-administrativos excluídos pela incidência típica dos restantes meios processuais*”.

¹⁴⁹ Relativamente a este tópico, V. Alberto dos Reis, *Ob. Cit.*, página 21 (anotação ao artigo 4.º).

¹⁵⁰ Nas palavras de Luso Soares, fazendo uso do seu “*direito de pedir justiça*”. Cfr. *Direito Processual Civil*, Almedina, Coimbra, página 134.



Neste caso, o Tribunal limita-se a declarar ou não a existência do direito ou facto que o Autor invoca, não condenando, criando, modificando ou extinguindo situações jurídicas.

Deste modo, poder-se-á concluir que, em sede de acção administrativa comum, o contencioso administrativo, segundo este meio processual principal que é a acção de simples apreciação, tem a função de declarar a existência ou inexistência de direitos, deveres ou interesses.

O fim desta acção é a realização da tutela jurisdicional efectiva.

Esta acção consubstancia uma concreta pretensão feita em juízo, com vista a obter do Tribunal o reconhecimento efectivo de um direito ou interesse jurídico.

Mediante uma acção, o interessado, faz uso do seu direito subjectivo de agir em juízo com o fim de exigir a apreciação jurisdicional da sua concreta pretensão.

Assim, a acção mais não é do que o direito subjectivo à jurisdição, concedido por Lei a todo o interessado, seja este uma pessoa colectiva ou singular.

E por isso mesmo, por se tratar de um direito subjectivo de agir em juízo, a acção constitui um direito de natureza instrumental, ou seja, consubstancia um direito cujo exercício tem como objectivo a obtenção da tutela jurisdicional efectiva de outros direitos substantivos.

Em suma, a acção é um direito subjectivo público constitucionalmente consagrado.

Em bom rigor, esta acção é um meio de tutela jurisdicional efectiva em que se enquadram “*todos os processos que tenham por objecto litígios cuja apreciação se inscreva no âmbito da jurisdição administrativa e que nem no Código nem em legislação avulsa sejam objecto de regulação especial*”¹⁵¹.

Dito isto, resta, agora, analisar o objecto desta acção, ou seja, quais os direitos ou interesses legalmente protegidos que a referida acção visa realmente tutelar bem como qual definir o seu regime processual.

¹⁵¹ Cfr. Freitas do Amaral e Mário Aroso de Almeida, *Grandes Linhas da Reforma do Contencioso Administrativo*, página 88. Estes administrativistas mais referem que esta acção é “*a forma que corresponde a todo e qualquer processo em que se pretenda a condenação da Administração ao cumprimento do dever de prestar que não envolvam a emissão de um acto administrativo impugnável, nem devam ser objecto de um dos dois processos urgentes de intimação que o Código prevê ...*” (página 90). Com a mesma opinião, Vieira de Andrade defende que “*o objecto da acção pode, portanto, ser constituído pelos mais variados pedidos no âmbito de relações jurídicas administrativas e a sua delimitação é negativa: podemos dizer, em geral, que constitui o meio adequado de acesso à justiça administrativa, desde que não esteja em causa a prática ou omissão de actos impugnáveis ou de normas*”. V. ANDRADE, Vieira de, *A Justiça Administrativa (Lições)*, 10ª edição, Almedina, 2009, página 177.



Relativamente a este aspecto, pouco haverá a dizer na medida em que, tal como sabemos, o processo administrativo segue o preceituado para os processos declarativos consagrados no Código de Processo Civil.

Assim, a sua tramitação segue o previsto no Código de Processo Civil a não ser naqueles casos em que o Código de Processo nos Tribunais Administrativos disponha diversamente¹⁵².

Deste modo, e no tocante à tramitação, remete-se para o Processo Civil.

Uma das pretensões que o interessado pode sujeitar ao escrutínio do Tribunal é o reconhecimento da existência de situações jurídicas subjectivas.

O n.º 1 do artigo 37.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos estabelece que *“seguem a forma da acção administrativa comum os processos que tenham por objecto litígios cuja apreciação se inscreva no âmbito da jurisdição administrativa e que, nem neste Código nem em legislação avulsa sejam objecto de regulação especial”*.

O n.º 2 do mesmo preceito legal indica, exemplificativamente¹⁵³, algumas temáticas que são objecto deste tipo de acção tais como o *“reconhecimento de situações jurídicas subjectivas”*.

Assim, e tendo por base a análise deste preceito podemos dizer que o objecto desta acção administrativa comum é a declaração de existência ou inexistência de situações jurídicas subjectivas decorrentes de relações jurídico-administrativas, desde que não interfiram com o exercício de autoridade por parte da Administração.

O artigo 39.º define o interesse em agir nas acções administrativas de simples apreciação.

A este respeito, tal preceito dispõe que *“os pedidos de simples apreciação podem ser deduzidos por quem invoque utilidade ou vantagem imediata, para si, na declaração judicial pretendida, designadamente por existir uma situação de incerteza, de ilegítima afirmação por parte da Administração, de existência de determinada situação jurídica, ou o fundado receio de que a Administração possa vir a adoptar uma conduta lesiva, fundada numa avaliação incorrecta da situação jurídica existente”*.

¹⁵² Esta é a regra estabelecida pelos artigos 35.º e 42.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

¹⁵³ *“Recorde-se, a propósito, que o elenco exemplificativo das pretensões susceptíveis de serem accionadas pela via da acção administrativa comum que consta do artigo 37.º, n.º2, não tem o propósito nem o alcance de tipificar distintos meios processuais, separados entre si, em termos de obrigar os interessados, à maneira tradicional, a descobrirem a qual deles corresponde a sua pretensão, sob pena de incorrerem em erro, por inadequação do meio processual utilizado. Trata-se apenas de clarificar o sentido da fórmula genérica enunciada no n.º1, esclarecendo os interessados sobre alguns dos principais tipos de pretensões que, separada ou cumulativamente, podem fazer valer através da acção administrativa comum”* é o que escrevem Freitas do Amaral e Mário Aroso de Almeida sobre esta temática. Cfr. *Grandes Linhas da Reforma do Contencioso Administrativo*, página 90.



Esta norma legal nada mais pretende do que estabelecer os requisitos objectivos e subjectivos desta acção de simples apreciação.

Na verdade, a finalidade é evitar que pretensões jurídicas sem grande relevância justifiquem que se intente esta acção com vista a obter a declaração de existência ou inexistência de direitos.

Por este motivo, impõe-se que haja um sério e efectivo interesse em agir, interesse este que é, concomitantemente, um interesse objectivo e subjectivo do titular de um direito ou interesse legalmente protegido, que foram ou venham a ser, justificadamente, afectados por um comportamento da Administração.

Por outras palavras, e de acordo com uma perspectiva subjectiva, o interesse em agir cujo objectivo é a tutela jurisdicional de um direito ou interesse, deve obrigatoriamente alicerçar-se na convicção do interessado que peticiona a tutela jurisdicional pela via da declaração da existência ou inexistência de um seu direito ou interesse.

Sob o ponto de vista objectivo, o interesse em agir deve necessariamente ser real e efectivo.

Sumariamente, poder-se-á afirmar que é condição de admissibilidade da acção o interesse (subjectivo e objectivo) em agir¹⁵⁴ do titular do direito ou do interesse legalmente protegido.

No tocante ao prazo para a propositura desta acção, estipula o n.º 1 do artigo 41.º do Código mencionado que “*sem prejuízo do disposto na lei substantiva, a acção administrativa comum pode ser proposta a todo o tempo*”.

Nos termos deste normativo legal que ressalva o disposto na lei substantiva, ressalva esta que se refere aos prazos de caducidade e de prescrição consagrados na lei substantiva e que se mantêm em vigor para o processo administrativo, a acção pode ser proposta a todo o tempo.

Isto significa que, tendo em consideração a aplicação dos prazos de prescrição e de caducidade à relação jurídica controvertida subjacente, a expressão “*a todo o tempo*” pretende referir-se ao período temporal que medeia entre a ocorrência do facto gerador do direito ou

¹⁵⁴ Manuel de Andrade *in Noções Elementares de Processo Civil*, Coimbra Editora, página 80 escreve que “*nas acções de simples apreciação é onde este requisito mais avulta como quid inconfundível com o direito (lato sensu) do demandante*”. Opinião contrária defende Castro Mendes *in Direito Processual Civil*, Vol. II, AAFDL, Lisboa, 1980, página 187 e seguintes onde afirma que entende não ser necessário esse requisito do interesse em agir nas acções de simples apreciação. Veja-se, a este propósito, também Anselmo de Castro, *Direito Processual Civil Declaratório*, Volume I, Almedina, Coimbra, 1981, páginas 117 a 127 que se debruça sobre este requisito ao estudar as acções de simples apreciação.



interesse objecto da acção e o momento em que se verifica a prescrição desse direito ou interesse ou a caducidade do direito de accionar¹⁵⁵.

Conclusão: Feita uma análise, ainda que sumária, ao contencioso administrativo e à sua acção de simples apreciação, urge agora extrair de tais pensamentos algumas conclusões.

Tal acção era coincidente, nas suas linhas gerais, com a mesma acção no âmbito do contencioso administrativo, prevista nos artigos 69^o¹⁵⁶ e 70^o da Lei de Processo dos Tribunais Administrativos (LPTA), aprovada pelo Decreto-Lei n^o 267/85, de 16 de Julho – acção para o reconhecimento de direito ou interesse legítimo.

As únicas diferenças relevantes que a acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo assume no contencioso administrativo e no contencioso tributário referem-se ao prazo para a sua propositura e à legitimidade passiva.

Assim, enquanto que, no âmbito do contencioso administrativo as acções podem, em princípio, ser propostas a todo o tempo e no lado passivo deve surgir aquele contra quem foi formulado o pedido¹⁵⁷, no contencioso tributário a acção devia ser proposta no prazo de quatro anos a partir da constituição do direito ou interesse legítimo e a legitimidade passiva é conferida à entidade que tiver competência para decidir o pedido¹⁵⁸.

Daí que, no contencioso tributário, se aceite a validade da maioria dos considerandos expedidos pela doutrina e pela jurisprudência acerca da acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo no âmbito do contencioso administrativo.

¹⁵⁵ Neste sentido, ANDRADE, Vieira de, *A Justiça Administrativa (Lições)*, 10^a edição, Almedina, 2009, página 188.

¹⁵⁶ Após a revisão constitucional de 1989 deve considerar-se revogado o n.º 2 do artigo 69.º da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos. Já o dizia o Supremo Tribunal Administrativo, no seu acórdão datado de 13.07.1993 (Processo 31754) *in* www.dgsi.pt.

¹⁵⁷ Cfr., respectivamente, os artigos 69.º n.º 1 e 70.º n.º 1 da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos.

¹⁵⁸ Cfr. N.º 2 do artigo 145.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.



IV. Procedimento para o reconhecimento de benefícios fiscais (especial referência)

Não obstante ainda não termos analisado o meio processual jurisdicional que possibilita o reconhecimento de um direito ou interesse em matéria tributária, não poderíamos deixar de referir, sob pena deste trabalho ficar incompleto, como ponto prévio do estudo do processo tributário (que se seguirá) o procedimento¹⁵⁹ que, tal como a dita acção judicial, também visa obter uma declaração de direitos, neste caso, e mais concretamente, o reconhecimento de um qualquer benefício fiscal.

Com isto o que queremos dizer é que a concessão de um qualquer benefício fiscal opõe-se à aplicação do sistema normativo, enquanto facto impeditivo do nascimento da obrigação tributária.

Por ser um incentivo que prossegue finalidades diversas das que presidem ao sistema de tributação geral¹⁶⁰, deve o benefício caracterizar-se pela sua natureza excepcional e pelo seu fundamento extra-fiscal, fundamento este que pode ser de natureza económica, social ou até cultural.

A sua natureza excepcional, como já referido, decorre do facto de obstar à tributação dita normal.

Entendemos que é correcto, e até defensável, afirmarmos que, configurando o acto de tributar um acto de interesse público há que reconhecer, com toda a legitimidade, que a criação de um benefício fiscal age contra aquele interesse juridicamente protegido, na medida em que altera substancialmente o equilíbrio pretensamente existente na distribuição da carga fiscal, pois trata de modo desigual ou diferenciado os cidadãos à luz do critério da capacidade contributiva, inviabilizando, assim, a aplicação do princípio da igualdade.

Em suma, os benefícios fiscais compõem-se de três requisitos:

¹⁵⁹ Para efeitos do presente trabalho não poderíamos deixar de fazer a distinção entre a noção de procedimento e processo.

Assim, e nas palavras de Joaquim Rocha, o procedimento tributário é “o conjunto de actos, provenientes de órgãos administrativos tributários distintos, relativamente autónomos e organizados sequencialmente, direccionados à produção de um determinado resultado, do qual são instrumentais”. Por sua vez, o processo tributário “será o conjunto de actos concretizadores e exteriorizadores da vontade dos agentes jurisdicionais tributários (tribunais tributários)”. V. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 3ª edição, Coimbra Editora, 2009, páginas 71 e 217.

¹⁶⁰ V. SKAAR, Arvid A., *Permanent Establishment – Erosion of a Tax Treaty Principle*, Series on international taxation, 13, Kluwer Law and taxations publishers, Boston, 1991.



- Constituem uma derrogação às regras gerais de tributação;
- Prosseguem um objectivo social e económico relevante;
- Atribuem uma qualquer vantagem aos contribuintes;

Posto isto, analisemos agora este procedimento à luz da legislação vigente.

Como atrás referimos, o n.º 1 do artigo 2.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais considera o benefício fiscal como sendo um facto impeditivo da constituição da relação tributária.

Desta maneira, as normas que presidem à sua criação e que legitimam a sua concessão são juridicamente especiais, pois incluem-se na categoria ampla das normas de isenção e são, factualmente excepcionais, porquanto encontram-se fundamentadas em interesses públicos extra-fiscais constitucionalmente relevantes.

Por outras palavras, a quebra do núcleo essencial da tributação passa, primordialmente, por uma derrogação ao princípio da capacidade contributiva.

Desta forma, verifica-se a atribuição aos benefícios fiscais de um carácter obrigatoriamente excepcional, só devendo ser concedidos em casos de reconhecido interesse público.

São benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extra fiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.

Assim, consideram-se benefícios fiscais, entre outros, as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria colectável e à colecta, bem como as amortizações e reintegrações aceleradas, de acordo com o estatuído no artigo 2.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Antes de iniciar o estudo da tramitação do procedimento em epígrafe, recordemos alguns aspectos de assumida relevância quanto aos benefícios fiscais:

- Os benefícios fiscais podem ser classificados em automáticos ou dependentes de reconhecimento;

Enquanto que os primeiros “*resultam directa e imediatamente da lei. Os segundos pressupõem, um ou mais actos posteriores de reconhecimento*”¹⁶¹;

¹⁶¹ Artigo 4.º do Estatuto de Benefícios Fiscais.



A este respeito, e tendo sempre em vista o objecto do nosso estudo, desde já, salientemos que o reconhecimento dos benefícios fiscais pode ter lugar por acto administrativo ou por acordo entre a Administração e os interessados¹⁶², tendo, em ambos os casos, efeito meramente declarativo, salvo quando a lei dispuser o contrário.

- Princípio geral de transitoriedade dos benefícios fiscais previsto no artigo 14º da Lei Geral Tributária: *“...as normas que prevêem benefícios fiscais vigoram durante um período de cinco anos, se não tiverem previsto outro, salvo quando, por natureza, os benefícios fiscais tiverem carácter estrutural”*.

A doutrina nacional entende que a intenção legislativa por detrás desta norma terá sido a de avaliar periodicamente a concessão dos benefícios, por forma a evitar a sua transformação em verdadeiras benesses ou privilégios injustificados, o que configuraria uma expressa violação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

Dito isto, fácil se torna compreender o alcance do procedimento de reconhecimento de benefícios fiscais¹⁶³.

¹⁶² Assim, e quanto aos benefícios fiscais dependentes de reconhecimento que, por razões óbvias, são os que mais despertam o nosso interesse, podemos ter benefícios fiscais dependentes de reconhecimento unilateral (por exemplo, acto administrativo) ou benefícios fiscais dependentes de reconhecimento bilateral (por exemplo, mediante um contrato celebrado entre a Administração Tributária e o sujeito passivo de imposto).

¹⁶³ Somente algumas palavras para alertar para o facto deste procedimento também se revestir de uma manifesta importância no ordenamento jurídico espanhol.

O Real Decreto 1065/2007 de 27 de Julho, que aprova o regulamento geral das actuações e procedimentos de gestão e inspecção tributária e de desenvolvimento das normas comuns dos procedimentos de aplicação dos tributos (RGAT) regula especificamente este que é um dos procedimentos tributários com maior relevância prática.

Tal como no nosso ordenamento, também o legislador espanhol optou por submeter a maior parte dos benefícios fiscais a um requerimento prévio por parte dos contribuintes. Neste contexto, a regulação que, aqui brevemente examinamos, apenas como ponto de comparação, oferece uma maior segurança às relações entre aqueles e a Administração Tributária.

No ordenamento jurídico espanhol, este procedimento inicia-se mediante requerimento, requerimento este que deverá ser acompanhado de documentos comprovativos da situação em causa, nos termos do n.º 1 do artigo 136.º do mencionado diploma legal. Relativamente a isto, o n.º 2 do mesmo artigo prevê as possibilidades de comprovação que podem ser usadas tendo em vista a concessão de benefícios fiscais. Previamente à notificação da decisão, deve o contribuinte ser notificado da proposta de decisão, quando se preveja que esta seja negativa, para que, num prazo de 10 dias contados a partir do dia seguinte ao da notificação da dita proposta, alegue o que entenda ser conveniente ao seu direito, tal como estatuído pelo n.º 3 do artigo 136.º. O procedimento finaliza mediante decisão que reconheça ou negue o benefício pretendido. Note-se que o prazo máximo para a notificação da decisão ao contribuinte será o estabelecido pela normativa reguladora do benefício fiscal e, na falta desta, o prazo de seis meses. Decorrido tal prazo sem que se tenha notificado a decisão expressa, o requerimento poderá entender-se como rejeitado, salvo disposição expressa em contrário da normativa reguladora do benefício, é o previsto no n.º 4 do artigo 136.º.

Quanto aos efeitos do reconhecimento de benefícios fiscais, o n.º 1 do artigo 137.º do diploma em causa dispõe que o reconhecimento dos benefícios fiscais surtirá efeitos desde o momento estabelecido pela normativa aplicável ou, na sua falta, desde o momento da sua concessão. Sobre este aspecto, *“todas estas previsiones deben interpretarse en sus justos términos, entendiendo que solo habilita a realizar esta ulterior*



Trata-se somente de um procedimento em que, por iniciativa dos interessados, se solicita, à Administração Tributária, mediante requerimento, o reconhecimento de um benefício.

Este pedido de reconhecimento deve ser apresentado junto do serviço competente para a liquidação do tributo a que tal benefício se refere¹⁶⁴, e deve ser instruído com a prova de verificação dos respectivos pressupostos.

A respeito da verificação dos pressupostos, façamos aqui um parêntesis para abordarmos a questão dos benefícios condicionados e benefícios temporários.

Os benefícios condicionados são aqueles cuja eficácia fica dependente da verificação de certos pressupostos acessórios ou secundários, que são a sua “*conditio juris*”. Distinguem-se, desta forma, dos benefícios ditos puros cuja eficácia não está dependente da verificação de nenhum pressuposto acessório.

Nos benefícios condicionados, a condição pode revestir uma de duas formas: suspensiva ou resolutiva.

Diz-se suspensiva quando o benefício é concedido depois de verificados os acima citados pressupostos acessórios; diz-se resolutiva quando o benefício é concedido, mas a sua eficácia fica dependente da verificação dos pressupostos do sujeito passivo, cuja não verificação determina a caducidade do mesmo.

Dito de outra maneira, os benefícios condicionados traduzem-se em subordinar o direito ao benefício a contrapartidas de interesse público na forma de deveres ou ónus impostos aos beneficiários.

Relativamente aos benefícios temporários, como o nome indica, são concedidos por um período limitado fixado na lei.

Contrapõem-se-lhe os benefícios permanentes concedidos para o futuro sem pré-determinação da respectiva duração.

Por exemplo, a concessão de uma qualquer isenção temporária gera, para o sujeito que dela beneficia, uma expectativa de manutenção do benefício ao longo do período a que respeita – a qual deve ser tutelada em nome do princípio da segurança jurídica – mediante o reconhecimento do direito a que esse benefício não seja suprimido ou suspenso durante o tempo de vigência da isenção.

actividad inquisitiva cuando la comprobación anterior no se haya podido realizar por causa no imputable a la Administración”. (Cfr. FERNÁNDEZ, Javier Martín, y MÁRQUEZ, Jesús Rodríguez, *Manual de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, 2009, página 365).

¹⁶⁴ Artigo 65.º, n.º 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário.



Trata-se de um caso de necessário reconhecimento de direitos adquiridos.

Os benefícios temporários são criados com o objectivo de produzirem certos resultados de interesse público relevante tal como, por exemplo, incentivar as empresas a investirem, enquanto que os benefícios de carácter permanente, dada a sua longa duração, têm por inconveniente, a possibilidade de, ultrapassado o interesse público pretendido com a sua concessão, se virem a transformar em favores ou privilégios fiscais.

A questão a analisar é a de saber se o reconhecimento do benefício pode ou não ter eficácia diferida.

Vejamos.

Imaginemos que estamos perante um benefício fiscal dependente do reconhecimento, sujeito a requerimento do interessado.

Dispõem as normativas legais que o direito aos benefícios fiscais reporta-se à data da verificação dos respectivos pressupostos, ainda que esteja dependente do reconhecimento declarativo pela Administração Fiscal¹⁶⁵ ou de acordo entre esta e a pessoa beneficiada, salvo quando a Lei dispuser de outro modo.

Por seu turno, o reconhecimento dos benefícios fiscais¹⁶⁶ depende da iniciativa dos interessados e, para além do mais, da prova da verificação dos pressupostos de reconhecimento nos termos da Lei.

A prova da verificação dos pressupostos do reconhecimento é também requisito previsto na Lei.

Face ao quadro legal atrás traçado, temos que o reconhecimento do dito benefício, que tem natureza declarativa, depende, para além do mais, de prova da verificação dos respectivos pressupostos.

Assim sendo, o dito reconhecimento não pode ter eficácia diferida, sujeita à verificação futura dessa condicionante¹⁶⁷.

Já que entramos nesta temática, distingamos agora os benefícios fiscais estáticos dos benefícios fiscais dinâmicos.

Os primeiros, são norteados, em termos estáticos, para situações que já se verificaram.

¹⁶⁵ V. SANTOS, Renata Borges e MARTINS, António, *A Administração Fiscal como elemento do Sistema Tributário*, Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais, Direcção Geral dos Impostos, 418, Julho – Dezembro 2006.

¹⁶⁶ “O reconhecimento de um benefício tem natureza declarativa” – Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23.11.2004 (Processo 24/07) *in* www.dgsi.pt.

¹⁶⁷ Neste sentido, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 03.07.2001 (*in* www.dgsi.pt) no qual “o benefício fiscal... na medida em que o seu reconhecimento depende, para além do mais, de prova dos respectivos pressupostos, não pode ser concedido com eficácia diferida, sujeita a condição”.



Ao invés, os segundos visam incentivar ou estimular determinadas actividades, procedendo ao estabelecimento de uma relação entre as vantagens atribuídas e as actividades estimuladas em termos de causa-efeito. Por conseguinte, enquanto que nos benefícios estáticos a causa do benefício é a situação ou actividade em si mesma, nos benefícios dinâmicos a causa prende-se com a adopção futura do comportamento beneficiado ou exercício, igualmente futuro, da actividade fomentada.

Dito isto, voltemos ao ponto em que tínhamos ficado.

Assim, é preciso advertir que o acto pelo qual se reconhece o benefício fiscal tem de ser concreto e referido a um determinado sujeito passivo e operação¹⁶⁸.

Posto isto, ao serviço competente compete emitir um despacho de deferimento ou de indeferimento, reconhecendo ou não o benefício pretendido.

A este respeito, note-se que o reconhecimento não poderá ser concedido “*quando o sujeito passivo tenha deixado de efectuar o pagamento de qualquer imposto sobre o rendimento, a despesa ou o património e das contribuições relativas ao sistema da segurança social*” e desde que a dívida em causa “*sendo exigível, não tenha sido objecto de reclamação, impugnação ou oposição e prestada garantia idónea, quando devida*”, tudo nos termos do artigo 11.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

A decisão mencionada deve ser proferida no prazo de 6 meses, prazo esse contado desde a data de entrada do pedido de reconhecimento no serviço competente e, decorrido tal prazo sem que seja proferida decisão, o pedido considera-se indeferido para efeitos de interposição de recurso hierárquico ou recurso contencioso, conforme artigo 57.º n.º 5 da Lei Geral Tributária.

A decisão sobre o pedido do reconhecimento do benefício fiscal pode ser impugnada através de recurso hierárquico, a interpor no prazo de 30 dias, a contar da notificação da mesma, dirigido ao mais elevado superior hierárquico do autor do acto, como se encontra previsto e regulado no art. 66.º n.º 2 do Código de Processo e Procedimento Tributário¹⁶⁹.

Por outro lado, sendo a decisão do pedido de reconhecimento um acto administrativo com repercussões na esfera jurídica do interessado, da mesma pode, de imediato, ser interposto recurso contencioso, conforme previsto na alínea f) do n.º 2 do artigo 95.º da Lei Geral Tributária.

¹⁶⁸ Ainda comparativamente com o ordenamento jurídico espanhol, por se mostrar tão semelhante ao nosso a este respeito, vejamos que também assim o entende o Tribunal Supremo Espanhol em sentença datada de 30.12.1996 *in* Repertorio de Jurisprudencia 1996, 9346.

¹⁶⁹ Artigo 65.º n.º 4 do Código de Procedimento e Processo Tributário.



Tal despacho é irrevogável, graças ao princípio constitucional da irrevogabilidade dos actos administrativos constitutivos de direitos, embora possa ser suspenso¹⁷⁰ e tem efeito meramente declarativo do direito ao benefício em causa.

O artigo 11.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais refere expressamente que, em regra, o direito aos benefícios fiscais deve reportar-se à data da verificação dos respectivos pressupostos, ainda que esteja dependente de reconhecimento¹⁷¹, o que significará que os seus efeitos se poderão produzir retroactivamente (devendo, por exemplo, ser restituído o que houver sido eventualmente tributado até ao reconhecimento).

Além disso, e quanto às obrigações formais, o interessado, após a concessão, passa a estar sujeito ao ónus de facultar à Administração todos os elementos necessários ao controlo dos pressupostos dessa atribuição, sob pena de ele ficar sem efeito¹⁷².

Aqui a Administração nada tem de fazer, nomeadamente mediante acções inspectivas, para sancionar o contribuinte, bastando-lhe apenas constatar o incumprimento do ónus da prova.

Em suma, este é, talvez, o caso mais paradigmático de um acto declarativo de direitos¹⁷³, em sede de procedimentos tributários, pelo que aqui ficou uma breve resenha sobre esta figura.

¹⁷⁰ Os casos de suspensão estão previstos no artigo 12.º números 5 e 6 do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

¹⁷¹ Cfr. Artigo 4.º n.º 2 do mesmo estatuto.

¹⁷² Artigo 65.º n.º 5 do Código de Procedimento e Processo Tributário.

¹⁷³ Podemos verificar que este entendimento é transversal ao ordenamento jurídico espanhol, pelo que também a sua jurisprudência assim o considera. Assim, neste sentido, temos a sentença do Tribunal Supremo de 17.07.1995 (*in* www.poderjudicial.es) que consagra o reconhecimento de um benefício fiscal como um acto declarativo de direitos e que, por isso, não há lugar à sua livre revogação. Ainda com o mesmo entendimento temos a sentença do Tribunal Supremo de 23.02.2000, também *in* www.poderjudicial.es.



V. A tutela jurisdicional plena e efectiva em matéria tributária

Aqui chegados, e feitas as considerações e comparações que antecedem, seja no sentido de estudar os ramos do Direito que apresentam alguma relação com a acção para o reconhecimento de direitos ou interesses em matéria tributária, seja analisando e investigando o Direito Comparado, orientemos a nossa atenção para o Direito Processual Tributário, por ser este o âmbito no qual se enquadra esta dissertação.

Antes de mais e em jeito de intróito, podemos, indubitavelmente, afirmar que a Justiça Tributária, compreendendo as normas de Direito Tributário adjectivo, tem como finalidade a protecção e salvaguarda das posições jurídicas subjectivas dos contribuintes decorrentes dos normativos legais de Direito Tributário substantivo.

Já em 1991 Saldanha Sanches afirmava que *“o novo Código do Processo Tributário pode considerar-se, em alguma medida, a concretização na Lei processual de princípios constitucionais expressos sobre as formas de atribuir tutela aos direitos e interesses legítimos dos administrados, quer na totalidade das relações administrativas, quer no caso particular das relações jurídico-tributárias”*.

Continuou dizendo que *“o artigo 268º passou a regular com particular densidade os direitos e garantias do Administrado ... e reconhecendo, o que era novo, o recurso para o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido”*.

Referindo-se expressamente à acção que aqui estudamos ainda menciona que *“foi integrada nos meios contenciosos tributários a acção para o reconhecimento de direitos e interesses legalmente protegidos...”* e a título de exemplo refere que nas *“acções para o reconhecimento de um direito: a Administração recusa-se a produzir um acto que reconheça, por exemplo, uma isenção e poderá recorrer-se a este meio processual...”*¹⁷⁴.

Uma vez que, e tal como acima mencionado, a defesa das pretensões dos contribuintes constitui o desígnio da Justiça Tributária¹⁷⁵, não se lhe pode negar uma função predominantemente garantística.

No entanto, e para que se possa realizar esta função garantística é imperiosa a existência de procedimentos e processos cujo objectivo será a declaração de inexistência, nulidade, anulação, revogação ou confirmação de um determinado acto tributário.

¹⁷⁴ SANCHES, J. L. Saldanha, *O Novo Processo Tributário*, Ciência e Técnica Fiscal, n° 361, Janeiro-Março 1991, Boletim da Direcção Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, páginas 69 e seguintes.

¹⁷⁵ Cfr. Regina Helena Costa, *Praticabilidade e justiça tributária*, São Paulo, Malheiros Editores, 2007.



Reportamo-nos, assim, às garantias dos contribuintes¹⁷⁶.

Os instrumentos garantísticos reclamados pela Justiça Tributária dividem-se em 2 categorias¹⁷⁷:

- Instrumentos gratuitos (decorrem perante órgãos administrativos) e
- Instrumentos contenciosos (decorrem perante órgãos jurisdicionais).

Tendo em consideração o tema em causa, atentemos somente às garantias jurisdicionais, deixando de parte o estudo e/ou análise das garantias administrativas.

Ao contrário do que sucede com as garantias administrativas que correm os seus trâmites perante órgãos da Administração Tributária, as garantias jurisdicionais ou contenciosas¹⁷⁸, efectivam-se, tal como o nome indica, perante órgãos jurisdicionais, isto é, perante Tribunais.

Aqui chegados, cabe destrinçar três meios garantísticos, a saber: o direito de acção, o direito de oposição e o direito de recurso jurisdicional.

Tendo sempre em vista a acção objecto deste estudo, ou seja, a acção para reconhecimento de direitos ou interesses legítimos em matéria tributária, analisaremos somente o direito de acção judicial.

Antes de mais, urge dizer que o direito de acção judicial em sentido amplo¹⁷⁹ consiste na possibilidade de propor judicialmente uma acção que vise proteger e/ou salvaguardar uma concreta situação jurídica emergente de normas substantivas.

Ora, a acção para o reconhecimento de direito ou interesse legalmente protegido em matéria tributária integra aquelas situações em que o contribuinte recorre *ex novum* a Tribunal, independentemente da existência de uma qualquer actuação administrativa anterior que pretenda sindicar.

Nestes casos, estamos perante um direito de acção em sentido restrito.

Isto posto, e tendo em vista um melhor enquadramento do tema em estudo, cabe agora analisar detalhadamente e com precisão os aspectos mais relevantes do contencioso tributário¹⁸⁰.

¹⁷⁶ V. Julio Banacloche, *Los derechos del contribuyente*, 1ª edição, 2000.

¹⁷⁷ ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 3ª edição, Coimbra Editora, 2009, páginas 38 e seguintes.

¹⁷⁸ A este respeito, V. Rui Machete, *A garantia contenciosa para obter o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido*, Estudos de Direito Público e Ciência Política, 1987.

¹⁷⁹ Direito este que, nos termos do n.º 1 do artigo 96.º da Lei Geral Tributária é, em princípio, irrenunciável.

¹⁸⁰ Sobre o contencioso tributário francês e a forma como este assegura as garantias dos contribuintes, V. CARDYN, Charles et DEPRET, Henri. R., *Procédure fiscale contentieuse*, Troisième Édition, Bruylant Bruxelles, 1987, Tome Premier e Tome Deuxième.



Podemos definir o Processo Tributário como sendo um conjunto de actos que evidenciam e materializam a vontade dos agentes jurisdicionais tributários.

Com base nesta definição, concluímos que apenas se admite a existência de processos tributários no âmbito dos Tribunais tributários.

Um à parte só para dizer que os Tribunais tributários são competentes para decidir, em sede de recurso contencioso ou de acção para reconhecimento de um direito, quando a relação jurídica controvertida se confina a uma questão fiscal ou de matéria tributária¹⁸¹.

Dito isto, de notar que esta noção de processo tributário¹⁸² associa-se fortemente à componente protectora e garantística das posições jurídicas dos contribuintes anteriormente referida.

Assim, é correcto afirmar que a componente garantística do contencioso tributário se efectiva através das seguintes características¹⁸³:

- O processo tributário é um contencioso pleno¹⁸⁴;
- O processo tributário é um contencioso de legalidade;

Ao afirmarmos contundentemente que o contencioso tributário consubstancia um contencioso pleno, pretendemos demonstrar que o contribuinte tem a possibilidade de defender a sua posição jurídica em quaisquer situações em que sinta a sua esfera jurídica afectada.

Tal circunstância pode suceder quer em casos em que exista uma actuação administrativa (contencioso por acção), quer nos casos em que essa actuação administrativa devia existir mas, no entanto, não existe (contencioso por omissão).

Deste modo, um contencioso pleno é um sinónimo da tutela jurisdicional efectiva.

A este respeito, a Constituição da República Portuguesa, no n.º 4 do seu artigo 268.º, impôs que o legislador consagrasse, sob pena de inconstitucionalidade, quatro tipos de meios processuais à total disposição dos cidadãos, a saber:

- meios de reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria tributária;

¹⁸¹ Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17.10.1996 (Processo 378887) in www.dgsi.pt.

¹⁸² Cfr. MOSCHETTI, Francesco, *Profilo costituzionale del nuovo processo tributario*, Rivista di Diritto Tributario n° 9, Roma, Settembre 1994, páginas 837 e seguintes.

¹⁸³ ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 3ª edição, Coimbra Editora, 2009, páginas 217 e seguintes.

¹⁸⁴ V. José Luís Saldanha Sanches, *O contencioso tributário como contencioso de plena jurisdição*, Fiscalidade, n° 7/8, Outubro 2001.



- meios impugnatórios de actos lesivos;
- meios para a determinação da prática de actos administrativos legalmente devidos; e
- meios cautelares adequados.

Fazendo uma análise, ainda que não exaustiva, do ordenamento jurídico nacional, facilmente se conclui que, uma vez que estas exigências constitucionais foram cumpridas¹⁸⁵ os contribuintes dispõem de vários meios processuais para fazer valer as suas diferentes pretensões em juízo.

Vejamos, então, apenas uma dessas exigências por ser aquela que mais merece a nossa atenção, decorrente do facto de se relacionar intimamente com o tema em análise.

Relembremos que a existência de meios judiciais que possibilitassem a obtenção de reconhecimento de direitos ou interesses¹⁸⁶ legalmente protegidos em matéria tributária foi uma exigência expressa do legislador constituinte.

Estão aqui em causa aqueles casos em que o contribuinte está convicto de ser titular de uma determinada situação jurídica consubstanciada num direito ou interesse legalmente protegido, só que esta situação não é atendida pela Administração Tributária que, por não a reconhecer, não pratica os actos consentâneos com tal situação.

Se a Lei conferir ao particular um determinado direito subjectivo, mas a Administração declarar autoritariamente que o direito não existe ou que existe de modo diferente, tal declaração constituirá a *lex specialis* do caso.

Tomemos por exemplo o caso em que o contribuinte considera ser titular de um determinado estatuto jurídico como, por exemplo, uma qualquer deficiência, estatuto este que, supostamente, lhe deveria conferir uma redução ou isenção de imposto.

¹⁸⁵ As exigências constitucionais mencionadas foram cumpridas na medida em que o legislador ordinário previu um conjunto processual suficiente para fazer valer as pretensões dos contribuintes.

Assim, mediante a acção prevista no artigo 145.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (acção para reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria tributária) cumpriu-se a primeira exigência constitucional.

Em segundo lugar, exigiram-se meios que permitissem impugnar actos lesivos. Ora, temos vários que cumprem este requisito, nomeadamente o processo de impugnação judicial, a oposição em sede de execução fiscal, entre outros.

Em terceiro lugar, demandam-se meios de determinação da prática de actos legalmente devidos. Isto posto, se atentarmos no artigo 147.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, veremos que, mais uma vez, o legislador ordinário, cumpriu o que lhe foi proposto.

Por último, e através da previsão de meios cautelares adequados (vejam-se artigos 144.º e 147.º do Código de Procedimento e Processo Tributário), o legislador ordinário seguiu o encargo imposto pelo legislador constituinte e colocou à disposição do contribuinte tais instrumentos reactivos.

Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 3ª edição, Coimbra Editora, 2009, páginas 218 e seguintes.

¹⁸⁶ V. MITA, Enrico de, *Interesse Fiscale e tutela del contribuente – Le Garanzie Costituzionali*, Seconda Edizione, Milano, Dott. A. Giuffrè Editore, 1991.



No entanto, a Administração Tributária por não o reconhecer, isto é, por considerar não existir tal estatuto, continua a liquidar o tributo.

Nestas situações, o contribuinte que se sinta lesado deve ter a possibilidade de intentar em Tribunal uma acção com vista a obter uma sentença de simples apreciação, sentença esta na qual se efective o reconhecimento do seu direito e, por este modo, se vincule a Administração, no caso em apreço a Tributária, em situações futuras.

Este meio processual encontra-se consagrado no artigo 145.º do Código do Procedimento e Processo Tributário e denomina-se *acção para reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria tributária*.

Com este instituto especificamente dirigido à protecção efectiva dos direitos fundamentais e caracterizado pela natureza pretensiva da posição do particular, visa-se a eficácia da sentença proferida contra a Administração em virtude de o seu conteúdo ser a mera declaração do direito do particular.

Esta exigência constitucional encontra-se, portanto, cumprida.

Resta apenas sublinhar que este meio processual, tal como temos vindo a afixar, é considerado como absolutamente subsidiário em relação a todos os outros.

Isto é sinónimo de o contribuinte apenas pode lançar mão desta acção quando esta constitua a última *ratio* da tutela jurisdicional efectiva.

Ou seja, apenas quando os outros meios processuais não se revelarem adequados para alcançar a tutela efectiva do direito do contribuinte¹⁸⁷ poderá este ser utilizado.

Para além de ser pleno, o contencioso tributário¹⁸⁸ pode ser caracterizado como um contencioso no qual se apura a legalidade de um acto.

Assim, ficam para além do seu âmbito de apreciação as questões relativas ao mérito e à oportunidade da actuação administrativa, no entanto, somente nos casos em que esta não é exclusivamente vinculada, ou seja, naqueles casos em que não estamos perante uma reserva absoluta de Lei¹⁸⁹.

¹⁸⁷ V. FANTOZZI, Augusto e FEDELE, Andrea, *Statuto dei diritti del contribuente*, Mião, Giuffrè, 2005.

¹⁸⁸ Quanto ao Contencioso Tributário do Reino Unido, V. SAUNDERS, Ian, *Taxation – Judicial Review and Other Remedies*, Wiley, New York, 1996.

¹⁸⁹ O princípio da legalidade não é exclusivo do Direito Fiscal, mas apresenta neste um significado mais rigoroso e exigente. Com efeito, o princípio da legalidade desdobra-se em dois aspectos: o do primado da Lei e o de reserva da Lei.

Quanto ao primado da Lei digamos que ele domina toda a ordem jurídica, ou seja, em qualquer área do Direito, só se pode agir validamente em subordinação à Lei, aceitando a sua primazia. Mesmo quando as partes interessadas decidem de acordo com a sua vontade, fazem-no na medida em que a Lei assim o permite.

Quanto à reserva de Lei, esta ganha particular relevo no Direito Fiscal, porquanto os impostos só podem ser criados e estruturados por Lei. E trata-se de uma reserva de Lei em sentido formal, posto que a Lei criadora dos impostos deve provir de um órgão com competência legislativa, isto é, a reserva de Lei determina que a Administração só pode agir quando esteja habilitada por uma autorização legal.



Desta forma, nos casos em que o legislador atribui à Administração espaços próprios de valoração, isto é, cláusulas discricionárias,¹⁹⁰ o Tribunal deve abster-se de se pronunciar sobre as actuações correspondentes, uma vez que o entendimento que tem vindo a ser adoptado pela jurisprudência vai no sentido de que aquela goza, neste âmbito, de um espaço de actuação insindicável.

A jurisdição tributária abrange “*todas as questões administrativas de natureza fiscal*”¹⁹¹.

Em termos mais precisos, entende-se que são abrangidos pela jurisdição tributária a “*apreciação de litígios que tenham por objecto*”¹⁹² a tutela de direitos fundamentais, bem como dos direitos e interesses legalmente protegidos dos particulares assentes em normas de Direito Fiscal ou decorrentes de actos jurídicos praticados ao abrigo de disposições do Direito Fiscal.

Assim, e relativamente à Justiça tributária¹⁹³, a operatividade prática ganha especial relevo em face dos actos da Administração Tributária potencialmente lesivos das posições jurídicas subjectivas dos contribuintes e só será verdadeiramente atingida se for assegurada uma “*tutela jurisdicional efectiva*”¹⁹⁴, que além do tradicional contencioso de anulação¹⁹⁵, consagre igualmente processos com carácter de urgência e meios de protecção em face de situações de omissão administrativa. Como exemplo de tais meios, temos, entre outros, a nossa acção para reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria tributária¹⁹⁶.

Em suma, os Tribunais são os órgãos de defesa, por excelência, das diversas garantias que densificam este princípio da protecção jurídica.

A plenitude dos meios processuais é um dos corolários do direito de acesso ao Direito.

Assim, a reserva de Lei significa que terão que ser aprovadas pela Assembleia da República ou pelo Governo (neste caso mediante autorização legislativa daquela) as decisões sobre todos os aspectos essenciais da norma fiscal, *maxime* sobre a distribuição dos encargos tributários, sem o que ocorrerá violação do referido princípio de reserva legislativa. Para mais desenvolvimentos nesta matéria, V. NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, Março 2000 e XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal*, Volume I, Lisboa, 1981.

¹⁹⁰ Relativamente à existência de cláusulas de discricionariedade em Direito Tributário e da correspondente impossibilidade de sindicância jurisdicional, cfr. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 12.07.2006 e do Tribunal Central Administrativo Sul de 07.10.2004 *in* www.dgsi.pt.

¹⁹¹ Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 372/94 e acórdão do Tribunal Central Administrativo de 19.01.1999 (ambos *in* www.dgsi.pt).

¹⁹² Cfr. Artigo 4.º n.º 1 do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

¹⁹³ Cfr. PICCIAREDDA, Franco, *Il sistema della giustizia tributaria*, Rivista di Diritto Tributário, n.º 5, Maggio 1994, Roma, páginas 513 e seguintes.

¹⁹⁴ V. Artigo 268.º n.º 4 da Constituição.

¹⁹⁵ É o meio jurisdicional destinado a controlar a legalidade dos actos administrativos tributários, invalidando-os. Cfr. Artigos 99.º e seguintes do Código de Procedimento e Processo Tributário.

¹⁹⁶ V. Artigo 145.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.



Significa que “ *a cada direito deve corresponder uma acção*” ou, utilizando as palavras do legislador “ *a todo o direito de impugnar corresponde o meio processual mais adequado de o fazer valer em juízo*”¹⁹⁷.

Trata-se de uma das mais importantes garantias do Estado de Direito, pois de nada adiantaria consagrar, ao nível substantivo, posições jurídicas de vantagem aos contribuintes (sob a forma de, por exemplo, direitos subjectivos) se, posteriormente, tais posições jurídicas, não fossem acompanhadas, ao nível adjectivo, de meios de tutela que as tornassem efectivas.

Além disso, o processo judicial deve ser concluído e decidido num prazo razoável.

Refere, a este respeito, o artigo 97.º n.º 1 da Lei Geral Tributária que “ *o direito de impugnar ou de recorrer contenciosamente implica o direito de obter, em prazo razoável, uma decisão que aprecie, com força de caso julgado, a pretensão regularmente deduzida em juízo e a possibilidade da sua execução*”.

Por seu turno, o artigo 96.º n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário estipula que “ *o processo judicial tributário tem por função a tutela plena, efectiva e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária*”.

Assim, a Lei impõe ao Juiz um prazo de duração máxima do processo que poderá ser de 2 anos ou de 90 dias, contados “ *entre a data da respectiva instauração e a da decisão proferida em 1ª instância que lhe ponha termo*”.

O prazo máximo de 2 anos aplica-se às acções para reconhecimento de um direito ou interesse em matéria tributária¹⁹⁸.

A título de curiosidade e não obstante esta aspiração legislativa, cabe mencionar que a jurisprudência tem vindo a entender que a infracção ao princípio da celeridade processual não integra qualquer nulidade, apenas sendo susceptível de acarretar, em abstracto, responsabilidade de carácter disciplinar¹⁹⁹.

Tal como vimos, e decorrente do facto de o nosso ordenamento jurídico ter à disposição dos cidadãos um vasto arsenal de meios processuais, pode suceder que o contribuinte, por exemplo, por desconhecimento da Lei, não proceda à escolha do meio processual adequado e atinente à prossecução dos seus objectivos.

¹⁹⁷ Cfr. Artigo 97.º n.º 2 da Lei Geral Tributária.

¹⁹⁸ Cfr. Artigo 96.º n.º 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário.

¹⁹⁹ V. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28.03.1996 *in* www.dgsi.pt.



Imaginemos o caso de o contribuinte intentar uma acção para reconhecimento de direitos quando, na realidade, deveria lançar mão de um processo de impugnação judicial²⁰⁰.

Nestes casos, e por imposição legislativa recai sobre o Tribunal um verdadeiro dever de cooperação.

Assim, o Tribunal deve ordenar a correcção do processo para a forma adequada²⁰¹, de modo a permitir que o eventual lesado não saia prejudicado apenas pela má escolha do instrumento de defesa.

Nestes casos, estamos perante a figura da convolação²⁰².

Não obstante, tem vindo a ser defendido que o dever de cooperação que impende sobre o Tribunal nestes casos não é um dever abrangente e ilimitado, que obrigue o Tribunal a corrigir todas as incongruências processuais que lhe sejam submetidas.

A este propósito, o Supremo Tribunal Administrativo já se veio manifestar no sentido de existirem limites ao dever referido, nomeadamente quando a improcedência ou intempestividade da petição sejam manifestas²⁰³.

Falando de direitos e garantias dos sujeitos passivos, é imperioso mencionar que, segundo a Lei nacional, estes gozam de direitos e estão adstritos a deveres.

Enquanto que os deveres têm vindo a ser constantemente afirmados, os direitos têm sido objecto crescente de atenção nos últimos tempos, verificando-se como que um processo de sedimentação.

Assim, a preocupação neste domínio, como temos vindo a descobrir, é de tal modo proeminente que esta temática das garantias do contribuinte foi consagrada constitucionalmente.

As garantias do contribuinte podem ser de natureza vária, como vimos.

Não obstante, os objectivos a prosseguir que mais nos interessa mencionar são: a actuação legal e justa da Administração e a obtenção da restituição²⁰⁴ de impostos indevidamente cobrados²⁰⁵.

²⁰⁰ Quanto este tema, a jurisprudência nacional dispõe que *“tendo o contribuinte ao seu dispor, para reagir contra as ilegalidades que pretensamente atinjam o cumprimento de uma obrigação tributária que efectuou, a impugnação judicial, não lhe é admitido lançar mão da acção para o reconhecimento de direitos ou interesses legítimos, em ordem a obter o reconhecimento do crédito perante o Estado e a repetição de quantia indevidamente prestada”* – Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 11.07.1990 (Processo 10469) *in* www.dgsi.pt.

²⁰¹ Cfr. Artigo 97.º n.º 3 da Lei Geral Tributária e artigo 98.º n.º 4 do Código de Procedimento e Processo Tributário. V., ainda, acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 02.02.2005 *in* www.dgsi.pt.

²⁰² Quanto a este aspecto, pronunciou-se o Supremo Tribunal Administrativo nos seus acórdãos datados de 20.10.2004 (Processo 1559/03) e de 19.01.2005 (Processo 1021/04) ambos *in* www.dgsi.pt.

²⁰³ Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17.05.2006 *in* www.dgsi.pt.



As garantias dos contribuintes resultam dos princípios constitucionais²⁰⁶ já referidos, entre os quais saliento o princípio do Estado de Direito (com os seus sub-princípios da legalidade ou de reserva de lei, da tipicidade, da proporcionalidade²⁰⁷ e da segurança) e o princípio da igualdade bem como o princípio do estado social (designadamente o princípio da protecção da família).

Entendemos que não será em vão proceder a um breve elenco de aspectos mais concretos em que são dadas garantias aos sujeitos passivos de imposto, nomeadamente o acesso à Justiça tributária; a menção expressa, a par dos princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da Justiça, da imparcialidade e da celeridade, do “*respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários*”²⁰⁸; legitimidade no procedimento e no processo judicial tributário; direito de obtenção em prazo razoável de decisão relativa à impugnação ou recurso contencioso; disponibilidade, no Processo Tributário, de iguais facilidades e meios de defesa da Administração; direito à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros de mora²⁰⁹, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão; possibilidade de utilização do direito de intimação para o cumprimento por parte da Administração, em virtude de esta ter omitido o dever de qualquer prestação jurídica susceptível de lesar direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

Vemos pois que, no Direito português, estão consagrados princípios gerais protectores, garantias quer no procedimento tributário, quer no processo judicial, em que não só a impugnação dos actos tributários²¹⁰ pode ter lugar mas também a acção para o reconhecimento de direito ou interesse legítimo.

Passemos, finalmente, ao estudo concreto e circunstanciado dessa acção.

²⁰⁴ V. FLYNN, Liam, *No Taxation without restitution – The Law Commission’s proposals on recovery of overpaid taxes*, páginas 15 e seguintes, *British Tax Review*, 1995, Number 1.

²⁰⁵ Figura esta já suficientemente desenvolvida aquando do estudo do Direito Comparado, por assumir relevância quer ao nível do ordenamento jurídico espanhol, quer brasileiro.

²⁰⁶ V. André Festas da Silva, *Princípios Estruturantes do Contencioso Tributário*, Editora Dislivro.

²⁰⁷ Tais princípios são, indubitavelmente, componentes basilares de qualquer Teoria séria de Justiça e princípios fundamentais de Direito em qualquer sistema jurídico. Quanto a isto, V. VELLOSO, Andrei Pitten, *Egualianza tributaria e proporzionalità*, *Rivista de Diritto Tributario*, Volume XXI, Novembro 2006, n° 11, páginas 821 e seguintes.

²⁰⁸ Artigo 55.º

²⁰⁹ V. MORGADO, Abilio, *Constituição e Concretização do Direito a Juros Indemnizatórios*, *Ciência e Técnica Fiscal*, Centro de Estudos Fiscais, Direcção Geral dos Impostos, 418, Julho – Dezembro 2006.

²¹⁰ Quanto à revisão de actos tributários, V. LEITÃO, Hélder Martins, *Da reclamação e revisão fiscais – Processo Administrativo Tributário*, 2ª edição, Coleção Fiscus, ELCLA editora, 1992 e GONZÁLEZ, Clemente Checa, *La revisión de los actos tributários en via administrativa*, Editorial Lex Nova, Valladolid, 1988.



VI. Acção para o reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria tributária

Aqui chegados e feitos os considerandos que antecedem, quer quanto ao Direito Comparado, quer quanto a alguns dos aspectos mais relevantes que se prendem com esta acção como é o caso da tutela jurisdicional efectiva, estamos agora capazes de avançar ainda mais nesta investigação sobre a acção para o reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria tributária.

Note-se que até já analisamos temas somente conexos com este como seja o caso do procedimento para o reconhecimento de benefícios fiscais.

Assim, e dissecado que está o Processo Tributário bem como todas as suas características, estamos agora capazes de adensarmos o nosso trabalho, estudando a natureza, objectivo, objecto, âmbito de aplicação, tramitação e aplicabilidade prática deste meio processual.

É o que faremos de imediato.

1. Natureza: Acção

Cumpra, antes de mais, esclarecer porque é que estamos perante uma acção e não perante uma outra figura processual qualquer.

Tal como sabemos, e já mencionamos, as garantias jurisdicionais ou contenciosas efectivam-se, tal como o nome indica, perante órgãos jurisdicionais, ou seja, Tribunais²¹¹.

De entre tais garantias podemos distinguir três importantes instrumentos, a saber: o direito de acção, o direito de oposição e o direito de recurso.

O direito de acção, direito este que é, em princípio, irrenunciável²¹², consiste na possibilidade de propor, junto de um Tribunal, uma acção destinada a proteger determinada posição jurídica subjectiva, ou seja, emergente de normas substantivas.

O mais antigo conceito de acção, é da autoria de Celsus: "*Nihil aliud est actio quam persequendi in iudicio quod sibi debeat*", ou seja, "*acção nada mais é do que o direito de reclamar em juízo aquilo que nos é devido*".

²¹¹ Cfr. FABO, Diego Marín – Barnuevo, *Os Tribunais economico-administrativos: uma nova forma de jurisdição no Direito Tributário Espanhol*, Fisco n.º 84/85, Setembro/Outubro 98, ano IX, Lex.

²¹² Assim, artigo 96.º n.º 1 da Lei Geral Tributária.



Actualmente podemos dizer que a acção é um Direito subjectivo público, diferente do Direito privado invocado, e neste sentido, abstracto e genérico.

Tem por sujeito passivo o Estado, do qual visa a prestação jurisdicional num caso concreto.

É o direito de requerer ao Estado a prestação de sua actividade jurisdicional em determinada situação.

Ou, simplesmente, o direito de invocar o exercício da função jurisdicional.

O mesmo é dizer que acção é o direito de solicitar a tutela jurisdicional do Estado, para ser atendida uma pretensão insatisfeita.

Dos conceitos acima expostos, pode-se então deduzir que acção nada mais é do que o direito de exigir do Estado uma prestação jurisdicional que dirima litígios decorrentes da vida em sociedade.

Dito de outro modo, acção é o meio jurídico e processual que o Estado coloca à disposição dos cidadãos por forma a restaurar os seus direitos violados ou simplesmente ameaçados.

Por isso, trata-se de um Direito público, subjectivo e autónomo.

A acção é o meio de garantia que consiste no pedido feito ao Tribunal competente, neste caso seria Tribunal Administrativo e Fiscal, de uma primeira definição do Direito aplicável a um litígio entre um particular e a Administração (Fiscal)²¹³.

Neste âmbito, podemos distinguir duas situações distintas:

- Aqueles casos em que o sujeito recorre *ex novum* a Tribunal, isto é, independentemente de qualquer actuação administrativa anterior que queira sindicar. Aqui estamos perante um verdadeiro direito de acção em sentido restrito.

Será o caso, por exemplo, da acção para o reconhecimento de direitos ou interesse em matéria tributária que agora estudamos²¹⁴.

- Casos em que o sujeito passivo de imposto recorre a Tribunal com o intuito de colocar em crise um acto anterior praticado pela Administração Tributária.

²¹³ V. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 06.10.1999 (Processo 45015) *in* www.dgsi.pt.

²¹⁴ Para analisar da configuração da acção para o reconhecimento de direito ou interesse legítimo como acção, veja-se o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23.06.1998 (Processo 38063) *in* www.dgsi.pt.



Como podemos facilmente verificar a acção para o reconhecimento de direitos ou interesses enquadra-se aqui, mais concretamente no âmbito do direito de acção em sentido restrito.

A primeira dificuldade quanto à definição da sua natureza está ultrapassada.

Resta-nos agora somente explicar, ainda que sucintamente, de que modo esta se distingue das restantes figuras processuais existentes.

Uma segunda garantia jurisdicional presente no ordenamento jurídico nacional consubstancia-se no direito de oposição. Um exemplo paradigmático deste meio processual prende-se com a oposição em sede de execução fiscal. Aqui, após a execução ter sido instaurada pelo competente órgão da Administração Tributária, o executado (quer seja o sujeito passivo de imposto ou responsável subsidiário) é notificado para contestar. Esta é a forma processual de resposta mais comum, pois é através da contestação²¹⁵ que o réu impugna o pedido formulado pelo autor da acção.

Essa defesa pode ser directa (quando o facto constitutivo do direito alegado pelo autor ou os efeitos jurídicos por ele produzidos são negados) ou indirecta (quando o réu invoca um novo facto, seja este modificativo, impeditivo ou extintivo do direito alegado pelo autor). É, portanto, através da contestação/oposição que o réu apresentará defesa sobre o próprio mérito da acção, razão pela qual, caso não apresentada, tornar-se-á revel o réu naquela acção, cujo efeito é a presunção de que são verdadeiros (presunção relativa) os factos alegados pelo autor. É neste instrumento processual que o réu deve rebater todos os argumentos do autor, demonstrando, claramente, a impossibilidade de sucesso da demanda.

Cumpre, ainda, referir o direito de recurso²¹⁶ que também não se confunde com a natureza desta nossa acção de reconhecimento.

Passamos a explicar porquê.

O recurso configura-se como um meio de impugnação das decisões dos Tribunais inferiores e visa modificar a decisão recorrida. Trata-se, por outras palavras, de sindicar uma decisão de um órgão jurisdicional por parte de um outro órgão jurisdicional superior. O recurso é a forma processualmente consagrada de provocar uma nova análise sobre uma decisão judicial com a qual não se concorda.

²¹⁵ Quanto ao princípio do contraditório, v. BALBI, Celso, *Assistenza tecnica obbligatoria ed effettività del contraddittorio nel processo tributario*, Tomo I, Padova, Cedam, 1997.

²¹⁶ Note-se que o recurso que aqui abordamos é o recurso apelidado de jurisdicional, recurso este que se distingue quer do recurso hierárquico (onde se procura sindicar uma decisão administrativa dentro da própria administração), quer do recurso contencioso (em que se procura impugnar uma decisão administrativa junto de um Tribunal).



O mesmo é dizer que é o poder de provocar o reexame de uma decisão por uma autoridade judiciária hierarquicamente superior, visando a obter a sua reforma ou modificação.

No sentido técnico e restrito, é o meio idóneo para provocar a impugnação e, conseqüentemente, o reexame de uma decisão judicial. Não se deve nunca confundir o recurso com a acção, na medida em que naquele há apenas um prolongamento da relação processual. Dito isto, só uma breve nota para lembrar que, em matéria de recursos jurisdicionais tributários vigora um princípio de duplo grau de decisão, ou seja, não pode a mesma decisão jurisdicional (seja esta uma sentença ou um acórdão) ser objecto de mais de um recurso.

Analisados que estão os 3 principais meios processuais, entendo que é ainda relevante fazer menção de outros: os procedimentos cautelares²¹⁷.

São vias mais céleres e agilizadoras na medida em que são especificamente pensadas para casos de urgência.

Mais não são do que meios de tutela que tem por objectivo garantir o efeito útil, em tempo, de determinadas actuações processuais. Com elas procura-se evitar lesões graves e irrecuperáveis que, provavelmente, surgiriam se tivesse de se esperar pela decisão final do processo.

Em geral, e em face da celeridade que se exige ao Juiz para a respectiva decisão, os procedimentos cautelares²¹⁸ revestem sempre carácter urgente, precedendo os respectivos actos qualquer outro serviço judicial não urgente²¹⁹, bastando a mera aparência da existência do direito e a antevisão, em termos de prognose, do dano a que ele pode estar sujeito.

Naturalmente que as providências cautelares decretadas pelo Tribunal, e apenas a estas nos estamos a referir presentemente²²⁰, são revestidas de uma força jurídica equivalente à conferida a uma comum sentença, vinculando todas as entidades publicas e privadas²²¹.

²¹⁷ De notar que os vários estudos até hoje conhecidos sobre as acções para o reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos são totalmente omissos em relação à admissibilidade de providências cautelares neste novo meio contencioso. No entanto, parece que não se pode contestar a possibilidade de o Autor requerer uma providência cautelar para assegurar o efeito útil de uma acção para o reconhecimento de um seu direito ou interesse, resta só saber qual a providência cautelar que ele pode solicitar ao Tribunal.

²¹⁸ Em jeito de curiosidade, refiramos que, tipologicamente, os meios cautelares podem ser classificados como meios cautelares antecipatórios (cujo objectivo é precipitar os efeitos, antecipando-os, de determinada decisão ou sentença que apenas surgirá mais à frente no tempo) e meios cautelares conservatórios (cujo objectivo é manter o estado presente de determinada situação jurídica ou fáctica). Além disso e tendo em vista a sua previsão normativa, pode-se falar em meios cautelares nominados ou inominados: os primeiros estão previstos num tipo legal prévio e vêem a sua tramitação e os seus efeitos desenhados por via legal; os segundos não estão legalmente previstos e a respectiva tramitação e os efeitos são recortados pelo Juiz no caso em concreto.

²¹⁹ Artigo 382.º do Código de Processo Civil.

²²⁰ Quanto às medidas cautelares adoptadas pela Administração Tributária, v. artigo 51.º da Lei Geral Tributária.

²²¹ Artigo 205.º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa.



Por todos os motivos acima mencionados, compreendemos a razão de ser ou natureza da acção para reconhecimento de direitos ou interesses em matéria tributária.

São a via, por excelência, não só para a defesa e reconhecimento dos direitos e interesses dos cidadãos, bem como para o acesso à Justiça.

2. Objectivo - reconhecimento

Tal como vimos ainda agora, a Acção é o meio legalmente previsto de requerer, judicialmente, o que nos é devido.

A acção consiste no direito à tutela do Estado, na defesa de um interesse ou direito subjectivo.

Podemos definir a acção como o direito de requerer a tutela jurisdicional de modo a que o Estado satisfaça uma pretensão regularmente deduzida.

Assim, a acção não é exactamente o direito à tutela jurisdicional, é somente o direito de requerer tal tutela, dado que o Poder Judiciário não prestará a tutela jurisdicional quando o interessado simplesmente a requerer, para tal é necessário que se encontrem preenchidos os pressupostos processuais, entre os quais que o pedido assuma a forma prescrita, haja legitimidade das partes e interesse processual.

As acções provocam uma providência jurisdicional que reclama, para a sua prolação, um processo regular de conhecimento, por meio do qual o Juiz tem total conhecimento do conflito de interesses existente, a fim de que possa proferir uma decisão pela qual extraia da Lei a regra concreta aplicável.

As acções de simples apreciação visam uma declaração, por exemplo, quanto a uma concreta relação jurídica.

Por outro lado, as acções condenatórias visam uma sentença de condenação do réu, mediante a aplicação de regra sancionadora.

Entre as acções declarativas e excepcionando as duas já mencionadas, temos ainda as acções constitutivas, acções estas segundo as quais a Lei permite a modificação de uma relação jurídica e, em consequência, a criação, modificação ou extinção de uma determinada situação jurídica.

Por último, nas acções executivas, o credor, com base num título executivo, sendo que este pode ser extrajudicial ou judicial - neste caso será a sentença proferida na acção condenatória - pretenderá alcançar a realização dessa decisão.



Toda e qualquer demanda – seja qual for a sua natureza ou finalidade – compõe-se de três elementos indispensáveis, a saber: as partes, a causa de pedir e o pedido.

Assim como a omissão ou insuficiência de qualquer um destes três elementos torna defeituosa a formulação da demanda judicial, também a mudança de qualquer um deles importará na transformação da demanda noutra diferente.

Partes, causa de pedir e pedido são, portanto, os elementos formais de toda e qualquer demanda, independentemente do seu conteúdo específico.

O objectivo desta acção é o reconhecimento.

Reconhecimento que mais não é do que declarar a existência de algo.

É a identificação de um direito ou interesse na presença de uma autoridade, neste caso, judiciária.

Reconhecer é admitir como válido, real, verdadeiro, no caso em apreço, um direito ou interesse.

A. Classificação

No que se refere ao Direito Processual, é usada como ponto de referência, para a classificação, a natureza da tutela jurisdicional invocada.

Antes de mais importa referir que a acção visa o exame mais completo possível do litígio, com amplas oportunidades de defesa para ambas as partes, para que o Juiz chegue a uma decisão final de mérito, de preferência justa.

Conforme o que se deseja obter com a prolação da sentença, a acção pode ser subdividida, basicamente, em declarativas ou executivas, sendo que as declarativas podem ser de simples apreciação, constitutivas ou condenatórias.

A acção de execução visa a efectivação das sanções constantes de sentenças condenatórias ou de determinados documentos aos quais a Lei atribui o privilégio da executoriedade, quer se trate de execução de sentença ou de execução de títulos extrajudiciais.

Temos, ainda, a acção cautelar que visa assegurar os efeitos da sentença a ser proferida.

Logo, ela só pode ser acessória e provisória, e vigorará somente enquanto se aguarda a decisão da acção principal.

Considerando a acção como sinónimo do direito material a deduzir em juízo e como configurando o poder de pedir a actuação da Lei pelos órgãos jurisdicionais, a classificação baseia-se na mesma natureza do direito material que a acção procura tutelar e, por isso,



corresponde a uma visão privatística da acção, concebendo-a como um direito concreto de agir, na medida em que o direito de acção só existe para quem tem o direito material.

Entendo não ser errado considerarmos que, sendo a declaração o elemento principal da jurisdição, toda sentença contém um certo grau de declaratividade.

É como se todas as acções produzissem uma declaração.

Assim, uma sentença constitutiva declara, porque não se poderia conceber que a prestação jurisdicional pudesse consistir em modificar o mundo jurídico sem partir do conhecimento desse e da afirmação de existência de relação jurídica correspondente ao direito à constituição positiva, modificativa ou extintiva.

Toda a sentença condenatória também declara, pois não seria de admitir que se sancionasse sem se afirmar a existência da relação jurídica e da infracção.

E por fim, a acção de simples apreciação, tal como o nome indica, aprecia a existência de determinado direito ou interesse, declarando-o ou não.

Deste modo, podemos deduzir que a acção é classificada conforme aquilo que se espera da sentença, se a acção for julgada procedente.

B. Acção de simples apreciação

Conforme a classificação presente no Código de Processo Civil que, podemos dizer, classifica a acção segundo a pretensão a alcançar, ou seja, quanto à providência jurisdicional invocada, a acção de simples apreciação é uma acção que apresenta efeitos fundamentalmente declarativos.

Nesta acção, toda a pretensão estará satisfeita com a sentença em que se declare a existência ou inexistência de determinada relação jurídica²²², direito ou interesse.

O texto legal leva à conclusão de que as acções de simples apreciação visam, simplesmente, provocar a manifestação do Estado, na pessoa do Juiz, sobre a existência ou inexistência de algo.

O autor propõe a acção para obter uma declaração, seja esta positiva ou negativa.

A resposta é dada pelo Juiz através da sentença, afastando a incerteza.

Devido às peculiaridades desta acção, diversas teorias tentam definir ou estabelecer a sua natureza jurídica.

Destacamos, entre outras, as seguintes:

²²² Semelhanças mais do que evidentes com a acção declaratória presente no ordenamento jurídico brasileiro.



- Teoria do Remédio Preventivo de Direitos:

Tendo em vista o escopo maior da acção de simples apreciação ser a prevenção da violação de direitos, na tentativa de evitar litígios, tal teoria considera esta acção como uma etapa anterior à acção propriamente dita, com natureza jurídica própria.

Hoje em dia, tal teoria está completamente afastada, em face da aceitação unânime no meio jurídico de que o litígio está presente na acção de simples apreciação, uma vez que o autor e réu sustentam posições antagónicas.

- Teoria do Direito Potestativo:

Defende esta teoria que a acção de simples apreciação é um direito potestativo e concreto, dirigido contra o adversário.

Tem predominado, porém, a concepção da acção como direito abstracto enquanto direito à tutela jurídica, quer seja esta favorável ou desfavorável.

O que particularmente define a acção de simples apreciação é o facto de nela a pretensão do autor se exaurir na simples declaração da existência, ou inexistência, de uma relação jurídica, direito ou interesse.

Note-se que qualquer tipo de relação jurídica pode ser declarável, seja de direito público ou privado, contratual ou não.

Na acção de simples apreciação o interesse circunscreve-se à declaração da existência ou inexistência.

O pedido deve-se sustentar na relação jurídica concreta, decorrente de factos precisos e determinados e não em meras conjecturas ou suposições.

Um parêntesis deve ser aqui feito para mencionar o seguinte: não obstante toda a importância que nos merecem todos os pressupostos processuais, especial atenção, a este respeito, deve ser dispensada ao interesse de agir, pois, embora seja entendimento doutrinal consensual de que o conceito de interesse processual há-de ser o mesmo para todas as acções, nesta acção tal requisito confunde-se, não poucas vezes, com o próprio mérito da causa.

Atente-se ao facto do interesse de agir decorrer de uma situação tal que o autor, sem a declaração judicial sofreria um dano injusto. Aqui, a declaração judicial apresenta-se como um meio necessário para o evitar.



Não se deve, portanto, procurar um interesse particular ou peculiar na acção de simples apreciação, mas antes identificar, em cada caso, a existência do interesse processual.

Não existe interesse de agir quando se solicita a declaração de relação jurídica futura ou pretérita.

Mas deve-se sim tratar do desenvolvimento futuro de qualquer relação jurídica já existente ou dos eventuais efeitos presentes de uma relação jurídica pretérita.

Feita esta ressalva, digamos que na acção de simples apreciação obtém-se apenas uma pronúncia jurisdicional.

Concluimos verificando que, de entre as vantagens em se lançar mão da acção de simples apreciação, sem margem para dúvidas, a principal consiste na prevenção de litígios futuros.

Para a doutrina não há justificação para o indivíduo solicitar uma intervenção judicial se não fosse com o propósito de obter uma tutela jurisdicional, a qual poderá ser condenatória, constitutiva, de simples apreciação, executiva ou ainda cautelar.

Consideremos, por último, as características básicas das acções.

Nas acções de simples apreciação e de condenação o pedido efectuado pelo autor não leva a modificações: o litígio é solucionado tendo em vista o reconhecimento de uma situação jurídica e de facto existente anteriormente.

Na acção de simples apreciação, basta isso para exaurir-se a tutela jurisdicional e atender-se ao pedido do autor.

Na acção condenatória, peticiona-se uma sentença com este conteúdo acrescida de sanção que restaure o direito violado.

Não há pedido de modificação da situação jurídica que anteceda a propositura da acção.

E mesmo na acção condenatória, o que se solicita na sentença, tem por objecto restaurar ou reparar situação anterior que foi atingida indevidamente por acto lesivo do réu.

Em suma, este meio processual tem, necessariamente, uma natureza residual e potencialmente expansiva, na medida em que é susceptível de ser utilizado para a tutela dos direitos e interesses legalmente protegidos, face a uma actividade tributária que pode assumir as mais diversas modalidades.

É o meio processual que privilegia a defesa e reconhecimento dos direitos e interesses dos cidadãos, a par com o acesso à Justiça.

Em muitos casos, a mera declaração pela qual o Tribunal reconhece a posição jurídica subjectiva invocada pelo particular é suficiente para a tutela do seu direito ou interesse.



A acção é, então, de apreciação.

Não obstante, o legislador nacional optou por criar um único meio contencioso, residual, em que se pode requerer ao Tribunal, consoante a situação concreta, a declaração de existência ou inexistência de um direito ou interesse.

E frequentemente, a tutela da posição jurídica subjectiva do particular obtém-se mediante uma acção de simples apreciação.

É, precisamente, o carácter residual e abrangente deste meio processual que impede que se considerem estas acções como, necessariamente, de simples apreciação²²³.

3. Objecto - Direito ou Interesse legalmente protegido em matéria tributária

Partindo da ideia que sustenta e define toda esta acção para o reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria tributária, que é a de se apresentar como a via adequada não só para a defesa e reconhecimento dos direitos e interesses dos cidadãos, bem como para o acesso à Justiça, já analisamos vários dos aspectos proeminentes relativos a este meio processual.

É nossa intenção continuar nesse caminho de descoberta e análise.

Pelo que, destriçamos, agora, o objecto de tal acção: o conceito de direito ou interesse legalmente protegido em matéria tributária.

A. Direitos Vs Interesses

Antes de mais, digamos que as posições jurídicas subjectivas protegidas podem subdividir-se em direitos ou interesses.

É necessário distinguir direito subjectivo e interesse legalmente protegido.

Nas palavras de Vasco Pereira da Silva, tal distinção “*tem raízes no período da infância difícil do Direito administrativo*”, numa altura em que os particulares não tinham direitos perante a Administração, tinham apenas interesses.

²²³ Antes da revisão de 1989, parte da doutrina, nomeadamente Barbosa de Melo sustentava essa posição invocando o facto do artigo 268.º n.º 3 da Constituição, na redacção de 1982, se limitar a falar genericamente em “*reconhecimento*” de direitos ou interesses. Cfr. MEDEIROS, Rui, *Estrutura e âmbito da acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido*, Revista de Direito e de Estudos Sociais XXXI (1989), nº 1 – 2, página 45.



Está-se perante um interesse legalmente protegido quando a Lei não protege directamente um interesse particular mas um interesse público que, se for correctamente prosseguido, implicará a satisfação simultânea do interesse individual²²⁴.

Para Freitas do Amaral interesse legalmente protegido é o interesse particular individualizável, legalmente protegido apenas em segunda linha ou na medida da protecção do interesse público – são direitos de segunda categoria, enquanto que os direitos subjectivos seriam direitos de primeira categoria.

No entendimento de Marcelo Rebelo de Sousa, esta figura (o interesse legalmente protegido) abrange tanto o interesse indirectamente protegido como o interesse reflexamente protegido.

Para Vasco Pereira da Silva²²⁵, a diferença entre os dois conceitos é puramente formal, ou seja, depende da técnica de atribuição de posições de vantagem utilizada pelo legislador.

Na sua opinião, devem ser abrangidas pelo conceito de direito subjectivo todas as situações que constituam uma posição substantiva de vantagem, que resultem de normas jurídicas que visem também a protecção de interesses particulares ou que decorram de um direito fundamental.

Posto isto, com a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, o Autor pretende ver declarado o seu direito subjectivo a algo.

Este é um meio processual aberto aos portadores de um interesse qualificado e à obtenção pelo (alegado) titular de uma situação subjectiva do correspondente reconhecimento jurisdicional e da adopção das providências necessárias à sua tutela.

É a via adequada não só para a defesa e reconhecimento dos direitos e interesses dos cidadãos, bem como para o acesso à Justiça.

“Este meio processual vem, assim, sendo apontado para utilização:

- a) Nos casos em que, não se tendo consumado qualquer ofensa, os particulares fundadamente careçam do reconhecimento declarativo da titularidade de um direito subjectivo ou de um interesse legítimo;*
- b) Nos casos em que o particular pretende efectivar, através de um Tribunal administrativo, um direito fundamental;”²²⁶*

²²⁴ Sobre isto, V. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18.05.2004 (Processo 269/02) *in* www.dgsi.pt.

²²⁵ Vasco Pereira da Silva, *O Contencioso Administrativo no Divã da Psicanálise*, 2ª edição, Almedina, 2008.

²²⁶ V. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 21.10.2008 *in* www.dgsi.pt.



Um direito subjectivo consiste na possibilidade de um qualquer cidadão agir e exigir tudo aquilo que as normas de Direito atribuem a alguém como próprio.

Assim, este direito mais não é do que o poder que o cidadão tem de exigir garantias²²⁷ para a realização dos seus interesses.

Por outras palavras, um direito legalmente protegido é a permissão, dada por uma norma jurídica válida, para fazer ou não fazer alguma coisa, para ter ou não ter algo ou, ainda, a autorização para exigir, por meio dos órgãos, neste caso, judiciais competentes e através dos respectivos processos legais, em caso de prejuízo causado por violação de norma, o cumprimento da norma infringida ou a reparação do mal sofrido.

Alguma doutrina, nomeadamente, Casalta Nabais²²⁸, tendo por base o disposto na Constituição, no corpo do artigo 145.º do Código de Procedimento e Processo Tributário e no artigo 69.º da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos, tem defendido que é preferível falar em acções para o reconhecimento de um direito ou “*interesse legalmente protegido*” do que em “*interesse legítimo*”.

Para tanto, defende que “*aquela expressão tende, hoje em dia, a designar, não uma posição substantiva, uma posição que implica uma intenção normativa de protecção de um bem jurídico de determinado particular, como esta última que assim integra um conceito amplo de direito subjectivo, mas tão só uma posição adjectiva ou processual, ou seja, ... a titularidade de um interesse directo, pessoal e legítimo*”.

Para termos um interesse legítimo é imperativa a existência de normas ou princípios que o elevem ao plano de interesse juridicamente protegido.

É necessário que se verifique uma relação positiva ou de conformidade com o ordenamento jurídico, que haja um interesse aprovado pela ordem jurídica.

Se se quiser, podemos afirmar que um interesse juridicamente protegido é um direito subjectivo público.

No conceito de direito subjectivo – que entendemos, a título meramente referencial, como a posição jurídica favorável resultante de uma norma que regula em termos específicos a repartição de um determinado bem, ou de vários bens interligados, entre dois ou mais sujeitos – o que nos interessa agora sublinhar é a indispensabilidade de uma norma jurídica que identifique o bem, seleccione perante ele os interesses de certos sujeitos e proceda à respectiva

²²⁷ V. BRURON, Jacques, *Le juge de l'impôt et les garanties du contribuable*, Revue Française de Finances Publiques n° 40, Paris, 1992 L.G.D.J., páginas 175 e seguintes.

²²⁸ Cfr. NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, Março 2000, página 304.



ponderação e articulação, determinando os termos em que cada sujeito se pode comportar relativamente a tal bem.

À ideia de que basta a mera afectação dos interesses próprios de um particular para surgir um direito subjectivo deve contrapor-se que, sem um critério normativo, torna-se impossível aferir a alegação de que um dado interesse é próprio e de que esse interesse foi afectado.

Não esqueçamos que o plano da Constituição é, por excelência, um plano de interesses conflituantes, porque os bens e valores não podem, em geral, ser aproveitados ou prosseguidos em toda a sua extensão potencial sem colidir com o aproveitamento ou a prossecução de outros bens ou valores contrapostos.

Ressalvado o caso dos direitos, liberdades e garantias previstos em normas auto-exequíveis, é necessário descer ao plano da Lei ordinária para encontrar a solução jurídica destes conflitos, através da atribuição de “*direitos ou interesses legalmente protegidos*” com extensão, conteúdo e modo de exercício determinados em função das orientações (e da margem de liberdade) contidas nas normas jus-fundamentais e noutros preceitos constitucionais relevantes.

Nessa medida, o intérprete encontrará na Constituição as balizas da discricionariedade legislativa ou os princípios que o auxiliam na determinação do sentido da Lei ordinária – mas não uma fonte imediata de direitos invocáveis pelo particular.

Salvo os direitos, liberdades e garantias contidos em preceitos exequíveis por si próprios, as posições jus-fundamentais originam direitos subjectivos, mas não são elas próprias direitos subjectivos.

Logo, a admissibilidade da acção de reconhecimento pressupõe que se invoque com plausibilidade um idóneo objecto de tutela, uma posição jurídica qualificável como direito ou interesse legalmente protegido.

Pressupõe que as actuações administrativas afectam o próprio direito ou interesse legalmente protegido.

Mas, qualquer que seja a forma como se defina o conceito de direito subjectivo, parece assente que ele traduz uma posição de vantagem de natureza específica, porque específico é o bem que lhe serve de objecto.

Em todo o caso, se a liberdade genérica não corresponde a um direito, no sentido de posição jurídica específica, daqui resulta que a acção de reconhecimento não pode constituir o



meio de a garantir em juízo, precisamente porque o seu objecto de tutela são posições jurídicas específicas, são os “*direitos ou interesses protegidos*”.

Na acção de reconhecimento, o Juiz declara que existe um direito com determinado conteúdo e determinada titularidade e impõe as providências necessárias à sua plena efectivação.

Deste modo, podemos dizer que um direito ou interesse legalmente protegido é um qualquer direito ou interesse que a Lei expressamente reconhece.

Ou seja, é um direito ou interesse reconhecido por uma qualquer Lei, Decreto-lei ou Regulamento.

“Está-se perante um interesse legalmente protegido quando a Lei não protege directamente um interesse particular, mas um interesse público que, se for correctamente prosseguido, implicará a satisfação simultânea do interesse individual”²²⁹

Direito, em sentido subjectivo, significa um poder de acção legalmente assegurado a toda e qualquer pessoa para a defesa e protecção dos seus bens, do qual decorre a faculdade de exigir a prestação ou abstenção de actos, ou o cumprimento de obrigações, a que outrém esteja sujeito.

Em razão do direito subjectivo de que a pessoa é titular, vem a faculdade de se poder agir na defesa de um direito concreto.

Em consequência, o Direito é assegurado, através de um remédio jurídico, isto é, a acção correspondente, que impede qualquer violação ou lesão manifestada contra ele.

É o poder atribuído à vontade de alguém para fazer valer um seu direito ou interesse, em conflito com um interesse ou direito de outrém.

É um poder atribuído à vontade do titular do direito ou interesse juridicamente protegido de fazer actuar a sanção ou, até mesmo, uma medida preventiva, a fim de que se realize a subordinação do interesse da parte contrária ao seu.

Por isso, a acção é parte constitutiva do direito subjectivo, pois é o próprio direito em atitude defensiva.

Já se percebe, portanto, que é imprescindível o reconhecimento, pelo direito objectivo, de que determinado interesse deve ser protegido, ou seja, deve ter o direito de ser protegido.

A norma de direito objectivo tem como uma das suas características o facto de ser genérica, isto é, não se aplica a ninguém em particular, mas apenas àqueles que socorrendo-se do preceito que encerra, encontram nela guarida à sua pretensão.

²²⁹ Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18.05.2004 *in* www.dgsi.pt.



Tal como sabemos, o direito exterioriza-se sob as formas de direito objectivo e subjectivo.

O direito objectivo traça as normas de conduta que todos devem observar, a fim de que haja ordem e segurança²³⁰ nas relações sociais.

Os que obedecem a essas normas e desenvolvem a sua actividade dentro dos limites por elas traçadas ficam sob a protecção do direito e podem utilizá-lo em seu interesse.

Tal poder conferido pelo direito para a realização de interesses é o que constitui o direito subjectivo.

Então, o direito subjectivo constitui uma prerrogativa conferida e disciplinada pelo direito objectivo. Este, contendo o direito positivo, que é o direito emanado do próprio Estado, delimita a actuação daquele aos termos do princípio da legalidade.

Quando o Estado confere a um cidadão a prerrogativa de defender um direito ou interesse porque tutelado pela norma jurídica, este cidadão tem um direito subjectivo.

De facto, sempre que uma qualquer norma reconhece ou confere um direito encontramos um preceito atributivo e uma faculdade: uma expressão da vontade geral e um poder de acção cujo exercício depende da vontade do seu titular.

Preceito e faculdade estas que nascem ao mesmo tempo, no mesmo instante em que a norma adquire força obrigatória, porque a finalidade da norma consiste em reconhecer ou outorgar, disciplinar e proteger esta faculdade.

Embora distintos quanto à sua natureza específica, o direito objectivo e o direito subjectivo juntam-se, formando uma unidade, que é a do próprio Direito, em razão do fim que ambos tendem a realizar, ou seja, a disciplina da ordem social, mediante a coexistência harmoniosa dos poderes de acção que, desse modo, são reconhecidos, conferidos e assegurados aos cidadãos.

A norma jurídica tem carácter objectivo, ela é, como vimos, genérica, impessoal e somente quando accionada por um cidadão, neste se subjectiva.

O direito subjectivo é uma prerrogativa que a norma concede a um sujeito, a fim de que este defenda determinado interesse reconhecido pelo direito objectivo. Então, fora do direito objectivo não há direito subjectivo.

Se não houver permissão do direito objectivo, para a tutela de um interesse, não pode haver direito subjectivo.

²³⁰ V. DOUET, Frédéric, *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, Bibliothèque de Droit Privé, Tome 280, L.G.D.J., 1997.



O conceito de direito subjectivo liga-se, umbilicalmente, ao conceito de relação jurídica, caracterizada como o vínculo ético a unir dois ou mais indivíduos, criando, entre eles, direitos e obrigações recíprocas.

O sujeito activo da relação tem o direito subjectivo; o sujeito passivo tem o dever subjectivo.

A actividade da Administração Tributária e dos particulares desenvolve-se num contexto relacional que, na medida em que é disciplinada por normas de Direito Público, dá origem a relações jurídicas de Direito Tributário, no âmbito das quais se exercem posições jurídicas subjectivas.

Antigamente, as relações jurídicas que ligavam os particulares à Administração Tributária²³¹ não tinham especial importância, na medida em que eram entendidas como relações assimétricas, em que à posição passiva da Administração, decorrente de uma norma de direito objectivo, não correspondia um direito ou uma pretensão substantiva do particular.

A relevância desta relação jurídica²³² cresceu, a partir da seguinte evolução: os particulares passaram a ser vistos como cidadãos, titulares de verdadeiros direitos perante a Administração, seja por serem titulares de direitos fundamentais, seja por os seus interesses passarem a ser objecto de protecção legal²³³.

A partir daí, construiu-se um novo paradigma de relação tributária.

A concepção de relação tributária começou por ser reconhecida no plano da tutela judicial dos direitos e interesses legalmente protegidos, tutela reconhecida a interesses de facto – basta um interesse de facto relevante.

A partir daqui assiste-se a uma densificação da protecção desses interesses no plano substantivo, tendo como consequência o alargamento do conceito de direito subjectivo público, ou seja, direito e interesse legalmente protegido.

Só um à parte para nos referirmos às posições jurídicas subjectivas face à Administração.

²³¹ V. LHERMET, Yves, *Le face à face des contribuables et du fisc: réflexions sur l'état des relations administratives et juridiques fiscales*, Revue Française de Finances Publiques n° 6, Paris, 1984, páginas 131 e seguintes.

²³² Quanto à relação contribuinte/Fisco em França, V. GEFFROY, Jean- Baptiste, *Grands problèmes fiscaux contemporains*, Paris, PUF, 1993.

²³³ Como salienta Vasco Pereira da Silva, *in Para um Contencioso Administrativo dos Particulares*, Almedina, 2005, pág. 47, a acentuação dos aspectos garantísticos dos articulares passa por apelar à “*crescente noção de direitos fundamentais, como forma de melhorar a tutela jurídica das situações individuais*” e, ainda, alterar “*o modo de entender a posição do particular no processo administrativo como um verdadeiro sujeito processual e não como um funcionário da Administração*”, contribuindo, outrossim, para aperfeiçoar “*os institutos do contencioso administrativo*”.



A definição das posições jurídicas dos particulares face à Administração pode, à primeira vista, parecer não ter qualquer tipo de relevância.

No entanto, tal assunto é da maior importância na medida em que, nas palavras de Vasco Pereira da Silva “*o entendimento do particular como titular de posições jurídicas substantivas face à Administração vai implicar uma mudança do modo de considerar a figura da legitimidade processual*”²³⁴.

A título de enquadramento, alude-se a uma lógica clássica, oriunda do modelo francês, na qual nem o particular nem a Administração eram considerados partes, pois visava-se meramente a colaboração destes com o Tribunal, com o desiderato de defender a legalidade e o interesse público.

Neste sentido, não era admissível a defesa de direitos ou interesses próprios, não eram reconhecidos aos particulares direitos subjectivos face à Administração.

Esta negação só foi afastada pela Constituição de 1976.

Assim, num contencioso plenamente jurisdicionalizado e de natureza subjectiva, tanto o particular como a Administração são considerados partes que, perante um Juiz, defendem as suas posições, posições essas concretizadas na afirmação de um direito e no interesse público, respectivamente, afastando de todo o modelo objectivista que anteriormente vingava.

No que diz respeito a aspectos meramente formais, é crucial salvaguardar que a Lei pode atribuir um direito subjectivo através de uma norma jurídica que o qualifique como posição jurídica de vantagem, situação em que é unânime na doutrina que estejamos perante um direito subjectivo; atribui-se um direito subjectivo mediante disposição constitucional.

Neste sentido, podemos resumidamente apontar seis teses quanto ao modo de conceber as posições dos particulares face à Administração:

- As posições dos particulares configuram uma mera situação de facto que confere aos indivíduos legitimidade processual, uma vez que estes possuem um interesse próximo da Administração.

Esta concepção nasceu com o sistema contencioso francês, através da consideração de que o particular não defendesse nenhum direito no processo, nem pudesse agir como uma parte em sentido material.

“*A posição do particular do processo não é a de titular de um direito subjectivo violado, mas a de um simples interesse amarrotado (intérêt troissé)*”, segundo Hauriou.

²³⁴ Para um Contencioso Administrativo dos Particulares, Almedina, 2005.



Assim, a finalidade não era a protecção do indivíduo face à Administração, mas apenas o modo de esta controlar a legalidade dos seus actos servindo-se da ajuda do particular. Desta forma, é o particular que está ao serviço do processo e não o inverso.

- São um direito à legalidade ou um direito reflexo que os indivíduos fazem valer no processo - posição defendida por Marcello Caetano.

É a posição da Escola Subjectivista francesa, defendida em Portugal por Marcello Caetano que, citando Bonnard, afirma que o direito subjectivo é o “*poder dos particulares de exigir dos órgãos e agentes da Administração a observância estrita dos preceitos legais que os vinculam*” que serve ao mesmo tempo “*os interesses privados dos particulares e o interesse público de uma Administração submissa à Lei*”. Contudo, ainda se vai defender na esteira de Jellinek, a existência de uma noção objectiva de direitos subjectivos, os direitos reflexos: as posições de vantagem atribuídas pela Lei aos particulares são-no apenas porque a Lei o quer e enquanto ela o quiser.

São direitos reflexos porque o conteúdo coincide com a Lei objectiva, ficando na disponibilidade dela.

- Existem duas modalidades de posições jurídicas distintas: os direitos subjectivos e os interesses legítimos, consoante o poder de vantagem do indivíduo resulte imediata e intencionalmente da norma jurídica ou, seja atribuído apenas de forma imediata.

É a posição defendida por Freitas do Amaral.

Na sua opinião “*em ambas as figuras existe sempre um interesse privado reconhecido e protegido pela lei*”.

A diferença reside no facto de, no direito subjectivo, a protecção ser directa e imediata, tendo o particular a faculdade de exigir à Administração Pública um comportamento que satisfaça plenamente um seu interesse privado; enquanto que no interesse legítimo, a protecção em causa é apenas indirecta, sendo que o particular apenas tem a faculdade de exigir à Administração um comportamento que respeite a legalidade.

Em suma, o direito subjectivo é um direito à satisfação de um interesse próprio, e o interesse legítimo um direito à legalidade das decisões que incidam sobre um interesse próprio.



- Existem duas modalidades de direitos subjectivos e interesses legítimos que se distinguem consoante se trate ou não de uma situação dependente do exercício do poder administrativo.

Posição defendida por Machete.

- Existem duas modalidades de posições jurídicas distintas, mas que se caracterizam agora por direitos subjectivos clássicos ou activos e por direitos subjectivos novos ou reactivos

Posição defendida por Enterría e Rui Medeiros.

- Apenas existe uma única categoria de situações jurídicas dos particulares: a dos direitos subjectivos.

Esta é a posição defendida por Vasco Pereira da Silva.

Dito isto, vejamos que a atribuição de direitos aos indivíduos pelo ordenamento jurídico, pode ocorrer de duas maneiras: mediante a expressa atribuição de um direito ou mediante a imposição de um dever.

Assim, para que exista um direito subjectivo é necessário que a norma jurídica tenha carácter vinculativo (exclusão da discricionariedade da Administração) e tenha sido emitida para protecção dos direitos dos particulares.

Também é relevante que a sua atribuição tenha como efeito o facto de os interessados poderem recorrer por causa dela a meios destinados a obter uma determinada conduta por parte dos órgãos administrativos.

Assim, dela tem de resultar uma situação de vantagem objectiva concedida de forma intencional.

Note-se que, em virtude da última reforma²³⁵ do Contencioso Administrativo, deixou de se exigir que o interesse seja legítimo.

Tal mudança teve como intuito acentuar a ideia de que basta um interesse de facto para que o particular possa intentar a acção pretendida e, não se exigindo sequer a titularidade por aquele de um interesse legalmente protegido.

²³⁵ Quanto à reforma do contencioso tributário, Vide Jorge Lopes de Sousa, *Reflexões sobre a reforma do contencioso tributário*, Justiça Administrativa, n.º 54, ano 2005.



Desta forma, é titular de um interesse directo quem retire de forma imediata um qualquer benefício da acção e, é titular de um interesse pessoal quem retire esse benefício para a sua esfera jurídica mesmo que não invoque a titularidade de uma posição jurídica subjectiva lesada.

Por outro lado, e nas palavras de Vasco Pereira da Silva, o que está em causa é o exercício do direito de acção por privados que defendem os seus interesses próprios, mediante a alegação de uma titularidade de posições subjectivas de vantagem em face da Administração Pública.

O interesse pessoal e directo corresponde ao direito subjectivo em sentido amplo, rejeitando o Autor a distinção tradicional tripartida que separa direitos subjectivos em sentido restrito, interesses legítimos e interesses difusos, ou os denominados direitos de 1.^a, 2.^a e 3.^a categoria.

Quando se refere interesses directos e pessoais tal significa que gozam da acção para defesa de interesses próprios todos os indivíduos que demonstrem ser titulares de uma posição jurídica de vantagem, ou sejam parte na relação material controvertida.

Isto porque, o carácter pessoal e legítimo do interesse é uma mera decorrência lógica do direito subjectivo que o particular faz valer no processo.

O interesse é pessoal, porque o particular alega ser titular de um direito que se encontra na sua esfera jurídica e é legítimo porque esse direito lhe foi conferido pelo ordenamento, através de uma norma atributiva de um direito, ou através da imposição, em seu benefício, de um dever à Administração.

Isto conduz a resultados totalmente distintos: por um lado, temos uma concepção mais ampla de legitimidade activa processual, aferida pelo interesse directo e pessoal dos particulares, podendo consistir num direito subjectivo, num interesse legalmente protegido ou num potencial benefício na procedência da acção.

Esta tese possibilitaria em princípio, uma maior protecção dos particulares contra a actividade administrativa.

Por outro lado, a teoria subjectivista de Vasco Pereira da Silva conduz a uma legitimidade processual mais restrita, mais limitada, pois apenas a possuem aqueles que sejam titulares de posições subjectivas de vantagem em face da Administração, ou que sejam partes na relação material controvertida.



Na vida prática, é muito difícil determinar um critério legal suficientemente preciso, deste modo, terá de ser analisada casuisticamente cada situação controvertida de forma a determinar se está ou não em causa um interesse directo e pessoal.

Posto isto, hoje, a fronteira a estabelecer com nitidez deve ser a que delimita, de um lado, as posições jurídicas substantivas, isto é, os direitos e interesses legalmente protegidos ou direitos, num sentido amplo e, do outro lado, os interesses simples ou de facto.

As posições jurídicas substantivas implicam sempre uma intenção normativa de protecção efectiva de um bem jurídico próprio de determinado particular, seja em primeira linha (estamos, então, perante direitos subjectivos), seja em segunda linha, em complemento de um interesse público primacial (é o caso dos interesses legalmente protegidos²³⁶).

A intencionalidade, o conteúdo objectivo favorável e o grau de efectividade hão-de resultar da interpretação da norma de direito substantivo que regula a relação jurídica, devendo presumir-se a intenção protectora quando uma norma de direito objectivo seja necessária ou adequada ao favorecimento de determinados interesses particulares.

Esta posição exprime-se, depois, num poder de vontade que visa exigir ou pretender determinados comportamentos ou produzir autonomamente determinados efeitos jurídicos, para satisfação do interesse próprio do titular protegido pela norma jurídica²³⁷.

Por outro lado, há que reconhecer, dentro do conjunto das posições jurídicas substantivas, uma certa variedade, em face da continuidade gradativa das figuras do direito subjectivo e do interesse legalmente protegido no que respeita à determinabilidade e à individualização do conteúdo, bem como à intencionalidade e à intensidade da protecção a definir em cada hipótese por interpretação das normas aplicáveis.

²³⁶ Na senda de Barbosa de Melo, in Parâmetros Constitucionais da Justiça Administrativa, *Reforma do Contencioso Administrativo - Trabalhos Preparatórios*, O Debate Universitário, Vol. I, páginas 303 e 304, as consequências normativas do princípio da efectividade da tutela judicial analisa-se quer na possibilidade de *“recorrer aos tribunais agindo pro domo sua e não só a favor do interesse geral, tendo a certeza de que a decisão jurisdicional também fará caso julgado em relação aos seus direitos e interesses subjectivos”*.

É também nessa perspectiva que se pronuncia Luis Filipe Colaço Antunes, A Reforma do Contencioso Administrativo: O Último Ano em Marienbad in *Reforma do Contencioso Administrativo - Trabalhos Preparatórios*, O Debate Universitário, Volume I, página 231: *“A justiça administrativa deve servir dois senhores: naturalmente a tutela das posições jurídicas substantivas dos particulares, mas também a garantia de juridicidade do agir administrativo na prossecução do interesse público – que não é só um dever fundamental, mas também um direito fundamental da Administração, aliás, imprescritível e irrenunciável”*.

²³⁷ No Direito privado, v. as definições de *“direito subjectivo”* de Manuel de Andrade – *“poder atribuído pela ordem jurídica de exigir ou pretender um determinado comportamento ou de produzir determinados efeitos jurídicos”* –, de Orlando de Carvalho – *“poder da vontade juridicamente protegido”* – e de Menezes Cordeiro – *“permissão normativa específica de aproveitamento de um bem”*.



Há, ainda, a considerar os novos problemas que se põem na delimitação da fronteira entre interesse legítimo, por um lado, e interesse simples ou de facto, por outro, numa evolução que vem igualmente favorecer a ampliação do conjunto das posições jurídicas substantivas.

Não esqueçamos que a necessidade de a Administração Tributária actuar em conformidade com princípios gerais, como o da imparcialidade, de igualdade, da Justiça, da proporcionalidade, da boa fé, da racionalidade, teve como consequência o alargamento do domínio de protecção jurídica das normas reguladoras da actividade tributária, transformando interesses, antes considerados meros interesses de facto, em interesses legalmente (isto é, juridicamente) protegidos.

Assim, o direito à tutela jurisdicional efectiva, enquanto direito intimamente ligado à acção de reconhecimento de direitos ou interesses legítimos, não poderia deixar de ser pensado como fundamental, uma vez que é decorrência da própria existência dos direitos e, assim, contrapartida da proibição da auto-tutela.

O mesmo é dizer que este direito à prestação jurisdicional é fundamental para a própria efectividade dos direitos, uma vez que esses últimos, diante de situações de ameaça ou agressão, sempre ficam na dependência da sua plena realização.

Não é por outro motivo que o direito à prestação jurisdicional efectiva já foi proclamado como o mais importante dos direitos, exactamente por constituir o direito a fazer valer os próprios direitos.

Como é fácil perceber, e tendo em conta o que já foi dito relativamente aos direitos fundamentais e ao direito à efectividade da tutela jurisdicional, esse direito não pode ser pensado como direito de defesa, ou seja, como direito de natureza negativa, uma vez que consiste, como é evidente, num direito de exigir uma prestação do Estado.

Entretanto, o direito fundamental à tutela jurisdicional efectiva, não exige apenas a efectividade da protecção dos direitos fundamentais, mas sim que a tutela jurisdicional seja prestada de maneira efectiva para todos os direitos.

Deste modo, não se deve apenas dar protecção aos direitos fundamentais, mas sim dar tutela efectiva a toda e qualquer situação de direito substancial, inclusivé aos direitos fundamentais que não requerem protecção, mas somente prestações fácticas do Estado.

O direito fundamental à efectividade da tutela jurisdicional deve ser compreendido como um direito necessário para que se dê protecção a todos os outros direitos.

Portanto, o direito à tutela jurisdicional, ainda que sem perder sua característica de direito de iguais oportunidades de acesso à Justiça, deve passar a ser visto como o direito à



efectiva protecção do direito material, ou seja, direito fundamental à efectividade da tutela jurisdicional.

Em suma, o artigo 268.º da Constituição da República Portuguesa concretiza a garantia de acesso aos Tribunais constante do artigo 20.º desse mesmo texto, pois é configurada como garantia de protecção jurisdicional e possui natureza análoga à dos direitos, liberdades e garantias (artigo 17.º da Constituição).

Dispõe aquele artigo que é garantida aos cidadãos a tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses.

O artigo 268.º n.º 4 do diploma legal invocado menciona não só os titulares de direitos, mas também os titulares de interesses legalmente protegidos.

Assim, os titulares de um interesse legalmente protegido, estão, por isso, abrangidos pela garantia constitucional do mencionado preceito.

Torna-se, assim, perfeitamente explícito que a protecção jurisdicional de posições subjectivas (direitos ou interesses) é sempre admitida.

Pelo que a acção para reconhecimento de direitos ou de interesses legalmente protegidos seria o meio mais adequado²³⁸, quando estivéssemos perante situações de incumprimento de deveres relativos a certos direitos subjectivos dos particulares, de prática ou omissão de actos materiais lesivos de direitos, ou de dúvida, de incerteza ou receio fundado de mau entendimento pela Administração relativamente à existência ou alcance de um direito ou interesse legítimo.

Tal como sabemos, hoje em dia, a recorribilidade do acto é aferida em função de um novo critério - o da lesão dos direitos ou interesses legalmente protegidos dos particulares envolvidos com a Administração numa relação jurídica, em torno do qual se constituiu um direito à protecção de natureza análoga à dos direitos, liberdades e garantias, e, por isso mesmo, insusceptível de restrição por parte do legislador ordinário.

²³⁸ Segundo o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 30.04.2008 (Processo 30/08 in www.dgsi.pt) esta acção é o “meio mais adequado para a tutela plena, eficaz e efectiva”. Também o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 01.10.2002 (Processo 47063 in www.dgsi.pt) estipula que “a acção para o reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos assegura a efectiva tutela jurisdicional dos direitos ou interesses”. No mesmo sentido, temos o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo datado de 30.04.1997 (Processo 37775 in www.dgsi.pt) ao afirmar que “a acção para o reconhecimento de direito ou interesse legítimo assegura a tutela jurisdicional efectiva ... não é um meio alternativo *mas complementar*”.



B. Direitos subjectivos

O direito subjectivo nada mais é do que um poder ou faculdade decorrente de uma regra imposta pelo Estado com vista à protecção dos interesses colectivos.

Por isso, podemos afirmar que o direito objectivo é o conjunto das regras jurídicas, enquanto que o direito subjectivo é o meio de satisfazer os interesses humanos. Posto isto, o segundo deriva do primeiro.

Várias são as teorias que tentaram explicar a natureza jurídica do direito subjectivo. Todavia, nenhuma delas conseguiu esgotar satisfatoriamente as discussões sobre o que vem a ser o direito subjectivo.

Vejamos a essência de cada teoria, bem como as suas respectivas críticas quanto à formulação de um conceito preciso acerca do direito subjectivo.

- Teoria da vontade de Bernard Windscheid:

Para os defensores desta teoria, o direito subjectivo é o poder da vontade garantido pela ordem jurídica.

É o reconhecimento, ao titular do direito, de um âmbito de liberdade independente de qualquer vontade estranha.

Por outras palavras, haveria direito subjectivo quando alguém se achasse autorizado pelo direito a agir em certo sentido.

A este respeito, digamos que o poder de escolha é parte integrante da natureza humana.

No entanto, e mesmo sem possuir vontade própria, por vezes, o ser humano não deixa de o ser pela ausência da vontade.

É exactamente neste ponto que reside a principal crítica a esta teoria.

Hans Kelsen refutou-a, alegando, desde logo, que a existência do direito subjectivo não depende da vontade de seu titular, na medida em que este pode, na mesma, adquirir direitos independentemente de sua vontade, se for, por exemplo, menor, incapaz ou ausente.

O direito subjectivo pode até existir sem que o seu titular, embora capaz, tenha dele consciência, ou seja, pode verificar-se a presença de direitos subjectivos em pessoas totalmente destituídas de vontade.

Assim, o direito subjectivo não teria nunca por base a vontade, mas somente a possibilidade de tornar efectiva a protecção do direito.



Admitindo a pertinência destas críticas, o próprio Windscheid, mentor desta teoria, procurou dar uma outra definição ao termo vontade esclarecendo que este não deve ser empregue no sentido psicológico, mas sim em sentido lógico, como vontade normativa, ou seja, como poder jurídico do querer.

- Teoria do interesse de Rudolf von Ihering:

Este Autor afirmou que a natureza jurídica do direito subjectivo reside no interesse juridicamente protegido.

Contrária à teoria de Windscheid, a ideia de Ihering resume-se em dois elementos constitutivos do direito subjectivo.

O primeiro elemento, apelidado de material, tem um carácter substancial que reside na sua finalidade prática, ou seja, na sua utilidade, vantagem ou interesse.

O elemento subsequente tem carácter formal, o qual se apresenta como o meio para a efectivação do primeiro, correspondendo à protecção judicial desse interesse por meio da acção.

O direito subjectivo seria, por isso, o interesse tutelado pela norma jurídica.

Esta doutrina foi duramente criticada na medida em que confunde o objecto do direito com os seus elementos constitutivos.

De notar que o interesse não é um elemento, é objectivo do direito.

O interesse é todo subjectivo, varia com as valorações da pessoa em cada fase da sua existência; aquilo que hoje apresenta interesse, amanhã pode não mais tê-lo.

Por outro lado, o direito subjectivo permanece sempre o mesmo, ainda quando tenha perdido todo interesse para o seu titular, o que demonstra que direito e interesse são coisas diferentes.

Crítica ferrenha à teoria da vontade, a teoria do interesse ressalta a possibilidade de haver interesse em determinados direitos mesmo sem existir o elemento volitivo, como o já citado exemplo dos menores.

De todo modo, esta crítica é procedente pois, sendo o direito subjectivo uma faculdade do querer dirigida a determinado fim, o poder de acção isolado torna-se incompleto, assumindo relevância apenas no instante em que o elemento volitivo encontra uma finalidade prática de actuação - é o interesse de agir.

É a partir desta concepção que surge a teoria de que nos ocuparemos a seguir.



- Teoria Mista de Jellinek:

Como a própria nomenclatura sugere trata-se de uma miscelânea das duas teorias discorridas anteriormente.

Para os seus teóricos o direito subjectivo apresenta-se como sendo poder da vontade ao mesmo tempo em que é protegido pelo ordenamento jurídico.

Ou seja, a vontade, qualificada por um poder de querer, não se realiza se não tiver uma finalidade: a realização de um interesse.

Jellinek achou que havia um antagonismo aparente entre a teoria da vontade e a do interesse, porque, na realidade, uma abrange a outra.

Nem só o interesse, e tampouco apenas a vontade, nos dão o critério para o entendimento do que seja direito subjectivo.

A prevalência de um elemento sobre outro – vontade ou finalidade – não tem muita importância dado que uma e outra se acham sempre presentes.

No nosso entendimento, esta teoria, por não ter inovado em nada a natureza jurídica do direito subjectivo, fazendo apenas uma mescla das teorias já estudadas, não deve prevalecer, uma vez que ela é passível das mesmas críticas e objecções das outras demais que lhe deram origem.

- Teorias Negadoras do Direito Subjectivo de Hans Kelsen e Léon Duguit:

Tanto Léon Duguit como Hans Kelsen negam a existência do direito subjectivo, porém os argumentos de um e de outro diferem.

Para a doutrina normativista kelseniana, a expressão direito objectivo é, desde logo, redundante, porque o Direito é, essencialmente, objectivo.

Aquilo que, erroneamente, chamam de direito subjectivo, diz Kelsen, não passa do reflexo de um dever jurídico.

Para esta teoria, a situação de direito provocada, aparentemente, por uma declaração individual de vontade ainda não constitui um direito subjectivo, porque, de tal situação, decorre um dever de obediência imposto a alguém.

Assim, se não existem direitos subjectivos no sentido de poder da vontade assegurado pela Lei, ou no sentido de interesses juridicamente protegidos, e se o que se chama direito



subjectivo não é senão uma norma concreta e individual, conseqüentemente também não existem sujeitos de direitos subjectivos, investidos de poderes da vontade, ou de interesses.

Léon Duguit também defende a tese de que somente existe o direito objectivo, negando, portanto, a existência do direito subjectivo.

Para este teórico crítico, o indivíduo não detém um poder de comando sobre outro indivíduo ou sobre membros do grupo social, ou seja, somente o direito objectivo, para ele, poderá dirigir o comportamento dos membros de uma sociedade.

Dessa forma, Duguit substitui o conceito de direito subjectivo pelo de "*Situação Jurídica Subjectiva*".

Para o autor, esta situação jurídica é um facto sancionado pela norma jurídica, é a situação dentro da qual se encontra uma pessoa beneficiada por certa prerrogativa ou obrigada por determinado dever.

Na óptica kelseniana, o direito subjectivo é apenas uma expressão do dever jurídico, pois para Kelsen a não prestação corresponde a uma sanção segundo a sua teoria pura.

É imposta aos indivíduos uma gama de normas as quais devem ser obedecidas por todos, não se admitindo prerrogativas individuais em relação ao Estado.

Em outros termos, para Kelsen, o direito subjectivo será como que um conceito oposto ao dever jurídico, pois o direito subjectivo de um pressupõe o dever subjectivo de outro, parte integrante do direito objectivo ou norma.

Na nossa opinião, justifica-se a crítica ao objectivismo puro desta teoria, uma vez que se torna impossível imaginar um sistema normativo onde o homem, subordinado a uma regra, não seja considerado como um elemento individual dotado de poder.

Algumas conclusões: O direito subjectivo prende-se com as relações intersubjectivas e situações jurídicas subjectivas.

As incontáveis teorias que tentaram explicar a sua natureza contribuíram, de uma certa forma, para se chegar a uma conclusão acerca do actual conceito do direito assim como sobre a sua natureza jurídica.

O direito subjectivo também não pode ser considerado como um instituto distinto do direito objectivo, atribuindo a este último a única existência decorrente do mundo jurídico como defende Hans Kelsen.



Também não pode ser considerado apenas como uma situação jurídica, uma vez que possui íntima ligação com o direito objectivo, pois o direito subjectivo está condicionado a uma exigibilidade de prestação.

Pretensão e exigibilidade de prestação fazem parte deste instituto do Direito, o direito subjectivo, que sem elas - as situações jurídicas subjectivas - não se concretiza, o que implica dizer que o direito subjectivo não se consubstanciará no âmbito de determinada relação jurídica intersubjectiva.

Se direito subjectivo é apenas permissão, não vale a pena afirmar que a acção é um direito subjectivo.

Se direito subjectivo é um poder de vontade, a acção é um direito subjectivo, por vincular o exercício da jurisdição à vontade do autor, ainda que se trate do cumprimento de um dever.

Se direito subjectivo é um interesse juridicamente protegido, a acção não é um direito subjectivo, porque ela constitui exactamente aquele elemento (a protecção jurídica) que qualifica o interesse, transformando-o em direito subjectivo.

A acção é, então, um direito subjectivo, garantido pelos meios processuais.

Se direito subjectivo é uma pretensão reconhecida, a acção é um direito subjectivo, na medida em que o Estado se curva à pretensão, à tutela jurisdicional, ainda que proferindo sentença meramente declarativa.

Em qualquer dessas hipóteses, a acção afigura-se como um direito subjectivo.

A acção apresenta-se, assim, como condição para o exercício da jurisdição.

É inegável que essa condição se perfaz mediante declaração de vontade.

A acção como direito a uma sentença de mérito constitui interesse juridicamente protegido.

Assim, o direito subjectivo tem dupla face: é um interesse juridicamente protegido e é um poder de vontade.

São dois direitos que se fundem para constituir aquilo que chamamos, simplesmente, de direito subjectivo.

4. Âmbito de aplicação

Como temos vindo a observar, a acção para o reconhecimento de direitos e interesses legítimos em matéria tributária, consubstancia o meio processual mais do que adequado não só para a defesa e reconhecimento dos direitos e interesses dos contribuintes, bem como para o acesso à Justiça.



No entanto, a controvérsia acerca do âmbito de aplicação da acção de reconhecimento de direitos ou interesses²³⁹ foi, desde sempre, acompanhada por uma excessiva proliferação terminológica, proliferação terminológica essa que não representa a correspondente multiplicidade de teses em confronto e que até constitui uma das manifestações mais óbvias relativamente à falta de reflexão sobre esta questão.

Assim, basta realizar um breve exame à adjectivação que é usada para definir a acção de reconhecimento no contexto dos meios processuais para demonstrar de que modo é que o uso menos cuidado de certas expressões linguísticas pode conduzir a uma situação de caos terminológico.

Com efeito, e jurisprudencialmente, a acção de reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos já foi qualificada, entre outros, nos seguintes termos:

- Como meio residual^{240 241};
- Como meio complementar^{242 243};
- Como meio secundário²⁴⁴;
- Como meio subsidiário²⁴⁵;

E isto só para enumerar algumas expressões.

²³⁹ Cfr. FERNANDES, Elisabeth, *A “camuflada” acção para reconhecimento de direitos* – Anotação ao Acórdão do Tribunal Central Administrativo de 13/1/2000, Processo 3877, Cadernos de Justiça Administrativa 26 (Março – Abril de 2001).

²⁴⁰ Cfr. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 25.10.1990 (Processo 28299), de 14.05.1992 (Processo 30297), de 02.03.1990 (Processo 27590), de 12.03.1997 (Processo 38367) e de 26.06.1997 (Processo 41367) todos *in* www.dgsi.pt.

²⁴¹ MEDEIROS, Rui, *Estrutura e âmbito da acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido*, Revista de Direito e de Estudos Sociais XXXI (1989), n.º 1 – 2, página 72.

LEITÃO, Alexandra, *Da pretensa subsidiariedade da acção para reconhecimento de direitos ou interesses legítimos face aos restantes meios contenciosos* – Anotação ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18/2/1997, Processo 40257, Cadernos de Justiça Administrativa 7 (Janeiro-Fevereiro 1998), página 20.

²⁴² Acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 435/98 de 16.06.1998, n.º 105/99 de 10.02.1999 e n.º 469/99, de 14.07.1999 *in* www.tribunalconstitucional.pt. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 10.03.1992 (Processo 29233), de 24.03.1992 (Processo 29565), de 10.10.1997 (Processo 37519), de 04.07.2001 (Processo 47375), de 17.04.2002 (Processo 26470), de 19.10.1999 (Processo 43074), de 09.05.1997 (Processo 37415) e de 28.09.1995 (Processo 35289) *in* www.dgsi.pt. Acórdãos do Tribunal Central Administrativo de 12.10.2000 (Processo 4313/00) e de 02.11.2000 (Processo 4713/00) *in* www.dgsi.pt.

²⁴³ ANDRADE, Vieira de, *A Justiça Administrativa (Lições)*, 10.ª edição, Almedina, 2009, páginas 139-140.

SILVA, Vasco Pereira da, *A acção para o reconhecimento de direitos*, Cadernos de Justiça Administrativa n.º 16 (Julho – Agosto 1999), páginas 43-44.

²⁴⁴ V. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18.01.1990 (Processo 26875) *in* www.dgsi.pt.

²⁴⁵ Cfr. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 14.05.1992 (Processo 30297) e de 19.06.1997 (Processo 40532) ambos *in* www.dgsi.pt.



No entanto, o busilis da questão não reside somente na existência de designações diversificadas para caracterizar o mesmo meio processual.

Gravosa sim, é a situação inversa, ou seja, a de uma mesma terminologia estar a ser utilizada para cobrir posições diferentes e até contraditórias²⁴⁶.

O caso mais evidente é o da residualidade da acção de reconhecimento, expressão que tanto pode aparecer a traduzir a exigência de que a acção seja precedida do efectivo esgotamento dos restantes meios contenciosos²⁴⁷, como apenas a necessidade de averiguar a existência de tutela efectiva conferida por outros meios contenciosos²⁴⁸, ou que pode ainda significar a opção pela exclusão automática da acção de reconhecimento na hipótese de existir outro meio de tutela, ainda que menos eficaz²⁴⁹.

Situação semelhante verifica-se também quanto à complementaridade da acção de reconhecimento que, em expressa oposição à concepção residual, ora traduz a limitação da acção de reconhecimento aos casos em que os direitos ou interesses legalmente protegidos não sejam efectivamente tutelados pelos restantes meios contenciosos²⁵⁰, ora exprime a aplicabilidade da acção de reconhecimento aos casos em que o recurso contencioso não possa ser utilizado por razões atinentes à sua natureza de meio impugnatório²⁵¹, ora significa ainda a possibilidade de lançar mão da acção de reconhecimento sempre que, por seu intermédio, se obtenham efeitos não susceptíveis de ser conseguidos pelos restantes meios²⁵².

Deste modo, podemos dividir a explanação e crítica das principais posições jurisprudências e doutrinárias relativas ao âmbito de aplicação da acção de reconhecimento em 3 opções fundamentais, que têm por referência a utilidade que o interessado pretende alcançar com esta via de tutela primária, a saber:

- Residualidade;
- Subsidiariedade;
- Alternatividade;

²⁴⁶ A flutuação terminológica atinge o seu apogeu no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 30.10.1997 (Processo 41469) *in* www.dgsi.pt, onde a acção de reconhecimento surge sucessivamente qualificada como um meio complementar do recurso contencioso, como um meio de natureza residual e como um meio sujeito à regra da subsidiariedade.

²⁴⁷ V. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 16.06.1988 (Processo 25752), de 30.11.1988 (Processo 25264) e de 25.10.1990 (Processo 28229) todos *in* www.dgsi.pt.

²⁴⁸ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 09.05.1997 (Processo 37415) *in* www.dgsi.pt.

²⁴⁹ Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 02.03.1990 (Processo 27590) *in* www.dgsi.pt.

²⁵⁰ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 27.03.1990 (Processo 27653) *in* www.dgsi.pt.

²⁵¹ V. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 12.07.1988 (Processo 25240) e de 28.09.1995 (Processo 35289) *in* www.dgsi.pt.

²⁵² Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10.03.1992 (Processo 29233) *in* www.dgsi.pt.



- A acção de reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos funciona como meio residual quando se aplica a litígios para os quais o ordenamento jurídico não disponibiliza outro meio processual de natureza primária. Assim, é impossível atingir a utilidade substancial pretendida com o processo por uma outra qualquer via que não a da propositura de uma acção de reconhecimento²⁵³.
- Por outro lado, podemos dizer que a aplicação subsidiária²⁵⁴ da acção de reconhecimento pressupõe que a utilidade substancial possa ser alcançada por duas ou mais vias em concurso. Significa isto que esse concurso deve ser resolvido em preterição da acção de reconhecimento, excepto quando se verificarem certas circunstâncias ligadas à efectividade da tutela jurisdicional.
- Relativamente à teoria da alternatividade, e tal como nos casos de subsidiariedade, existe aqui uma situação de concurso, mas este concurso é solucionado em favor da acção de reconhecimento ou do meio alternativo, consoante a opção do próprio interessado.

Dissertemos sobre esta temática.

Não é de todo aceitável que se estude esta acção sem nos debruçarmos sobre o seu âmbito de aplicação, tema este que, tal como já mencionado, muita polémica tem gerado na doutrina e na jurisprudência.

Analisemos os prós e contras das teorias existentes.

A concepção da acção de reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos enquanto meio processual de âmbito residual, concepção esta dominante na jurisprudência até à revisão constitucional de 1989, invoca o n.º 2 do artigo 69.º da Lei de

²⁵³ A noção agora sugerida tende a aproximar-se do conceito de residualidade em ANDRADE, Vieira de, *A Justiça Administrativa (Lições)*, 10ª edição, Almedina, 2009, páginas 139-140. No entanto, Vieira de Andrade associa a tese de residualidade a um alcance mínimo da acção de reconhecimento. Assim, o cerne da questão está em saber se existe uma relação de concurso ou exclusão entre a acção de reconhecimento e um outro qualquer meio processual. Aliás, não parece credível o estabelecimento de uma correlação entre o carácter residual ou subsidiário de um meio processual e o seu menor ou maior âmbito de aplicação.

²⁵⁴ V. Alexandra Leitão, *Da pretensa subsidiariedade da acção para reconhecimento de direitos ou interesses legítimos face aos restantes meios contenciosos*, Anotação ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18.02.1997 (Processo 40257), Cadernos de Justiça Administrativa 7, 1998.



Processo nos Tribunais Administrativos para justificar a exclusão ou não utilização da acção de reconhecimento sempre que haja possibilidade de lançar mão de outro meio processual.

Por outras palavras, a acção de reconhecimento estará de antemão excluída e, quando proposta, conduzirá inevitavelmente a uma decisão jurisdicional de absolvição de instância²⁵⁵, sempre que se possa recorrer a outro meio processual.

Deste modo, o postulado da aplicabilidade residual da acção de reconhecimento de direitos ou interesses manifesta a intenção de se manter inalterado o âmbito de aplicação já definido para cada um dos meios pré-existentes, conduzindo obviamente à utilização deste novo instituto unicamente para substituição de outros meios de aplicação residual.

A crítica mais notória que tal teoria suscita é a de não se descortinarem quais os litígios em que se poderá lançar mão da acção de reconhecimento.

Os litígios insusceptíveis de serem abrangidos por quaisquer outros meios contenciosos correspondem a uma realidade abstracta, cujo preenchimento por qualquer conteúdo não está, de modo algum, assegurada.

Este critério de aplicabilidade residual redundava num verdadeiro critério de não aplicação, como aliás se comprova pela sistemática rejeição das acções de reconhecimento sempre que os Tribunais recorrem a esta orientação.

E, bem entendido, teria sempre de demonstrar-se que a acção de reconhecimento, não só pelas suas características mas também pelo regime processual previsto, constitui um meio apto a funcionar em termos residuais, abraçando grande parte dos litígios não compreendidos no âmbito de aplicação dos meios contenciosos pré-existentes.

Outra coisa, completamente distinta, seria consagrar um novo meio contencioso, conceder-lhe relevância constitucional, e no fim de contas, conferir-lhe um remoto ou até meramente potencial domínio de aplicação.

Só após a revisão constitucional de 1989, e como reacção às alterações aí introduzidas no artigo 268.º, é que obtém alguma difusão da ideia de que ficava sempre garantido o acesso à justiça administrativa para tutela dos direitos dos administrados, o que veio a significar uma revalorização da tutela dos direitos e, mais importante que isso, em termos não impugnatórios.

²⁵⁵ No sentido da absolvição da instância, v., entre outros, os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 17.05.1988 (Processo 25108); de 09.03.1989 (Processo 26246) e de 09.06.1992 (Processo 30499) todos *in* www.dgsi.pt. Sustentando, porém, que a existência de outros meios processuais constitui uma excepção peremptória, determinando a absolvição do pedido, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12.01.1995 *in* www.dgsi.pt.



A partir desta altura, tornava-se evidente que os resultados minimalistas até então obtidos relativamente à aplicabilidade da acção de reconhecimento não só eram tecnicamente contestáveis mas também inconstitucionalmente inadmissíveis.

Assim, e no tocante à residualidade podemos afirmar que é procedente a crítica de que ela redundava na atribuição à acção de reconhecimento de um domínio de aplicação ínfimo e manifestamente incompatível com a sua introdução por via constitucional.

Em grande parte das situações, o Juiz limita-se a dizer que a acção de reconhecimento de direitos e interesses é manifestamente inviável existindo outro meio processual ao dispor, nem sequer mencionando o nível de tutela conferido por tal meio.

Cabe mencionar que Freitas do Amaral defende a aplicabilidade da acção de reconhecimento a duas espécies de situações: enquanto derradeira opção ao dispor do particular, a utilizar após se ter comprovado a incapacidade dos restantes meios para garantirem a tutela jurisdicional efectiva ou quando já *“à partida se sabe que a utilização dos meios contenciosos comuns não poderá dar ao interessado efectiva protecção jurisdicional”*.

À primeira vista, diríamos que esta proposta orienta-se por uma perspectiva subsidiária da acção de reconhecimento, uma vez que ela concorre sempre com outros meios processuais e só intervém quando da utilização destes não resulte uma tutela jurisdicional efectiva.

No entanto, e apesar das aparências em contrário, o segundo grupo de situações, aquelas em que *“à partida se sabe que a utilização dos meios contenciosos comuns não poderá dar ao interessado efectiva protecção jurisdicional”*, não corresponde a uma situação de subsidiariedade.

Para Freitas do Amaral, as situações em que à partida se sabe que os restantes meios processuais não oferecem uma efectiva tutela são aquelas em que esses meios processuais não se aplicam de todo e, em que, conseqüentemente, a acção de reconhecimento não tem concorrência²⁵⁶.

O mesmo é dizer que, neste contexto, a acção de reconhecimento não se aplica segundo critérios de subsidiariedade, antes surge como um meio destinado a tutelar situações a que não se aplica qualquer outro meio contencioso.

²⁵⁶ Ao descrever o âmbito de aplicação residual da acção de reconhecimento, o Autor refere que nessas situações não se verificam *“insuficiências de funcionamento dos outros meios contenciosos”*, mas uma total inadequação típica desses outros meios à protecção efectiva dos direitos ou interesses legítimos dela carecidos. Assim, há uma total inadequação típica desses meios, ou seja, a tutela que eles podem conferir não é efectiva, nem deixa de o ser, basicamente não existe. Em suma, a questão não reside no carácter não efectivo da tutela, mas na total inadequação típica do meio à tutela daquele direito.



Para este Autor, e tendo em vista aferir da aplicabilidade da acção de reconhecimento, deve averiguar-se se já existe um meio processual que permita atingir uma tutela jurisdicional efectiva da situação subjectiva em causa.

Assim, e só nos casos em a resposta for negativa poderá lançar-se mão da acção de reconhecimento.

Ora, o que decorria do disposto no n.º 2 do artigo 69.º da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos não é que se excluísse a acção de reconhecimento sempre que se pudesse aplicar um outro meio processual.

Muito pelo contrário: da afirmação de que só pode utilizar-se a acção de reconhecimento de direitos²⁵⁷ e interesses caso os outros meios processuais não proporcionem uma tutela jurisdicional efectiva resulta que a justificação do acesso à acção pode ser mera insuficiência da tutela conferida pela espécie contenciosa *prima facie*.

²⁵⁷ Como sabemos, a compensação é uma das várias formas de extinção do crédito tributário.

Em bom rigor, só temos interesse em abordar esta temática da compensação na medida em que, para que esta possa ocorrer, em alguns ordenamentos jurídicos, nomeadamente no espanhol, é necessário que, previamente, tenha sido reconhecido ao contribuinte o direito a efectuar a compensação, quer este reconhecimento do direito de compensar seja administrativo ou fiscal. Assim, o contribuinte, visando a declaração (mormente judicial) do direito de compensação tributária, é livre de intentar acções judiciais com objectivo de reconhecer o direito de efectuar a compensação.

Dito isto, a compensação ocorre quando duas pessoas sejam, ao mesmo tempo, credor e devedor de obrigações, uma com a outra, operando-se a extinção até onde se compensarem. São requisitos essenciais da compensação tributária a existência de obrigações recíprocas e específicas entre o Fisco e o contribuinte; e a existência de dívidas líquidas e certas; Pode verificar-se a compensação de créditos tributários com créditos de qualquer natureza do sujeito passivo com a Fazenda Pública.

No ordenamento jurídico nacional, ao contrário do que sucede no espanhol, não é preciso haver reconhecimento de tal direito à compensação, dado que esta opera por força da Lei. Não há, portanto, necessidade de o crédito do contribuinte ser desta ou daquela espécie, bastando somente a liquidez e a certeza para conferir o direito à compensação, sendo imprescindível, apenas, que o contribuinte comprove a liquidez e certeza de seu crédito, para contrapor-se ao crédito tributário que lhe está sendo exigido.

Por seu turno, e o que verdade seja dita nos interessa referir, é que a compensação pode, noutros sistemas jurídicos, depender de decisão judicial que reconheça a liquidez do crédito. Assim, e diante do que foi exposto, no caso concreto espanhol, podemos concluir que a compensação tributária é limitada às estritas condições e garantias fixadas em Lei, mesmo quando é autorizada pela autoridade administrativa e que somente extinguirá o crédito tributário, até aonde se compensar com a obrigação exigível, nas hipóteses em que o contribuinte comprove a liquidez e certeza de seu crédito, o que poderá ser feito através do reconhecimento expresso da autoridade administrativa ou por decisão judicial transitada em julgado.

Por outras palavras, o legislador espanhol previu que, para que exista compensação, é necessária a existência de um qualquer acto de reconhecimento desse direito (o ordenamento jurídico espanhol regula a figura da compensação nos artigos 71.º, 72.º e 73.º da Ley General Tributaria). Sobre isto, Vide M. C. Ballesteros Soler, *La extinción de la deuda tributaria mediante compensación*, Madrid, Marcal Pons, 1997.

A doutrina espanhola refere-se “a la firmeza del acto administrativo que reconoce el crédito del sujeto passivo...”. (V. Javier Martín Fernández y Jesús Rodríguez Márquez, *Manual de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcal Pons, 2009, página 428). Isto posto, podemos dizer que, segundo o entendimento doutrinário vigente em Espanha, torna-se necessário, para haver compensação, que os créditos estejam reconhecidos.

Acresce dizer que se proclama expressamente o carácter declarativo da compensação, de maneira a que os seus efeitos se retroagem até ao momento em que se verificam os requisitos necessários para a extinção dos créditos e débitos. A Lei também declara o carácter compensável de todas as dívidas de natureza pública das que seja titular a Fazenda com todos os créditos do devedor reconhecidos. Como pode observar-se, isto significa que não é possível a compensação, até ao momento em que exista um qualquer acto (seja este judicial ou administrativo) que o reconheça.



Ou seja, para excluir a acção de reconhecimento não é bastante a aplicabilidade ao caso de um outro meio processual, é preciso também que da sua aplicação resulte uma tutela satisfatória.

Uma vez que o legislador consagrou um meio processual destinado a obter o reconhecimento jurisdicional de direitos, extrai-se que existem direitos perante a Administração e que esses direitos podem dar origem a pedidos de reconhecimento jurisdicional e que tais pedidos são veiculados precisamente pelo meio em questão.

Em suma, para Freitas do Amaral²⁵⁸, a consagração da acção de reconhecimento no quadro do contencioso administrativo, deve ser interpretada como representando a ampliação deste a quaisquer pedidos de reconhecimento de direitos de natureza jurídico-administrativa perante a Administração e, por outro lado, como determinando que tais pedidos devem ser veiculados precisamente através da própria acção.

Nesta hipótese, este novo instituto surgiria não tanto como um meio de prossecução de um pedido, mas como uma manifestação desse mesmo pedido no âmbito material do contencioso administrativo.

Um dos aspectos mais inovadores da construção de Freitas do Amaral quanto ao âmbito de aplicação da acção de reconhecimento de direitos ou interesses prende-se com a apologia de utilização deste meio processual nos casos em que “*não se tendo consumado qualquer ofensa, os particulares fundadamente careçam do reconhecimento declarativo de titularidade de um direito subjectivo ou de um interesse legítimo*”²⁵⁹.

No contexto desta temática faz sentido levantar a questão da eventual aplicabilidade da acção de reconhecimento de direitos ou interesses como meio de tutela preventiva.

Antes de mais, devemos enunciar que a tutela preventiva é conferida através de um único tipo de pronúncias jurisdicionais, de conteúdo meramente declarativo.

Assim, independentemente da configuração da situação subjacente, tudo o que o particular pode fazer é solicitar ao Tribunal o reconhecimento declarativo do seu direito ou interesse, ou seja, requerer ao Juiz que declare a existência de um direito ou interesse e a sua titularidade pelo autor.

²⁵⁸ Enumerando as espécies que compõem o contencioso administrativo, o Autor refere, entre outros, o “*contencioso dos direitos e interesses legítimos*”, este contencioso pressupõe uma tendencial ampliação desta categoria aos pedidos de reconhecimento de quaisquer direitos de natureza jurídico-administrativa.

²⁵⁹ V. Freitas do Amaral, *Direito Administrativo*, Volume IV, página 293. A utilização da acção de reconhecimento como meio de tutela preventiva parece ser defendida também por Marcelo Rebelo de Sousa, *Lições de Direito Administrativo*, Lisboa, 1999, I, página 96.



Nas situações de tutela preventiva meramente declarativa o administrado deseja ver uma declaração dotada de autoridade de caso julgado relativa à existência ou inexistência de uma determinada relação jurídica, tendo por objectivo nada mais do que garantir que em quaisquer actuações futuras, a Administração respeitará tal decisão.

O âmbito da tutela preventiva declarativa corresponde, por conseguinte, às situações em que o interessado, pretendendo proteger-se de um conjunto de actuações, solicita ao Tribunal a declaração de existência e conteúdo de uma relação jurídica prejudicial (relativamente a relações jurídicas posteriores) ou a declaração de um estatuto ou qualidade juridicamente relevantes.

Por outro lado, e dado que Freitas do Amaral não estabelece quaisquer restrições ao tipo de direitos ou interesses legalmente protegidos susceptíveis de declaração jurisdicional no âmbito de uma tutela preventiva, nada obsta a que o particular requeira judicialmente a declaração do seu direito a que a Administração não pratique um determinado acto ou não adopte uma qualquer outra conduta.

Em todo o caso, não parece que a acção de reconhecimento de direitos ou interesses possa servir como meio de tutela preventiva.

A hipótese de utilizar esta acção simultaneamente como meio principal e como meio de carácter provisório defronta-se com a objecção de que o regime processual disposto por Lei para este meio processual não se coaduna minimamente com as exigências próprias dos meios provisórios, desde logo com a celeridade na atribuição da tutela.

Deste modo, não faria qualquer sentido delegar funções de garantia provisória num meio processual cuja tramitação se conota com inerentes delongas, sempre computadas em anos.

Como já se referiu, o sentido do artigo 69.º n.º 2 da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos, seria o de destinar a acção de reconhecimento para os casos em que faltassem pressupostos processuais que permitam lançar mão de outros meios²⁶⁰.

A efectiva tutela jurisdicional deve ser compreendida enquanto fórmula de síntese que visa traduzir a exigência do Estado garantir aos sujeitos do ordenamento jurídico, como contrapartida do monopólio estadual da força, o acesso a vias eficazes de solução pacífica de conflitos juridicamente relevantes²⁶¹.

Por conseguinte, a tutela jurisdicional efectiva não se identifica com uma ampliação da protecção a conferir ao Autor, antes aponta para a conformação de uma tutela equilibrada, isto

²⁶⁰ Vasco Pereira da Silva, *Em busca do acto administrativo perdido*, 1998, Almedina, página 690.

²⁶¹ Cfr. Em sentido próximo os Acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 86/1988 de 13.04.1988 e n.º 444/1991 in www.dgsi.pt. V. ainda as fórmulas simples mas eficazes que foram utilizadas nos artigos 97.º e 98.º da Lei Geral Tributária.



é, uma tutela que traduza uma adequada delimitação e ponderação de todos os direitos, interesses e valores constitucionalmente reconhecidos.

No contexto de uma tese que afirma o carácter residual desta acção, só se pode, em rigor, falar na residualidade como forma de exprimir a restrição do seu emprego às situações em que não existe outro meio através do qual se possa fazer valer a pretensão em causa.

É compreensível, e até porventura imposto pelo princípio da tutela jurisdicional efectiva que, nas garantias contenciosas do administrado, se inclua um meio processual caracterizado por um pedido (ou causa de pedir) relativamente indeterminado, destinado a acolher pretensões materiais insusceptíveis de obter uma tutela adequada através dos restantes meios e que, desde logo por isto, não tenha a sua admissibilidade condicionada a pressupostos processuais restritivos.

De facto, o legislador configurou este novo instituto como uma acção, e definiu o objecto tutelado apenas através do conceito genérico de direitos ou interesses legalmente protegidos, sem especificações adicionais.

Alguns sectores da doutrina procuraram, ainda, garantir perspectivas mais favoráveis à aplicação subsidiária da acção de reconhecimento através da reconstrução do conceito de tutela efectiva.

Neste entendimento, a efectividade da tutela corresponderia a um conceito dinâmico, que abriria as portas à admissibilidade da acção de reconhecimento sempre que a tutela obtida por essa via fosse de algum modo comparativamente mais favorável do que a alcançável pelo meio concorrente²⁶².

Essencialmente, tratava-se de uma variante da concepção subsidiária, que contestava o afastamento da acção de reconhecimento sempre que os meios em concurso permitissem atingir níveis de tutela conformes ao padrão mínimo constitucionalmente imposto (ainda que inferiores aos proporcionados por via daquela acção).

O critério legal da tutela efectiva era assim interpretado como equivalente à “*melhor tutela*”²⁶³, conduzindo à selecção do meio em concurso que proporcionasse no caso a tutela mais intensa.

²⁶² MACHETE, Rui, *A garantia contenciosa para obter o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido*, 1987, Estudos de Direito Público e Ciência Política, páginas 21 e seguintes. Em sentido próximo, SILVA, Gonçalves da, *Da difícil relação entre a acção para o reconhecimento de direito e a acção (chamada recurso) de anulação* – Anotação ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23/6/1999, Processo 44 697, Cadernos de Justiça Administrativa 32 (Março – Abril 2002), páginas 32 e seguintes.

²⁶³ No contencioso tributário, pode entender-se a norma do artigo 145.º n.º 3 do Código de Procedimento e Processo Tributário no sentido de que é esta a solução consagrada pelo legislador: “*as acções apenas podem ser propostas sempre que esse meio processual for o mais adequado*”



Este entendimento gozou de um sucesso efémero na jurisprudência.

Foi acolhido em alguns acórdãos²⁶⁴, mas acabou por ser abandonado em definitivo, talvez por contrariar uma das poucas ideias consensuais em torno da acção de reconhecimento de direitos e interesses, a de que o legislador visara com a sua consagração suprir ineficiências e insuficiências dos meios contenciosos pré-existentes, elevando os níveis de protecção a um patamar conforme às exigências constitucionais.

O critério da efectividade da tutela do artigo 69.º n.º 2 deverá, por isso, interpretar-se como referido à tutela mínima.

E não à tutela máxima.

Dito isto de outro modo, a ideia genérica do legislador terá sido a de reservar a acção de reconhecimento para as situações em que a sua aplicação represente o único meio de atingir o limiar de protecção constitucionalmente imposto, e não a de admitir a acção sempre que por essa via se atinja a tutela mais favorável ao particular.

Da revisão constitucional de 1989, em particular dos n.ºs 4 e 5 do artigo 268.º resultaram importantes balizas para a construção da acção de reconhecimento como meio de aplicação subsidiária.

Resultou em primeiro lugar, que a acção não pode viver de uma aplicabilidade exclusivamente subsidiária, pois o acesso à Justiça é garantido sempre.

A necessidade de tutela pode surgir em quaisquer circunstâncias e, em quaisquer circunstâncias, o ordenamento jurídico deve providenciar um meio processual adequado.

Em segundo lugar, resultou que a utilização da acção de reconhecimento de direitos ou interesses não tem de ficar limitada aos casos em que proporcione a melhor tutela, ou seja, os níveis de tutela mais elevados de entre os vários meios processuais aplicáveis.

Em terceiro lugar, resultou que a acção de reconhecimento não é, essencialmente, um meio processual de segunda linha, ao qual só se recorre após o prévio esgotamento dos meios *prima facie* aplicáveis.

A utilização da acção de reconhecimento é garantida sempre, em qualquer momento, logo que seja necessária.

para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido" – FÁBRICA, Luís Sousa da, Reconhecimento de Direitos e Reintegração da Esfera Jurídica, dissertação de Doutoramento, Volume I, Universidade Católica Portuguesa, Lisboa, 2003, página 209.

²⁶⁴ Entre outros, v. Acórdãos de 30.11.1988 (Processo 25264) e de 10.3.1992 (Processo 29233) *in* www.dgsi.pt.



O primeiro aspecto a ter em conta é de natureza conceptual e reside na determinação do conceito de direitos e interesses legalmente protegidos, que Rui Machete entende como sinónimo de direitos subjectivos e interesses legítimos.

O referido Autor qualifica como direito subjectivo a posição de vantagem que se traduz na atribuição, pelo ordenamento jurídico, de poderes aptos a satisfazer o interesse do titular no bem objecto dessa posição; definindo em contrapartida o interesse legítimo como a posição de vantagem perante um bem, sujeito ao poder administrativo, traduzida na atribuição de instrumentos destinados a influenciar o exercício de tal poder no sentido de possibilitar a realização do interesse do titular²⁶⁵.

Assim, caso o particular invoque a titularidade de um direito subjectivo, a actuação processual não se destinará a contestar quaisquer actos autoritários sob a perspectiva da sua ilegalidade, mas antes a obter do Juiz a condenação da Administração a realizar as condutas exigidas pela satisfação do direito subjectivo.

A partir do exposto, parece, no mínimo, duvidoso que nas situações em que se vise proteger em juízo direitos, liberdade e garantias a acção de reconhecimento surja a título subsidiário, como quer Rui Medeiros²⁶⁶.

Acrescente-se, apenas, que Rui Medeiros está consciente das limitações próprias da acção de reconhecimento enquanto meio de tutela de posições jus-fundamentais, por faltar à sua tramitação a celeridade indispensável.

O que se exigia era um meio processual adequado à garantia eficaz de direitos, liberdades e garantias – hoje imposto expressamente pelo artigo 20.º n.º 5 da Constituição – tarefa para que não chegava e continua a não chegar a acção de reconhecimento.

Posto isto, digamos que, com vista a uma mais efectiva tutela dos direitos e interesses legalmente protegidos dos administrados a Lei Constitucional n.º 1/82 de 30 de Setembro, através da redacção do artigo 268.º n.º 3 da Constituição da República Portuguesa²⁶⁷, veio consagrar um novo meio processual, a que o legislador ordinário deu previsão legal através do artigo 69.º da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos: a acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo.

²⁶⁵ MACHETE, Rui, *A garantia contenciosa para obter o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido*, 1987, Estudos de Direito Público e Ciência Política, página 18.

²⁶⁶ MEDEIROS, Rui, *Estrutura e âmbito da acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido*, Revista de Direito e de Estudos Sociais XXXI (1989), n.º 1 – 2, páginas 76-77.

²⁶⁷ O desdobraimento do antigo artigo 268.º n.º 3 da Constituição da República Portuguesa em dois novos números nada mais pretendeu do que realçar o facto do reconhecimento de direitos e interesses se fazer mediante a propositura de acções. Com isto também se visou retirar o eventual carácter subsidiário a estas novas acções.



O recurso a esse meio processual, de acordo com o disposto no n.º 2 do referido artigo 69.º da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos, tem uma condição: só é admitido quando os restantes meios contenciosos não assegurem a efectiva tutela jurisdicional do direito ou interesse em causa.

Daí que não só a jurisprudência, como também parte da doutrina tenham considerado tais acções como meio complementar²⁶⁸ de tutela, como meios residuais ou subsidiários de defesa²⁶⁹.

No entanto, depois da Lei Constitucional n.º 1/89 de 8 de Julho²⁷⁰, e por força do n.º 5 do artigo 268.º da Constituição da República Portuguesa²⁷¹, na redacção que lhe foi dada por aquela Lei, alguma jurisprudência e doutrina entendeu que devia considerar-se revogado o n.º 2 do artigo 69.º da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos²⁷², daí resultando que a utilização da acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido não ficava restrita aos casos em que os restantes meios contenciosos não assegurassem a efectiva tutela jurisdicional do direito ou interesse em causa²⁷³.

Esse entendimento não é hoje o seguido pelo Supremo Tribunal Administrativo.

²⁶⁸ Qualificando esta acção como meio complementar dos restantes meios previstos no contencioso tributário temos os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 14.01.2004 (Processos 1698/03 e 1125/03), de 12.03.2003 (Processo 1577/02), de 28.03.2007 (Processo 41/07), de 29.01.2003 (Processo 1514/02), de 02.06.2000 (Processo 118/10), de 09.09.2009 (Processo 464/09), de 21.10.2009 (Processo 291/09), de 02.07.2003 (Processo 1905/02) todos *in* www.dgsi.pt.

O Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 06.04.2006 (Processo 168/04 *in* www.dgsi.pt) defende o carácter complementar ou subsidiário de tal acção, enquanto que o mesmo Tribunal noutro acórdão datado de 16.03.1999 (Processo 1357/98 *in* www.dgsi.pt) afirma o seu carácter residual.

Por seu turno, o Supremo Tribunal Administrativo em acórdão datado de 17.06.2009 (Processo 372/08) consagra tal acção como *“meio complementar e não residual ou alternativo”*.

²⁶⁹ A esse propósito Luís Sousa Fábria resume de forma exemplar o âmbito daquela acção ao afirmar que *“a ideia geral é a de que a acção para o reconhecimento de direitos e interesses legítimos se aplica, enquanto meio complementar de tutela, às situações não cobertas ou deficientemente cobertas pelos meios contenciosos já existentes”*.

²⁷⁰ Lei esta que aditou ao artigo 268.º da Constituição da República Portuguesa um n.º 4, revelando uma acentuação clara da garantia dos direitos e interesses legalmente protegidos no contencioso administrativo, vincada com a autonomização em número próprio.

²⁷¹ O mencionado n.º 5 do artigo 268.º da Constituição consagrou a garantia dos administrados de acesso à justiça administrativa para tutela dos seus direitos e interesses legalmente protegidos.

²⁷² Relativamente a esta temática da inconstitucionalidade do n.º 2 do artigo 69.º da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos, a Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo, num acórdão de 13 de Julho de 1993 (*in* www.dgsi.pt), declarou que *“após a revisão constitucional de 1989 deve considerar-se revogado o n.º 2 do artigo 69.º da LPTA. O direito de acção jurisdicional perante os tribunais administrativos para reconhecimento de direito ou interesse legítimo perante (contra) a Administração não encontra hoje obstáculos de natureza processual, fundados em erro na forma de processo, ilegitimidade ou excepção dilatória que se pretendiam consagradas naquele preceito”*.

²⁷³ Já antes havia quem defendesse o mesmo com fundamento na inconstitucionalidade originária do n.º 2 do artigo 69.º da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos, face ao n.º 3 do artigo 268.º da Constituição da República Portuguesa na redacção dada pela Lei Constitucional n.º 1/82.



O exercício do direito de acção para o reconhecimento só se justifica quando o interessado invoque e demonstre a insuficiência ou a ineficácia do uso do meio normal, cabendo-lhe, pois, o ónus da prova do seu interesse processual²⁷⁴.

O mesmo é dizer que o direito de acção para o reconhecimento só deverá ser exercido quando não se mostre garantida uma efectiva tutela jurisdicional do direito ou interesse em causa, isto segundo uma ideia de complementaridade ou alternatividade instrumental, que não por uma ideia de subalternização ou de secundarização da acção em relação ao recurso.

Também o Tribunal Constitucional se pronunciou já pela constitucionalidade do artigo 69.º n.º 2 da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos, face ao n.º 5 do artigo 268.º da Constituição, na versão de 1989, no acórdão 435/98²⁷⁵, no qual ficou dito que *“não pode afirmar-se que o legislador constitucional tenha pretendido uma duplicação dos mecanismos contenciosos utilizáveis. Com efeito, o que decorre do n.º 5 do artigo 268.º da Constituição é que qualquer procedimento da Administração que produza uma ofensa de situações juridicamente reconhecidas tem de poder ser sindicado jurisdicionalmente... Mas já não se enquadra necessariamente nesta ideia de total garantia jurisdicional uma duplicação ou alternatividade de meios processuais de reacção a uma dada actuação da Administração. Na verdade, não decorre do n.º 5 do artigo 268.º da Constituição a exigência da admissibilidade da acção para o reconhecimento de um direito quando o particular possa interpor recurso de anulação, precisamente porque este mecanismo processual se mostra adequado à tutela do seu direito, pretensamente lesado pela actuação da Administração”*.

Finalmente, tenha-se presente que a formulação dada ao artigo 268.º da Constituição da República Portuguesa pela Lei Constitucional n.º 1/97, de 20 de Setembro, em nada alterou a situação, como decidiu já o Tribunal Constitucional, no seu acórdão n.º 84/99, no qual, reportando-se a essa nova formulação, se disse que *“o artigo 69.º n.º 2 da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos, interpretado no sentido de a acção para reconhecimento de direito não poder ser proposta, quando, havendo acto administrativo recorrível, a impugnação contenciosa conduzir à tutela efectiva do direito que se pretende ver reconhecido, não infrinja qualquer princípio ou norma constitucional, designadamente a que consta do actual artigo 268.º n.º 5 da Constituição da República Portuguesa”*.

Posto isto, e tudo o que foi dito, conclui-se que o artigo 165.º n.º 2 do Código de Processo Tributário, cujo paralelismo com o n.º 2 do artigo 69.º da Lei de Processo nos

²⁷⁴ Cfr. Acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo de 31.03.1998 in www.dgsi.pt.

²⁷⁵ In www.tribunalconstitucional.pt.



Tribunais Administrativos é manifesto, não enferma de constitucionalidade, pois não contraria o disposto nos artigos 268.º n.º 5, na redacção de 1989, e 268.º n.º 4, na redacção de 1997²⁷⁶.

A propósito desta questão, Jorge Lopes de Sousa²⁷⁷ faz referência às três teorias sobre a interpretação do artigo 69.º, n.º 2 da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos, tal como as qualifica Vieira de Andrade:

“- Teoria do alcance mínimo, segundo a qual a acção será um meio puramente residual, utilizável apenas quando não exista, em abstracto, outro meio processual à disposição do particular para obter uma tutela eficaz da sua posição jurídica;

- Teoria do alcance médio, segundo a qual a acção será um meio complementar do recurso contencioso de actos administrativos, podendo ser utilizada quando não exista um acto administrativo (independentemente de o particular provocar a sua prática) e quando o recurso contencioso, sendo possível, não assegurar uma tutela efectiva dos direitos do particular;

- Teoria do alcance máximo, segundo a qual a acção poderá ser utilizada sempre que o recurso contencioso ou outros meios processuais não fornecerem uma protecção máxima”;

Não podemos falar no âmbito de aplicação da acção de reconhecimento sem mencionarmos a posição doutrinária de Vieira de Andrade.

Como sabemos, Vieira de Andrade organiza a sua exposição em torno de uma classificação tripartida das diversas posições acerca do âmbito de aplicação da acção de reconhecimento.

Identifica, em primeiro lugar, uma tese do alcance mínimo, caracterizada por limitar a acção de reconhecimento aos casos em que não se encontre disponível no ordenamento jurídico um meio apto a tutelar a posição jurídica do particular.

A consequência inevitável, diz, é o esvaziamento da acção de reconhecimento.

No outro extremo coloca o Autor a tese do alcance máximo, descrita como propondo a utilização da acção de reconhecimento em todos os casos em que ela proporcione uma tutela concretamente mais vantajosa do que a conferida por outros meios.

²⁷⁶ Diz o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 05.11.2002 (Processo 7039/02 in www.dgsi.pt) que nem a formulação do artigo 268.º da Constituição revogou o n.º 2 do artigo 165.º do Código de Processo Tributário.

²⁷⁷ Cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Volumes I e II, Editora Áreas, 2006 e 2007.



Como ponto de partida, o Autor prefere adoptar uma posição, que designa por tese do alcance médio²⁷⁸, traduzida na aplicabilidade da acção de reconhecimento nos casos em que não exista nem um contrato administrativo, nem uma situação geradora de responsabilidade civil extracontratual, nem um acto administrativo²⁷⁹ e, ainda a título excepcional, nos casos em que os meios processuais primeiramente aplicáveis não assegurem numa situação concreta a efectiva tutela jurisdicional dos direitos e interesses dos administrados.

Feito este à parte para evidenciar esta doutrina tão importante, digamos que após uma exaustiva análise da jurisprudência e análise crítica de cada uma daquelas três teorias, conclui-se que o artigo 268.º, n.º 4 da Constituição da República Portuguesa, na redacção da Lei Constitucional n.º1/97, não determina a inconstitucionalidade do n.º 2 do artigo 165.º do Código de Processo Tributário²⁸⁰, se interpretada com o “*sentido de atribuir à acção para o reconhecimento de direito ou interesse legítimo carácter de complementaridade em relação a outros meios contenciosos, desde que esta seja entendida como não obstando ao uso da acção, nos casos em que há a possibilidade de utilização de outros meios contenciosos, sempre que com ela seja possível obter uma mais efectiva tutela do direito ou interesse em causa, designadamente um efeito jurídico que não possa ser obtido por outros meios ou uma mais rápida ou duradoura satisfação dos seus direitos ou interesses*”, motivo por que será admissível o uso da acção de reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária “*quando, apesar de existir acto da Administração tributária impugnável, o interessado pretender uma decisão judicial que vincule a Administração Tributária não só relativamente a esse determinado acto já praticado, mas também no futuro, relativamente a situações idênticas que se venham a gerar entre o interessado e a Administração Tributária que tenham subjacentes os mesmos pressupostos fácticos e jurídicos*”.

Em suma, podemos concluir que nem a formulação do n.º 5 do artigo 268.º da Constituição da República Portuguesa, dada pela Lei Constitucional n.º1/89, nem a formulação do n.º 4 do artigo 268.º da Constituição, dada pela Lei Constitucional n.º1/97, revogaram o n.º 2

²⁷⁸ V. Marta Rebelo, *A tutela jurisdicional efectiva e os poderes de pronúncia do Juiz em sede de acção para reconhecimento de um direito ou interesse em matéria fiscal – e teoria do alcance médio*, Fiscalidade, n.º 13/14, Abril 2003.

²⁷⁹ Quanto ao uso desta acção em sede de contencioso tributário, pronuncia-se o Supremo Tribunal Administrativo (no seu acórdão datado de 12.04.2000 - Processo 24735 – in www.dgsi.pt), dizendo que esta “*pode ser usada sem existir qualquer acto administrativo sobre a matéria objecto da acção*”.

²⁸⁰ Embora Jorge Lopes de Sousa se refira ao n.º 3 do artigo 145.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, entendo que os considerandos que expende valem também para o actual artigo 165.º n.º 2 do Código de Processo Tributário.



do artigo 165.º do Código de Processo Tributário pois não impõem a duplicação ou alternatividade dos meios processuais de reacção contra os actos tributários.

A acção de reconhecimento aplicar-se-á nos casos em que se prove a necessidade da sua utilização para uma tutela jurisdicional efectiva.

Por outras palavras, aplicar-se-á nas situações em que o interessado quer fazer valer, judicialmente, pretensões que não podem, pelo seu conteúdo, ser veiculadas através de qualquer outro meio processual.

É o caso das pretensões de reconhecimento declarativo de um direito ou interesse legítimo do Autor, antes de a Administração ter produzido qualquer ofensa dos mesmos.

Ou seja, a acção de reconhecimento deve ser utilizada nos casos em que o particular pretenda efectivar, através de um Tribunal, um direito fundamental.

Como resulta desta breve síntese, não se contém na exposição de Vieira de Andrade uma proposta de aplicação da acção de reconhecimento em termos estritamente subsidiários.

Trata-se antes de uma tese mista, combinando uma vertente residual – quando nenhum outro meio se aplica – como uma vertente subsidiária – quando os meios processuais disponíveis não garantem uma efectiva tutela para os direitos e interesses em causa.

Esta classificação tem obtido um notável acolhimento²⁸¹, quer na doutrina, quer na jurisprudência.

A utilização alternativa da acção de reconhecimento distingue-se de uma utilização residual por pressupor a existência de situações de concurso entre a mencionada acção e outras vias de tutela; e distingue-se de uma utilização subsidiária pelo facto da solução desse concurso depender da vontade do administrado.

Para os defensores desta tese, a alternatividade da acção de reconhecimento surge como o cerne de uma teorização autónoma, cujo elemento individualizador reside na possibilidade genérica de o particular propor uma acção de reconhecimento sempre que o entender conveniente para a defesa dos seus direitos.

Importa analisar, essencialmente, a afirmada dicotomia entre o reconhecimento e a tutela de direitos.

O reconhecimento de direitos ou interesses implicaria a titularidade pelo Juiz de poderes de mera declaração, ao passo que a tutela, efectiva e sem lacunas, exigiria a atribuição de todo

²⁸¹ V. na jurisprudência constitucional, os Acórdãos 452/95 de 6.7.1995, 104/99 e 105/99, ambos de 10.2.1999 (todos *in* www.tribunalconstitucional.pt). A este respeito, na jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, cfr. por exemplo, os Acórdãos de 10.10.1996 (Processo 37 519), de 30.10.1997 (Processo 41 469) e de 2.5.2001 (Processo 23 829) *in* www.dgsi.pt.



o elenco de poderes jurisdicionais que possam ser exigidos pelas diversas situações típicas de litígio entre o particular e a Administração.

Na jurisprudência administrativa, salientamos o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 31.3.1998 (Processo 38367)²⁸² onde se identificou o verdadeiro alcance do artigo 268.º n.º 5 da Constituição (Revisão de 1989) com a elevação da acção de reconhecimento à categoria de meio principal, impedindo que seja encarada como um meio de segunda linha, limitado a suprir as insuficiências do recurso contencioso.

No plano substantivo, avulta a ideia da incompatibilidade recíproca entre os direitos do particular e o exercício dos poderes de autoridade da Administração.

Mas, na verdade, a pedra angular do modelo de contencioso consagrado na Constituição é a efectiva tutela dos direitos e interesses legalmente protegidos do particular nos litígios com a Administração, de acordo com os artigos 20.º n.º 1, 212.º n.º 3 e 268.º n.º 4.

Assim, em vez de o interesse funcionar, de algum modo, como o sucedâneo da titularidade de uma situação subjectiva, surgia como um segundo elemento restritivo, a adicionar à especificação introduzida num primeiro momento pela titularidade da situação subjectiva cujo reconhecimento se pede.

Este segundo recurso, em suma, ficava aberto apenas aos alegados titulares de uma situação subjectiva e, dentro destes, apenas aos que tivessem interesse no seu reconhecimento jurisdicional.

A novidade principal residia, porém, no facto de o dito recurso se apresentar como um meio de âmbito genérico dirigido a obter do Juiz o reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos.

Surgem, assim, os conceitos de contencioso subjectivo, de contencioso de declaração, de contencioso de plena jurisdição e de contencioso de direitos, todos eles traduzindo um objecto processual referido à questão da existência e conteúdo dos direitos controvertidos e, por outra parte, uma panóplia diversificada de providências jurisdicionais destinadas a restabelecer ou a assegurar a observância desses direitos pela Administração.

Como acabamos de ver, o recurso contencioso para obter o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido surgiu em 1982 como um meio de âmbito genérico, mas que não absorvia os meios pré-existentes dirigidos à apreciação jurisdicional da existência e conteúdo de certas categorias de situações subjectivas.

²⁸² /n www.dgsi.pt.



Pressupõe que a mesma questão da existência ou conteúdo de um determinado direito possa ser colocado em juízo por um meio genérico, a acção de reconhecimento *stricto sensu*, ou por um meio específico de idêntica natureza – isto é, um meio do contencioso administrativo estruturado em torno da invocação, a título principal²⁸³, de um direito ou interesse legalmente protegido susceptível de constituir objecto de uma pronúncia que declare a sua existência e conteúdo e imponha à Administração, se for o caso, a adopção de determinados comportamentos aptos a satisfazer tal posição jurídica.

Concretamente, a acção de reconhecimento só será admitida quando o meio específico em concurso não consiga proporcionar uma tutela conforme às exigências constitucionais.

Mas se o artigo 69.º n.º 2 da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos estabelece um regime de subsidiariedade para a acção de reconhecimento, dele não resulta que a acção de reconhecimento seja em toda a linha um meio subsidiário, mesmo fora do quadro recortado pela previsão normativa.

Os termos amplos em que a acção de reconhecimento está consagrada (sem restrições quanto ao objecto do direito, ou quanto ao sujeito passivo, ou quanto às pronúncias jurisdicionais admissíveis) permitem concluir, com alguma segurança, que ocorrerão alguns espaços, decerto limitados, de aplicação residual da acção de reconhecimento.

Daí que, também, no ordenamento jurídico-administrativo deva assumir-se como postulado a correspondência entre os direitos e interesses legalmente protegidos e a acção de reconhecimento.

Assim, sempre que a Administração lese ou ameace lesar um direito do particular, este poderá pedir aos Tribunais o respectivo reconhecimento, através das providências adequadas ao caso.

A acção de reconhecimento e os meios de natureza análoga destinam-se, pois, a ser utilizados em todos os casos em que a tutela do particular seja obtida através de pronúncias de reconhecimento de um direito perturbado, insatisfeito ou ameaçado.

Impõe-se todavia uma precisão.

O que afasta a utilização da acção de reconhecimento não é propriamente a inexistência de um direito, mas a inexistência de um direito susceptível de reconhecimento jurisdicional, quer dizer, um direito que constitua objecto idóneo de formas não impugnatórias de tutela.

²⁸³ Como se viu oportunamente, a tramitação processual estabelecida para a acção de reconhecimento revela que o legislador não a concebeu como um meio acessório.



Mas, em coerência com o postulado de que partimos, não parece ajustado qualificar a acção de reconhecimento como meio residual em face do recurso contencioso.

Ocorre antes o inverso, porque é afinal o recurso contencioso que se aplica nos casos em que a acção de reconhecimento não pode aplicar-se, por inexistência de um direito.

Uma vez que tais actuações declarativas apenas atingem o objecto dos direitos, deixando incólumes os poderes e faculdades que integram o seu conteúdo, o lesado pode pedir em juízo o reconhecimento jurisdicional desses direitos.

Esse pedido será veiculado por uma acção de reconhecimento.

Nada obsta a que o particular invoque, sem mais, em juízo a situação jurídico-material que tem por existente e que a Administração não reconheceu.

O particular limita-se a formular o pedido de declaração jurisdicional da situação subjectiva invocada e de adopção das providências jurisdicionais adequadas à sua tutela integral, lançando para isso mão da acção de reconhecimento.

A situação não é essencialmente diversa quando o contribuinte alega, em vez de um direito material ignorado pela Administração, um direito formal ao exercício correcto de poderes de livre apreciação – um interesse legalmente protegido, se assim se lhe quisermos chamar.

É certo que, neste caso, a ilegalidade invocável não pode ser definida pela divergência entre a realidade enunciada no acto e a realidade que o interessado afirma pré-existir, precisamente devido às prerrogativas conferidas à entidade administrativa competente quanto à enunciação definitiva de qual seja a realidade efectivamente existente.

Os contribuintes poderão, pois, exigir que os poderes de livre apreciação sejam exercidos com observância de todas as normas que configuram o seu interesse legalmente protegido; assim como poderão, em caso de conflito, pedir em juízo o reconhecimento desse interesse.

Processualmente, os pedidos de reconhecimento jurisdicional de direitos ou interesses legalmente protegidos devem ser veiculados através de um único meio, a acção de reconhecimento.

Questão central da existência e conteúdo de um direito ou interesse legalmente protegido ou da verificação de uma realidade da qual resultem por sua vez direitos ou interesses legalmente protegidos.

Situação para a qual se pede um reconhecimento jurisdicional, por ser tida como a efectivamente existente.

Aquilo com que o particular já não pode contar, salvo disposição especial, é com uma acção pública, sob a forma de acção de reconhecimento, de um seu direito ou interesse



legalmente protegido, porque, conforme dispõe a Lei, a legitimidade processual nas acções de reconhecimento cabe apenas a “*quem invoque a titularidade do direito ou interesse a reconhecer*”.

Aliás, admitir que o Ministério Público intente estas acções significaria retirar ao titular um momento decisivo da disponibilidade do seu direito ou interesse legalmente protegido, passando a compartilhar com outrém a decisão sobre se será ou não requerida tutela jurisdicional para o mesmo.

E não descortinamos, pelo menos na generalidade dos casos, qualquer fundamento atendível para semelhante limitação dos poderes de disposição do particular sobre os seus direitos.

Assim, a liberdade de disposição plena sobre os direitos ou interesses pelo particular tem de ser acompanhada da sua responsabilização pelas consequências do exercício ou não exercício diligente e em termos adequados das faculdades em que se concretiza a referida disponibilidade.

Como decorre do já exposto, a acção de reconhecimento coloca-se tipicamente perante o recurso contencioso numa relação de mútua exclusão e perante as restantes acções numa relação de concurso, a resolver geralmente pela prevalência do meio específico.

A aplicação residual ou subsidiária da acção de reconhecimento, fundada respectivamente na inexistência ou na insuficiência garantística de outros meios processuais (esta última é a situação prevista no artigo 69.º n.º 2 da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos), corresponde, por conseguinte, a um fenómeno bem menos corrente do que o geralmente admitido, não podendo de modo algum assentar-se nele para a caracterização essencial do instituto.

Na verdade, o alcance último da acção de reconhecimento não reside tanto na concretização do princípio da plenitude da tutela jurisdicional quanto na introdução de um elemento reorganizador do sistema de meios processuais pré-existente, não reside tanto no preenchimento de espaços de tutela não cobertos ou deficientemente cobertos quanto na reforma dos princípios que definem tradicionalmente o relacionamento entre o recurso e a acção.

Conclusão: A configuração dos meios processuais do contencioso administrativo assentava, tradicionalmente, na contraposição entre um contencioso de anulação de actos e um contencioso de declaração de direitos, cujas bases teóricas, enunciadas por Marcelo Caetano,



sobreviveram, sem suficiente revisão crítica, a largas décadas de mutações constitucionais e legislativas.

Tal contraposição reflectia o reconhecimento à Administração, enquanto poder, da prerrogativa de aplicar as normas jurídico-administrativas ao caso concreto, declarando imperativamente os termos do relacionamento com o particular e, em especial, os direitos e deveres resultantes.

Isto significa que os princípios estruturadores do sistema consentiam apenas ao poder judicial a declaração de direitos nos casos em que a Administração não dispusesse dessa prerrogativa ou dela validamente abdicasse.

Assim, o contribuinte nunca poderia vir pedir em juízo o reconhecimento dos direitos, mas tão só a eliminação do acto que contém a definição contestada.

Logo, não podia existir um contencioso de reconhecimento de direitos, mas unicamente um contencioso de eliminação de actos.

A intervenção do legislador ordinário, no sentido de corrigir a discrepância existente entre o pedido (reconhecimento de direitos) e a forma processual correspondente (o recurso contencioso), representou uma tentativa de dissolução do ambiente dogmático tradicional e abriu as portas a novos entendimentos por parte da jurisprudência e de certa doutrina.

Tal como vimos, o entendimento da acção de reconhecimento de direitos e interesses como um meio de aplicação residual defronta-se com dificuldades de compatibilização com o critério legal da tutela jurisdicional efectiva.

Por seu lado, a aplicabilidade subsidiária da acção de reconhecimento deve ser entendida no sentido de a sua utilização depender de um juízo de prognose sobre a impossibilidade de obter através do meio processual primeiramente aplicável uma tutela jurisdicional conforme aos padrões constitucionalmente exigíveis.

Se, no caso concreto, esse meio processual satisfizer tais padrões, é irrelevante que, pela via da acção de reconhecimento, se obtenha uma tutela ainda mais intensa.

Em todo o caso, serão sempre raras as situações de aplicabilidade subsidiária da acção de reconhecimento.

O mesmo é dizer que, apesar de destruída a correspondência entre o acto administrativo e o recurso contencioso, a tese da acção de reconhecimento enquanto meio subsidiário não consegue obstar ao resultado já censurado à tese da residualidade, ou seja, o esvaziamento prático da acção.



Acresce que a tese da livre utilização da acção de reconhecimento, em alternativa aos meios processuais primariamente dispostos para cada tipo de litígio, parte de um pressuposto inaceitável – a inconstitucionalização do artigo 69.º n.º 2 da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos por via da Revisão Constitucional de 1989²⁸⁴ – ignora os interesses subjacentes à repartição dos litígios por diversos meios processuais e descarta os preceitos que estabelecem os respectivos pressupostos processuais, especialmente as normas que fixam prazos.

A jurisprudência dominante, preocupada sobretudo em evitar a livre utilização da acção de reconhecimento, assenta num discurso retirado das teses de aplicabilidade subsidiária, obscuramente amalgamado com uma protecção firme do chamado “*caso resolvido*”, que reforça a tendência para o esvaziamento prático da acção de reconhecimento.

O óbvio insucesso dos esforços de determinação do lugar da acção de reconhecimento no contexto dos meios processuais do contencioso administrativo tem como principal causa uma incorrecta colocação do problema: adoptando como princípio a correspondência entre o acto administrativo e o recurso contencioso, nada mais resta do que perguntar a que casos se aplica a acção de reconhecimento, identificando tais casos com aqueles a que não se aplica o recurso contencioso ou não se aplica com resultados satisfatórios.

A precedência cronológica transformou-se, assim, numa precedência lógica.

A contraposição anulação de actos/reconhecimento de direitos assenta no tipo de questão colocada ao Juiz: a existência e o conteúdo dos direitos do administrado, na perspectiva do seu reconhecimento, através da pronúncia que ao caso couber.

Em consequência desta mutação de princípios orientadores, a questão a colocar não é a de saber em que casos se utiliza uma tutela de reconhecimento de direitos e interesses, mas antes a de saber em que casos ela não se pode aplicar.

Assim, uma tutela de reconhecimento de direitos e interesses não pode ser utilizada quando existam actos administrativos incompatíveis com os direitos ou interesses a reconhecer como, por exemplo, actos impositivos ou proibitivos.

Entre o recurso contencioso e os meios dirigidos ao reconhecimento de direitos e interesses, a situação é de exclusão recíproca e de aplicabilidade residual do recurso contencioso: não existe espaço para uma relação de subsidiariedade e só excepcionalmente se verificarão situações de alternatividade.

²⁸⁴ Estabelecem os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo datados de 20.10.2004 (Processo 1579/03) e de 30.11.2005 (Processo 761/05) – ambos // www.dgsi.pt – que o n.º 2 do artigo 65.º da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos é conforme à Constituição.



Perante actuações declarativas, por parte da Administração, não qualificáveis como actos administrativos, o titular dos direitos ou interesses cujo objecto tenha sido afectado por tais declarações dispõe de uma via de tutela primária, dirigida ao reconhecimento jurisdicional desses direitos pré-existentes, e ainda, no caso de existirem danos, de uma via de tutela secundária, destinada a fazer valer a correspondente pretensão de ressarcimento.

Conclui-se, deste modo, que a acção de reconhecimento constitui o meio adequado a veicular a pretensão de reconhecimento de direitos ou interesses e, cumulativamente, uma possível pretensão indemnizatória.

Em suma, o requerente pode propor, a todo o tempo, uma acção de reconhecimento tendo por objecto um direito invocado num qualquer requerimento.

É indiferente para a admissibilidade da acção e para a definição do pedido que o mencionado requerimento tenha obtido decisão ou não, que a decisão adoptada tenha apreciado o mérito ou não e ainda que a apreciação feita tenha incidido sobre todos ou apenas alguns dos pressupostos do requerimento.

O mesmo é dizer que, sempre que o contribuinte se arrogue a titularidade de uma posição jurídica específica que, no seu entender, subsistiu incólume a um acto impositivo ou proibitivo por motivo de inexistência jurídica, da nulidade ou da radical ineficácia deste, pode reagir processualmente propondo uma acção de reconhecimento dessa posição jurídica.

Todavia, há quem entenda que poderosos argumentos pragmáticos, corroborados por argumentos dogmáticos, justificam que o Juiz não rejeite, em tais circunstâncias, um recurso contencioso interposto desse acto.

A utilização da acção de reconhecimento para prevenir a ocorrência ou repetição de lesões fácticas, eventualmente associadas a danos, defronta-se com obstáculos de monta, mas não pode ser excluída no plano dos princípios.

Não esqueçamos que a tutela do reconhecimento de direitos²⁸⁵ tem por objecto os direitos e interesses legalmente protegidos.

²⁸⁵ Ainda dentro do âmbito do reconhecimento de direitos, e apresentando várias parecenças com o reconhecimento de ingressos indevidos que anteriormente desenvolvemos, temos, em sede de ordenamento jurídico espanhol, também o reconhecimento do direito ao reembolso.

Este direito reconhece-se em dois casos:

- a) Quando o acto declarado improcedente tenha estado suspenso durante a tramitação da sua impugnação, e para obter tal suspensão o obrigado tributário teve que suportar uma garantia, garantia esta que acarretou custos;
- b) Quando o pagamento derivado do acto declarado improcedente tenha sido objecto de adiamento e, para tal, foi necessário prestar uma garantia que gerou custos para o obrigado tributário.

O direito ao reembolso mais não é do que o direito a ser indemnizado pelos danos provocados pelo funcionamento anormal da Administração.

No que toca aos seus pressupostos, é relevante assinalar que a Lei espanhola reconhece, inovadoramente, o direito ao pagamento de interesses sobre os custos que se reembolsam.



5. Tramitação

A acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, tal como anteriormente referido, é um meio jurisdicional de garantia dos contribuintes e encontra-se prevista no artigo 145.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

É a via adequada não só para a defesa e reconhecimento dos direitos e interesses dos cidadãos, bem como para o acesso à Justiça.

Antes de iniciar a análise da tramitação deste meio processual, cumpre esclarecer, definitivamente, que esta acção, por ter as características de uma verdadeira acção declarativa de simples apreciação, é instaurada *ex novum* no Tribunal tributário competente, não se revestindo, portanto, de natureza recursiva.

Nesta acção, a legitimidade cabe a quem invoca a titularidade do direito ou interesse a reconhecer.

O mesmo é dizer que, esta acção, em que se visa obter o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido em matéria tributária, pode ser proposta “*por quem invoque a titularidade do direito ou interesse a reconhecer*”²⁸⁶.

Ao enumerar e descrever os direitos e garantias dos obrigados tributários reconhece o direito a ser reembolsado do custo das garantias suportadas para suspender a execução de um acto, caso este seja declarado total ou parcialmente improcedente por sentença ou resolução administrativa. Esta circunstância poderia ver-se como um retrocesso no reconhecimento de direitos e garantias dos obrigados tributários, na medida em que adia, temporalmente, o momento a partir do qual se pode exercer este direito. Não obstante, este inconveniente foi superado, pelo menos em parte, pelo facto de se prever expressamente o pagamento de juros. Assim, o tempo em que se adie o exercício deste direito será compensado pelo facto de durante esse tempo se vencerem juros a favor do obrigado tributário.

Acresce dizer que, juntamente com o direito a solicitar o reembolso, também é previsto o direito à obtenção do pagamento do reembolso já reconhecido. Neste caso, o prazo de prescrição é de 4 anos e computa-se desde o dia seguinte à data de notificação do acordo onde se reconheça o direito a receber o reembolso das garantias. Este direito interrompe-se por qualquer acção da Administração Tributária dirigida a efectuar o reembolso, por qualquer actuação do contribuinte pela qual se exija o pagamento do reembolso ou pela interposição, tramitação ou resolução de reclamações ou recursos de qualquer espécie.

Finalmente, resta referir a forma pela qual se pode exercer este direito. A única forma de o exercer não é somente apresentando o correspondente requerimento após a declaração de improcedência do acto impugnado. Pode exercer-se, também, como pretensão acessória, no mesmo recurso contra o acto declarado improcedente, mas somente quando o dito recurso é um recurso judicial.

Nas palavras de Félix Alberto Veja Borrego, *La ejecución de actos resolutorios en los procedimientos tributarios de revisión*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Novembro 2008, página 112, “*el demandante también podrá pretender el reconocimiento de una situación jurídica individualizada y la adopción de medidas adecuadas para el pleno restablecimiento de las mismas, entre ellas la indemnización de daños e perjuicios, cuando proceda*”.

Esta possibilidade tem as seguintes vantagens:

- a) Permite adiantar o exercício deste direito porque evita iniciar um procedimento de reembolso a seguir à declaração de improcedência do acto impugnado por decisão judicial;
- b) Possibilita que a realização efectiva do direito reconhecido por sentença seja supervisionada judicialmente; e
- c) Torna possível solicitar, no próprio recurso, a indemnização de outros custos não contemplados expressamente e cujo ressarcimento obrigaria a solicitá-los, posteriormente, através de um procedimento de responsabilidade patrimonial.

²⁸⁶ Cfr. N.º 1 do artigo 145.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.



Ainda relativamente à legitimidade nesta acção para reconhecimento de direitos ou interesses pronunciou-se o Supremo Tribunal Administrativo, no seu acórdão datado de 05 de Maio de 1999 (Processo 23282)²⁸⁷, ao afirmar que “*a legitimidade do autor da acção afere-se pelo interesse que este tem em demandar, exprimindo-se este interesse pela utilidade que aquele obtém com a sua procedência*”.

Nesta acção para reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido em matéria tributária as partes são aquele que invoca a titularidade do direito ou interesse a reconhecer e a Administração Tributária.

No entanto, não esqueçamos os outros intervenientes no processo, para além das partes, que se serão o Ministério Público e até o próprio Tribunal (representado na pessoa do Juiz).

O prazo para a instauração desta acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária é de 4 anos após a constituição do direito ou o conhecimento da lesão do interessado, tal como prevê o n.º 2 do artigo 145.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

O n.º 3 do referido preceito legal restringe, explicitamente, o âmbito de aplicação deste meio processual ao estatuir que estas acções “*apenas podem ser propostas sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido*”²⁸⁸.

O mesmo é dizer que, sempre que o contribuinte possa fazer uso de outro meio processual, deverá fazê-lo, uma vez que esse será o meio adequado para tutelar a sua posição jurídica.

Cabe, ainda, referir que “*considera-se na posição de entidade que praticou o acto a que tiver competência para decidir o pedido*”, nos termos do n.º 4 do mencionado artigo 145.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Uma vez analisada a legitimidade, a competência, o âmbito e o prazo para a instauração desta acção, resta-nos, agora, aprofundar a tramitação do meio processual que é objecto desta

²⁸⁷ /n www.dgsi.pt.

²⁸⁸ A Lei garante, deste modo e inequivocamente, uma tutela jurisdiccional efectiva aos contribuintes, tal como exigido pelo n.º 4 do artigo 268.º da Constituição. Ao consagrar esta formulação, o legislador pretendeu erradicar as críticas e dúvidas existentes acerca da constitucionalidade do artigo 165.º do Código de Processo Tributário. Sobre este assunto, v. os considerandos de Vieira de Andrade *in A Justiça Administrativa (Lições)*, 10ª edição, Almedina, 2009, páginas 106 e seguintes, a propósito da constitucionalidade do n.º 2 do artigo 68.º da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos, norma esta de teor semelhante ao mencionado normativo do Código de Processo Tributário.



dissertação, ou seja, a acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

Antes de mais, é necessário ter em atenção que, tal como previsto pelo n.º 4 do artigo 145.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, esta acção, quanto à sua tramitação, segue os termos do processo de impugnação²⁸⁹.

Ou seja, na medida em que estas acções seguem os termos do processo de impugnação, aplicam-se-lhe os preceitos reguladores deste processo, atinentes, designadamente, aos requisitos da petição inicial, contestação, produção de prova, alegações, sentença e recursos.

Todavia, como não há acto a revogar, é inaplicável o estatuído no artigo 112.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

A. Petição inicial

A acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária será intentada pelo sujeito processual com legitimidade para tal, ou seja, pelo titular do direito ou interesse a reconhecer, no prazo de 4 anos após a constituição do direito ou do conhecimento da lesão.

Esta acção inicia-se com a apresentação de uma petição inicial, na qual o titular do direito ou interesse a reconhecer reclama do Tribunal o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

Releva referir a possibilidade de cumulação de pedidos e coligação de autores. Ou seja, na acção para reconhecimento de um direito ou interesse em matéria tributária podem cumular-se pedidos e coligar-se os autores em caso de identidade dos fundamentos de facto e de direito invocados e do Tribunal competente para a decisão²⁹⁰.

A referida petição inicial é apresentada no Tribunal tributário competente²⁹¹ ou no serviço periférico local (repartição de finanças) onde devesse ter sido praticado o acto²⁹².

²⁸⁹ Relativamente à impugnação judicial, V. LEITÃO, Hélder Martins, *Da impugnação judicial*, 2ª edição, Porto, ELCLA, 1991.

²⁹⁰ Quanto a esta possibilidade de cumulação de pedidos e coligação de autores, cfr. Artigo 104.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

²⁹¹ De acordo com os critérios de competência.

²⁹² De acordo com o previsto no n.º2 do artigo 103.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, os actos tributários consideram-se sempre praticados na área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação. Neste caso, de a petição inicial ser apresentada no serviço periférico local onde o acto devia ter sido praticado, este proceder ao seu envio ao Tribunal tributário competente no prazo de 5 dias após o pagamento da taxa de justiça inicial, tal como estatuído no n.º3 do referido preceito legal.



No entanto, a competência para conhecer desta acção caberá sempre ao Tribunal tributário de 1ª instância²⁹³.

Convém lembrar que é possível o envio da petição inicial pelo correio, sob registo, em vez da apresentação directa, valendo, neste caso, a data do registo como sendo aquela em que o acto foi praticado²⁹⁴.

Esta petição deve ser dirigida ao Juiz do Tribunal tributário competente, articulada e elaborada em triplicado²⁹⁵.

Da petição deverá constar o pedido, ou seja, o efeito jurídico que se pretende obter (e que, no caso concreto, se prende com o reconhecimento de um direito ou um interesse legítimo), a causa de pedir, a exposição de factos e as razões de Direito que fundamentam o pedido e a indicação do valor do processo.

De acordo com o artigo 193.º do Código de Processo Civil, aplicável por força do disposto na alínea e) do artigo 2.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, a petição inicial será inepta quando falte ou seja ininteligível a indicação do pedido ou da causa de pedir, o pedido esteja em contradição com a causa de pedir ou se cumulem causas de pedir ou pedidos substancialmente incompatíveis.

Em consequência da ineptidão da petição inicial, o processo é considerado nulo²⁹⁶, verifica-se uma excepção dilatória²⁹⁷, o que determina a absolvição da Administração Tributária da instância²⁹⁸.

A este propósito cabe dizer que a referida absolvição da instância pode não ocorrer de modo imediato ou automático.

²⁹³ Cfr. Alínea c) do n.º 1 do artigo 49.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Os mencionados Tribunais tributários de 1ª instância são competentes para conhecer, nomeadamente, e nos termos do artigo 49.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, das acções para reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria tributária. Entendemos que, apesar de o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais apenas se referir aos "*direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria fiscal*", será de admitir uma abrangência a todos os direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria tributária. Ora, uma interpretação sintonizada com o artigo 145.º do Código de Procedimento e Processo Tributário assim o impõe. Por outro lado, daqui também resulta que, em matéria de acções, os Tribunais tributários apenas conhecem a acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária. Assim, o conhecimento de todas as outras acções que se inserem na competência constitucionalmente atribuída aos Tribunais administrativos e fiscais são da competência, em primeiro grau de jurisdição, dos Tribunais administrativos de círculo. V. a propósito, acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10.01.1999 *in* www.dgsi.pt.

²⁹⁴ Cfr. N.º 6 do Artigo 103.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

²⁹⁵ Cfr. Artigo 108.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

²⁹⁶ Cfr. Alínea a) do n.º 1 do artigo 98.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

²⁹⁷ Cfr. Alínea b) do artigo 494.º do Código de Processo Civil.

²⁹⁸ Cfr. N.º 2 do artigo 493.º do Código de Processo Civil.



Nos termos do n.º 5 do artigo 47.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, supletivamente aplicável por força do disposto na alínea c) do artigo 2.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, no caso de cumulação de pedidos incompatíveis, o Tribunal deve ordenar a notificação do titular do direito ou interesse a reconhecer para, no prazo de 10 dias, esclarecer o pedido que quer ver apreciado e só se ele nada disser, deve a Administração Tributária ser absolvida da instância.

Convém, ainda, lembrar que, de acordo com o previsto no n.º 6 do já referido artigo 47.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, pode o titular do direito ou interesse a reconhecer interpor nova acção no prazo de 1 mês, a contar do trânsito em julgado da decisão, considerando-se a petição apresentada na data de entrada da primeira.

Ainda relativamente a esta temática, o Supremo Tribunal Administrativo, no seu acórdão de 24 de Janeiro de 2007²⁹⁹, entendeu que “*não são relevantes para determinar a nulidade da petição mera deficiência de qualificação jurídica, ... devendo, antes, ser proferido despacho corrigindo o erro ou convidando as partes a corrigi-lo. Não deve ser julgada inepta a petição inicial se, não obstante a falta de rigor técnico na formulação do pedido, este dá a conhecer o efeito jurídico que se pretendia obter por intermédio do Tribunal*”.

Nesta fase da iniciativa, em que é apresentada a petição inicial, é indispensável que se identifique a parte contra quem é proposta a acção.

Se tal não acontecer, o Juiz não saberá quem é que o autor pretende que reconheça o direito ou interesse em causa, pelo que estaremos perante uma “*acção sem partes*”, devendo a petição inicial ser indeferida por ineptidão³⁰⁰, com todas as consequências legais daí decorrentes.

O Supremo Tribunal Administrativo pronunciou-se, no seu acórdão de 11 de Junho de 1997 (Processo 21386)³⁰¹, sobre esta questão da ininteligibilidade do pedido afirmando que “*não tendo a autora identificado a parte contra quem foi interposta acção para reconhecimento de direito ou interesse legítimo em matéria tributária, será de considerar que a indicação do pedido formulado é ininteligível, pois não é perceptível quem é que a autora pretende que seja obrigado a reconhecer o direito ou interesse em causa, não sendo concebível, no nosso direito processual, uma acção sem partes, activa e passiva. Assim, uma tal petição inicial deve ser liminarmente indeferida, por ineptidão*”.³⁰²

²⁹⁹ In www.dgsi.pt.

³⁰⁰ Neste sentido, cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 06.11.1997 in www.dgsi.pt.

³⁰¹ In www.dgsi.pt.

³⁰² Ainda quanto ao indeferimento liminar da acção para o reconhecimento de direitos, veja-se o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 21.05.1997 (Processo 21578) in www.dgsi.pt.



Para terminar, é importante salientar que, com a petição inicial, o titular do direito ou interesse a reconhecer deve, desde logo, indicar os meios de prova de que pretende fazer uso³⁰³, sob pena de, posteriormente, não o poder fazer.

É o chamado princípio da preclusão³⁰⁴.

B. Contestação

Uma vez apresentada, recebida e distribuída a petição inicial, o Juiz notifica o representante da Fazenda Pública para contestar³⁰⁵.

Esta fase processual é aquela que a parte contrária usa para responder ao alegado na petição inicial.

É como que uma fase de defesa.

No prazo de 90 dias após a referida notificação do Juiz, o representante da Fazenda Pública³⁰⁶ contesta e pode requerer produção de prova adicional relativamente à que já foi solicitada pelo titular do direito ou interesse a reconhecer.

Na contestação, o Réu (no caso concreto, a Administração Tributária) tem a possibilidade de se defender por impugnação ou por excepção.

Relativamente à defesa por impugnação, e tal como estatuído pelo n.º 7 do artigo 110.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, o legislador ao determinar que “*o Juiz aprecia livremente a falta de contestação especificada dos factos*” atribuiu a este um espaço discricionário.

Assim, no âmbito desta acção, não impende sobre o Réu o ónus de impugnação especificada, tal como sucede no Processo Civil.

Para terminar a análise desta fase processual, cabe dizer que, também ao contrário do que sucede no âmbito do Processo Civil, a falta de contestação, por parte do representante da Administração Tributária, não implica a confissão dos factos alegados pelo titular do interesse ou direito a reconhecer.

A doutrina³⁰⁷ entende que esta solução bem se compreende, “*em face da natureza pública, coactiva e indisponível dos bens e direitos em litígio*”.

³⁰³ Cfr. N.º3 do Artigo 108.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

³⁰⁴ ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 3ª edição, Coimbra Editora, 2009, página 269.

³⁰⁵ Esta fase processual encontra-se consagrada no artigo 110.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

³⁰⁶ Cfr. Artigo 54.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

³⁰⁷ Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 3ª edição, Coimbra Editora, 2009, página 270.



C. Decisão preliminar

Após, ou na ausência, da contestação, e antes da fase da instrução, o Juiz pode proferir um despacho de aperfeiçoamento ou conhecer, de imediato, do pedido.

Assim, em primeiro lugar, o Juiz pode proferir um despacho de aperfeiçoamento ou de correcção.

Mediante este despacho, o Juiz convida o titular do direito ou interesse a reconhecer (Autor) a suprir, no prazo designado, qualquer irregularidade ou deficiência que constem da petição inicial³⁰⁸.

Verifica-se aqui uma afloração do princípio da cooperação.

Em segundo lugar, o Juiz pode, após vista ao Ministério Público, conhecer, de imediato, do pedido, caso a questão seja meramente de Direito ou, sendo também de facto, o processo fornecer os elementos necessários³⁰⁹.

Na hipótese do representante da Fazenda Pública suscitar alguma questão que obste ao conhecimento imediato do pedido, é ouvido o titular do direito ou interesse a reconhecer, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 113.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Relativamente a esta temática da rejeição liminar da petição, o Supremo Tribunal Administrativo pronunciou-se, no seu acórdão de 23 de Novembro de 2005³¹⁰, afirmando que um eventual indeferimento liminar “*é um mecanismo a usar com cautela, só devendo ter lugar quando da simples apreciação do pedido formulado resulte com força irrecusável e sem margem para dúvidas que este não pode proceder e se afigure inútil qualquer diligência probatória posterior*”.

Este mesmo Tribunal, já num acórdão de 21 de Maio de 1997³¹¹ tinha decidido que “*o indeferimento liminar da petição só deverá ter lugar em casos extremos, em que, por razões formais ou substanciais, seja manifesto, seja evidente o insucesso da pretensão formulada, a inviabilidade da providência específica da tutela jurisdicional solicitada pelo autor. Não sendo esse o caso vertente, impõe-se o prosseguimento da acção em causa, salvo se outro obstáculo houver, a fim de ser apreciada no seu mérito*”.

³⁰⁸ Cfr. N.º 2 do artigo 110.º do Código de Procedimento e Processo Tributário. Também releva referir, a este respeito, o n.º 3 do artigo 97.º da Lei Geral Tributária segundo o qual será ordenada a correcção do processo caso o meio judicial utilizado não seja o mais adequado.

³⁰⁹ Cfr. N.º 1 do artigo 113.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

³¹⁰ Disponível em www.dgsi.pt.

³¹¹ Também acessível para consulta em www.dgsi.pt.



D. Instrução

Segue-se a fase da instrução³¹², fase esta em que são trazidos para o processo os elementos de prova necessários para que o Juiz possa tomar uma decisão.

O mesmo é dizer que caso não conheça logo do pedido, o Juiz deve ordenar as diligências de produção de prova necessárias, as quais são produzidas no respectivo Tribunal.

Nos termos do artigo 341.º do Código Civil, as provas “*têm por função a demonstração da realidade dos factos*”.

Em relação ao processo de impugnação judicial e, conseqüentemente, na acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, são admitidos os meios gerais de prova³¹³.

Podemos considerar que, no âmbito desta acção, os meios de prova mais relevantes são a prova documental, a prova testemunhal e a prova pericial.

A prova documental pode ser carreada para o processo através de documentos autênticos³¹⁴ ou documentos particulares, desde que o Juiz lhe atribua relevância probatória.

Relativamente a esta temática, cabe dizer que, nos termos do n.º 4 do artigo 115.º do Código de Procedimento e Processo Tributário “*a genuinidade de qualquer documento deve ser impugnada no prazo de 10 dias após a sua apresentação ou junção ao processo, sendo no mesmo prazo feito o pedido de confronto com o original da certidão ou da cópia com a certidão de que foi extraída*”.

Outro meio de prova admitido e que assume, em audiência de julgamento, um particular destaque, é a prova testemunhal.

Este meio de prova consubstancia-se na transmissão, ao Tribunal, por determinadas pessoas, que não poderão exceder 3 por cada facto³¹⁵, de informações relevantes para a boa decisão da causa.

Os depoimentos³¹⁶ são prestados em audiência contraditória, devendo ser gravados, sempre que existam meios para o efeito.

³¹² V. MARTINS, ALEXANDRA COELHO, *A instrução entre o procedimento e o processo judicial administrativo*, Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais, Direcção Geral dos Impostos, 418, Julho – Dezembro 2006.

³¹³ Cfr. N.º 1 do artigo 115.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

³¹⁴ Nos termos do n.º 2 do artigo 363.º do Código Civil “*autênticos são os documentos exarados, com as formalidades legais, pelas autoridades públicas nos limites da sua competência ou, dentro do círculo de actividade que lhe é atribuído, pelo notário ou outro oficial público provido de fé pública*”.

³¹⁵ Relativamente à prova testemunhal, Cfr. os diversos números do artigo 118.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

³¹⁶ No tocante ao depoimento das testemunhas, rege o artigo 119.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.



De notar que na marcação da diligência, o Juiz deve observar o disposto no artigo 155.º do Código de Processo Civil.

A falta de alguma testemunha, do representante da Fazenda Pública ou de advogado não é motivo de adiamento da diligência.

O titular do direito ou interesse a reconhecer e o representante da Fazenda Pública podem interrogar directamente as testemunhas.

Ainda no que diz respeito ao depoimento das testemunhas, vale a pena mencionar que as testemunhas residentes na área de jurisdição do Tribunal tributário são notificadas por carta registada, sendo as restantes a apresentar pela parte que as ofereceu, excepto se fundamentadamente for requerida a sua notificação.

Assiste ao titular do direito ou interesse a reconhecer e ao representante da Fazenda Pública a faculdade de poderem requerer que o depoimento das testemunhas residentes fora da área de jurisdição do Tribunal tributário seja feito por teleconferência gravada a partir do Tribunal tributário da área da sua residência.

Para assegurar a eficácia da prova, a inquirição das testemunhas por videoconferência deve ser efectuada durante a mesma diligência em que são ouvidas as demais testemunhas, salvo quando exista motivo ponderoso que justifique que essa inquirição seja marcada para outra data

Outro meio de prova que merece destaque é a prova pericial.

Este meio de prova, previsto no artigo 116.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, prende-se com a apreciação ou valoração dos factos.

É utilizado sempre que sempre que o Juiz entenda necessário o parecer de técnicos especializados, na medida em que o Tribunal não possua conhecimentos de base científica ou técnica suficientes para a apreensão dos factos em discussão.

A realização da perícia é ordenada pelo Juiz, oficiosamente ou a requerimento do titular do direito ou interesse a reconhecer ou do representante da Fazenda Pública, formulado, respectivamente, na petição inicial e na contestação.

A perícia poderá, também, ser requerida no prazo de 20 dias após a notificação das informações oficiais, se a elas houver lugar.

De notar que a prova pericial é regulada nos termos do Código de Processo Civil.

Por fim, é importante referir que, nesta fase processual, vale o princípio do inquisitório, princípio este segundo o qual o Juiz pode praticar e ordenar todas as diligências probatórias que



entenda necessárias para a descoberta da verdade material, não estando condicionado ao requerido pelas partes.

Estas diligências de prova que o Juiz julgue convenientes são sempre produzidas em sede jurisdicional, tal como previsto pelo artigo 114.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

E. Alegações

Terminada a fase de produção da prova, é ordenada a notificação dos interessados para alegarem, por escrito, no prazo fixado pelo Juiz, que não será superior a 30 dias³¹⁷.

Nesta fase processual visa-se, através da discussão crítica das provas produzidas, demarcar os factos provados dos não provados, para que o Juiz consiga proferir uma decisão, tendo em mente a realidade que lhe foi trazida pelas partes, de forma inequívoca.

Cabe mencionar que, neste momento, é somente permitida a produção de prova por iniciativa do Juiz (princípio do inquisitório), e já não a requerimento das partes.

Para terminar, releva salientar que não há lugar à notificação para alegações nos casos em que o Juiz conheça imediatamente do pedido, nos termos do artigo 113.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Nestas situações, e porque não há lugar à fase de instrução, é completamente desnecessário facultar às partes outra hipótese para se pronunciarem sobre as questões de facto ou de Direito, pois já tiveram oportunidade para o fazerem na petição inicial e na contestação³¹⁸.

F. Vista do Ministério Público

Após a apresentação das alegações e ainda antes da prolação da sentença, tal como consagrado no n.º 1 do artigo 121.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, “*o Juiz dará vista ao Ministério Público para, se pretender, se pronunciar expressamente sobre as questões de legalidade que tenham sido suscitadas no processo ou suscitar outras nos termos das suas competências legais*”.

Esta fase processual consubstancia a função do Ministério Público enquanto defensor da legalidade e do interesse público.

³¹⁷ Cfr. Artigo 120.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

³¹⁸ A este propósito, cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 19.10.2004 *in* www.dgsi.pt.



De acordo com o previsto no n.º 2 do já referido artigo 121.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, caso o Ministério Público suscite alguma questão que obste ao conhecimento do pedido, devem ser ouvidos o titular do interesse ou direito a reconhecer e o representante da Fazenda Pública.

Vale a pena, também, ter em atenção que o Ministério Público tem a possibilidade de, aberta a vista, requerer novas diligências.

Se tal assim suceder, isto é, se o Ministério Público requerer uma nova diligência, e esta for deferida pelo Juiz³¹⁹, antes da sentença, deve dar-se, novamente, vista ao Ministério Público.

Na hipótese do Juiz emitir sentença sem nova vista ao Ministério Público, verifica-se um caso de nulidade da sentença, que pode e deve ser arguida no momento de interposição do recurso da mesma³²⁰.

Aquando da vista, ao Ministério Público também assiste a possibilidade de arguir novos vícios.

Numa situação destas, impende sobre o Juiz o dever de se pronunciar expressamente sobre os referidos vícios, sob pena da nulidade da sentença por omissão de pronúncia³²¹.

G. Sentença

Finalmente, os autos são conclusos ao Juiz, para que seja proferida sentença.

Esta será notificada, no prazo de 10 dias, ao Ministério Público, ao titular do direito ou interesse a reconhecer e ao representante da Fazenda Pública³²².

A sentença identifica os interessados e os factos objecto de litígio, resume a pretensão do titular do direito ou interesse a reconhecer e respectivos fundamentos, bem como a posição do representante da Administração Tributária e do Ministério Público, e fixa as questões que ao Tribunal cumpre solucionar³²³.

Deve, também, ser indicada, fundamentadamente, a matéria que o Juiz considera provada da não provada.

³¹⁹ Cabe salientar que o Juiz não está obrigado a deferir a realização de novas diligências, a requerimento do Ministério Público. Neste sentido, cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 04.03.1998 *in* www.dgsi.pt.

³²⁰ Imposição de vista ao Ministério Público sob pena de nulidade é o entendimento do Supremo Tribunal Administrativo. Cfr. Acórdão deste Tribunal datado de 18.06.2003 (Processo 807/03) *in* www.dgsi.pt.

³²¹ O Supremo Tribunal Administrativo pronunciou-se sobre esta problemática no seu acórdão de 05.11.1997 *in* www.dgsi.pt.

³²² Cfr. N.º 1 do artigo 122.º e artigo 126.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

³²³ Cfr. Artigo 123.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.



Nas hipóteses em que falte a assinatura do Juiz³²⁴, não sejam especificados os fundamentos de facto e de Direito da decisão, haja oposição entre os fundamentos especificados e a decisão, o Juiz não se pronuncie sobre questões que deva obrigatoriamente fazê-lo por serem de conhecimento oficioso ou se pronuncie sobre questões que não deva conhecer, a sentença é nula, tal como previsto no n.º 1 do artigo 125.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

O poder jurisdicional do Juiz extingue-se com a prolação da sentença³²⁵.

O mesmo é dizer que o poder jurisdicional é um instrumento legal conferido ao Juiz para decidir.

Deste modo, e uma vez dirimido o litígio, o poder jurisdicional com que o Juiz está habilitado, cessa porque já foi exercido.

O cerne deste entendimento reside no princípio da segurança jurídica³²⁶.

Tal como decidido pelo Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão datado de 24 de Janeiro de 2007, “*só assim se pode estruturar um sistema ordenado de recursos, pois, de contrário, ficaria por saber que reconsideração da anterior decisão haveria de ser elegida para objecto do recurso*”. Ou seja, “*a possibilidade de livre alteração do decidido por banda do Juiz seria de todo em todo intolerável, sob pena de criar a desordem, a incerteza, a confusão*”.

Além disso, e tal como referido no mencionado acórdão uma razão de ordem pragmática também justifica este entendimento.

Quanto mais não seja, propicia-se “*que o Juiz, interiorizando a consciência de que apenas pode exercer o poder de decidir a questão de uma vez, o faça com ponderação de todas as regras legais*”.

Quanto a custas e para terminar, resta dizer que, se o titular do direito ou interesse a reconhecer, decair no todo ou em parte e porque deu origem à causa, será condenado em custas e poderá sê-lo, também, em sanção pecuniária, como litigante de má-fé³²⁷.

³²⁴ Nos termos do n.º 2 do artigo 125.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, a falta da assinatura do Juiz pode ser suprida oficiosamente ou a requerimento das partes, enquanto for possível obtê-la, devendo o Juiz declarar a data em que assina.

³²⁵ Cfr. N.º 1 do Artigo 666.º do Código de Processo Civil por força do disposto na alínea e) do artigo 2.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

³²⁶ V. GOMES, Nuno Sá, *Estudos sobre a segurança jurídica na tributação e as garantias dos contribuintes*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (169), Centro de Estudos Fiscais n.º 371, Direcção Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, 1993.

³²⁷ Cfr. N.º 2 do artigo 122.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.



6. Aplicabilidade Prática

Tal como temos vindo a afirmar, a acção para o reconhecimento de direitos ou interesses em matéria tributária não tem suscitado grande interesse nem sido objecto de muita desenvoltura no nosso ordenamento jurídico.

Motivo pelo qual resolvemos dedicar-lhe a nossa atenção.

Já concluímos que esta acção, sempre que os outros meios processuais não forneçam uma protecção máxima, é uma forma de conferir um maior equilíbrio à relação tributária.

Deste modo, configura a forma apropriada para a defesa e reconhecimento dos direitos e interesses dos cidadãos, bem como para o acesso à Justiça.

Não obstante, este meio processual tem sido alvo de uma utilização diminuta por parte dos operadores judiciais, mais concretamente, dos proponentes.

E, das raras vezes em que foi intentada, foi-o incorrectamente, ou seja, não com o objectivo que com ela se pretende alcançar.

Concluimos, portanto, que o contribuinte ou desconhece este tipo de acções disponibilizadas e previstas na ordem jurídica por forma a densificar os meios garantísticos das suas pretensões ou direitos, ou, caso não as desconheça, delas não faz correcto uso, não devido à complexidade do *modus operandi* previsto (o que não se verifica), mas talvez ao facto de a formação específica em matéria fiscal dos agentes intervenientes no sistema jurídico português ser ainda recente.

Assim, e para que o efeito útil desta sentença, inserida num sistema de previsão de plena jurisdição tributária seja, também ele, pleno, haverá que rever este aspecto.

Só assim se poderá prever e garantir o direito de acessos aos Tribunais e a utilidade da tutela jurisdicional efectiva.

O mesmo é dizer que, enquanto a acção para o reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria tributária continuar a ser tão pouco e tão mal utilizada, é completamente utópico que esta assuma a relevância prática que deve ter no nosso mundo judiciário tributário.



VII. Conclusões

1. A acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, actualmente prevista no artigo 145.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, é um meio processual que visa assegurar a tutela efectiva do direito ou interesse legalmente protegido em matéria tributária mas somente quando os restantes meios contenciosos não assegurem essa mesma tutela.
2. Mediante a interposição desta acção, o contribuinte pretende que os seus direitos perante a Administração Tributária sejam reconhecidos e tutelados.
3. O pensamento do legislado constitucional e ordinário ao instituir o meio processual da acção para o reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos foi o de facultar aos cidadãos um sistema de defesa contenciosa face a condutas da Administração lesivas dos seus direitos ou interesses juridicamente tutelados colmatando as lacunas que o sistema tradicional oferecia.
4. Note-se que só com a revisão constitucional de 1997 passou a ser consagrada, de forma inequívoca, a tutela jurisdicional plena ou efectiva dos direitos ou interesses legalmente protegidos dos cidadãos.
Em datas anteriores nada havia que se pronunciasse directamente sobre o princípio geral da tutela jurisdicional dos direitos fundamentais.
5. A acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo é uma acção de simples apreciação, em sede de contencioso tributário, que começou por se encontrar prevista no artigo 165.º do Código de Processo Tributário, surgindo aí como um preceito totalmente inovador.
6. Tal acção era coincidente, nas suas linhas gerais, com a mesma acção já existente no âmbito do contencioso administrativo, e prevista nos artigos 69.º e 70.º da Lei de Processo dos Tribunais Administrativos.



7. Com este instituto especificamente dirigido à protecção efectiva dos direitos fundamentais, a exigência constitucional do contribuinte ter a possibilidade de defender a sua posição jurídica em quaisquer situações em que sinta a sua esfera jurídica afectada encontra-se, portanto, cumprida.
8. Ao afirmarmos que o contencioso tributário consubstancia um contencioso pleno, pretendemos demonstrar que um contencioso pleno é sinónimo de tutela jurisdicional efectiva.
9. Não obstante ser garantido aos interessados a obtenção do reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido, tal como consagrado na Constituição, este meio processual encontra-se ainda pouco trabalhado.
Se bem que exista, por ser um meio processual tão residual, a sua utilização é diminuta.
10. A realidade da vida judiciária tributária tem vindo a demonstrar que, das poucas vezes em que estas acções foram intentadas, foram-no incorrectamente e não com o objectivo que com elas se pretende alcançar.
11. Enquanto tal se continuar a verificar, é de todo impossível assumirem a relevância prática que deveriam ter no mundo judiciário tributário, facto este facilmente observável pelos operadores judiciários que (pouco, muito pouco) contactam com esta acção.
12. Este meio jurisdicional traduz um notável reforço das garantias dos particulares, é uma invenção de um sistema válido para conferir aos contribuintes a aplicação da Lei baseada tão só no reconhecimento e acatamento do Direito.
13. Não obstante isto, e por ter vindo a ser tão mal utilizada, urge conferir-lhe um novo sentido, buscando um novo, melhor e maior entendimento desta forma processual.
Esperamos ter conseguido isso com este estudo, que mais não é do que uma chamada de atenção para esta acção, via adequada não só para a defesa e reconhecimento dos direitos e interesses dos cidadãos, bem como para o acesso à Justiça.

VIII. Referências Bibliográficas

ACCORDINO, Patrizia, *Il responsabile d'imposta e gli effetti della solidarietà tributaria*, Rivista di Diritto Tributario, Volume XVIII, Novembre 2008, nº 11, páginas 1025 e seguintes;

ALLORIO, Enrico, *Diritto processuale tributario*, 5ª edição, Torino, UTET, 1969, (Studi di diritto e procedura civile);

AMARAL, Diogo Freitas do, e ALMEIDA, Mário Aroso de, *Grandes Linhas da Reforma do Contencioso Administrativo*, Almedina, Coimbra, 2002;

AMARAL, Freitas do, *Direito Administrativo*, Vol. IV;

AMARO, Luciano, *Direito Tributário Brasileiro*, 13ª edição, São Paulo, Saraiva, 2007;

ANDRADE, Manuel de, *Noções Elementares de Processo Civil*, Coimbra Editora;

ANDRADE, Vieira de, *A Justiça Administrativa (Lições)*, 10ª edição, Almedina, 2009;

ANTÓN, Serrano, *Las devoluciones tributarias*, Editora Marcial Pons, Madrid, 1996;

AYALA, José Luis Pérez de, y GONZÁLEZ, Eusebio, *Curso de Derecho Tributario*, Tomo II, 2ª edición, Editorial de Derecho Financiero;

BALBI, Celso, *Assistenza técnica obbligatoria ed effettività del contraddittorio nel processo tributario*, Tomo I, Padova, Cedam, 1997;

BANACLOCHE, Julio, *Los derechos del contribuyente*, 1ª edición, Noviembre 2000;

BECKER, Alfredo Augusto, *Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo, Lejus, 1998;

BERLIRI, Antonio, *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, Volume Primo, Milano, A. Giuffré, 1985;

- BERLIRI, Antonio, *Principi di diritto tributario*, 2ª edição, Milano, A. Giuffré, 1967;
- BERNAL, Chamorro, *La tutela jurisdiccional efectiva*, Barcelona, 1994;
- BORREGO, Félix Alberto Veja, *La ejecución de actos resolutorios en los procedimientos tributarios de revisión*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Novembro 2008;
- BRITO, Wladimir, *Lições de Direito Processual Administrativo*, Coimbra Editora, 2ª edição, 2008;
- BRURON, Jacques, *Le juge de l'impôt et les garanties du contribuable*, Revue Française de Finances Publiques n° 40, Paris, 1992 L.G.D.J, páginas 175 e seguintes;
- CAETANO, Marcelo, *Manual de Direito Administrativo*, Volume II, Editora Almedina, 2010, 10ª edição – 10ª reimpressão, Coimbra;
- CAETANO, Marcelo, *Tratado Elementar de Direito Administrativo*, Volume I, Coimbra;
- CANOTILHO, Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 8ª reimpressão da 7ª edição, Almedina, 2010;
- CANOTILHO, J.J. Gomes e MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Coimbra Editora, 2007;
- CARDYN, Charles et DEPRET, Henri. R., *Procédure fiscale contentieuse*, Troisième Édition, Bruylant Bruxelles, 1987, Tome Premier e Tome Deuxième;
- CARRAZZA, Roque António, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 17ª edição, São Paulo: Malheiros Editores, 2002;
- CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, 15ª edição, São Paulo: Saraiva, 2003;
- CASTRO, Anselmo de, *Direito Processual Civil Declaratório*, Volume I, Almedina, Coimbra, 1981;

CINTRA, António Carlos de Araújo, e GRINOVER, Ada Pellegrini, e DINAMARCO, Cândido Rangel, *Teoria Geral do Processo*, 19ª edição, Malheiros Editores, São Paulo, 2003;

COCIVERA, Benedetto, *Principi di diritto tributario*, Milano, A. Giuffré, 1958;

COELHO, Sacha Calmon Navarro, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 6ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 2003;

COSTA, Regina Helena, *Praticabilidade e justiça tributária*, São Paulo, Malheiros Editores, 2007;

DINAMARCO, Cândido Rangel, *A Reforma do Código de Processo Civil*, 4ª edição, Malheiros, São Paulo, 1997;

DINAMARCO, Cândido Rangel, *Instituições de Direito Processual Civil*, v. 3, São Paulo, Malheiros Editores, 2001;

DOUET, Frédéric, *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, Bibliothèque de Droit Privé, Tome 280, L.G.D.J, 1997;

ENTERIA, E. Garcia de, *La doctrina de los actos propios y el sistema de lesividad*, Revista de Administración Pública, número 20;

ESEVERRI, Ernesto, *Derecho Tributario. Parte General*, Editora Tirant Lo Blanch, Valencia, 2006;

ESTADO, Abogacia General del, Dirección del Servicio Jurídico del Estado, *Manual de Revisión de Actos en Materia Tributaria*, Libro conmemorativo del 125 aniversario de la Creación del Cuerpo de Abogados del Estado, Ministerio de Justicia, 1ª edición, 2007, Thomson Aranzadi;

FABO, Diego Marín – Barnuevo, *Os Tribunais economico-administrativos: uma nova forma de jurisdição no Direito Tributário Espanhol*, Fisco nº 84/85, Setembro/Outubro 98, ano IX, Lex;

FÁBRICA, Luís Miguel de Sousa, *A acção para o reconhecimento de direitos e interesses legalmente protegidos*, Separata do Boletim do Ministério da Justiça, n° 365, Lisboa, 1987;

FÁBRICA, Luís Sousa da, *Reconhecimento de Direitos e Reintegração da Esfera Jurídica*, dissertação de Doutoramento, Volumes I e II, Universidade Católica Portuguesa, Lisboa, 2003;

FANTOZZI, Augusto e FEDELE, Andrea, *Statuto dei diritti del contribuente*, Mião, Giuffrè, 2005;

FANTOZZI, Augusto, *Corso di diritto tributario*, Torino, UTET, 2004;

FERNANDES, Elisabeth, *A “camuflada” acção para reconhecimento de direitos – Anotação ao Acórdão do Tribunal Central Administrativo de 13/1/2000, Processo 3877*, Cadernos de Justiça Administrativa 26 (Março – Abril de 2001);

FERNÁNDEZ, Javier Martín, y MÁRQUEZ, Jesús Rodríguez, *Manual de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, 2009;

FERRER, Esteban Quintana, *Devolución de Ingresos Indevidos y Ley General Tributaria*, Editorial Lex Nova, 1ª edición, Abril 2004;

FISCALES, Instituto de Estudios, *La revisión de oficio de los actos administrativos en el ámbito de los impuestos sobre sucesiones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*, Impuesto sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, I, Madrid, 1977;

FLYNN, Liam, *No Taxation without restitution – The Law Commission’s proposals on recovery of overpaid taxes*, páginas 15 e seguintes, British Tax Review, 1995, Number 1;

FONSECA, Guilherme Frederico Dias Pereira da, *A Defesa dos Direitos (Princípio Geral da Tutela Jurisdiccional dos Direitos Fundamentais)*, Lisboa, 1985, Separata do Boletim do Ministério da Justiça n° 344;

FONSECA, Isabel Celeste, *Processo temporalmente justo e urgência*, Coimbra Editora, 2009;

FONSECA, Isabel Celeste, *Introdução ao estudo sistemático da tutela cautelar no Processo Administrativo*, Almedina, 2002;

FONSECA, Isabel Celeste, *Direito Processual Administrativo – Roteiro Prático*, Editora Almeida & Leitão, 2ª edição, 2010;

FREITAS, José Lebre de, *Introdução ao Processo Civil – Conceito e Princípios Gerais*, Coimbra Editora, 2009;

GARBARINO, Carlo, *La tutela giustiziale tributaria tra procedimento e processo*, Rivista di Diritto Tributario Internazionale (International Tax Law Review), 2/2002, Maggio-Agosto, DeAgostini Professionale, Roma, 2002;

GARNICA, E. Garcia-Trevijano, *Consideraciones sobre la revocación de actos administrativos no declarativos de derechos y de gravamen*, Revista Española de Derecho Administrativo, número 91;

GEFFROY, Jean- Baptiste, *Grands problèmes fiscaux contemporains*, Paris, PUF, 1993;

GIANINI, Achile Donato, *Istituzioni di diritto tributario*, 9ª edição, Milano, Giuffré, 1974, (Manuali Giuffré);

GOMES, Nuno Sá, *Estudos sobre a segurança jurídica na tributação e as garantias dos contribuintes*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (169), Centro de Estudos Fiscais n° 371, Direcção Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, 1993;

GONZÁLEZ, Clemente Checa, *La revisión de los actos tributarios en via administrativa*, Editorial Lex Nova, Valladolid, 1988;

GONZÁLEZ, Eusebio e Teresa, *Derecho Tributário*, Salamanca, Plaza Universitaria, 2004-2005, 2º volume;

GUERREIRO, A. C. Monteiro, *Direito Processual Tributário*, Coimbra, 1961;

GUERREIRO, António Lima, *Lei Geral Tributária Anotada*, Editora Rei dos Livros, 2001;

GUERREIRO, Lima, e MATEUS, Dias, *Código de Processo Tributário*, Lisboa, 1991;

GUIMARÃES, Vasco António Branco, *Manual de Direito Fiscal Moçambicano*, Ministério das Finanças, Direcção Geral de Impostos e Auditoria, Dezembro de 1991;

JÚNIOR, Humberto Theodoro, *Curso de Direito Processual Civil*, v. 1, 40ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 2003;

LEITÃO, Alexandra, *Da pretensa subsidiariedade da acção para reconhecimento de direitos ou interesses legítimos face aos restantes meios contenciosos* – Anotação ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18/2/1997, Processo 40257, Cadernos de Justiça Administrativa 7 (Janeiro-Fevereiro 1998);

LEITÃO, Hélder Martins, *Da impugnação judicial*, 2ª edição, Porto, ELCLA 1991;

LEITÃO, Hélder Martins, *Da reclamação e revisão fiscais – Processo Administrativo Tributário*, 2ª edição, Colecção Fiscus, ELCLA editora, 1992;

LHERMET, Yves, *Le face à face des contribuables et du fisc: réflexions sur l'état des relations administratives et juridiques fiscales*, Revue Française de Finances Publiques n° 6, Paris, 1984, páginas 131 e seguintes;

LLOBREGAT, J. Garberí, *Revisión e impugnación de actuaciones tributarias*, Reclamaciones económico-administrativas, recurso potestativo de reposición, procedimientos especiales de revisión – doctrina, jurisprudência y formularios, Bosch;

LOPES, João Batista, *Ação Declaratória*, Coleção Estudos de Direito de Processo Enrico Tullio Liebman, vol. 10, 4ª edição, Revista dos Tribunais: São Paulo, 1995;

MAÇAS, Maria Fernanda, *Tutela Judicial Efectiva: Balanço e Perspectivas*, Cadernos de Justiça Administrativa nº 16, Julho-Agosto 1999;

MACHADO, Hugo de Brito, *Curso de Direito Tributário*, 20ª edição, São Paulo, Malheiros Editores, 2002;

MACHETE, Rui, *A garantia contenciosa para obter o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido*, 1987, Estudos de Direito Público e Ciência Política;

MARINE, I. Bayón, *La llamada revisión de oficio en matéria tributaria*, Revista Española de Derecho Financiero, número 1, 1974;

MARINONI, Luiz Guilherme, *Manual do processo de conhecimento: a tutela jurisdicional através do processo de conhecimento*, 2ª edição, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2003;

MARTINEZ, Francisco Adame, *Naturaleza Jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias*, pág. 9, Cronica Tributaria 119, 2006, Instituto de Estudios Fiscales;

MARTINEZ, Pedro Soares, *Direito Fiscal*, Almedina, 2003;

MARTINS, ALEXANDRA COELHO, *A instrução entre o procedimento e o processo judicial administrativo*, Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais, Direcção Geral dos Impostos, 418, Julho – Dezembro 2006;

MARTINS, Ives Gandra da Silva, *Curso de Direito Tributário*, 11ª edição, 2009, Editora Saraiva;

MEDEIROS, Rui, *Estrutura e âmbito da acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido*, Revista de Direito e de Estudos Sociais XXXI (1989), nº 1 – 2;

- MENDES, Castro, *Direito Processual Civil*, Vol. II, AAFDL, Lisboa, 1980;
- MERINO, Fernando Casana, *La devolución de ingresos indebidos en matéria tributaria*, Editora La Ley, 1992;
- MICHELI, Gian Antonio, *Curso di diritto tributário*, 8ª edição, Torino, UTET, 1989;
- MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui, *Constituição Portuguesa Anotada*, Coimbra Editora, 2007;
- MIRANDA, Pontes de, *Tratado das Ações*, Editora RT, 1970, T. I;
- MISCALI, Mario, *Principi costituzionali, principi di ripetizione dell' indebito e diritto di restituzione del tributo dichiarato incompatibile com il diritto comunitário*, Rivista di Diritto Tributario, Volume XVI – Luglio – Agosto 2006, nº 7/8, páginas 181 e seguintes;
- MITA, Enrico de, *Interesse Fiscale e tutela del contribuente – Le Garanzie Costituzionali*, Seconda Edizione, Milano, Dott. A. Giuffrè Editore, 1991;
- MORANT, R. Gómez-Ferrer, *La revisión de oficio*, La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, Madrid, Tecnos, 1993;
- MOREIRA, José Carlos Barbosa, *Reflexões Críticas sobre uma Teoria da Condenação Civil in Temas de Direito Processual Civil*, 1ª série, São Paulo, Saraiva, 1977;
- MORGADO, Abílio, *Constituição e Concretização do Direito a Juros Indemnizatórios*, Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais, Direcção Geral dos Impostos, 418, Julho – Dezembro 2006;
- MOSCHETTI, Francesco, *Profili costituzionale del nuovo processo tributário*, Rivista di Diritto Tributario nº 9, Roma, Settembre 1994, páginas 837 e seguintes;
- NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, Março 2000;

NERY JR., Nelson e NERY, Rosa Maria Andrade, *Código de Processo Civil Comentado*, 3ª edição, Revista dos Tribunais: São Paulo, 1997;

ORTEGA, Rafael Calvo, *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario Parte General*, Undécima Edición, Tratados Y Manuales, Thomson Civitas, 2007;

PAULSEN, Leandro, *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, 6ª edição, Porto Alegre, Livraria do Advogado: ESMAE, 2004;

PEDROCHE, Andrés Sánchez, *Revisión Administrativa en Vía Tributaria*, Recursos y reclamaciones com jurisprudência y ejemplos, Ediciones CEF (Centro de Estudios Financieros);

PICCIAREDDA, Franco, *Il sistema della giustizia tributaria*, Rivista di Diritto Tributario, nº 5, Maggio 1994, Roma, páginas 513 e seguintes;

PIRES, Manuel, *A Constituição de 1976 e a fiscalidade*, in Estudos sobre a Constituição, coord. De Jorge Miranda, Lisboa, Petrony, 1978, Volume 2;

PIRES, Manuel, *Direito Fiscal – Apontamentos*, 3ª edição, Almedina, Abril 2008;

PISTONE, Antonio, *L' Ordinamento Tributario, Lezione di Diritto Tributario*, Edizione Cedam, Padova;

POLIS, *Enciclopédia Verbo da Sociedade e do Estado*, Verbo, 1989;

PÚBLICA, HACIENDA, *Derechos y obligaciones del ciudadano ante la administración tributaria*, Madrid;

QUERALT, Juan Martín, e SERRANO, Carmelo Lozano, e BLANCO, Francisco Poveda, *Derecho Tributario*, 14ª Edición, Aranzadi, Thomson Reuters, 2009;

QUERALT, Juan Martín, e SERRANO, Carmelo Lozano, e OLLERO, Gabriel Casado, e LOPEZ, José M. Tejerizo, *Curso de Derecho financiero y tributario*, 18ª edición, Madrid, Tecnos, 2007;

REBELO, Marta, *A tutela jurisdiccional efectiva e os poderes de pronúncia do Juiz em sede de acção para reconhecimento de um direito ou interesse em matéria fiscal – e teoria do alcance médio*, *Fiscalidade*, nº 13/14, Abril, 2003;

REIS, Alberto dos, *Clássicos Jurídicos - Código de Processo Civil Anotado*, Vol. I, Coimbra Editora, 2004;

ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 3ª edição, Coimbra Editora, 2009;

RODRIGUES, Sílvio, *Direito Civil* – vol. 1, Parte Geral, 22ª edição, Saraiva, São Paulo, 1991;

SABBAG, Eduardo de Moraes, *Direito tributário*, São Paulo, Prima Cursos Preparatórios, 2004;

SANCHES, J. L. Saldanha, *Juros compensatórios e juros indemnizatórios*, Anotação ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16.01.1991, Fisco nº 32, Junho 1991;

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

SANCHES, J. L. Saldanha, *O contencioso tributário como contencioso de plena jurisdição*, *Fiscalidade*, nº 7/8, Julho/Outubro de 2001;

SANCHES, J. L. Saldanha, *O indeferimento tácito em matéria fiscal: uma garantia do contribuinte?*, *Fiscalidade*, Julho 2002;

SANCHES, J. L. Saldanha, *O Novo Processo Tributário*, *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 361, Janeiro-Março 1991, Centro de Estudos Fiscais, Boletim da Direcção Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa;

SANCHES, J. L. Saldanha, *Princípios do Contencioso Tributário*, Lisboa, Fragmentos, 1987;

SANCHES, J. L. Saldanha, *Princípios Estruturantes da Reforma Fiscal*, Lisboa, Edifisco, 1991;

SANTOS, J. Albano, *Teoria Fiscal*, Lisboa, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003;

SANTOS, Renata Borges e MARTINS, António, *A Administração Fiscal como elemento do Sistema Tributário*, Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais, Direcção Geral dos Impostos, 418, Julho – Dezembro 2006;

SARAIVA, Oswaldo Othon, *Os princípios tributários da Constituição brasileira de 1988*, Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais, Direcção Geral dos Impostos, 418, Julho – Dezembro 2006;

SAUNDERS, Ian, *Taxation – Judicial Review and Other Remedies*, Wiley, New York, 1996;

SILVA, André Festas da, *Princípios Estruturantes do Contencioso Tributário*, Editora Dislivro, 2008;

SILVA, Gonçalves da, *Da difícil relação entre a acção para o reconhecimento de direito e a acção (chamada recurso) de anulação* – Anotação ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23/6/1999, Proc. 44 697, Cadernos de Justiça Administrativa n° 32 (Março – Abril 2002);

SILVA, Ovídio Batista e GOMES, Fábio Luiz, *Teoria Geral do Processo Civil*, 1ª edição, Revista dos Tribunais: São Paulo, 1997;

SILVA, Vasco Pereira da, *A acção para o reconhecimento de direitos*, Cadernos de Justiça Administrativa n° 16 (Julho – Agosto 1999);

SILVA, Vasco Pereira da, *Em busca do acto administrativo perdido*, 1998, Almedina;

SILVA, Vasco Pereira da, *O Contencioso Administrativo no Divã da Psicanálise*, 2ª edição, Almedina, 2008;

SILVA, Vasco Pereira da, *Para um Contencioso Administrativo dos Particulares*, Almedina, 2005;

SILVA, Vasco Pereira da, *Ventos de Mudança no Contencioso Administrativo*, Editora Almedina, Coimbra, 2005;

SKAAR, Arvid A., *Permanent Establishment – Erosion of a Tax Treaty Principle*, Series on international taxation, 13, Kluwer Law and taxations publishers, Boston, 1991;

SOARES, Luso, *Direito Processual Civil*, Almedina, Coimbra;

SOLER, M. C. Ballesteros, *La extinción de la deuda tributaria mediante compensación*, Madrid, Marcial Pons, 1997;

SOUSA, Alfredo José de, e PAIXÃO, José da Silva, *Código de Processo Tributário Anotado e Comentado*, 3ª edição, Almedina, Coimbra, 1997;

SOUSA, Domingos Pereira de, *As garantias dos contribuintes*, Universidade Lusiana, 1991, Lisboa;

SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Vol. I e II, Editora Áreas, 2006 e 2007;

SOUSA, Jorge Lopes de, *Reflexões sobre a reforma do contencioso tributário*, Justiça Administrativa, nº 54, ano 2005;

SOUSA, Marcelo Rebelo de, *Lições de Direito Administrativo*, Lisboa, 1999, I;

SOUSA, Miguel Teixeira de, *Estudos sobre o novo Processo Civil*, 2ª edição, Lex, Lisboa, 1997;

SOUSA, Miguel Teixeira de, *Introdução ao Processo Civil*, 2ª edição, Lex, Lisboa, 2000;

- TESAURO, Francesco, *Istituzioni di diritto tributario*, 9ª edição, Torino, UTET, 2006;
- TORRES, Ricardo Lobo, *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 14ª edição, Rio de Janeiro, Renovar, 2007;
- TORRES, Ricardo Lobo, *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação*, Rio de Janeiro, Renovar, 1999, Volume 3;
- TROIANELLI, Gabriel Lacerda, *Compensação do Indébito Tributário*, São Paulo, Dialética, 1998;
- VÁRIOS, *Âmbito e Limites da Jurisdição Administrativa, Reforma do Contencioso Administrativo, Volume I – O Debate Universitário (Trabalhos Preparatórios)*, Coimbra Editora, 2003;
- VELLOSO, Andrei Pitten, *Egualianza tributaria e proporzionalitá*, *Rivista de Diritto Tributario*, Volume XXI, Novembro 2006, nº 11, páginas 821 e seguintes;
- VÉRGEZ, Juan Calvo, *Las devoluciones de ingresos tributários indebidos*, Iustel Publicaciones, 1ª edición, 2009;
- VIGORITI, Vincenzo, *La giustizia tributaria in Italia e in USA. Organizzazione e struttura*, *Rivista de Diritto Tributario*, nº 2/Febbraio 1994, páginas 165 e seguintes;
- XAVIER, Alberto Pinheiro, *Conceito e natureza do acto tributário*, Coimbra, Almedina, 1972;
- XAVIER, Alberto, *Aspectos Fundamentais do Contencioso Tributário*, Lisboa, 1972;
- XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal*, Volume I, Lisboa, 1981;
- YURRITA, Miguel Ángel Collado (dir.), e MOZO, Garcia María Luchena (coord.), *Derecho Tributario. Parte General*, Segunda Edición, Septiembre 2007, Atelier Libros Jurídicos;

ZAVASCKI, Terói Albino, *Sentenças Declaratórias, Sentenças Condenatórias e Eficácia Executiva dos Julgados in Processo Civil: Leituras Complementares*, Organizador Fredie Didier Jr., 4ª edição, JusPODIVM, Salvador, 2006;