反思法律

PENSAR DIREITO

10

第七年度 . ANO 7 . 2019

Título:

Pensar Direito 10

CRED-DM:

Centro de Reflexão, Estudo e Difusão do Direito de Macau

Fundação Rui Cunha

Conselho de Administração:

Rui Cunha (Presidente);

Rui Pedro Cunha, João Tubal Gonçalves (vice-presidentes);

Isabel Cunha, Connie Kong (vogais)

Director Executivo:

Filipa Guadalupe (filipa@ruicunha.org)

Colaboraram nesta Edição:

. Antero Pires Salvador - Juiz Desembargador

. Carlos Carvalho - Juiz Conselheiro

. Ana Paula Lobo - Juíza Conselheira

. Irene Neves - Juíza Desembargadora

. Fernanda Esteves - Juíza Desembargadora

. Elizabeth Moreira Fernandez - Professora

. João Torrão - Juiz Conselheiro (Jubilado)

. Beatriz Cruz - Assessora da Autoridade Monetária e Cambial de Macau

Tradução :

Lei Ka U, Sonia

Capa:

Frc Global Communication Ltd

Ilustração, Paginação e Tratamento de Imagem:
Frc Global Communication Ltd, Carlos Canhita e Célia Brás

Telefone:

(853) 28923288

Email:

creddm@ruicunha.org

Correio:

CRED-DM – Publicações, Fundação Rui Cunha,

Avenida da Praia Grande, nº 749 – R/C, RAEM, RPC

Sede, Administração, Publicidade e Propriedade:

Avenida da Praia Grande, nº 749 – R/C, RAEM, RPC

Propriedade / Editora:

Fundação Rui Cunha

Data:

Abril de 2019

Tiragem:

200

ISSN: 2307-9339

CREDDM
Centro de Reflexão, Estudo
e Difusão do Direito de Macau
澳門法律反思研究及傳播中心

官樂怡基金會
FUNDAÇÃO RUI CUNHA
Por Macau, Mais e Melhor. 為澳門，無私奉獻，精益求精

PESSOA COLECTIVA DE UTILIDADE PÚBLICA ADMINISTRATIVA 行政公益法人

C & C CLUB

5.º ANDAR

27.03.18 ‘ 18:30

日落時的反思 官樂怡基金會

REFLEXÕES AO CAIR DA TARDE

ALGUMAS NOTAS SOBRE

O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO

DE PORTUGAL E DA RAEM

Participantes

Juiz Conselheiro **CARLOS CARVALHO** . *Juíza Conselheira* **ANA PAULA LOBO**

Juíza Desembargadora **IRENE NEVES** . *Juíza Desembargadora* **FERNANDA ESTEVES**

Prof.ª **ELIZABETH MOREIRA FERNANDEZ** . *Juiz Conselheiro (Jubilado)* **JOÃO TORRÃO**

Dra. **BEATRIZ CRUZ** *Assessora da Autoridade Monetária e Cambial de Macau*

Moderador

ANTERO PIRES SALVADOR

Juiz Desembargador

Evento Realizado em língua portuguesa

官樂怡基金會 FUNDAÇÃO RUI CUNHA

CREDDM Centro de Reflexão, Estudo e Difusão do Direito de Macau

C&C CLUB

Associação dos Magistrados da Jurisdição Administrativa e Fiscal de Portugal

www.ruicunha.org

AV. DA PRAIA GRANDE, N.749, MACAU

官樂怡基金會 澳門南灣大馬路749號地下

PESSOA COLECTIVA DE UTILIDADE PÚBLICA ADMINISTRATIVA

design by FRC GLOBAL COMMUNICATION LTD.

ÍNDICE

NOTA DE ABERTURA 5

A ASSOCIAÇÃO DOS MAGISTRADOS DA JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA E FISCAL DE PORTUGAL 7

Antero Pires Salvador 11

ALGUNS ASPECTOS DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO DE PORTUGAL E DA RAEM 13

Carlos Luís Medeiros de Carvalho 17

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO PORTUGUÊS: SUA ORGANIZAÇÃO, MEIOS PROCESSUAIS E PODERES DO JUIZ ADMINISTRATIVO 19

Ana Paula Fonseca Lobo 29

ALGUMAS NOTAS SOBRE O CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO PORTUGUÊS 31

Irene Isabel Gomes das Neves 37

CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO PORTUGUÊS: SUA ORGANIZAÇÃO E MEIOS PROCESSUAIS 39

Fernanda de Fátima Esteves 51

A REFORMA EM CURSO DA JURISDIÇÃO FISCAL - ALGUMAS NOTAS 53

Elisabethe Moreira Fernandez 61

ALGUNS ASPETOS DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO DE PORTUGAL E DA RAEM 63

João António Valente Torrão 71

ALGUMAS NOTAS SOBRE O CONTENCIOSO FISCAL DE MACAU 75

Beatriz Alexandra Gomes da Cruz 99

ALGUMAS NOTAS SOBRE A JUSTIÇA ADMINISTRATIVA DE MACAU 101

NOTA DE ABERTURA

Realizou-se no passado dia 27 de Março de 2018, na sede da Fundação Rui Cunha, em Macau, um Seminário sobre Direito Administrativo e Fiscal, subordinado ao tema: Algumas notas sobre o contencioso administrativo e tributário de Portugal e da RAEM.

Esta sessão, co-organizada pelo CRED-DM – Centro de Reflexão, Estudo e Difusão do Direito de Macau, da Fundação Rui Cunha e pela AMJAFP – Associação dos Magistrados da Jurisdição Administrativa e Fiscal de Portugal, foi parte integrante do programa oficial de visita que a Associação e parte dos seus membros, fizeram a Macau, durante o mês de Março de 2018.

Foi, pois, com muito gosto que a Fundação Rui Cunha se associou a tamanha iniciativa, tendo sido uma honra ser anfitriã de tão ilustre plateia e, respectivo público.

Sob a chancela Algumas notas sobre o Contencioso Administrativo e Tributário de Portugal e da RAEM, todos os presentes tiveram oportunidade de ver debatidos variadíssimos pontos de vista, em torno do contencioso administrativo e tributário vigente nas duas jurisdições, dando conta das semelhanças e diferenças de ambos os regimes.

Moderado pelo Senhor Juiz Desembargador Antero Pires Salvador, a sessão contou com participantes de Macau e de Portugal, os quais passamos a elencar:

-Sr. Juiz Conselheiro, Drº João António Valente Torrão (actualmente residente em Macau), que abordou os "Temas de direito tributário na RAEM";

-Sr.ª Juíza de Direito do TAF de Coimbra (em licença especial na RAEM), Drª Beatriz Alexandra Gomes da Cruz, "Temas de Direito Administrativo na RAEM";

- Sr.º Juiz Conselheiro, Drº Carlos Luís Medeiros de Carvalho, com o tema " Contencioso Administrativo Português – sua organização, meios processuais e poderes do juiz administrativo";

- Srª Professora Doutora Elisabeth Moreira Fernandez – "Contencioso Cautelar Administrativo Português: breves notas e questões";

- Srª Juiz Conselheira, Drª Ana Paula Fonseca Lobo – "Algumas Notas sobre o Contencioso Tributário Português";

- Srª Juíza Desembargadora, Drª Irene Isabel Gomes das Neves, Presidente dos TAF,s da Zona Norte – "Contencioso Tributário Português: Sua Organização e Meios Processuais";

- Srª Juíza Desembargadora do TCAN, Drª Fernanda de Fátima Esteves, Vogal do CSTAF - "A reforma em curso na Jurisdição Fiscal".

Findas as apresentações, foi dada a palavra a todo o público presente para questões e reflexões.

Atendendo à riqueza, pertinência e actualidade dos temas falados, assim como à circunstância especial de termos, pela primeira vez em Macau, a visita da AMJAFP, a Fundação Rui Cunha, entendeu ser fundamental preservar para memória futura este seminário, dando-o, agora, à estampa, numa versão bilingue (Chinês- Português).

Em nome do CRED-DM e da Fundação Rui Cunha, resta-me, uma vez mais, agradecer à AMJAFP, a possibilidade que nos deu para a realização do presente seminário, assim como a participação de todos os ilustres magistrados, palestrantes e público em geral, cuja presença em tudo nos honrou e prestigiou, fazendo votos para que nos visitem muitas mais vezes.

Bem Hajam!

Aos nossos leitores, deixo votos de um excelente Ano de 2019, e um próspero e auspicioso ano novo chinês (Ano do Porco)!

Kung Hei Fat Choi!

Filipa Guadalupe

Directora CRED-DM

creddm@ruicunha.org

www.creddm.org

A ASSOCIAÇÃO DOS MAGISTRADOS DA JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA E FISCAL DE PORTUGAL

A Associação dos Magistrados da Jurisdição Administrativa e Fiscal de Portugal foi criada em 28 de abril de 2007, com a outorga da escritura pública da sua constituição, tendo sua sede provisória na Rua de São Pedro de Alcântara, n.º 75-79, em Lisboa.

Trata-se duma Associação sem fins lucrativos, autónoma, independente e de cariz científico, voltada, em termos do seu objeto, para o aprofundamento e a divulgação do direito público, designadamente do direito administrativo e fiscal e das questões de direitos humanos e de cidadania.

No quadro desses fins estatutários foi realizando vários eventos, como colóquios, seminários e ações de formação, nomeadamente, os seguintes:

- «A justiça fiscal hoje: Velhos problemas, novos desafios», no dia 30 de abril de 2010, no auditório Cardeal Medeiros, da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, em Lisboa.

- «O direito administrativo privado ou a crise do direito administrativo», nos dias 19 e 20 de novembro de 2010, no auditório 1 da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, no Porto.

- «O direito fiscal em contexto de globalização - A jurisdição Tributária e os desafios do direito internacional e europeu», no dia 03 de junho de 2011, no auditório 1 da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, em Lisboa.

- «O direito administrativo português sob a influência do direito europeu e dos direitos fundamentais», no dia 18 de novembro de 2011, no auditório da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

- «A jurisdição administrativa e fiscal - sua autonomia e funcionamento», no dia 01 de junho de 2012, no auditório 1 da Faculdade de Direito da Universidade Católica de Lisboa.

- «Colóquio direito administrativo: sobre a revisão do etaf e cpta», no dia 10 de abril de 2014, no auditório da Faculdade de Direito da Universidade do Porto.

- Conferência "Direito Contabilístico - Uma Breve Introdução", no dia 17 de junho de 2015, nas instalações do CEJ no Porto.

- Ações de formação (workshops) subordinadas ao tema "Alguns problemas e questões relativos à tramitação processual, sua instrução e julgamento de facto", que decorreram em 02 de outubro de 2015, no TAC de Lisboa, e em 14 de outubro de 2015, no TAF do Porto.

- «Colóquio direito tributário: execução fiscal e taxas e contribuições», no dia 13 de novembro de 2015, no auditório da Faculdade de Direito da Universidade do Porto.

- «Colóquio de direito administrativo: Revisão do Código dos Contratos Públicos», no dia 21 de março de 2018, no Auditório do Tribunal de Contas, em Lisboa.

- Colóquio sobre o tema «debater a estrutura e o conteúdo das decisões judiciais», no dia 20 de abril de 2018, no Auditório do Tribunal de Contas, em Lisboa.

ALGUMAS NOTAS SOBRE

O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO

DE PORTUGAL E DA RAEM

Antero Pires Salvador

Juiz Desembargador

Moderador

Licenciatura em Direito – Menção Jurídicas – Pela Faculdade de Direito da Universidade Clássica de Lisboa, concluída em 2/9/1989.

De 9/2/1987 até 15/9/1992, exerceu funções na Polícia Judiciária – Directoria de Lisboa – como Inspector de Investigação Criminal.

Tendo frequentado o XI Curso de Formação de Magistrados, no CEJ, foi nomeado Juiz de Direito, em regime de estágio e depois como juiz auxiliar, no 1º Juízo da Comarca de Torres Vedras.

Posteriormente, na jurisdição comum, exerceu funções como Juiz de Direito no Tribunal Judicial da Comarca de Valpaços, no Tribunal Judicial da Comarca de Moncorvo, no 1º Juízo do Tribunal Judicial da Comarca de Benavente e, por fim, no 1º Juízo Cível do Tribunal Judicial da Comarca de Matosinhos.

Desde 4/2/1998, passou a exercer, como Juiz de Direito, em comissão de serviço, funções na jurisdição administrativa, no TAC de Coimbra.

Em 2/7/2007, foi promovido a Juiz Desembargador, em comissão permanente de serviço, tendo sido nomeado para o Tribunal Central Administrativo Norte;

Em 6/7/2011, foi nomeado, a título definitivo, como Juiz Desembargador da jurisdição administrativa e fiscal, mantendo a sua colocação no TCA-Norte.

Com efeitos a 1/9/2014, foi nomeado Juiz Desembargador Presidente dos Tribunais Administrativos e Fiscais da Zona Centro (Coimbra, Aveiro, Viseu, Castelo Branco e Leiria), em regime de exclusividade e pelo período de 5 anos.

Eleito Vogal da Direcção da Associação dos Magistrados da Jurisdição Administrativa e Fiscal de Portugal – AMJAFP.

Em Setembro de 2017, foi nomeado Juiz Desembargador Presidente do Tribunal Administrativo de Círculo de Lisboa e Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal, mantendo a presidência dos Tribunais Administrativos e Fiscais da Zona Centro.

Conferêncista/orador em diversos seminários/conferências/colóquios, participação em publicações atinentes à revisão do CPTA e ETAF, bem como Pareceres referentes à Reforma do Código de Processo nos Tribunais Administrativos e Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Desempenho de funções, como Membro do Júri nas provas escritas e orais de acesso a diversos Cursos Normais de Formação de Juízes para os Tribunais Administrativos e Fiscais, no Centro de Estudos Judiciários.

Juiz formador de Juízes, quer na 1ª instância, quer como Juiz Presidente dos TAF's, na área administrativa e na área tributária.

ALGUNS ASPECTOS DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO DE PORTUGAL E DA RAEM

ANTERO PIRES SALVADOR

Juiz Desembargador

Boa tarde a todos!

Antes de mais, deixem-me, desde já, dar nota das razões de estarmos nesta prestigiosa Fundação – a Fundação Rui Cunha – e, porque não, também porque estamos nesta bonita e aprazível cidade do Oriente que tanta importância tem para Portugal – Macau.

Assim, tendo decidido passar a passagem de ano de 2017/2018, com minha mulher (Srª Juíza Conselheira Maria do Céu Neves) em Macau, tendo por guia diário e muito especializado o Srº Juiz Conselheiro Drº João Torrão, ao visitarmos alguns tribunais de Macau, desde logo, se possibilitou a realização de uma Conferência promovida pela Associação dos Magistrados da Jurisdição Administrativa e Fiscal de Portugal - AMJAFP em Macau.

Se bem que ninguém, senão eu - perdoe-se-me a imodéstia - acreditasse nesta visita tão repentina - nomeadamente os restantes membros da Direcção da Associação - com a congregação de esforços da Agência de Viagens – Beta Viagens de Coimbra – e com o Srº Juiz Conselheiro Drº Torrão, foi possível mesmo, em tão pouco espaço de tempo, reunir um grupo de 50 magistrados, familiares e amigos e assim encetarmos esta maravilhosa visita a terras do Oriente, que, aliás, muito poucos conheciam.

Quanto à Conferência – o mote cultural para esta visita – foi obra da concertação de vontades de várias pessoas, sendo de destacar, obviamente e em primeiro lugar, o Srº Drº Rui Cunha que, desde logo, se disponibilizou a acolher esta Conferência, depois o Srº Juiz Conselheiro, Drº João Torrão e igualmente o Srº Juiz Conselheiro, Drº Carlos Carvalho, Presidente da AMJAFP.

Expostas, de modo muito sucinto, as razões da vinda a Macau e desta Conferência, importa, desde já, agradecer à Fundação Rui Cunha na pessoa do seu fundador Drº Rui Cunha e da Drª Filipa Guadalupe, que tratou da logística desta Conferência, e que nos acolheram nas belas instalações desta Fundação, bem como ao Srª Juiz Conselheiro Drº João Torrão, a quem devemos toda a organização da visita em Macau e ao Srº Juiz Conselheiro, Drº Carlos Carvalho, Presidente da AMJAFP, que sempre me ajudou e comigo coordenou, em todos os aspectos organizativos, esta visita.

Importa agora dar o devido relevo aos ilustres palestrantes/oradores desta Conferências – a quem muito agradeço a sua disponibilidade para que se pudesse levar a bom porto esta Conferência com o tema que cremos abrangente "Alguns Aspectos do Contencioso Administrativo e Tributário de Portugal e da RAEM", a saber:

-Srº Juiz Conselheiro, Drº João António Valente Torrão, que abordará os "Temas de direito tributário na RAEM";

-Srª Juíza de Direito do TAF de Coimbra (em licença especial na RAEM), Drª Beatriz Alexandra Gomes da Cruz, "Temas de Direito Administrativo na RAEM";

- Srº Juiz Conselheiro, Drº Carlos Luís Medeiros de Carvalho, com o tema "Contencioso Administrativo Português – sua organização, meios processuais e poderes do juiz administrativo";

- Srª Professora Doutora Elisabeth Moreira Fernandez – "Contencioso Cautelar Administrativo Português: breves notas e questões";

- Srª Juiz Conselheira, Drª Ana Paula Fonseca Lobo – "Algumas Notas sobre o Contencioso Tributário Português";

- Srª Juiza Desembargadora, Drª Irene Isabel Gomes das Neves, Presidente dos TAF,s da Zona Norte – "Contencioso Tributário Português: Sua Organização e Meios Processuais";

- Srª Juiza Desembargadora do TCAN, Drª Fernanda de Fátima Esteves, Vogal do CSTAF - "A reforma em curso na Jurisdição Fiscal".

Importa agora agradecer a todos os presentes a disponibilidade de participarem nesta Conferência, sendo certo que, - se bem parece - estarão todos os 50 elementos da diversificada comitiva e, pese embora, alguns nada terem a ver na sua vida profissional com a justiça, mesmo com as áreas jurídicas, não deixaram de estar presentes, o que muito nos honra, assim denotando interesse na Conferência.

Um agradecimento especial a todos os demais presentes que vivem e trabalham em Macau, com especial destaque para os magistrados presentes.

Importa ainda agradecer à Agência Beta Viagens (na pessoa do Srº Vítor Osório e da Dª Carla Saraiva) que, em tão pouco tempo conseguiu coordenar esforços para nos proporcionar esta viagem que certamente nunca esqueceremos.

A TODOS, em nome da Associação e, em meu nome pessoal,

O MEU MUITO OBRIGADO.

Depois desta justificação da Viagem e Conferência e identificação dos oradores e temas que cada um aborda, darei a palavra a cada um, pela ordem indicada, dando

nota prévia ainda que, de modo reduzido, do respectivo "curriculum vitae".

No final, abrir-se-á um tempo de perguntas e respostas, com vista a que possamos trocar pontos de vista, de molde a compreender a diversidade dos sistemas judiciais de Portugal e de Macau.

Nesta sequência vou, desde já e sem demoras, dar a palavra ao Srª Juiz Conselheiro, Drº João Torrão, a quem, mais uma vez, agradeço todo o seu trabalho na organização desta Aventura por terras do Oriente.

Antero Pires Salvador

Carlos Luís Medeiros de Carvalho

Juiz Conselheiro do STA na 1.ª Secção de Contencioso Administrativo

Juiz Conselheiro, do Supremo Tribunal Administrativo na 1.ª Secção de Contencioso Administrativo (desde abril 2014).

Juiz Desembargador, do Tribunal Central Administrativo Norte na Secção de Contencioso Administrativo (abril 2004 a março 2014).

Juiz no Tribunal Administrativo de Círculo do Porto (dezembro 1997 a abril 2004).

Juiz de Direito no Tribunal Judicial Amares (1993 e 1994) e de Esposende (1994 e 1995).

Juiz de Direito nos Juízos Cíveis de Barcelos (1995/1997) e do Porto (setembro 1997 a dezembro 1997).

Presidente Associação dos Magistrados da Jurisdição Administrativa e Fiscal de Portugal (AMJAFP), desde 2015. Coordenador Regional Norte do Centro de Estudos Judiciários (entre novembro 2011 e novembro de 2015).

Licenciatura em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Auditor de Defesa Nacional com apresentação de trabalho individual final para obtenção de diploma sob título "Prioridades da Justiça e Assuntos Internos da Europa" (2007/2008).

Membro do Conselho de Redação da revista "Cadernos de Justiça Administrativa" (CEJUR) desde Junho 2010.

Membro do Conselho Científico da "Revista de Contratos Públicos" (CEDIPRE/ Universidade de Coimbra).

Docente do curso de mestrado em direito da disciplina de «Contencioso Administrativo e Fiscal» na Universidade Lusíada, Porto (2011 a 2015) e no «Curso de Formação Contínua de Práticas Processuais Administrativas» na Faculdade de Direito da Universidade do Porto (anos 2012, 2013, 2014, 2017 e 2018).

Orador e moderador em conferências, seminários e colóquios, com vários textos publicados em manuais, obras coletivas e revistas nas áreas do direito administrativo,

do direito da União Europeia e do contencioso administrativo. Integrou o Grupo de Trabalho para a Reforma da Jurisdição Administrativa (2016/2017).

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO PORTUGUÊS: SUA ORGANIZAÇÃO, MEIOS PROCESSUAIS E PODERES DO JUIZ ADMINISTRATIVO

CARLOS LUÍS MEDEIROS DE CARVALHO

Juiz Conselheiro, do Supremo Tribunal Administrativo na 1.ª Secção de Contencioso Administrativo (desde abril 2014)

1. Os «*ventos*» que sopraram com a Reforma do Contencioso Administrativo operada em 2002/2004[1] e aprofundada mais recentemente em finais de 2015[2] aportaram uma alteração profunda na organização e âmbito da jurisdição administrativa e fiscal, nos seus meios processuais, e constituíram uma «*lufada de ar fresco*» nos poderes de pronúncia dos tribunais administrativos, representando um marco na sua afirmação enquanto contencioso de plena e de efetiva jurisdição.

Com efeito, para além duma clara ampliação do âmbito da jurisdição administrativa como se pode aferir pela comparação do teor do art. 04.º do ETAF/84 com o do art. 04.º do atual ETAF[3], da radical transformação na sua organização e funcionamento[4], assistiu-se, ainda, a um reforço inequívoco dos poderes do juiz administrativo ao nível dos vários meios contenciosos definidos e consagrados como formas de cumprimento dos comandos constitucionais, permitindo, assim, conferir tutela jurisdicional efetiva a quem dela necessitasse quando inserido no âmbito duma relação jurídica administrativa.

Tal ampliação e reforço vieram, mercê da sua afirmação e concretização prática, a trazer uma nova centralidade e visibilidade à jurisdição administrativa, naquilo que alguns autores denominaram de "*refundação*" da justiça administrativa portuguesa.

1 Vide Lei n.º 13/2002, de 19 de fevereiro [diploma que publicou o novo Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (abreviada e doravante ETAF)] e Lei n.º 15/2002, de 22 de fevereiro [diploma que aprovou o Código de Processo nos Tribunais Administrativos (abreviada e doravante CPTA)]

2 Vide DL n.º 214-G/2015, de 02 de outubro.

3 Seja na versão 2002/2004 seja na versão 2015 ainda mais ampliada.

4 De apenas em primeira instância existirem em funcionamento 03 tribunais administrativos de círculo [«TAC»] e em segunda instância um tribunal central administrativo [«TCA»] passou-se, em primeira instância, para 16 tribunais e para 02 tribunais de segunda instância [Norte - sediado no Porto, e Sul - sediado em Lisboa].

2. Assim, numa breve resenha da orgânica e estrutura da jurisdição na área administrativa temos no topo o Supremo Tribunal Administrativo [«STA»], com duas Secções [uma de Contencioso Administrativo e outra de Contencioso Tributário], sendo que, no que diz respeito à Secção de Contencioso Administrativo funciona em **Secção** [formação de 03 juízes][5] e em **Pleno** [intervenção de todos juízes da secção - em número de 12][6].

Em segunda instância dois TCA's, cada um com duas Secções [uma de Contencioso Administrativo e outra de Contencioso Tributário], sendo que, no que diz respeito a cada Secção de Contencioso Administrativo, a mesma funciona em **Secção** [formação de 03 juízes][7].

E, por fim, os 16 tribunais administrativos de círculo, que funcionam de modo agregado e denominados de tribunais administrativos e fiscais [«TAF»], com cobertura do todo nacional [Continente e Ilhas], julgam atualmente e após revisão de 2015, em regra, em singular funcionam, competindo-lhes conhecer, em primeira instância, de todos os processos do âmbito da jurisdição administrativa e fiscal que incidam sobre matéria administrativa e cuja competência, em primeiro grau de jurisdição, não esteja reservada aos tribunais superiores, bem como a satisfação das diligências pedidas por carta, ofício ou outros meios de comunicação que lhes sejam dirigidos por outros tribunais administrativos [cfr. arts. 40.º e 44.º do ETAF].

Está neste momento em curso processo legislativo, em fase de discussão pública, no âmbito do qual e no que releva na área administrativa se propõe, para

5 Para, nomeadamente, os processos em matéria administrativa relativos a ações ou omissões das entidades de cúpula do Estado e pedidos cumulados (Presidente da República; Assembleia da República e seu Presidente; Conselho de Ministros; Primeiro -Ministro; Tribunal Constitucional, STA, Tribunal de Contas, TCA's, assim como dos respetivos Presidentes; Conselho Superior de Defesa Nacional; Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais e seu Presidente; Procurador-Geral da República; Conselho Superior do Ministério Público; processos relativos a eleições previstas nesta lei; pedidos de adoção de providências cautelares relativos a processos da sua competência e à execução das suas decisões; para as ações de regresso, fundadas em responsabilidade por danos resultantes do exercício das suas funções, propostas contra juízes do STA e dos TCA's e magistrados do Ministério Público que exerçam funções junto destes tribunais, ou equiparados; para os recursos dos acórdãos que aos TCA's caiba proferir em primeiro grau de jurisdição; para os conflitos de competência entre tribunais administrativos; para conhecer dos recursos de revista sobre matéria de direito interpostos de acórdãos da Secção de Contencioso Administrativo dos TCA's e de decisões dos TCA's segundo o disposto na lei de processo; e para outros processos cuja apreciação lhe seja deferida por lei - art. 26.° ETAF.

6 Nomeadamente, para os recursos de acórdãos proferidos pela Secção em 1.° grau de jurisdição; para os recursos para uniformização de jurisprudência e para pronunciar-se sobre consulta prejudicial apresentada por «TAC» quanto a questão de direito nova que suscite dificuldades sérias e possa vir a ser suscitada noutros litígios [art. 93.° do CPTA] - art. 27.° do ETAF.

7 Competente, nos termos do art. 37.° do ETAF, para os recursos das decisões dos «TCA's» para os quais não seja competente o STA segundo o disposto na lei de processo [revista *per saltum* - art. 151.° do CPTA]; para os recursos de decisões proferidas por tribunal arbitral sobre matérias de contencioso administrativo, salvo o disposto em lei especial; para as ações de regresso, fundadas em responsabilidade por danos resultantes do exercício das suas funções, propostas contra juízes dos «TCA's» e dos tribunais tributários, bem como dos magistrados do Ministério Público que prestem serviço junto desses tribunais; para os demais processos que por lei sejam submetidos ao seu julgamento [v.g. contencioso de disciplina militar - Lei n.° 34/2007].

além da aprovação de uma lei orgânica do CSTAF, da criação de gabinete de apoio aos magistrados judiciais da jurisdição administrativa e fiscal a funcionar na dependência orgânica do CSTAF, da constituição de equipas de recuperação de pendências, e de alterações pontuais ao CPTA, se avançam com uma aposta no aprofundamento da especialização da jurisdição.

Assim, mostra-se proposto o desdobramento dos TAF's em juízos de competência especializada, quando o volume ou a complexidade do serviço o justifiquem, dentro da respetiva área de jurisdição, ou em jurisdição alargada; prevendo-se, ainda, inovatoriamente, a possibilidade de criação dos seguintes juízos de competência especializada administrativa: juízo administrativo comum; juízo administrativo social; juízo de contratos públicos; e juízo de urbanismo, ambiente e ordenamento do território. Ao ***juízo administrativo comum*** seria atribuída uma esfera de competência residual, cabendo-lhe conhecer, em primeira instância, de todos os processos que incidam sobre matéria administrativa que não esteja atribuída a outros juízos de competência especializada; ao ***juízo administrativo social***, competiria conhecer dos processos relativos a litígios em matéria de emprego público e da sua formação, e relacionados com formas públicas ou privadas de proteção social; ao ***juízo de contratos públicos*** seria competente para conhecer os processos relativos à validade de atos pré-contratuais e à interpretação, validade e execução de contratos administrativos; e ao *juízo de urbanismo, ambiente e ordenamento do território*, gozaria de competência para conhecer dos processos relativos a litígios em matéria de urbanismo, ambiente e ordenamento do território sujeitos à jurisdição administrativa, e as demais matérias que lhe sejam deferidas por lei.

Mercê do volume e complexidade do serviço, sinalizados nos elementos, estudos e trabalhos feitos, avançaram-se com propostas de criação de juízos administrativos comuns e juízos administrativos sociais em praticamente todos os «TAF's» e ainda nos «TAF» do Porto e «TAC» de Lisboa, com competência territorial alargada, de juízos de contratos públicos.

3. Os tribunais administrativos são hoje chamados para emitir pronúncia sobre litígios que têm por objeto questões relativas: i) à tutela de direitos fundamentais e outros direitos e interesses legalmente protegidos quando no âmbito de relações jurídicas administrativas; ii) à fiscalização da legalidade: a) das normas e demais atos jurídicos emanados por órgãos da Administração Pública ao abrigo de disposições de direito administrativo; b) de atos administrativos praticados por quaisquer órgãos do Estado ou das Regiões Autónomas não integrados na Administração Pública; c) das normas e demais atos jurídicos praticados por quaisquer entidades, independentemente da sua natureza, no exercício de poderes públicos; iii) à

validade de atos pré-contratuais e interpretação, validade e execução de contratos administrativos ou de quaisquer outros contratos celebrados nos termos da legislação sobre contratação pública, por pessoas coletivas de direito público ou outras entidades adjudicantes; iv) à responsabilidade civil extracontratual: a) das pessoas coletivas de direito público, incluindo por danos resultantes do exercício das funções política, legislativa e jurisdicional [ressalvadas aqui as ações de responsabilidade por erro judiciário cometido por tribunais pertencentes a outras ordens de jurisdição, assim como das correspondentes ações de regresso]; e b) dos titulares de órgãos, funcionários, agentes, trabalhadores e demais servidores públicos, incluindo ações de regresso, bem como dos demais sujeitos aos quais seja aplicável o regime específico da responsabilidade do Estado e demais pessoas coletivas de direito público [cfr. arts. 01.º e 04.º do ETAF e 02.º do CPTA].

Contam-se ainda no âmbito da jurisdição administrativa o julgamento dos litígios respeitantes a relações jurídicas entre pessoas coletivas de direito público ou entre órgãos públicos, reguladas por disposições de direito administrativo ou à prevenção, cessação e reparação de violações a valores e bens constitucionalmente protegidos, em matéria de saúde pública, habitação, educação, ambiente, ordenamento do território, urbanismo, qualidade de vida, património cultural e bens do Estado, quando cometidas por entidades públicas salvo se envolverem ilícito penal ou contraordenacional; assim como o contencioso eleitoral relativo a órgãos de pessoas coletivas de direito público para que não seja competente outro tribunal, bem como a execução da satisfação de obrigações ou respeito por limitações decorrentes de atos administrativos que não possam ser impostos coercivamente pela Administração.

Como novidades aportadas recentemente ao elenco atual do âmbito da jurisdição importa atentar, por um lado, aos litígios relativos à condenação da Administração à remoção de situações constituídas em via de facto, sem título que as legitime, ou seja, aquelas em que mesma procedeu à ocupação de imóveis pertencentes a sujeitos privados sem que para o efeito haja desencadeado procedimento expropriativo, atribuindo-se aos tribunais administrativos a competência para julgar os litígios que tenham por objeto pretensões de restituição e restabelecimento de situações enquadradas no exercício do poder administrativo ainda que ilegítimo, e, por outro lado, às impugnações judiciais de decisões da Administração Pública que apliquem coimas no âmbito do ilícito de mera ordenação social por violação de normas de direito administrativo em matéria de urbanismo.

4. Em termos de meios processuais o nosso atual contencioso assenta, a título principal, na existência, por um lado, de uma única ação administrativa[8], ação esta de natureza não urgente e cuja tramitação se mostra disciplinada nos arts. 78.º e segs. do CPTA e com marcada influência daquilo que é hoje a estrutura vigente do Código de Processo Civil [«CPC» - Lei n.º 41/2013, de 26 de junho].

E, por outro lado, na existência de meios processuais especiais principais, com natureza urgente, respeitantes a *i)* litígios de contencioso eleitoral que sejam da competência dos tribunais administrativos [art. 98.º do CPTA]; *ii)* de procedimentos de massa [meio que, sem prejuízo de outros casos previstos em lei especial, compreende as ações respeitantes à prática ou omissão de atos administrativos no âmbito de procedimentos com mais de 50 participantes, nos domínios dos concursos de pessoal, dos procedimentos de realização de provas, e dos procedimentos de recrutamento - art. 99.º do CPTA]; *iii)* de contencioso pré-contratual [meio que compreende as ações de impugnação ou de condenação à prática de atos administrativos, (incluindo a impugnação dos documentos conformadores do procedimento), relativos à formação de contratos de empreitada de obras públicas, de concessão de obras públicas, de concessão de serviços públicos, de aquisição ou locação de bens móveis e de aquisição de serviços – contratação abrangidas pelas Diretivas da UE[9] - arts. 100.º a 103.º do CPTA]; *iv)* de intimação para prestação de informações, consulta de documentos ou passagem de certidões [meio a deduzir quando esteja em causa a defesa do direito à informação e acesso aos arquivos - arts. 104.º a 108.º do CPTA]; e *v)* de intimação para defesa de direitos, liberdades e garantias [meio a deduzir quando a célere emissão de uma decisão judicial de mérito que imponha à Administração a adoção de uma conduta positiva ou negativa se revele indispensável para assegurar o exercício, em tempo útil, de um direito, liberdade ou garantia, dado não ser possível ou suficiente, nas circunstâncias do caso, o decretamento provisório de uma providência cautelar -

8 Que terá por objeto todos os litígios cuja apreciação se inscreva no âmbito da competência dos tribunais administrativos e que CPTA ou legislação avulsa não determinem sejam objeto de meio processual especial, nomeadamente, *i)* impugnação de atos e de normas; *ii)* condenação à prática de atos administrativos devidos e à emissão de normas ou à não emissão de atos administrativos; *iii)* reconhecimento de situações jurídicas subjetivas diretamente decorrentes de normas jurídico-administrativas ou de atos jurídicos praticados ao abrigo de disposições de direito administrativo; *iv)* reconhecimento de qualidades ou do preenchimento de condições; v*)* condenação à adoção ou abstenção de comportamentos pela Administração Pública ou por particulares; *vi)* condenação da Administração à adoção das condutas necessárias ao restabelecimento de direitos ou interesses violados, incluindo em situações de via de facto, desprovidas de título que as legitime; *vii)* condenação da Administração ao cumprimento de deveres de prestar que diretamente decorram de normas jurídico-administrativas e não envolvam a emissão de um ato administrativo impugnável, ou que tenham sido constituídos por atos jurídicos praticados ao abrigo de disposições de direito administrativo, e que podem ter por objeto o pagamento de uma quantia, a entrega de uma coisa ou a prestação de um facto; *viii)* responsabilidade civil das pessoas coletivas, bem como dos titulares dos seus órgão ou respetivos trabalhadores em funções públicas, incluindo ações de regresso; *ix) i*nterpretação, validade ou execução de contratos; *x)* restituição do enriquecimento sem causa, incluindo a repetição do indevido; *xi)* relações jurídicas entre entidades administrativas [cfr. art. 37.º do CPTA].

9 Vide, nomeadamente, Diretivas 2014/23/UE e 2014/24/UE, ambas de 26 de fevereiro, publicadas no JOUE, L 94, de 28.03.2014.

arts. 109.º a 111.º do CPTA].

Por fim, em termos de tutela provisória, mostra-se assegurada a dedução de providências cautelares, na dependência da ação administrativa principal, nomeadamente para suspensão da eficácia de um ato administrativo ou de uma norma, admissão provisória em concursos e exames, atribuição provisória da disponibilidade de um bem, autorização provisória ao interessado para iniciar ou prosseguir uma atividade ou adotar uma conduta, regulação provisória de uma situação jurídica, designadamente através da imposição à Administração do pagamento de uma quantia por conta de prestações alegadamente devidas ou a título de reparação provisória, arresto, embargo de obra nova, arrolamento, intimação para adoção ou abstenção de uma conduta por parte da Administração ou de um particular por alegada violação ou fundado receio de violação do direito administrativo nacional ou do direito da União Europeia, suspensão da eficácia de atos praticados no âmbito do procedimento de formação de contratos, a suspensão do próprio procedimento e a proibição da celebração ou da execução do contrato [arts. 112.º a 132.º do CPTA].

5. Mas, para além duma ampliação em sede dos poderes de pronúncia decorrente dum crescendo daquilo que constitui o âmbito da jurisdição administrativa, temos, também, que a mesma ampliação materializou-se com a previsão de novas pretensões e respetivos meios contenciosos [principais/cautelares, urgentes/não urgentes] acabados de explicitar e, assim, colocados à disposição dos administrados e também dos entes públicos e dos correspetivos poderes conferidos aos tribunais administrativos para o seu julgamento.

Recordemos, ainda, que o reforço e ampliação dos poderes de pronúncia do juiz administrativo ocorreu, igualmente, em sede de instrução probatória, mercê, por um lado, do desaparecimento das limitações existentes em sede da anterior Lei de Processo Tribunais Administrativos [«LPTA»] [cfr. seu art. 12.º], quanto aos meios probatórios legalmente permitidos através da aplicação do disposto na lei processual civil no que se refere às regras relativas à produção de prova e, por outro lado, na atribuição de poderes inquisitórios ao julgador nesse mesmo domínio com claro impacto naquilo que é denominado de «*acesso direto aos factos*» e no julgamento de facto a realizar.

Por fim, não poderemos deixar, ainda, de referir os poderes processuais conferidos em matéria de convolação processual e da sua adequação formal[10], bem

10 Cfr., entre outros, o disposto nos arts. 87.°-A, n.° 1, al. e), e 110.°-A, do CPTA.

como, ainda, o poder de aplicação de sanções pecuniárias compulsórias[11].

De tudo isto ressuma, pois, que o atual contencioso administrativo português deixou de ser um contencioso de «*mera anulação*», também denominado de «*mera legalidade*», para se assumir como um efetivo contencioso de plena jurisdição no qual o juiz administrativo, independentemente do meio processual ao abrigo do e no qual se pronuncia, assume, sem «*amputações*», a plenitude dos poderes necessários à tutela jurisdicional plena e efetiva dos direitos ou interesses objeto de pretensão judicial.

6. O legislador, tendo presentes as inovações introduzidas no quadro normativo do atual Contencioso Administrativo, mormente, nos poderes de pronúncia nele conferidos aos tribunais administrativos, quis, todavia, de alguma forma prevenir, revelando nisso alguma preocupação com as implicações e consequências decorrentes de tais inovações, os potenciais conflitos que surgissem entre os tribunais e a Administração.

Assim, teve o cuidado de, desde logo, enunciar no n.º 1 do art. 03.º do CPTA, preceito que tem por epígrafe «*poderes dos tribunais administrativos*», que no «*respeito pelo princípio da separação e interdependência dos poderes, os tribunais administrativos julgam do cumprimento pela Administração das normas e princípios jurídicos que a vinculam e não da conveniência ou oportunidade da sua atuação*» [sublinhados nossos].

Reitera-se e reafirma-se aqui o princípio da separação e interdependência de poderes, que já se mostrava enunciado nos arts. 02.º e 111.º da CRP, constituindo e enunciando-se o mesmo como referência e limite aos poderes de cognição dos tribunais no exercício da sua função no seio do Estado de Direito [cfr. arts. 202.º, n.º 2 e 203.º da CRP].

Resulta como dado adquirido das modernas sociedades democráticas o cometimento aos juízes de poderes acrescidos de pronúncia mercê dum alargamento dos litígios/conflitos jurisdicionalizáveis, sendo que tal processo e realidade tem trazido dificuldades de compatibilização do controlo judicial face aos demais poderes do Estado, agravados e agudizados com o surgimento de instâncias judiciais internacionais ou supranacionais, a «*emergência do juiz supranacional*» e, bem assim, no quadro da União Europeia e do processo de construção do Espaço de Liberdade Segurança e Justiça [abreviadamente «ELSJ»] a dupla função em que cada juiz nacional

11 Cfr. arts. 03.°, n.° 2, 78.°-A, n.° 3, 84.°, n.° 5, 95.°, n.° 4, 108.°, n.° 2, 111.°, n.° 5, 115.°, n.° 4, 127.°, n.° 2, 164.°, n.° 4, al. f), 168.°, n.° 1, 169.°, 172.°, n.° 6, al. b), 176.°, n.° 4, e 179.°, n.° 3, todos do CPTA.

é investido [juiz nacional e juiz comunitário - tribunais nacionais considerados como os tribunais normais ou comuns da Ordem Jurídica da União][12].

Note-se que o princípio da separação de poderes não corresponde apenas a uma ideia formal organizatória de disposição dos órgãos constitucionais de poder, mas, também, a uma ideia material de moderação, concertação e racionalidade da atuação dos poderes públicos e, bem assim, a uma estratégia funcional de eficiência e de responsabilidade.

Temos, pois, que o princípio da divisão de poderes não implica hoje uma proibição absoluta ou sequer uma proibição-regra do juiz condenar, dirigir injunções ou orientações, intimar, sancionar, proibir ou impor comportamentos à Administração.

Na verdade, tal princípio implica tão-só uma proibição funcional do juiz afetar a essência do sistema de administração executiva, ou seja, não pode ofender a autonomia do poder administrativo [o núcleo essencial da sua discricionariedade], enquanto medida definida pela lei daquilo que são os poderes próprios de apreciação ou decisão conferidos aos órgãos da Administração.

Os tribunais administrativos não julgam, portanto, da conveniência ou oportunidade da atuação administrativa [art. 03.º, n.º 1, do CPTA], mas não podem deixar de exercer, em plenitude, a função de que estão incumbidos, em toda a extensão em que o exija a aplicação das normas jurídicas que obrigam a Administração Pública.

Do exposto se infere que uma adequada e correta interpretação e compatibilização entre o princípio da separação de poderes e o princípio da tutela jurisdicional efetiva perante os poderes públicos não impede que os tribunais administrativos se pronunciem sobre os termos em que a Administração, desenvolvendo-se no âmbito do exercício de poderes marcados pela denominada «*discricionariedade administrativa*», deva definir o direito com a emissão do ato administrativo.

Importa é que os tribunais o façam observando em toda a extensão aquilo que se mostra permitido pelas normas jurídicas aplicáveis de molde a que inexistam «*espaços/zonas de proteção*» ou «*de terra de ninguém*», mas sem que tal controlo degenere, ou se traduza, na prática, na substituição das valorações da Administração pelas valorações do julgador.

12 Cfr. arts. 04.°, n.° 2, al. j), e 67.° segs. todos do Tratado de Funcionamento da União Europeia, doravante «TFUE», conjugados, nomeadamente, com o «*Programa de Haia*» [Anexo I às conclusões da Presidência do Conselho Europeu de Bruxelas de 04 e 05.11.2004] e o «*Programa de Estocolmo*» [publicado no JOUE, C 115/1, de 04.5.2010 - informação 2010/C 115/01].

7. É tempo de encerrar estas breves notas que se foram soltando em torno da organização da jurisdição administrativa, seu contencioso e os poderes de pronúncia dos juízes administrativos, poderes esses que os colocaram numa nova centralidade, fazendo sobre eles incidir os holofotes e a atenção dos cidadãos e demais administrados, bem como dos meios de comunicação social.

Os tribunais administrativos num Estado de Direito no exercício das suas atribuições e funções prosseguem um duplo desígnio: a defesa da juridicidade do agir administrativo e a proteção dos direitos e interesses legítimos dos cidadãos em face de eventuais abusos da Administração.

Daí que a realização dos direitos carecidos de tutela dos particulares, sejam estes pessoas singulares ou coletivas, exige que os poderes de pronúncia dos juízes administrativos gozem e se mostrem dotados da amplitude adequada e bastante ao cumprimento de tal desiderato.

Eis, pois, um desígnio que importa prosseguir e aprofundar.

Carlos Luís Medeiros De Carvalho

Ana Paula Fonseca Lobo

Juiza Conselheira do STA da 2.ª Secção do Contencioso Tributário

Juíza Conselheira do STA da 2.ª Secção do Contencioso Tributário, em comissão permanente de serviço desde abril de 2014.

Juiz há 36 anos, vindo a desenvolver a sua carreira na judicatura alternando entre os tribunais comuns e os tribunais administrativos e fiscais.

É, actualmente, Juíza Desembargadora na jurisdição comum e Juíza Conselheira na jurisdição administrativa e fiscal, sendo que nesta última jurisdição tem desempenhado funções na área tributária, com um curto período na área administrativa.

Em termos académicos é licenciada em Direito e Mestre em Gestão, na Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra [metrado não integrado em Gestão, com a tese - «Carreira e percepção do conflito vida-trabalho dos juízes desembargadores»], sendo doutoranda em Gestão na mesma Faculdade. Iniciou contacto com esta área de saber ao realizar o 1.º Curso de Especialização em Gestão e organização da justiça, interessando-se nessa área pela gestão dos recursos humanos, tendo feito trabalho de pesquisa relativo ao bem-estar e conflito vida-trabalho dos juízes.

Frequenta com regularidade acções de formação no estrangeiro, tendo realizado estágios nos tribunais de Milão, Madgebourgo, Viena e Sydney e efectuado formação na área de gestão em Georgtwon University em Washington D.C..

ALGUMAS NOTAS SOBRE O CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO PORTUGUÊS

ANA PAULA FONSECA LOBO

Juíza Conselheira do STA da 2.ª Secção do Contencioso Tributário,
em comissão permanente de serviço desde abril de 2014.

Deste grupo de Lusitanos em renovada viagem desde o século XVI até Macau, por ser juiz do Supremo Tribunal Administrativo, secção tributária, deram-me a incumbência de apresentar algumas notas sobre o contencioso tributário português.

Ora o que dizer do contencioso tributário português?

- que evoluiu muito desde que o encontrei há mais de duas décadas, numa estrutura muitas vezes difícil de reconhecer como judicial, de tanto que sobre ele faziam negra sombra os poderes da Administração Tributária.

Num Portugal democrático sempre em crescimento onde, dia a dia, se aprofundam os direitos dos cidadãos, o contencioso tributário tem vindo a sofrer por obra do legislador, mas também, se não sobretudo, pela mão dos juízes que lhe dão vida uma evolução decisiva, invejada até por alguns dos nossos colegas europeus, de que posso mencionar a Áustria, uma transmutação positiva, intrínseca que faz dele, hoje em dia, um contencioso que, muito apertado ainda nas estruturas de mera anulação, confere já uma decisiva tutela jurisdicional efectiva.

A Administração Tributária também se modernizou e percebeu que pode, que tem competência e capacidade para conviver com um princípio da legalidade, com o dever de fundamentação, com o exercício do direito de audição prévia sem que isso a impeça de, em tempo oportuno, arrecadar a receita tributária que é devida ao estado.

A complexidade da vida económica e o engenho humano obrigaram a Administração Tributária a dotar-se de técnicos competentes, capazes de analisar

a contabilidade mais criativa esgrimindo argumentos técnicos, e científicos quando antes se bastava com argumentos insondáveis de poder de tributar. Os confrontos entre a Administração Tributária e os contribuintes subiu de nível técnico e cientifico o que obrigou os tribunais tributários a verem-se perante problemas jurídicos de elevada complexidade técnico jurídica. Não tardará que seja difícil resolver no tribunal as questões jurídicas sem o apoio de economistas e revisores oficiais de contas, mas também sem o apoio de engenheiros, físicos, entre outros ramos do saber científico.

Precisamos de saber como funcionam os parques eólicos, que operações económicas escondem as vendas na internet, quais os instrumentos de secutarização de créditos, de hedging de riscos cambiais, e a seguir virá a energia fotovoltaica, etc., etc...

Porque por imperativo constitucional, para defesa dos direitos fundamentais dos cidadãos os impostos têm que estar previstos na lei, tipificados na lei, como se lidássemos com um tipo legal de crime, temos que dominar a realidade que o legislador pretende tributar para não a confundir com uma outra, aproximada, que ali não cabe.

Mas este caminho, ascendente, para o nível de uma verdadeira jurisdição que dirime, de acordo com a lei, os conflitos que surgem entre os cidadãos e a Administração Tributária encontra-se ainda, do meu ponto de vista, demasiado próxima do «direito dos alçapões», enredada ainda numa tentativa de discutir o formal e o supérfluo para se proteger do conhecimento de mérito que a maturidade do direito fiscal já devia ter banido.

No Supremo Tribunal Administrativo, mas creio poder dizer que também nas outras instâncias, a grande maioria das decisões são ainda decisões processuais, que nos impedem de conhecer do mérito das pretensões.

Os ritos processuais assumem um peso demasiado poderoso que, se muitas vezes aliviam a pressão processual, no imediato, nos afastam da finalidade principal da nossa actividade - exercício da função jurisdicional que se não confunde com um domínio profundo dos meandros processuais mas é um poder de estado destinado à salvaguarda dos direitos dos cidadãos como motor do exercício da soberania.

Temos ao nosso dispor o artigo 6.º do Código de Processo Civil que é de aplicação subsidiária ao processo tributário raramente mencionado. Nele se fala de que, com respeito pelo princípio do contraditório, o juiz deve, ouvidas as partes, adoptar mecanismos de simplificação e agilização processual que garantam

a justa composição do litígio em prazo razoável. Às vezes, muitas ou poucas vezes, mas sempre em demasia, parece que os tribunais funcionam com princípio da complicação processual e entorpecimento do processo.

A Lei Geral Tributária estabeleceu que quando a forma de processo não for a adequada, se deve converter o processo na forma adequada, mas não deu instrumento para corrigir esta correcção quando ela se mostre errada.

Quantas vezes verificamos que o contribuinte teria razão, ou que a Administração Tributária teria razão, uma razão que diríamos claramente vista, mas não chegamos até lá porque a tanto nos privam os «alçapões processuais», as regras procedimentais, os ritos que ganham vida por si mesmos matando a razão principal do contencioso tributário – dirimir conflitos entre a Administração Tributária e os contribuintes, em conformidade com a lei.

Bastava uma forma de processo onde os contribuintes formulassem a sua pretensão, sem necessidade de grandes conhecimentos jurídicos porque os contribuintes não são apenas as grandes empresas possuidoras de grandes departamentos jurídicos, são, em muito maior número o carteiro, o idoso iletrado, e todos nós cidadãos que recebemos com apreensão qualquer missiva da Administração Tributária na caixa do correio. E, não é uma missiva qualquer, chega num papel esverdeado e escrito numa letra miudinha a preto, numa linguagem quase cifrada, tendo, no fundo, a um canto um montante para pagar em tantos dias, e ainda que podemos reclamar, impugnar ou deduzir oposição nos termos legais.... nos termos legais que poucos sabem quais sejam e haverá reclamação graciosa necessária?... e a quem me vou dirigir?....

Uma forma de processo com um prazo único, claro quanto à sua extensão e modo de contagem, com todos os fundamentos que se repartem agora por diversas formas processuais, oposição, impugnação, recurso contencioso, reclamação, etc.. O juiz que julga a oposição é o mesmo que julga o recurso contencioso ou a impugnação e todas as demais formas de processo. Não é para facilitar o trabalho do juiz que se arranjam todos estas formas processuais ....

Na arbitragem tributária já só há um regulamento com meia dúzia de normas a ocupar-se de questões processuais, e os processos existem lá e são decididos, e, em confronto com os tribunais eles mostram que decidem com menos formalismos e em prazo razoável. Não me parece que haja necessidade de qualquer competição com a arbitragem, mas devemos sempre aprender com as boas práticas de outros incorporando-as no nosso trabalho para obter mais elevado desempenho.

Os juízes que têm muitos processos, e os juízes nos tribunais tributários têm muitos processos, e, têm no volume de serviço um inimigo que os constrange, que os desgasta e que nem sempre conseguem vencer. As estratégias adequadas para lidar com esse inimigo precisam, em meu entender, de tomar o processo como apenas um veículo que se não deixará que converta em obstáculo para negar o direito.

Os juízes, os mais importantes juízes de todos os sistemas judiciários são sempre os juízes de 1.ª instância que recebem primeiro os impactos da lei nova, dos conflitos emergentes, da mudança vertiginosa da REALIDADE. É deles a primeira palavra em cada conflito e são eles que traçam o destino de cada processo, muitas vezes de forma irreversível, para o bem e para o mal. Para eles devem voltar-se todas as preocupações de formação, de reforma do sistema, de alteração de mentalidades, porque neles sempre residirá a mais forte capacidade de mudança.

Mas além destas teias processuais a arredar, pela actuação interna dos tribunais, o contencioso tributário carece ainda, a jusante de uma outra iniciativa que só uma Administração Tributária com elevado grau de maturidade pode alcançar. A grande parte dos diferendos deveriam obter solução na fase graciosa. Não faz qualquer sentido que, salvo casos muito excepcionais, dúvidas sobre a interpretação de uma norma, intransponíveis questões de avaliação dos factos, a Administração Tributária não reconheça, em fase graciosa, os erros que mais tarde o tribunal lhe vem a apontar.

Os custos de um processo judicial são alguns suportados pelos contribuintes mas são, sempre, também, seja ou não reconhecida razão à Administração Tributária custos suportados pelo estado com o funcionamento do serviço de justiça.

Eventualmente o contencioso tributário português beneficiaria de uma entidade ainda que administrativa, independente da Administração Tributária, com poderes de plena jurisdição e de conformação administrativa, funcionando com os parâmetros constitucionais de tutela dos interesses dos cidadãos, que recebesse os diferendos, numa fase pre judicial, os analisasse e corrigisse os erros cometidos no procedimento tributário, como ocorre, por exemplo com a AAT – Administrative Appeals Tribunal – na Austrália.

Por outro lado, é tempo de que o contencioso tributário abandone definitivamente o modelo de contencioso de mera anulação em tudo quanto não contenda com poderes discricionários atribuídos à Administração Tributária.

Em conclusão, diria que o contencioso tributário nos últimos vinte anos

sofreu profundas e benéficas alterações, estando ainda, contudo, a meio do caminho a percorrer.

Ana Paula Fonseca Lobo

Irene Isabel Gomes das Neves
Juíza Desembargadora – Presidente dos TAF Zona Norte

Juíza Desembargadora, Presidente dos Tribunais Administrativos e Fiscais da Zona Norte

Iniciação das funções de Juiz de Direito em 1992

Habilitações literárias - Licenciatura em Direito pela UCP.

Frequência, do Curso de Mestrado em Direito da Universidade Lusíada do Porto (fase curricular); Pós-graduação "Processo Tributário – Aspectos da Reforma Fiscal"; Pós-graduação curso breve "Responsabilidade Médica"; Pós-graduação - "Contratação Pública; Pós-graduação em "Justiça Europeia dos Direitos do Homem";

Actividades Desenvolvidas - Juiz Presidente dos Tribunais Administrativos e Fiscais Zona Norte; Vice-Presidente da assembleia geral da Associação de Magistrados da Jurisdição Administrativa e Fiscal; Juíza Desembargadora do TCA Norte desde 2011; Juíza Formadora do Centro de Estudos Judiciários; Vogal do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais; Docente, do 1º Ano do Mestrado em Direito, na Universidade Lusíada do Porto; Associada da Associação Sindical dos Juízes Portugueses; Associada da Associação de Magistrados da Jurisdição Administrativa; Colaboradora da Associação Fiscal Portuguesa, AFP – delegação Regional Norte.

Participações relevantes

Oradora na Associação Fiscal Portuguesa da conferência "Breves Notas Sobre a Mais Recente Jurisprudência do TCAN: Dispensa e Prestação de Garantia no Âmbito da Execução Fiscal"; Oradora no Seminário sobre "Contencioso Tributário: Articulação com a LGT, o CPPT, o CPTA e o CPC", CEJ Lx; Docente convidada, no Seminário subordinado ao tema "Breves Notas Jurisprudenciais sobre a Dispensa de Prestação de

Garantias", no âmbito do Mestrado do IPCA; Oradora da Conferência "A Reforma do IRS", Univers. Portucalense; Oradora, na Sessão Inaugural do Curso de Justiça Administrativa CEJUR; Oradora no XII Encontro Nacional de Estudantes de Solicitadoria; Chair, do painel "New Challenges For Work" no âmbito do I International Congress – Labour 2030 - Rethinking the Future Of Work; Moderadora, no Colóquio "A Revisão do Código dos Contratos Públicos: as Principais Novidades", realizado na Univers. Lusófona do Porto; Apresentação do lançamento da obra "Manual da Contratação Pública e Lei dos Compromissos e dos Pagamentos em atraso, procedimentos pré-contratuais", FNAC; Apresentação pública de lançamento da obra "O Princípio da proibição da indefesa e a tributação das manifestações de fortuna", Almedina.

CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO PORTUGUÊS: SUA ORGANIZAÇÃO E MEIOS PROCESSUAIS

IRENE ISABEL GOMES DAS NEVES

Juíza Desembargadora, Presidente dos Tribunais Administrativos e Fiscais da Zona Norte

As reflexões breves que se seguem foram elaboradas para apoio a uma comunicação no âmbito das Conferências organizadas pela Associação dos Magistrados da Jurisdição Administrativa e Fiscal Portuguesa e Fundação Rui Cunha, aquando da visita ao Território Macaense. Apresentam-se, por essa razão, como anotações sumárias, praticamente desprovidas de referências bibliográficas e legislativas, destinando-se fundamentalmente a apresentar de forma pragmática a jurisdição tributária portuguesa, um breve percurso do passado ao presente. Procurarei ser concisa, pois o tempo concedido é escasso e precioso.

Da organização Judiciária

Recuando ao marco da revolução, Abril de 74, a jurisdição administrativa e fiscal era integrada por tribunais tributários de 1ª instância distritais, um tribunal de 2ª instância das contribuições e impostos e duas auditorias fiscais, Lisboa e Porto, para conhecimento das questões em matéria aduaneira, todos na dependência do Ministério das Finanças. No topo da hierarquia afirmava-se o Supremo Tribunal Administrativo na dependência da Presidência do Conselho de Ministros, com 4 secções (administrativa, tributária, aduaneira e do trabalho).

Em 1984, com a publicação do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF) estava consolidada a consagração autónoma destes tribunais, mediante uma organização judiciária separada dos tribunais judiciais. Em matéria tributária, foram estabelecidos tribunais tributários de 1ª instância em todos os distritos, um tribunal tributário de 2ª instância e no topo da hierarquia, o STA. Em matéria aduaneira, as

auditorias fiscais foram substituídas por tribunais fiscais aduaneiros.

Em 1996, no âmbito da reforma da organização judiciária administrativa e tributária, o Tribunal Tributário de 2ª Instância passou a integrar o Tribunal Central Administrativo.

Em 1999, são extintos os tribunais fiscais aduaneiros que passaram a integrar os tribunais tributários de 1ª instância.

A grande reforma da organização judiciária administrativa e tributária ocorre em 2004, por força da lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro [ETAF][1] e alterações que se lhe seguiram.

A estrutura organizativa passou a ser a seguinte:

- Dezasseis (16) Tribunais Administrativos e Fiscais (Almada, Aveiro, Beja, Braga, Castelo Branco, Coimbra, Funchal, Leiria, Lisboa, Loulé, Mirandela, Penafiel, Ponta Delgada, Porto, Sintra e Viseu);

- Dois (2) Tribunais Centrais Administrativos (Norte com sede no Porto e Sul com sede em Lisboa) compostos por secções administrativas e tributárias;

- Um (1) Supremo Tribunal Administrativo composto por duas secções, uma administrativa e uma tributária.

Um dos aspectos mais paradigmáticos da reforma do contencioso administrativo 2002-2004 foi a aposta na informatização dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal através da desmaterialização dos processos. Criou-se o SITAF, sistema pioneiro de tramitação informática dos processos. Pretendia-se, assim, alcançar uma maior celeridade e flexibilidade, combatendo, por esta via, a morosidade processual mediante a simplificação de procedimentos no tratamento dos processos. Desde 2004, até hoje, o SITAF tem vindo a ser alvo de melhoramentos procurando responder às necessidades dos operadores. A título de curiosidade, refira-se a entrada em vigor em 4 de Janeiro último de um Portal de mandatários (apresentação electrónica das peças: uma petição inicial implica vários itens de preenchimento por parte do advogado, que vão desde a identificação do objecto da acção e identificação das testemunhas aos documentos). Refira-se ainda a adesão às notificações electrónicas entre a Administração Tributária, os advogados e os tribunais e de uma série de operações que permite que todo o processo virtual circule electronicamente pela plataforma

1 O ETAF foi aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, rectificada pela Declarações de Rectificação n.ºs 14/2002, de 20 de Março, e 18/2002, de 12 de Abril, e alterado pelas Leis n.º 4-A/2003, de 19 de Fevereiro, 107-D/2003, de 31 de Dezembro, 1/2008, de 14 de Janeiro, 2/2008, de 14 de Janeiro, 26/2008, 27 de Junho, 52/2008, de 28 de Agosto, 59/2008, de 11 de Setembro, pelo Decreto-Lei n.º 166/2009, de 31 de Julho, pelas Leis n.ºs 55-A/2010, de 31 de Dezembro, 20/2012, de 14 de Maio, e pelo Decreto-Lei 214- G/2015, de 2 de Outubro.

entre o juiz e o funcionário, passando o suporte físico a existir apenas como texto de apoio. Durante o 2º semestre deste ano, estará em curso a extensão da tramitação electrónica aos tribunais superiores, Tribunais Centrais Administrativos e Supremo Tribunal Administrativo.

Em síntese, temos que, em Portugal, a jurisdição administrativa e fiscal é exercida por tribunais administrativos e fiscais, órgãos de soberania que administram a justiça em nome do povo, aos quais incumbe o julgamento das acções que tenham por objecto dirimir os litígios emergentes das relações administrativas e fiscais – artigo 1º/1 do ETAF.

Usando a terminologia da Região Autónoma Especial de Macau, temos dezasseis (16) tribunais de 1ª instância ou base – Tribunais Administrativos e Fiscais, dois (2) tribunais de 2ª instância – Tribunal Central Administrativo Sul e Tribunal Central Administrativo Norte e no topo da hierarquia, um (1) tribunal de última instância – O Supremo Tribunal Administrativo.

Neste momento, a jurisdição conta com um corpo único composto por duzentos e sessenta e dois (262) juízes, dos quais duzentos e trinta (230) estão em efectividade de funções, sendo que destes:

- ✓ 173 Juízes, nos tribunais de 1ª instância;
- ✓ 37 Juízes desembargadores, nos Tribunais Centrais;
- ✓ 21 Juízes conselheiros, no Supremo Tribunal Administrativo.

Em matéria de administração e gestão dos tribunais administrativos e Fiscais de 1ª instância, a mesma está afecta, a um juiz presidente, desembargador, nomeado pelo CSTAF para um conjunto de tribunais integrados numa determinada área geográfica, tendo-se, para esse efeito, dividido o território nacional em quatro zonas: a Zona Norte, a Zona Centro, a Zona Sul e Zona Lisboa e Ilhas.

Justiça Tributária

Quando se fala de Justiça Tributária, está-se a falar do conjunto de meios procedimentais e processuais, de formas ou de processos previstos pela ordem jurídica, destinados à resolução de litígios emergentes das relações jurídicas tributárias, ou seja, direitos e garantias dos contribuintes.

De entre as normas que integram o "Direito Tributário", regulamentação aplicável na resolução dos conflitos que resultam da relação jurídico tributária, temos a Lei Geral Tributária (LGT), o Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) que representam a principal base legal do contencioso tributário, o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), o Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), o Código do Procedimento Administrativo (CPA) e ainda, supletivamente, o Código Civil e o Código de Processo Civil com as necessárias adaptações.

Em termos constitucionais, o direito de acesso à justiça tributária encontra a sua concretização no artigo 20º e no artigo 268º, n.º 4 e 5, da CRP, traves mestras da justiça tributária no nosso ordenamento jurídico. Representam estes os princípios fundamentais do acesso ao direito e à tutela jurisdicional efectiva, nomeadamente no quadro da jurisdição administrativa e fiscal, a par de um conjunto de princípios jurídico-constitucionais disciplinadores quer do *quem*, do *como* e do *quando* tributar, quer do *que* e do *quanto* tributar, tais como, o princípio da legalidade fiscal, o princípio da segurança jurídica fiscal, da não retroactividade dos impostos e da proibição do referendo fiscal. Sem olvidar os consagrados princípios da igualdade fiscal, da capacidade contributiva, do respeito pelos direitos fundamentais e do estado social.

Já em termos de legislação fiscal, estas normas constitucionais vão encontrar reflexo nomeadamente no artigo 9º da LGT sob a epígrafe "*Acesso à Justiça Tributária*", no artigo 95º, n.º 1, que dispõem que "*O interessado tem o direito de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, segundo as formas de processo prescritas na lei*", e ainda no artigo 97º, n.º 2, onde se prevê que "*A todo o direito corresponde o meio processual mais adequado de o fazer valer em juízo*".

Também o Código de Procedimento e Processo tributário faz menção à tutela plena e efectiva, nomeadamente no seu artigo 96º, n.º 1, segundo o qual o processo judicial tributário tem por função a tutela plena e efectiva e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária, consagrando-se depois, no artigo 97º, todo um conjunto de meios processuais compreendidos no processo judicial tributário.

Em suma, por via do acesso à justiça tributária, o interessado vê comtemplado o seu direito de impugnar ou de recorrer contra os actos lesivos dos direitos e interesses legalmente protegidos, e paralelamente, o direito de obter, em prazo razoável,

uma decisão definitiva que aprecie a pretensão deduzida e garanta a sua execução.

No que respeita aos meios impugnatórias de natureza administrativa, no âmbito do procedimento tributário que constituem o chamado contencioso administrativo tributário, vamos encontrar a reclamação graciosa (artigos 68º a 77º do CPPT), o recurso hierárquico (artigos 80º da LGT, 66º e 67º do CPPT), a revisão dos actos tributários (artigo 78º da LGT) e a revisão da matéria colectável (artigos 86º e 91º a 94º da LGT). No que aqui nos importa, no âmbito do contencioso judicial tributário, temos, entre outros meios impugnatórios de natureza judicial, a impugnação judicial, a oposição judicial e a reclamação dos actos praticados no processo de execução fiscal.

Entenda-se, o Contencioso Judicial Tributário como o conjunto de meios processuais definidos pelas leis tributárias e dirigidos aos tribunais fiscais, através dos quais os contribuintes exercem os seus direitos contra os actos lesivos dos seus interesses praticados pela administração tributária.

A existência de meios que garantam o controlo administrativo e judicial da administração tributária é essencial para a obtenção de uma verdadeira tutela efectiva. Assim, com vista a assegurar a defesa dos seus direitos, o contribuinte, para além dos meios de tutela de carácter administrativo, dispõe da possibilidade de recorrer aos tribunais com vista à impugnação dos actos da Administração Tributária.

Temos assim, que o contencioso tributário judicial não é mais do que o corolário dos artigos 20º, n.º 1 e 268º, n.º 4 da CRP, onde é garantida a tutela jurisdicional efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos administrados.

Mas como ocorreu esta evolução das garantias impugnatórias no ordenamento jurídico português.

A institucionalização de uma verdadeira ordem jurídica tributária, com a consagração do princípio das garantias dos contribuintes, surgiu com a publicação do Código de Processo das Contribuições e Impostos (CPCI), aprovado pelo Decreto-Lei nº 45005, de 27 de Abril de 1963.

No CPCI previam-se duas formas de processo: o gracioso e o judicial. O processo gracioso tinha natureza administrativa e era da exclusiva competência da administração fiscal e compreendia a reclamação ordinária e a reclamação extraordinária. O processo judicial era da competência dos tribunais das contribuições e impostos e revestia as formas de impugnação judicial, processo de transgressão, sob as formas ordinária ou sumária e o processo de execução fiscal, sendo reservado um título aos

recursos.

Na sequência do reforço das garantias dos contribuintes verificado na Constituição da República Portuguesa de 1976, da sua revisão ocorrida em 1982, e da reforma fiscal iniciada em Dezembro de 1986, com a publicação do código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (CIVA) e terminada em 1989, com a publicação dos códigos do IRS - Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Singulares, IRC – Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Colectivas, Código da Contribuição Autárquica e Estatuto dos Benefícios Fiscais, foi indispensável publicar o Código de Processo Tributário (CPT), pelo Decreto-Lei nº 154/91, de 23 de Abril, o qual tinha como objectivo principal exprimir uma nova relação entre a administração fiscal e o contribuinte, assente numa muito mais estrita vinculação legal da primeira versus na devolução ao contribuinte da responsabilidade dos seus comportamentos e declarações.

O CPT representou um enorme avanço em relação ao seu antecessor CPCI, não tanto quanto aos meios processuais, que continuam os mesmos, mas quanto à sistematização, simplificação e tutela efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos.

Pelo Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de Dezembro, foi aprovada a Lei Geral Tributária (LGT), que teve em vista a concentração, clarificação e síntese num único diploma das regras fundamentais do sistema fiscal com o objectivo de contribuir para uma maior segurança das relações entre a administração tributária e os contribuintes.

Pelo Decreto-Lei nº 433/99, de 26 de Outubro, foi aprovado o novo Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) com o objectivo de adaptar o CPT às disposições da LGT a par, aliás, de outras adaptações a levar a cabo nos demais códigos e outras leis tributárias. Uma vez que a LGT chamou a si a regulamentação directa do procedimento tributário, que constava do até então CPT e outras leis tributárias, foi necessário modificar a sistematização e disciplina daquele código, que passou a ser essencialmente um código de processo judicial tributário e das execuções fiscais, embora complementando a regulamentação do procedimento tributário efectivada pela LGT.

Assim, o novo CPPT passou a regular os aspectos específicos de vários procedimentos administrativos, como sejam os procedimentos prévios de informação e avaliação, o procedimento de liquidação, o procedimento de reconhecimento de benefícios fiscais, o recurso hierárquico, o procedimento de reclamação graciosa e o procedimento de cobrança, ficando reservada para a LGT a regulamentação dos aspectos comuns a todos os procedimentos, a qual deve ser complementada com a

aplicação subsidiária do Código de Procedimento Administrativo (CPA) e demais códigos fiscais. O CPPT procurou acentuar principalmente as vertentes da celeridade e simplicidade das actuações administrativas e jurisdicionais tributárias.

No que diz respeito às entidades com legitimidade processual tributária, de acordo com o artigo 9º, n,º 4, do Código de Procedimento e Processo Tributário, temos os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais, quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido, o Ministério Público, na qualidade de defensor da legalidade e o Representante da Fazenda Pública.

Assim sendo, o objecto jurídico do processo tributário poderá ser, por exemplo, a legalidade de determinado acto de liquidação, de determinado acto de acesso a documentos bancários ou de determinada avaliação. Tal objecto é fixado a partir das peças apresentadas pelas partes, nomeadamente pela petição inicial apresentada pelo autor, onde se individualiza o respectivo pedido e causa de pedir.

A Lei Geral Tributária no seu artigo 95º, n.º 2 enuncia uma série de actos que podem ser lesivos dos direitos e interesses legítimos dos contribuintes e que por conseguinte, podem constituir o objecto do processo tributário, e de entre os meios processuais adequados, sem preocupações de uma enunciação exaustiva, temos:

Os meios impugnatórios de natureza judicial

- ✓ A impugnação judicial
- ✓ A acção para reconhecimento de direito ou interesse legítimo em matéria tributária;
- ✓ A acção administrativa especial;
- ✓ Os meios acessórios de intimação param consulta de processos ou documentos administrativos e passagem de certidões;
- ✓ A intimação para um comportamento;
- ✓ Os procedimentos cautelares de arrolamento e arresto;
- ✓ A execução de julgados;
- ✓ Os recursos jurisdicionais.

Meio de defesa na sequência do processo de execução fiscal

- ✓ A oposição, os embargos de terceiro e outros incidentes, a reclamação da decisão de verificação e graduação de créditos na execução fiscal;

✓ Reclamação dos actos praticados na execução fiscal;

Recursos de Contra Ordenação - impugnações judiciais de decisões que aplicam coimas.

Um parêntesis apenas para referir que este meio processual adquiriu um volume grotesco nos últimos três anos, com a legitimação da Autoridade Tributária enquanto aplicadora de coimas (processo de contra-ordenação) e cobradora eficaz das concessionárias de infra estruturas pelo não pagamento de taxas de portagem (processo de execução fiscal). Entre Janeiro e Abril de 2017, a Administração Tributária cobrou 8,13 milhões de euros de dívidas de portagens, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga no ano de 2017 entraram 925 processos de contra ordenação, o nosso conhecimento pessoal da situação permite afirmar que daqueles 90% correspondem a recursos de decisão de aplicação de coima por não pagamento de taxa de portagem, os números falam por si.

Apenas por referência aos três meios processuais por excelência, refira-se que a Impugnação judicial tem por finalidade a anulação, total ou parcial, do acto tributário ou do acto em matéria tributária, porém também é possível obter na impugnação judicial a condenação da administração tributária, designadamente quando é determinado pelo juiz o dever de pagamento de juros indemnizatórios ao contribuinte. Se o objecto da impugnação não for um acto de liquidação, mas sim outro acto tributário ou em matéria tributária, o meio processual judicial a utilizar pelo contribuinte deve ser a acção administrativa especial e por último, a oposição judicial é a contestação da execução fiscal.

A maior dificuldade sentida pelos operadores judiciários, nomeadamente advogados, prende-se com a eleição do meio processual adequado para a defesa dos direitos e interesses perante a actuação da administração tributária.

Contextualização do contencioso tributário

De acordo com os dados provenientes do sistema informático dos TAF, existentes no Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais, dados esses não consolidados para o ano de 2017, é possível constatar que no ano transacto entraram nas instâncias fiscais 14.709 processos de contencioso tributário, distribuídos pelas seguintes espécies:

Período		Janeiro de 2017 até Dezembro de 2017		
	Fase	Entrados	Findos	Pendentes
Matéria	Espécie	Número processos	Número processos	Número processos
Fiscal	Embargos / Oposição	4.789	5.614	17.783
	Reclamação de Créditos	8	45	70
	Incidentes de execução fiscal	1.086	1.149	373
	Execução julgados	203	188	427
	Acção administrativa	356	406	1.757
	Outras acções	33	35	8
	Processos de impugnação	3.462	4.855	21.484
	Processos urgentes intimação	144	140	88
	Processos urgentes - outros	51	42	24
	Processos cautelares	67	66	16
	Recurso contra-ordenação	3.953	3.738	5.214
	Outros processos N.E.	556	525	591
	Total	**14.709**	**16.803**	**47.836**

No entanto fruto dos esforços desenvolvidos, a par de uma diminuição de cerca de dois mil processos entrados por ano, nos últimos dois anos, o número de processos pendentes tem vindo a diminuir, a pendência em 31.12.2016 era de 49 783, em 31.12.2017 era de 47.836.

Em 2017, o número de processos findos foi superior ao número de processos entrados, à semelhança do que ocorrera no ano de 2016, o que reflecte uma tendência positiva verificada nas taxas de resolução processual e da alta produtividade dos magistrados que a cada ano vem crescendo.

Tomando por referência os Tribunais Administrativos e Fiscais aos quais presido, posso elucidar a plateia que a média de processos por juiz tributário em 1ª instância ronda os 600 processos, números alcançados em Setembro de 2017 com o alargamento do quadro de magistrados. A pendência processual tributária do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga era a 31.12.2017 de 4427 processos para um quadro de 7 juízes em efectividade de funções, são contundentes as ilações a retirar.

Considerando as espécies mais representativas dos processos pendentes em matéria fiscal, em 2017, é possível afirmar que 45% correspondiam a processos de

impugnação, 37,2% a embargos/oposição, 11% a recursos de contra-ordenação e 3,7% a acções administrativas.

Os números assumem uma dimensão preocupante se atentarmos que a pendência arroga uma proporção de processos "antigos", sem resolução, entrados em tribunal em data anterior a 31.12.2012, é de cerca de 28%. O número de 13.172 processos nessa situação, a aguardar decisão, é neste momento o grande calcanhar de Aquiles da justiça fiscal.

A razão deste estrangulamento de processos com uma "data de entrada antiga" e o congestionamento processual, com violação do que seja considerado uma resposta em tempo razoável e eficiente, prende-se, a meu ver, com vários factores que aqui aponto sumariamente:

- A complexidade da legislação fiscal e as suas especialidades, a par da instabilidade normativa que lhe é inerente;

- Uma actividade da administração tributária eficaz e agressiva, essencialmente no domínio inspectivo e na qualidade de cobrador (fase executiva), na senda da maximização da arrecadação da receita fiscal;

- Comportamento do contribuinte-cidadão cada vez mais ciente dos seus deveres e direitos garantísticos;

- Uma estrutura judicial carente de meios técnicos especializados e de recursos humanos.

Ou, como referia Joaquim Freitas da Rocha (em 2012), num estudo intitulado "*A Justiça Tributária como obstáculo à internacionalização*", sobre os factores de perturbação ou de impedimento da internacionalização: i) A complexidade das leis; ii) A complexidade das actuações administrativas; iii) A excessiva litigiosidade; e iv) A inadequação das estruturas jurisdicionais.

No contencioso tributário judicial Português actual, persistem os sinais de ineficiência dos tribunais administrativos e fiscais, materializada, sobretudo, no elevado número de pendências processuais, na duração média elevada dos processos, na taxa de congestão dos tribunais versus taxa de recuperação das pendências acumuladas. Os níveis de eficiência na vertente processos entrados/processos findos são, de ano para ano, mais satisfatórios, permitindo olhar para o futuro com a esperança de que com um novo pacote de medidas legislativas direccionadas a minimizar os factores de perturbação apontados a par de uma consolidação e renovação da equipa de recursos humanos, juízes, se inflicta o estado actual da justiça tributária.

Procurei apresentar, de forma concisa, a razão de ser e o estar do contencioso tributário em Portugal.

Espero ter alcançado a missão a que me propus, ciente de que o limite de tempo imposto e a amplitude do "mundo novo" que vislumbramos e nos aguarda no exterior me dificultaram a tarefa.

Resta-me agradecer a vossa prestimosa atenção.[1]

Irene Isabel das Neves

(Endnotes)

1 *Por vontade expressa da autora é utilizada a grafia anterior ao novo acordo ortográfico*

Fernanda de Fátima Esteves

Juíza Desembargadora da Secção Tributária do TCA Norte

Actualmente juíza desembargadora da Secção Tributária do Tribunal Central Administrativo Norte.

Vogal do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais desde Junho de 2016.

Licenciada em direito pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

Advogada desde 1990 a 2003.

A REFORMA EM CURSO DA JURISDIÇÃO FISCAL - ALGUMAS NOTAS

FERNANDA DE FÁTIMA ESTEVES

Juíza Desembargadora, da Secção Tributária do Tribunal Central Administrativo Norte

Uma reforma em determinada área da justiça está, regra geral, associada ao reconhecimento da falta de eficiência e de funcionalidade da mesma. Na verdade, só quando se detecta que uma determinada área da justiça não responde, de forma eficiente e eficaz à procura que tem, é que surge a ideia de reforma nessa área.

A morosidade na resolução dos litígios que se encontram pendentes nos tribunais tributários portugueses é, sem dúvida, um dos principais problemas da nossa justiça tributária.

Sendo inegável a repercussão do funcionamento da justiça tributária na cobrança de receita e na importância que esta tem para o erário público (evidenciada ainda mais pela recente crise financeira e pela relevância que a cobrança da receita tributária assumiu com a intervenção da Troika em Portugal), essa importância não é menor para os contribuintes que pretendem ver definida a sua situação tributária e que o atraso na resolução dos litígios que os opõem à Administração Tributária e Aduaneira adia *sine die*.

Mas se, por um lado, pelo menos desde o ano de 2004, assistimos a um aumento exponencial do número de processos entrados em tribunal, por força não só do incremento da actividade da Autoridade Tributária e Aduaneira (com repercussões evidentes ao nível do aumento da litigiosidade) como da competência dos tribunais tributários para o conhecimento de (novas) questões decorrentes designadamente da transferência para a Autoridade Tributária e Aduaneira de competências para a cobrança de taxas de portagens e de aplicação e cobrança de coimas por infracções conexas com as mesmas, por outro lado, constata-se que a actividade dos tribunais tributários tem sido continuamente afectada por uma elevada e crónica falta de magistrados.

Os tribunais tributários portugueses estão, desde há muito tempo, numa

situação de total asfixia, de carência crónica de meios, sobretudo humanos (falta de magistrados e de funcionários), para fazer face ao elevado número de litigios emergentes da relação jurídica - tributária entre os contribuintes e a Autoridade Tributária e Aduaneira.

Os dados estatisticos disponíveis revelam um preocupante fenómeno de estrangulamento nos tribunais tributários, cuja capacidade de resposta não tem conseguido acompanhar o aumento dos litígios nesta área e a consequente e inevitável acumulação de pendências.

Ora, uma justiça célere, eficaz e de qualidade é fundamental num Estado de Direito. Como foi referido no Painel de Avaliação da Justiça da União Europeia de 2015: *"Um sistema de justiça eficaz é um pilar essencial das democracias".*

Tanto mais no caso da jurisdição administrativa e fiscal, que é um pilar estruturante do Estado de Direito, onde são dirimidos os litígios que opõem os cidadãos ao Estado e onde está em causa, quase sempre, quer a legalidade, quer os direitos e interesses dos contribuintes perante a Administração.

Em finais de 2016 parece, contudo, ter havido um súbito despertar para a situação da jurisdição administrativa e fiscal e começaram a surgir os primeiros sinais de uma mudança de atitude e uma expressa manifestação de vontade política de enfrentar o problema.

Nesse sentido, foi feito um pedido de estudo científico pelo Ministério da Justiça a uma entidade externa e independente, concretamente ao Observatório Permanente da Justiça do Centro de Estudos Sociais da Universidade de Coimbra.

O Relatório elaborado pelo Observatório atesta a dimensão e a gravidade da situação destes tribunais, descrevendo uma justiça há vários anos congestionada, com tribunais com elevadíssimo volume de processos, o que provoca um elevado nível de pendências que é muito difícil gerir com um quadro subdimensionado de recursos humanos, com défice de recursos materiais, com um deficiente funcionamento do sistema informático (SITAF), etc.

Este relatório do Observatório constitui, de facto, o primeiro diagnóstico científico que, com base em todos os dados recolhidos, vem certificar que a jurisdição fiscal sofre de patologias que a estrangulam de forma grave e que acarretam a impossibilidade de garantia do direito constitucional a uma tutela jurisdicional efectiva.

Mas para além deste pedido de estudo científico, o Ministério da Justiça constituiu ainda, em Outubro de 2016, dois grupos de trabalho com o objectivo de estudar e propor medidas concretas destinadas a promover a eficiência, a celeridade

e a desburocratização no âmbito da organização e funcionamento da jurisdição administrativa e fiscal.

Foi constituído um grupo de trabalho para a jurisdição administrativa e outro para a jurisdição fiscal.

O grupo de trabalho para a ***jurisdição fiscal*** integrou elementos do Ministério da Justiça, do Supremo Tribunal Administrativo, dos Tribunais Tributários[1], do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais, da Direção-Geral de Administração da Justiça, da Direção-Geral da Política de Justiça, e da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Como já referimos, este grupo de trabalho tinha a missão de estudar e propor medidas, economicistas e com pouco peso na despesa pública, destinadas a agilizar a justiça fiscal.

As conclusões a que este grupo de trabalho chegou e as medidas propostas foram, no essencial, as seguintes:

- *Actualização e ajustamento dos quadros de magistrados*

Tendo em conta que os quadros de magistrados existentes eram completamente desajustados face ao volume processual que anualmente dá entrada nestes tribunais, a primeira medida não podia deixar de ser o redimensionamento da jurisdição, com o ajustamento e actualização de tais quadros.

Assim, foi já publicada a Portaria que fixa os quadros dos magistrados dos Tribunais Administrativos e Fiscais de 1ª instância e foram publicadas três outras Portarias contemplando instrumentos de optimização da administração e gestão daqueles tribunais.

Ao nível do quadro de juízes dos tribunais administrativos e fiscais (de 1ª instância), a proposta do grupo de trabalho foi no sentido de aumentar o quadro global de juízes de 135 para 219 (Portaria nº 211/2017 de 17 de Julho).

Quanto ao grupo de juízes dos tribunais superiores, a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo passou a deter um quadro de juízes conselheiros (12) igual à da Secção de Contencioso Administrativo, sendo que o número de processos o justifica totalmente.

E os Tribunais Centrais Administrativos, onde a situação de pendências é ainda mais grave, passaram a ter um quadro (flexível de 14 a 20 juízes desembargadores cada um (Portaria nº. 290/2017, de 28 de Setembro).

- *Implementação de um quadro de inspectores* (Portaria n.º 289/2017 de 28 de Setembro).

1 Grupo que integrei como representante dos Tribunais Centrais Administrativos.

- *Criação de uma bolsa de juízes* (quadro complementar) para fazer face a situações de ausência temporária de juízes (como acontece com as frequentes ausências por licenças de maternidade e doença prolongada) e para dar resposta a necessidades pontuais decorrentes de acréscimo do volume de serviço (Portaria n.º 288/2017 de 28 de Setembro).
- *Implementação de gabinetes de apoio técnico aos magistrados,* com vista a assegurar a assessoria e a consultadoria técnica especializada.

A criação de gabinetes de apoio técnico, tão crucial para os tribunais tributários, foi prevista na alteração de 2009 ao Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (art. 56º-A) e mantida na alteração feita a este diploma legal em 2015.

Volvidos, porém, todos estes anos desde a publicação daquele diploma (2009), constata-se que nenhum passo foi dado no sentido dessa medida ser implementada. Ou seja, o legislador apesar de ter consciência da situação de verdadeiro estrangulamento em que se encontra a justiça tributária e de denotar preocupação com o funcionamento dos tribunais administrativos e fiscais, proporcionando-lhe meios para o desempenho das suas funções, esses meios nunca chegaram a ser implementados na prática.

Ora, o direito tributário assume hoje uma dimensão e um crescente grau de complexidade, que se reflecte nos litígios que chegam aos tribunais tributários e que exige por parte dos decisores uma resposta altamente qualificada e diversificada, convocando amiúde outros saberes (sobretudo ao nível da área da contabilidade e da economia), que não se coaduna com as actuais condições do exercício do poder jurisdicional nesta jurisdição.

Prevê-se, finalmente, a implementação destes gabinetes de apoio técnico aos magistrados, compostos por um quadro de especialistas com formação e experiência profissional adequada, sobretudo nas áreas de economia, gestão, contabilidade e finanças.

- *Criação de equipas para a recuperação de pendências,* isto é, para resolver o problema do "stock" de processos antigos e atrasados, devendo cada uma dessas equipas ser, em princípio, instalada na sede de cada uma das 4 zonas geográficas da jurisdição.

Assim, nos tribunais em que o volume processual o justifique, passará a haver:

(i) Juízo tributário comum (com competência residual);

(ii) Juízo de execução fiscal e de recursos contra-ordenacionais.

- *Criação de juízos específicos* para o *contencioso associado às execuções fiscais* e *recursos de contraordenação*, tendo em conta que este contencioso já representava em Dezembro de 2015 cerca de 40% dos processos pendentes em 1ª

instância. Contencioso que, em regra, não envolve questões jurídicas complexas, mas que exige uma resposta em tempo útil.

Paralelamente, foram propostas algumas intervenções no âmbito do Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT), com a vista a diminuir a litigância relativamente a questões cuja solução se encontra já consolidada na jurisprudência, mas que ainda não foi plasmada na lei, designadamente:

- Alteração da norma relativa à cumulação de pedidos no processo de impugnação judicial, que passou a acolher a posição jurisprudencial do STA e, indo mais longe, clarificou e flexibilizou o regime.
- Em conformidade, foi alterado também o regime de cumulação de pedidos no âmbito do procedimento de reclamação graciosa, harmonizando-o com o regime agora previsto para a impugnação judicial.
- Quanto à competência territorial dos tribunais tributários para decidir o contencioso associado à execução fiscal, foi proposta a alteração da redacção do nº 1 do art. 151º do CPPT, que passa a contemplar o entendimento, sufragado pelo STA, segundo o qual a competência territorial pertence ao tribunal tributário de 1.ª instância da área do domicílio ou sede do devedor originário.
- Quanto ao termo inicial do prazo de execução espontânea de decisões anulatórias, positivou-se, de forma clara, o entendimento, consolidado na jurisprudência, no sentido de que o prazo se conta a partir da data do trânsito em julgado da decisão.
- Quanto à questão do efeito da reclamação de actos do órgão de execução fiscal, prevê-se a consagração também da solução adoptada pelo STA, no sentido de que essa reclamação suspende os efeitos do acto reclamado.

Por outro lado, foram propostas também intervenções pontuais para obter maior harmonização do Código do Procedimento e do Processo Tributário CPPT com o Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), designadamente a nível de uniformização de prazos, e também para obter maior harmonização com o Código de Processo Civil (CPC), bem como algumas medidas que visam a agilização, a simplificação e a economia processual, designadamente:

- Adaptação para o CPPT de figuras previstas no CPTA para lidar com o fenómeno da litigância em massa, como é o caso do julgamento de processos em massa, do julgamento em formação alargada, e do reenvio prejudicial para o STA.
- Harmonização de todos os prazos superiores a 30 dias contidos no CPPT,

que foram alterados para meses.

- Ao nível dos recursos jurisdicionais, acabou-se com o regime que remetia para o recurso de agravo, e procedeu-se à sua harmonização com o regime de recursos previsto no CPC, pelo que haverá uma mudança significativa nesta matéria.
- Admissibilidade, no contencioso tributário, de um recurso de revista excepcional, idêntico ao previsto no art. 150º do CPTA.
- Quanto às providências cautelares a favor do contribuinte, prevê-se a utilização de todas as providências previstas no CPTA, revogando-se o controverso nº 6 do art. 147º do CPPT, embora se deixe consignado que o efeito suspensivo de actos de liquidação só pode ser obtido mediante a prestação de garantia ou concessão da sua dispensa nos termos previstos na legislação tributária.
- Ampliação do regime da admissibilidade legal de coligação de executados na dedução de oposição à execução fiscal.
- Quanto às alegações escritas antes da sentença, prevê-se que elas terão lugar apenas quando tenha sido produzida prova que não conste do processo administrativo, ou quando o tribunal o entender necessário, nomeadamente quando a complexidade da matéria o justifique.
- Em sede de incompetência relativa, consagra-se a recomendação já constante do grupo de trabalho de 2009, quanto à remessa oficiosa no prazo de 48 horas para o tribunal competente, a menos que esse tribunal não pertença à jurisdição administrativa e fiscal.
- Conhecimento da questão da competência territorial no contencioso associado à execução fiscal, consagrando-se que se trata de questão que pode ser arguida ou conhecida oficiosamente até à prolação da sentença em 1ª instância.
- Quanto ao problema da falta de apensação de execuções pelo órgão de execução fiscal, que tem gerado muita litigância, consagra-se a obrigação de a Autoridade Tributária e Aduaneira fundamentar as decisões em que recuse a apensação ou em que ordene a desapensação de execuções apensadas, e a previsão da possibilidade de reclamar para tribunal, com natureza urgente, desse tipo de decisão.
- Possibilidade de dedução de uma única oposição contra diferentes execuções, ainda que não apensadas, até ao termo do prazo que começou a correr em primeiro lugar.

Também o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF) sofreu pequenas intervenções, das quais se destacam:

- Em matéria de competência da Secção de Contencioso Tributário do STA, o abandono da regra vigente, de que lhe compete conhecer de todos os recursos de decisões proferidas em 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito, passando estes recursos *per saltum* a restringir-se a decisões proferidas sobre o mérito da causa, tal como acontece no contencioso administrativo, o que libertará a Secção Tributária para o julgamento de questões substantivas de direito fiscal. Tal não obsta, porém, a que questões processuais relevantes cheguem a essa Secção, mas por via do recurso de revista excepcional idêntico ao previsto no art. 150º do CPTA.
- E em sede de competência do Plenário, consagra-se a possibilidade de, no caso de contradição sobre a mesma questão fundamental de direito entre acórdãos da Secção de CA e da Secção de CT do STA, poder haver lugar um expediente processual destinado a garantir uma uniformização de jurisprudência, a acionar pelo Ministério Público.
- Alargamento de competência dos tribunais tributários, prevendo a competência para o conhecimento de pedidos de declaração de ilegalidade de normas administrativas em matéria tributária (e não apenas as de âmbito regional ou local).
- Clarificação da questão da alçada dos tribunais tributários (€5.000,00), em conformidade com a Lei Geral Tributária (LGT), revogando o nº 2 do art. 6º do ETAF.
- Excluir da jurisdição a competência para apreciação de litígios decorrentes da prestação de fornecimentos de serviços públicos essenciais.

Sem prejuízo da concretização de outras, também necessárias, reformas mais profundas e estruturais no futuro, a implementação imediata de todas estas medidas propostas pelo grupo de trabalho é absolutamente crucial para dotar a jurisdição fiscal dos meios e recursos humanos indispensáveis ao seu bom e regular funcionamento e de forma a ser garantido o direito constitucional a uma tutela jurisdicional efectiva.

Macau, 27 de Março de 2018

Fernanda Esteves

Elisabethe Moreira Fernandez

Professora Auxiliar da Escola de Direito da Universidade do Minho

É Professora Auxiliar da Escola de Direito da Universidade do Minho, onde também é responsável e leccionas disciplinas ligadas ao direito processual civil, quer nos cursos de 1º, 2º e 3º grau.

É Investigadora Integrada do Centro de Investigação Jus-Gov da Escola de Direito da Universidade do Minho

É presidente da Direcção do Centro de Estudos Jurídicos do Minho (CEJUR) e Directora da Revista Cadernos de Justiça Administrativa

É Advogada desde 1993, dedicando-se desde há cerca de 15 anos para cá à representação de Causas de Contencioso Administrativo.

Desempenha a função de árbitro no Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD)

É autora de variados textos, designadamente na área da justiça administrativa.

ALGUNS ASPETOS DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO DE PORTUGAL E DA RAEM

ELISABETHE MOREIRA FERNANDEZ

Professora Auxiliar da Escola de Direito da Universidade do Minho

Agradecimentos

Muito boa tarde/noite a todos os presentes.

Gostaria, em primeiro lugar, de agradecer o convite carinhoso que me foi endereçado pelo Senhor Presidente da Associação dos Magistrados da Jurisdição Administrativa e Fiscal e as palavras de apresentação ainda agora proferidas pelo Senhor Juiz Conselheiro Antero Salvador, moderador desta conferência.

Creiam ambos que é para mim uma honra poder participar nesta sessão científica.

Já devem ter reparado que sou a única académica – e já agora ficam a saber que também sou Advogada – numa sessão científica, de resto, composta exclusivamente por juízes e, por juízes de tribunais superiores.

Apesar disso, sinto-me integrada e em casa.

Eu gosto de juízes.

Já gostava, mas passei a gostar ainda mais quando o meu marido se transformou em Juiz e quando aceitei o encargo de ser árbitra singular num processo administrativo no Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD)

Que angústia e responsabilidade representa decidir!

Quantas horas a pensar e a mudar mentalmente o sentido da decisão!

E – perdoem-me o desabafo e a franqueza – quanto custa ver (pelo menos quando somos principiantes nesta função) que apesar do empenho, dedicação e entusiasmo colocados na decisão, as partes recorrem, apontam erros valorativos à decisão (não hesitando em apodá-los de crassos e grosseiros) e são sempre capazes de

encontrar uma nulidade.

Precisamente porque admiro a função e compreendo as vicissitudes da profissão é para mim muito importante ter sido convidada para a intimidade desta sessão científica - que acontece entre pares - pois creio que isso se justifica pela confiança que em mim depositam e pela abertura de espírito que reconheço nesta Magistratura.

O tema que me foi atribuído situa-se na área da tutela cautelar no contencioso administrativo português.

Não é fácil tratá-lo em 13 minutos, que é precisamente o tempo que me resta depois desta introdução.

Julgo ser difícil encontrar - nestes mais de 13 anos de vigência do Código de Processo nos Tribunais Administrativos - matéria que tenha inspirado mais a doutrina, que tenha puxado de modo mais intenso pela jurisprudência e que tenha incendiado mais os ânimos não só de juristas, mas também de políticos.

Para corresponder ao que nos foi proposto intentarei mostra-vos o quadro legal atual da tutela cautelar administrativa portuguesa e a influência que o mesmo produziu no país.

Tutela cautelar administrativa em Portugal: o estado das coisas

Afirmar que, pelo menos do ponto de vista teórico-legal, a tutela cautelar consagrada no Código de Processo nos Tribunais Administrativos é da mais "alta qualidade" não representa - creio eu – exagero da minha parte.

A afirmação começa por justificar-se na exata medida em que se estabeleceu - tal como sucedia já noutros domínios – **uma cláusula geral de tutela cautelar.**

Dispõe o artigo 112º, nº 1 do CPTA que *"quem possua legitimidade para intentar um processo junto dos tribunais administrativos pode solicitar a adoção da providência ou das providências cautelares, antecipatórias ou conservatórias, que se mostrem adequadas a assegurar a utilidade da sentença a proferir nesse processo".*

À solitária suspensão de eficácia de ato ou norma administrativa juntou-se, então, a possibilidade de requerer qualquer medida conservatória ou antecipatória adequada, elencando a lei, sem intenção de esgotamento, a admissão provisória a concursos e exame, a atribuição provisória da disponibilidade de um bem, a autorização provisória ao interessado para iniciar ou prosseguir uma atividade ou adotar uma conduta, a regulação provisória de uma situação jurídica (pagamento por conta de prestação alegadamente devida ou como reparação provisória), arrestos, embargos, arrolamentos e intimações para adoção ou abstenção de condutas por parte da administração ou mesmo de um particular por alegada violação ou fundado

receito de violação do direito administrativo nacional ou da União Europeia. (ARTIGO 112º, Nº 2 DO CPTA)

Apesar desta liberalização da tutela cautelar é curioso notar que a medida cautelar estatisticamente mais usada continua a ser a tradicional suspensão de eficácia do ato administrativo. (O termo é usado empiricamente, pois não existem números oficiais que nos permitam fazer uma correspondência a uma estatística oficial só para esta medida cautelar)

Note-se que o uso e abuso desta providência verifica-se mesmo quando esta não é sequer a providência adequada à proteção dos direitos ou interesses em risco (por exemplo, quando se requer suspensão do ato administrativo lista final de colocações num concurso de professores à qual se imputa um erro de colocação de um dado professor, em vez de pedir a colocação provisória daquele mesmo professor na escola em que deveria pelas regras ter ficado colocado) e, do ponto de vista prático é, até, a menos favorável ao requerente, por permitir, unilateralmente, por parte da Administração requerida, a alegação de grave urgência na prossecução de um dado interesse público.

Estamos em crer que duas razões concorrem para a inadequada utilização desta medida: por um lado – sendo Advogada, lamento dizê-lo - a falta de habilitação dos advogados que se aventuram sem prévio estudo em representações judiciais no contencioso administrativo, e, por outro, a perduração de um elemento psicológico importante que se prende com o efeito suspensivo automático que a mera citação da mesma produz na execução do ato administrativo ainda que o mesmo seja a maior parte das vezes bastante fugaz , pois frequentemente neutralizado - com ou sem fundamento válido – por uma resolução fundamentada emanada pela administração requerida que formalmente a habilita "licitamente" a dar continuidade até à decisão final do processo cautelar, em primeira instância, à execução do ato administrativo levando à consumação do perigo que o requerido pretendia evitar.

Os critérios legais de concessão de tutela cautelar deixaram de aparecer diferenciados - pelo menos no que se refere ao grau de demonstração necessário do direito a acautelar e em perigo - entre tutela antecipatória ou meramente conservatória, aparentando uma igual exigência na determinação do *fumus boni iuris* para ambas, ao contrário do que sucedia até à alteração do Código de Processo nos Tribunais Administrativos ocorria recentemente em 2015, (DL 214-G/2015 de 2 de outubro), momento até ao qual a emanação de providências cautelares antecipatórias era mais exigente, pois era necessário, para lograr a concessão da mesma, a manifesta probabilidade de procedência da ação principal. (ARTIGO 120º, Nº 1 DO CPTA)

O perigo que consubstancia o interesse processual específico na emanação deste tipo de tutela – o perigo processualmente relevante - é o do fundado receito da constituição de uma situação de facto consumado ou da produção de prejuízos de

difícil reparação para os interesses ou direitos do requerente que este visa satisfazer na via principal. (ARTIGO 120º, Nº 1 DO CPTA)

Contudo, mesmo com o preenchimento destes dois pressupostos a tutela cautelar será recusada quando esta não passe pelo teste de ponderação que é necessário fazer, não só para ponderação dos interesses públicos que possam ficar em causa pela sua concessão, mas também para ponderação dos interesses privados (derivados as mais das vezes de relação de multipolaridade ou multilateralidade nas relações administrativas) (ARTIGO 120º, Nº 2 DO CPTA)

A ponderação para o decretamento de uma medida cautelar tem de passar pelo crivo da adequação e da estrita necessidade, uma vez que o juiz deve decretar não a medida cautelar em concreto requerida, mas aquela que seja adequada à cabal proteção do interesse ou direito do requerente em crise e dentro desta na medida necessária para evitar a lesão dos interesses defendidos. (ARTIGO 120º, Nº 3 DO CPTA).

O juiz dispõe de ferramentas que lhe permitem condicionar o decretamento da providência à prática de um determinado ato, designadamente por parte do requerente (em especial, a prestação de uma garantia quando os potenciais prejuízo para os interesses públicos ou privados eventualmente em presença puderem ser reparados integralmente mediante indemnização pecuniária)

Portanto, a opção não está só entre decretar e não decretar.

A exigência é de grau superior, na exata medida em que há alternativas ainda válidas para requerente e requerido entre um e outro polo. O trabalho do juiz aqui não é fácil, pois tem de ter em presença vários interesses de natureza oposta e perceber como é que *in casu* poderá conceder uma tutela cautelar equilibrada, o que requer - a meu ver – treino específico, domínio dos limites entre poder administrativo e judicial e alguma imaginação q.b.

***

Apesar da escassez do tempo há 2 questões que são incontornáveis quando se aborda o tema da tutela cautelar.

Falo da possibilidade da antecipação da decisão da causa principal em contexto cautelar, pela qual se permite que o juiz titular de um processo cautelar decida a pretensão principal a acautelar mediante aquela quando dispõe de todos os elementos necessários para o efeito (ARTIGO 121º DO CPTA) e na possibilidade de o juiz decretar provisoriamente uma medida cautelar em contexto cautelar ou em contexto de tutela satisfativa urgente. (ARTIGO 131º DO CPTA)

Ambas têm melhorado, respetivamente, a eficiência e a efetividade da concessão da tutela judicial em geral, mas também são as responsáveis pelo intenso (e muitas vezes abusivo) recurso à tutela cautelar e às elevadas pendências (a que me

referirei adiante) existentes, neste domínio, no contencioso administrativo português.

Creiam os presentes que considero estas duas técnicas processuais (chamo-lhes assim, pois não são tipos de tutela) como fundamentais para os interesses de eficiência e plena efetivação da tutela judicial dos direitos, mas penso que já está na hora de, sem medos, serem as mesmas elevadas **a um patamar de utilização geral,** pois só assim, por um lado, as mesmas evidenciarão a sua verdadeira utilidade e, por outro, se esclarecerão certas confusões conceptuais que, apesar da evolução presenciada, ainda grassam nos tribunais administrativos portugueses sobre estas matérias.

O que é que eu quero dizer com isto?

Quero dizer que, a meu ver, é preciso, por um lado, *(i)* tipificar uma cláusula legal geral que habilite e autorize o juiz a tutelar a evidência, mesmo quando nisso não exista uma urgência especial nem os interesses em causa pertençam a categoria superior e que, por outro lado, é preciso *(ii)* admitir a possibilidade de decretar medidas provisórias pelo juiz qualquer que seja o tipo ou natureza do processo em causa desde que a urgência da necessidade de tutela do direito em causa a justifique, acabando, assim, com o estigma de que a provisoriedade é própria de um processo cautelar ou mesmo satisfativo de natureza urgente.

- Se, num dado processo – satisfativo ou meramente cautelar - ainda que não se tenha concluído o seu curso normal já é evidente a quem assiste razão, deve poder o juiz decidir a causa, redistribuindo, assim, o ónus do tempo entre as partes do processo. Certo é que esta decisão pode não apresentar o mesmo grau de estabilidade que (re)conhecemos ao caso julgado, e, dai admitir-se que competirá à parte que não beneficiou do sentido decisório proferido a demonstrar nessa mesma instância, que a mesma não se justificava.
- Quando requerida uma tutela judicial satisfativa pode justificar-se originária ou supervenientemente a emanação de medidas provisórias e cautelares destinadas acautelar certos perigos que assolem o direito ou interesse do requerente. A emanação de medidas provisória já não é própria de processos cautelares, no contencioso português. Basta ver que está previsto o decretamento de medidas desta natureza no artigo 103º-B do CPTA, a propósito de um contencioso satisfativo (ainda que de natureza urgente) ligado ao contencioso impugnatório de atos administrativos que estiveram na formação de certos contratos públicos. (Mas também já não o é no processo em geral – basta ver o contencioso de tutela da personalidade artigo 878º do Código de Processo Civil).
- Continuo, no entanto, sem entender porque é que não existe uma cláusula geral que permita que, verificados certos pressupostos destinados a prevenir um certo risco iminente, o juiz não possa qualquer que seja o contexto

processual em que se encontrar, emanar medidas desta natureza.

- Aliás, em bom rigor, julgo que a eficiência de contencioso administrativo beneficiaria da possibilidade de, num mesmo processo em que é requerida uma medida de tutela satisfativa, poder também ser requerida uma medida de tutela cautelar. A pendência ficaria necessariamente reduzida e existiriam ganhos inegáveis na produção de atos processuais de polivalência comum, poupando repetições de peças processuais e produção de prova completamente inúteis sem perda na qualidade da decisão judicial a proferir.

Devo apenas acrescentar que a recente reforma de que foi objeto do CPTA não só não aproveitou essa ocasião de ouro para melhorar este sistema, como ainda, no meu entender, regrediu no sistema que se tinha atrevido corajosamente a criar em 2002.

Cedendo às exigências da jurisprudência ainda excessivamente apegada ao dogma do princípio do pedido determinou que o juiz só está habilitado a decidir o mérito da pretensão a acautelar quando o requerente desse processo já tiver intentado a ação principal. A solução é péssima porque processualmente ineficiente, neutralizando completamente os méritos da técnica legislativa. O erro, a meu ver, está em ainda não ter compreendido e interiorizado o seguinte: o juiz nada antecipa neste caso. Se já está em condições de decidir o mérito da pretensão quando apenas lhe foi pedido para a acautelar então confere uma tutela no momento certo e não num momento antecipado, por referência sempre ao seu convencimento que é o momento processualmente relevante da decisão.

Consequências: nos Tribunais e na Administração

Desde o ano de 2004 – ano em que entrou em vigor o Código de Processo nos Tribunais Administrativos – assistiu-se em Portugal a um *boom* cautelar.

O fenómeno ficou-se a dever essencialmente à "liberalização" da tutela cautelar, fazendo-a sair – como é justo recordar-se por imposição da jurisprudência dos tribunais administrativos - das amarras de uma tutela cautelar própria de um contencioso que não era de plena jurisdição e que tinha natureza essencialmente cassatória.

Mas um outro motivo contribuiu - e muito – para aqueles números. É que em face da exponencial publicização das relações jurídicas e, consequentemente, dos conflitos que surgem no desenvolvimento das mesmas e da oferta de uma tutela de grau pleno, de repente autorizada a condenar a administração a praticar o ato devido, a emanar a norma devida, a intimar uma abstenção ou uma ação ou em certos casos a poder-se substituir à administração e mesmo a orientá-la dentro de determinados parâmetros na emanação de atos discricionários, os meios da jurisdição administrativa (e fiscal) tornaram-se manifestamente insuficientes.

E perante esta insuficiência – que projetava pelo menos em alguns tribunais administrativos para a prolação de decisões de primeira instância em 4/5 anos, a tutela cautelar começou a ser usada como forma de obter uma justiça antecipada e mais rápida.

Consequência: os tribunais administrativos receberam silenciosamente um *tsunami* crescente de providências cautelares pelo menos até 2016 (a que parece a partir deste ano ter-se-á verificado uma estagnação nos processos entrados deste tipo).

Este fator, aliado à entrada de outros processos de natureza urgente (sobretudo, mas não só, o contencioso contratual), criou um verdadeiro monstro de pendências de ações principais não urgentes nos Tribunais Administrativos, o que, por sua vez, em círculo vicioso, intensificou no cidadão a já registada tendência para recorrer muitas vezes abusivamente à tutela cautelar.

A tutela cautelar tem sido uma fonte de tensão entre o poder judicial e o poder administrativo.

Esta constatação advém, por uma banda, da amplitude e efetividade que a tutela cautelar passou a ter e que já atrás expusemos. Um advogado conhecedor das ferramentas processuais é capaz de fazer valer como até 2004 não podia os direitos do seu constituinte, impondo à Administração um conjunto de situações antes não imagináveis que só não tem maior impacto, atento o elevado custo da justiça em Portugal, por contraposição ao poder de compra dos maiores utilizadores do sistema. E, por outra banda, prende-se com a utilização indevida da providência cautelar como arma de arremesso político, como sucedeu com as providências suspensivas destinadas a tentar dissuadir o Governo da decisão de encerramento de urgências hospitalares em Portugal.

Apesar desta evidência e, em jeito de conclusão que já se faz tarde - pode ser falha de perceção minha - mas ainda não noto que o reforço de tutela judicial concedida aos cidadãos em geral tenha influenciado consideravelmente o modo de exercício dos poderes públicos por entidades que os detêm, sejam elas administrativas ou não.

Passados 13 anos de contencioso de plena jurisdição, entidades há que continuam a atuar como se o contencioso judicial ainda tivesse poderes limitados, como que não querendo admitir que a plenitude de intervenção dos tribunais administrativos modificou – sem possibilidade de retorno - a conceção da separação de poderes judicial e administrativo em Portugal.

Pergunta-se em registo provocatório final: será que os Tribunais e os cidadãos estão a usar todas as possibilidades que o contencioso administrativo que temos à disposição oferece? Penso sinceramente que não.

Obrigada por me terem escutado.

Elisabethe Moreira Fernandez

João António Valente Torrão

Juiz Conselheiro Jubilado do STA

Currículo Profissional (Resumido)

Nascido em 1952 em Pedrógão – Penamacor. Licenciatura em direito pela Universidade de Lisboa em 1975. Delegado do PR em Povoação (Açores) e Fundão e Juiz de Direito em Povoação, Lisboa (T. do Trabalho, Tribunal T. de 1ª Instância e T. Fiscal Aduaneiro). Juiz dos Tribunais de 1ª Instância de Macau e Juiz Presidente do Tribunal Colectivo em Macau. Membro do Conselho Superior de Advocacia de Macau (1996/1997) e do CSTAF (1992/1994). Juiz do TCA Sul e do TCA Norte, exercendo neste as funções de seu presidente em regime de substituição no ano de 2004. Juiz do STA desde Novembro de 2007 a Novembro de 2013. Vogal do Conselho Consultivo do Supremo Tribunal Administrativo. Inspetor Judicial. Presidente do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria (2010/2013). Autor de anotações a vários códigos de natureza tributária e outros escritos jurídicos relativos ao direito da RAEM.

Juiz Conselheiro do STA – Jubilado desde Novembro de 2013

Outras funções públicas desempenhadas

- Membro do Conselho Consultivo do Supremo Tribunal Administrativo em 2012 e 2013.

- Membro do Grupo de Trabalho para a informatização da Jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo em 2013.

Actividades Desenvolvidas em Macau

Juiz de Direito nos Tribunais de Macau desde Abril de 1994 a 19.12.1999 desempenhando as seguintes funções:

a) Juiz de Direito dos Tribunais de 1ª Instância de Macau.

b) Presidente de Tribunal Colectivo a partir de 17.10.1997 e até final da comissão de serviço em 19.12.1999.

c) Magistrado formador de auditores judiciais por deliberação do Conselho Judiciário de Macau.

d) Magistrado formador de magistrados judiciais nomeado pelo Conselho Judiciário de Macau sob proposta do então Centro de Formação de Magistrados.

e) Magistrado formador de magistrados judiciais nomeado pelo Governador de Macau sob proposta do Conselho Pedagógico do Centro de Formação de Magistrados de Macau.

f) Formador no 6° Curso de formação para Investigadores de 2ª Classe realizado na escola da Polícia Judiciária de Macau, tendo leccionado a matéria de Introdução ao Direito Penal, de acordo com o Programa proposto.

g) Formador no 3° Curso de Aperfeiçoamento Policial para Subchefes da PMF realizado na Escola da Polícia Judiciária de Macau, tendo leccionado a matéria Direito Penal, de acordo com o programa junto e do qual resultou um dos trabalhos adiante referidos.

j) Formador no 3° Curso de Formação para Inspector de 2ª classe, do 2° Curso de Formação para Inspector Estagiário da PMF realizado na Escola da Polícia Judiciária de Macau, tendo leccionado a matéria Direito Constitucional, de acordo com o programa prévio e do qual resultou um dos trabalhos adiante referidos.

Participação, como formador, em acção de formação realizada pela Fundação Rui Cunha - Macau, relativamente a Magistrados de Timor Leste, de 20 a 25 de Outubro de 2014.

Participação, como formador, em acção de formação realizada pela Fundação Rui Cunha-Macau, sobre o tema "Regime Jurídico das Infracções Administrativas e Tributárias na RAEM" realizada nos dias 9, 11, 16 e 18 de Março de 2015.

Obras Jurídicas Publicadas

Em Portugal

1) Código Aduaneiro Comunitário - Anotado e Comentado - Almedina, 2003.

2) Código de Procedimento e de Processo Tributário - Anotado e Comentado - Almedina, 2005.

3) Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado -Anotado e Comentado -Almedina 2005.

4) Código dos Impostos Especiais de Consumo e Respectivo Regime Sancionatório - Anotado e Comentado - Edimarta 2005.

5) Legislação Aduaneira (com notas) - Edimarta 2005.

6) Legislação Fiscal sobre Automóveis - Anotada e Comentada - Edimarta 2005.

7) Da impugnação judicial do acto tributário – Edimarta, 2006

8) O Processo de execução fiscal – Edimarta, 2006

9) O Recurso de Revista no CPC e no CPTA - Edimarta 2008

10) O Tribunal de Contas - Edimarta 2008

11) Código de Procedimento e de Processo Tributário de Portugal - Anotado e Comentado, Edição Digital (Fundação Rui Cunha), fevereiro de 2016.

Trabalhos jurídicos sobre o direito de Macau:

a) Algumas Notas Sobre o (um) "Código Tributário" da (para a) RAEM – Publicado na Revista Administração Pública de Macau nº 105.

b) O Direito à informação Procedimental e não Procedimental e seus Limites - Publicado "in" Legisjuris de Macau em Revista nº 5 - A Revista Jurídica do CRED-DM.

c) Regime Jurídico das Infracções Administrativas e Tributárias na RAEM"- Publicação: Fundação Rui Cunha – RAEM, Julho de 2015- Edição bilingue: português e chinês.

d)Regime Jurídico da Contratação Pública na RAEM -Procedimentos Pré-contratuais - ALGUMAS NOTAS - Publicação: Fundação Rui Cunha – RAEM, dezembro de 2016. Edição bilingue: português e chinês

e) A Audiência dos Interessados no Procedimento Administrativo e Tributário da RAEM. - A publicar em breve na Revista da Faculdade de Direito de Macau.

g) (In)Admissibilidade da prova testemunhal no processo de suspensão de eficácia do acto administrativo previsto no CPACM – Publicado na Revista Administração Pública de Macau nº, 114, Administração, vol. XXIX, 2016- 4º, 209-238. Também acessível no site: http://www.safp.gov.mo/safppt/magazines/WCM_062727

h) Construção clandestina em terreno ocupado ilegalmente. Ordem de demolição: acto vinculado ou discricionário? Comentário ao Acórdão do TUI (Tribunal de Última Instância) da RAEM, de 9 de Abril de 2014 – Processo nº 14/2014- Publicado "in" Legisjuris de Macau em Revista nº4 - A Revista Jurídica do CRED-DM, pág. 41

i) Revisão e confirmação de sentença proferida por tribunal do exterior de Macau. Comentário ao Acórdão do TUI da RAEM, de 6 de maio de 2015 – Processo nº 03/2015.- "Legisjuris de Macau em Revista", nº 7.

j) Retribuição por trabalho prestado em dia de descanso semanal - Comentário ao Acórdão do Tribunal de Segunda Instância da RAEM, de 14/05/2015 - Proces-

so nº 224/15 – Publicado na "Legisjuris de Macau em Revista" nº 6 - A Revista Jurídica do CRED-DM.

RAEM, Abril de 2018

ALGUMAS NOTAS SOBRE O CONTENCIOSO FISCAL DE MACAU

JOÃO ANTÓNIO VALENTE TORRÃO

Juiz Conselheiro Jubilado do STA

1. Considerações iniciais.
2. As garantias administrativas e as garantias contenciosas na RAEM.
3. A relevância da interpretação do artº 2º da Lei nº 12/2003 em matéria de contencioso fiscal.
4. A competência dos tribunais da RAEM em matéria de contencioso fiscal.

I. Considerações Iniciais

Ao contrário do que sucede em muitos outros sistemas jurídicos, nomeadamente nos de países de língua oficial portuguesa, a RAEM não dispõe ainda de um Código de Procedimento e Processo Tributário, que unifique as várias matérias de âmbito tributário, nomeadamente as garantias administrativas e contenciosas dos contribuintes, o regime das infrações tributárias e a matéria da execução fiscal.

Na verdade, apesar de, desde há anos, existir um projeto de Código de Processo Tributário para a RAEM, ainda hoje não foi aprovada legislação unificada e abrangente sobre a matéria.[1]

Isto não significa, no entanto, que os contribuintes da RAEM não tenham ou não possam exercer direitos nesta matéria.

Com efeito, as garantias administrativas e contenciosas estão enunciadas em cada um dos Regulamentos Fiscais, os quais tratam também das respectivas infrações fiscais.

Na falta de um diploma específico, é aplicável ao procedimento tributário o Código do Procedimento Administrativo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 57/99/M, de 11 de Outubro de 1999, salvo nos casos em que os Regulamentos Fiscais tratam da mesma matéria.

No âmbito do Contencioso Fiscal, a matéria é regulada pelo Código de Processo

1 Para informação sobre esta matéria, v. o nosso trabalho publicado na Revista Administração Pública de Macau, nº 105, vol. XXVII, 2014-3.º, 631-713, no qual é apreciado tal projecto e se indica o que foi feito noutros sistemas jurídicos.

Administrativo Contencioso, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 110/99/M, de 13 de Dezembro de 1999.

No âmbito das infrações fiscais, é aplicável o procedimento previsto no Decreto-Lei n.º 52/99/M, de 4 de Outubro

Apenas no âmbito das execuções fiscais existe ainda e continua a ser aplicado, um diploma específico de 1951 – Código das Execuções Fiscais, aprovado pelo Decreto nº 38088, de 06.01.1951 e que se aplicava nas antigas colónias portuguesas. Este diploma, que sofreu algumas alterações,[2] e apesar de se discutir a continuação da sua aplicação em face da Lei Básica, continua a ser aplicado, quer pela Administração Fiscal, quer pelos Tribunais.[3]

II. As Garantias Administrativas a as Garantias Contenciosas na RAEM em Matéria Fiscal.

1.As garantias administrativas e contenciosas estão enunciadas nos respetivos Regulamentos Fiscais, a saber: [4], [5], [6]

1. Regulamento do Imposto Profissional

CAPÍTULO VIII
Reclamações e recursos
Artigo 76.º
(Garantia graciosa)

Todo aquele que se considere lesado por decisões ou actos praticados pelos funcionários ou agentes do Departamento de Auditoria, Inspecção e Justiça Tributária, no exercício das funções que

2 Introduzidas pelo Decreto n.º 38295, publicado no BOM nº 27, de 07.07.1051, pelo Decreto-Lei n.º 4/83/M e pelo Decreto-Lei n.º 29/83/M.

3 No Acórdão do Tribunal de Última Instância da RAEM, de 6 de Junho de 2012 – Processo n.º 28/2012, por exemplo, é aceite sem qualquer reserva essa aplicação. Por sua vez, nos Acórdãos do TSI, de 01.02.2001 - Processo nº 1153-A e de 18.04.2004 - Processo nº 171/2003, e depois de se referir a eventual caducidade do Código, face à Lei Básica, escreveu-se o seguinte: *"...a praxis procedimental baseada num diploma de 1950, que não vigora na ordem jurídica, não pode ser de tal forma estrita que postergue os princípios que garantam uma maior amplitude dos meios de defesa em relação a outros diplomas, tal como decorre do próprio Código de Processo Civil (cfr. artigos 697º e 699º do CPC) ou até da doutrina".*

4 Era esta a técnica legislativa da época em que foram publicados a maioria desses Regulamentos Fiscais, o mesmo sucedendo em Portugal antes das reformas fiscais operadas em 1988 (Código do IRS, Código do IRC e Código da Contribuição Autárquica). Assim, no caso do Código da Contribuição Industrial, aprovado pelo Decreto-Lei nº 45.103, v. os art.ºs 136º a 140º, no caso do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola, aprovado pelo Decreto-Lei nº 45.104, v. os art.ºs 374º e 375º, no caso do Código do Imposto Profissional, aprovado pelo Decreto-Lei nº 44.305, v. os art.ºs 55º a 57º e no caso do Imposto Complementar, aprovado pelo Decreto-Lei nº 45.399, v. os art.ºs 143º e 144.

5 Efectua-se aqui a transcrição dos respectivos artigos, os quais refletem já muitas alterações em relação à redação originária, nomeadamente em matéria de prazos. Iremos aí indicar quais as normas que, em nosso entender e por força do transcrito art.º 2º da Lei nº 12/2003, devem considerar-se tacitamente revogadas.

6 Conforme referia já em 1998 José Hermínio Rato Rainha *"As normas de direito processual fiscal encontram-se dispersas por vários diplomas que, publicados ao longo dos tempos, usam as palavras ou expressões do legislador de diversas épocas e não seguem a mesma evolução de conceitos, o que, por vezes, levanta algumas dificuldades na aplicação da lei."* - Impostos de Macau, 1998, pág. 5.

lhe são cometidas por este Regulamento, pode solicitar, em **reclamação graciosa, a** modificação ou a revogação de tais decisões ou actos.

Artigo 77.º
(Reclamação graciosa)

1. A reclamação graciosa é deduzida para **o chefe do Departamento de Auditoria, Inspecção e Justiça Tributária.**

2. O **prazo de reclamação** é de **oito dias**, a contar da data do conhecimento ou da notificação da decisão ou acto.

Artigo 78.º
(Recurso hierárquico)

1. Da **decisão proferida em reclamação graciosa, cabe recurso para o Chefe do Executivo.**

2. O recurso hierárquico deve ser interposto no prazo de **oito dias**, a contar da data da notificação da decisão recorrida.

Artigo 82.º
(Efeitos da reclamação e do recurso)

A reclamação e o recurso hierárquico têm efeito meramente devolutivo.

Artigo 83.º
(Garantia contenciosa)

É garantido ao contribuinte **recurso contencioso**, com fundamento em ilegalidade, contra as deliberações da Comissão de Revisão, as multas aplicadas e os demais actos definitivos e executórios.

Artigo 84.º
(Jurisdição competente)

O recurso contencioso é interposto para o Tribunal Administrativo.

Artigo 85.º
(Interposição do recurso)

1. O recurso contencioso interpõe-se por meio de petição assinada pelo interessado, ou por advogado ou solicitador com poderes bastantes, e entregue na secretaria do Tribunal Administrativo.

2. A petição exporá os factos e as razões de direito, formulará o pedido de anulação do acto impugnado e oferecerá toda a prova.

3. A entrada da petição fixa a data da interposição do recurso.

Artigo 86.º
(Prazo de interposição)

1. O prazo para interposição do recurso contencioso é de quarenta e cinco dias contados da notificação ou, quando esta não seja legalmente exigida, da data em que o interessado teve conhecimento da decisão ou deliberação.

2. A reclamação graciosa e o recurso hierárquico referidos nos artigos 77.º e 78.º não interrompem o prazo do recurso contencioso.

Artigo 87.º
(Efeito do recurso)

O recurso contencioso tem efeito meramente devolutivo.

Artigo 88.º
(Remissão)

As matérias relativas ao recurso contencioso não expressamente previstas nos artigos anteriores são reguladas pela lei.

Artigo 79.º
(Normas especiais relativas à fixação da matéria colectável)

1. A fixação da matéria colectável pode ser impugnada pelo contribuinte ou pela Região Administrativa Especial de Macau, que para este efeito é representada pelo subdirector dos Serviços de Finanças.

2. A reclamação deve ser apresentada até 30 de Agosto ou, para os casos previstos no n.º 4 do artigo 23.º, no prazo de quinze dias contados da data de notificação.

3. Se o reclamante for o contribuinte, a reclamação deve ser deduzida por meio de petição, em duplicado, com a assinatura reconhecida no original.

4. Se o reclamante for a Região Administrativa Especial de Macau, a reclamação apenas tem de ser deduzida em duplicado.

5. Autuada a reclamação, é o duplicado remetido ao subdirector dos Serviços de Finanças ou, sob registo postal, ao contribuinte.

6. O contribuinte ou a Região Administrativa Especial de Macau podem alegar o que houverem por conveniente, no prazo de cinco dias contados da recepção do duplicado da petição.

7. Juntas as alegações ou terminado o prazo para a sua apresentação, o chefe da Repartição de Finanças de Macau envia os autos dentro de cinco dias à Comissão de Revisão, acompanhados dos processos individuais dos contribuintes, dos elementos da fiscalização existentes e de quaisquer outras informações úteis aos esclarecimentos dos factos.

8. A impugnação de fixação do rendimento colectável tem efeito suspensivo.

9. A apreciação das reclamações é da competência da Comissão de Revisão.

Artigo 83.º
(Garantia contenciosa)

É garantido ao contribuinte recurso contencioso, com fundamento em ilegalidade, contra as deliberações da Comissão de Revisão, as multas aplicadas e os demais actos definitivos e executórios.

2. Regulamento da Contribuição Industrial

CAPÍTULO V
Garantias do contribuinte
Artigo 48.º
(Garantia graciosa)

O contribuinte que se considere lesado por decisões ou actos praticados pelos funcionários do Departamento de Contribuições e Impostos no exercício das funções que lhe são cometidas por este Regulamento, pode solicitar, em reclamação graciosa, a modificação ou revogação de tais decisões ou actos. (Conforme com as últimas alterações introduzidas pela Lei n.º 1/89/M, de 17 de Abril)

Artigo 49.º
(Reclamação graciosa)

1. A reclamação graciosa é deduzida para o órgão que praticou o acto que se deseja modificar ou revogar, por meio de petição, com a assinatura do reclamante devidamente reconhecida.

2. O prazo de reclamação é de oito dias a contar da data do conhecimento ou da notificação da decisão ou acto. (Conforme com as últimas alterações introduzidas pela Lei n.º 1/89/M, de 17 de Abril)

Artigo 50.º
(Recurso hierárquico)

1. Da decisão proferida em reclamação graciosa cabe recurso para o Governador.

2. O recurso hierárquico deve ser interposto no prazo de oito dias a contar da data da notificação da decisão recorrida.

Artigo 50.º-A 7
(Recurso da classificação definitiva)

Da classificação definitiva e da revisão desta não haverá reclamação graciosa, mas somente recurso hierárquico necessário para o director dos Serviços de Finanças. (Conforme com as alterações introduzidas pela Lei n.º 1/89/M, de 17 de Abril)

Artigo 51º.
(Efeito da reclamação e do recurso)

1. A reclamação graciosa e o recurso hierárquico, referidos nos artigos 49.º e 50.º, têm efeito meramente devolutivo.

2. O recurso hierárquico, referido no artigo 50.º-A, tem efeito suspensivo. (Conforme alterações introduzidas pela Lei n.º 1/89/M, de 17 de Abril)

Artigo 52.º
(Garantia contenciosa)

É garantido ao contribuinte recurso contencioso, com fundamento em ilegalidade, contra as multas aplicadas, as decisões do director dos Serviços de Finanças proferidas sobre os recursos interpostos da classificação definitiva e da revisão da classificação e dos demais actos definitivos e executórios. (Conforme com as últimas alterações introduzidas pela Lei n.º 1/89/M, de 17 de Abril)

Artigo 53.º
(Jurisdição competente)

O recurso contencioso é interposto para o Tribunal Administrativo de Macau, que decidirá em primeira instância.

Artigo 54.º
(Interposição do recurso)

1. O recurso contencioso interpõe-se por meio de petição assinada pelo interessado, ou por advogado ou solicitador com poderes bastantes, e entregue na secretaria do Tribunal Administrativo.

2. A petição exporá os factos e as razões de direito, formulará o pedido de anulação do acto impugnado e oferecerá toda a prova.

3. A entrada da petição fixa a data da interposição do recurso.

Artigo 55.º
(Prazo de interposição)

1. O prazo para interposição do recurso contencioso é de trinta dias contados da notificação ou, quando esta não deva por lei ser feita, da data em que o interessado teve conhecimento da decisão.

2. A reclamação e o recurso hierárquico, referidos nos artigos 49.º e 50.º, não interrompem o prazo do recurso contencioso (Conforme alterações introduzidas pela Lei n.º1/89/M, de 17 de Abril)

---

7 "1.A secção competente da Repartição de Finanças procede à classificação inicial no prazo máximo de dois dias úteis após a apresentação da respectiva declaração por parte do contribuinte" (art.° 11°, n° 1)
"Realizada a classificação inicial, a Repartição de Finanças deve liquidar imediatamente a colecta e o selo de conhecimento respectivos pela importância correspondente aos duodécimos até ao final do ano, contados desde o mês em que ocorreu o início da actividade, emitindo a respectiva guia de modelo M/7" (art.° 12°, n° 1)
"1. Prestada a informação referida no artigo anterior, o chefe da Repartição de Finanças efectua, no prazo de dez dias, a classificação definitiva da actividade provisoriamente tributada, tendo em consideração:
2. A classificação definitiva confirmará a inicial ou corrigi-la-á, processando-se as liquidações adicionais ou anulações que couberem. (art° 15°, n° s 1 e 2).
"1.A classificação definitiva é revista:
a) De quatro em quatro anos, devendo anualmente proceder-se à revisão de, pelo menos, 25% do total de estabelecimentos inscritos no cadastro;
b) Em qualquer altura, mediante novos elementos de apreciação submetidos pelo contribuinte ou com base em informação da fiscalização;
c) Sempre que a Direcção dos Serviços de Finanças o julgue conveniente". (art.° 23°, n° 1)

Artigo 56.º
(Efeito do recurso)

O recurso contencioso tem efeito meramente devolutivo.

Artigo 57.º
(Remissão)

Em todas as matérias relativas ao recurso contencioso não expressamente previstas nos artigos anteriores, observar-se-ão os diplomas legais que neste território especialmente as regulem.

3. Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos

CAPÍTULO VI
Reclamações e recursos

Artigo 76.º*
(Garantia graciosa)

Todo aquele que se considere lesado por decisões ou actos praticados pelos funcionários ou agentes a prestar serviço na Repartição de Contribuições e Impostos, ou pelas Comissões de Fixação e Revisão do Imposto Complementar, no exercício das funções que lhes são cometidas por este regulamento, pode solicitar, em reclamação graciosa, a modificação ou a revogação de tais decisões ou actos. (Alterado- Decreto-Lei n.º 15/85/M).

Artigo 77.º
(Reclamação graciosa)

1. A reclamação graciosa é deduzida para o órgão que praticou o acto que se deseja modificar ou revogar, por meio de petição em papel selado (1), com a assinatura do reclamante notarialmente reconhecida.

2. O prazo de reclamação é de oito dias (2), a contar da data do conhecimento ou da notificação da decisão ou acto.

(1) O papel selado foi extinto, ao abrigo do nº. 1 do artigo 3.º da Lei n.º 17/88/M, de 27 de Junho.

(2) Passando de oito dias para quinze dias, conforme o artigo 4.º da Lei n.º 15/96/M, de 12 de Agosto.

Artigo 78.º
(Recurso hierárquico)

1. Da decisão proferida em reclamação graciosa, cabe recurso para o Governador.

2. O recurso hierárquico deve ser interposto no prazo de oito dias (3), a contar da data da notificação da decisão recorrida.

(3) Passando de oito dias para dois meses, conforme a alínea b) do artigo 6.º da Lei n.º 15/96/M, de 12 de Agosto.

Artigo 79.º
(Efeitos da reclamação ou do recurso)

A reclamação graciosa e o recurso hierárquico têm efeito meramente devolutivo.

Artigo 82.º
(Jurisdição competente)

O recurso contencioso é interposto para o Tribunal Administrativo de Macau, que decidirá em primeira instância.

Artigo 83.º
(Interposição do recurso)

1. O recurso contencioso interpõe-se por meio de petição assinada pelo interessado, ou por advogado ou solicitador com poderes bastantes, e entregue na secretaria do Tribunal Administrativo.

2. A petição exporá os factos e as razões de direito, formulará o pedido de anulação do acto impugnado e oferecerá toda a prova.

3. A entrada da petição fixa a data da interposição do recurso.

Artigo 84.º
(Prazo de interposição)

1. O prazo para a interposição do recurso contencioso é de trinta dias (4) contados da notificação ou, quando esta não deva por lei ser feita, da data em que o interessado teve conhecimento da decisão ou deliberação.

2. A reclamação graciosa e o recurso hierárquico referidos nos artigos 76.º e 77.º não interrompem o prazo do recurso contencioso.

(4) Passando de trinta dias para quarenta e cinco dias para a interposição de recursos contencioso e passando para dois meses quando tratando de actos praticados pelo Governador ou pelos Secretários-Adjuntos, conforme o artigo 7.º da Lei n.º 15/96/M, de 12 de Agosto.

Artigo 85.º
(Efeito do recurso)

O recurso contencioso tem efeito meramente devolutivo.

Artigo 86.º
(Remissão)

Em todas as matérias relativas ao recurso contencioso não expressamente previstas nos artigos anteriores, observar-se-ão os diplomas legais que neste território especialmente as regulem.

Artigo 80.º
(Normas especiais relativas à fixação do rendimento colectável)

1. Da fixação do rendimento colectável não haverá reclamação graciosa nem recurso hierárquico, mas somente reclamação para a Comissão de Revisão, pela forma e nos prazos referidos no artigo 44.º

2. Da deliberação da Comissão de Revisão cabe recurso contencioso.

Artigo 81.º
(Garantia contenciosa)

É garantido ao contribuinte recurso contencioso, com fundamento em ilegalidade, contra as deliberações da Comissão de Revisão do Imposto Complementar, as multas aplicáveis e demais actos definitivos e executórios.

4. Regulamento da Contribuição Predial Urbana

CAPÍTULO VIII
Reclamações e recursos
Artigo 115.º
(Garantia graciosa)

Todo aquele que se considere lesado por decisões ou actos praticados pelos funcionários das Repartições de Finanças, no exercício das funções que lhes são cometidas por este regulamento, pode solicitar, em reclamação graciosa, a modificação ou a revogação de tais decisões ou actos.

Artigo 116.º
(Reclamação graciosa)

1. A reclamação graciosa é deduzida para o chefe da respectiva Repartição de Finanças, por meio de petição em papel selado, com a assinatura do reclamante notarialmente reconhecida.

2. O prazo de reclamação é de dez dias, a contar da data do conhecimento ou da notificação da decisão ou acto.

Artigo 117.º
(Recurso hierárquico)

1. Da decisão proferida em reclamação graciosa, cabe recurso para o Governador.

2. O recurso hierárquico deve ser interposto no prazo de dez dias, a contar da data da notificação da decisão recorrida.

Artigo 118.º
(Normas especiais relativas à fixação do rendimento colectável)

1. A fixação do rendimento colectável pode ser impugnada pelo contribuinte ou pela Administração do Território, que, para este efeito, será representada pelo subdirector dos Serviços de Finanças.

2. A reclamação deverá ser apresentada até 15 de Abril, ou, para os casos previstos no n.º 3 do artigo 24.º, no prazo de 15 dias contados da data da notificação.

3. Tratando-se de contribuinte, a reclamação será deduzida por meio de petição, em duplicado, sendo a assinatura do original notarialmente reconhecida.

4. Se o reclamante for o Estado, a petição será feita em papel comum, mas igualmente em duplicado.

5. Autuada a reclamação, será o duplicado remetido ao subdirector dos Serviços de Finanças ou, sob registo postal, ao contribuinte.

6. O contribuinte ou o Estado poderão alegar o que houverem por conveniente, no prazo de cinco dias contados da recepção do duplicado da petição.

7. Juntas as alegações ou terminado o prazo para a sua apresentação, o chefe da Repartição ou Delegação de Finanças enviará os autos, dentro de 5 dias, ao director dos Serviços de Finanças, acompanhados dos elementos de fiscalização existentes e de quaisquer outras informações úteis ao esclarecimento dos factos. *

8. A apreciação das reclamações é da competência do director dos Serviços de Finanças. (Alterado - Decreto-Lei n.º 19/87/M)

Artigo 119.º
(Reclamação das novas matrizes)

As novas matrizes podem ser impugnadas pelo contribuinte ou pelo Estado, até 31 de Dezembro, observando-se, quanto a tais reclamações, o disposto no artigo 118.º **(Revogado: Decreto-Lei n.º 19/87/M)**

Artigo 120.º
(Efeitos da reclamação ou do recurso)

A reclamação graciosa, o recurso hierárquico, a reclamação das matrizes e a impugnação da fixação do rendimento colectável, têm efeito meramente devolutivo. (Alterado - Decreto-Lei n.º 19/87/M)

Artigo 121.º
(Garantia contenciosa)

É garantido ao contribuinte recurso contencioso, com fundamento em ilegalidade, contra as multas aplicadas, as decisões do director dos Serviços de Finanças proferidas sobre reclamações das matrizes ou da fixação do rendimento colectável, e os demais actos definitivos e executórios. (Alterado - Decreto-Lei n.º 19/87/M)

Artigo 122.º
(Jurisdição competente)

O recurso contencioso é interposto para o Tribunal Administrativo de Macau, que decidirá em primeira instância.

Artigo 123.º
(Interposição do recurso)

1. O recurso contencioso interpõe-se por meio de petição assinada pelo interessado, ou por advogado ou solicitador com poderes bastantes, e entregue na secretaria do Tribunal Administrativo.

2. A petição exporá os factos e as razões de direito, formulará o pedido de anulação do acto impugnado e oferecerá toda a prova.

3. A entrada da petição fixa a data da interposição do recurso.

Artigo 124.º
(Prazo de interposição)

1. O prazo para a interposição do recurso contencioso é de trinta dias contados da notificação ou, quando esta não deva por lei ser feita, da data em que o interessado teve conhecimento da decisão ou deliberação.

2. A reclamação graciosa e o recurso hierárquico referidos nos artigos 116.º e 117.º não interrompem o prazo do recurso contencioso.

Artigo 125.º
(Efeitos do recurso)

O recurso contencioso tem efeitos meramente devolutivo.

Artigo 126.º
(Remissão)

Em todas as matérias relativas ao recurso contencioso não expressamente previstas nos artigos anteriores, observar-se-ão os diplomas legais que neste território especialmente as regulem.

5. Regulamento do Imposto sobre veículos motorizados

CAPÍTULO VII
Garantias dos contribuintes
Artigo 41.º
Reclamações e recursos

1. As reclamações e recursos de actos administrativos praticados ao abrigo do presente Regulamento obedecem ao disposto no Código do Procedimento Administrativo.

2. Constitui excepção ao disposto no número anterior o acto administrativo de fixação do Preço Fiscal, o qual é exclusivamente susceptível de recurso contencioso.

3. O recurso contencioso não tem efeito suspensivo.

4. A interposição de recurso contencioso ou de procedimento preventivo e conservatório que tenha por objecto o acto administrativo de fixação do Preço Fiscal não prejudica o disposto no n.º 2 do artigo 17.º e no n.º 2 do artigo 21.º

6. Regulamento do Imposto de Turismo

Garantias
SECÇÃO I
Reclamação e recurso administrativo

Artigo 32.º
(Meios ao dispor dos particulares)

1. Os particulares têm sempre o direito de solicitar a suspensão, revogação ou modificação das decisões ou actos praticados ao abrigo deste Regulamento.

2. O direito previsto no número anterior pode ser exercido mediante:

a) Reclamação para o autor do acto;

b) **Recurso hierárquico necessário para o director da DSF**, nos termos gerais;

c) Recurso hierárquico facultativo, para o Governador, da decisão sobre a reclamação prevista no artigo 34.º

Artigo 33.º
(Reclamação)

Todas as reclamações devem ser:

a) Apresentadas no prazo de 15 dias;

b) Decididas no prazo de 30 dias a contar da sua apresentação.

Artigo 34.º
(Reclamação da liquidação)

1. O acto do chefe da Repartição de Finanças que fixa o montante do imposto liquidado pode ser objecto de reclamação, a apresentar no prazo de 15 dias a contar da data da notificação da liquidação a que se refere o n.º 2 do artigo 12.º

2. Em caso de procedência total ou parcial da reclamação, há lugar a nova liquidação do imposto.

3. A reclamação prevista no n.º 1 não tem efeito suspensivo.

Artigo 35.º
(Prazos de interposição dos recursos hierárquicos)

1. É de 30 dias o prazo para a interposição do recurso hierárquico previsto na alínea b) do n.º 2 do artigo 32.º

2. É de 2 meses o prazo para a interposição do recurso hierárquico previsto na alínea c) do n.º 2 do artigo 32.º

SECÇÃO II
Recurso contencioso
Artigo 36.º
(Objecto)

É garantido recurso contencioso contra:

a) As decisões sobre os recursos hierárquicos previstos nas alíneas b) e c) do n.º 2 do artigo 32.º;

b) As decisões ou actos que imponham ou agravem deveres, encargos, ónus ou sanções;

c) As demais decisões ou actos que lesem os direitos ou interesses legalmente protegidos dos particulares.

Artigo 37.º
(Prazos de interposição)

É de 45 dias o prazo para a interposição do recurso contencioso; tratando-se de decisão ou acto praticado pelo Governador ou pelos Secretários-Adjuntos, o prazo é de 2 meses.

Artigo 38.º
(Efeito)

O recurso contencioso não tem efeito suspensivo.

7. Regulamento do Imposto de selo

CAPÍTULO XXII
Garantias do contribuinte
Artigo 91.º

1. É garantido ao contribuinte recurso contencioso com fundamento em ilegalidade, contra a liquidação do imposto, as multas aplicadas e demais actos definitivos e executórios.

2. Em todas as matérias relativas ao recurso contencioso observa-se, com as necessárias adaptações, o disposto no Regulamento da Contribuição Industrial, aprovado pela Lei n.º 15/77/M, de 31 de Dezembro.

Artigo 92.º

1. A reclamação de actos de liquidação oficiosa ou adicional de imposto do selo sobre transmissões de bens imóveis, nos termos do capítulo XVII, quando fundamentada em discordância com o valor atribuído à transmissão, é obrigatoriamente dirigida à Comissão de Revisão.

2. A reclamação referida no número anterior deve ser apresentada na Repartição de Finanças de Macau no prazo de 15 dias contados da notificação da liquidação.

3. Das deliberações da Comissão de Revisão cabe recurso contencioso imediato nos termos gerais.

8. Imposto de Consumo

SECÇÃO II
Reclamação e impugnação
Artigo 88.º
(Meios ao dispor dos particulares)

1. Os particulares têm sempre o direito de solicitar a suspensão, revogação ou modificação das decisões e actos praticados ao abrigo do presente Regulamento.

2. O direito previsto no número anterior pode ser exercido mediante:

a) Reclamação para o autor do acto;

b) Recurso hierárquico necessário para o director da DSE, nos termos gerais;

c) Recurso hierárquico facultativo, para o Governador, das decisões ou actos praticados no âmbito da competência estabelecida no n.º 1 do artigo 12.º e da decisão sobre a reclamação prevista no artigo 90.º

Artigo 89.º
(Reclamação)

Todas as reclamações devem ser:

a) Apresentadas no prazo de 15 dias a contar da data da comunicação ou notificação da decisão;

b) Decididas no prazo de 15 dias a contar da sua apresentação.

Artigo 90.º
(Reclamação da liquidação)

1. O acto que fixa o montante do imposto liquidado pode ser objecto de reclamação, a apresentar no prazo de 15 dias a contar da data da notificação da liquidação.

2. Em caso de procedência, total ou parcial, da reclamação, há lugar a nova liquidação do imposto.

3. A reclamação prevista no n.º 1 não tem efeito suspensivo.

Artigo 91.º
(Prazos de interposição dos recursos hierárquicos)

O prazo para a interposição do recurso hierárquico é de:

a) 30 dias, tratando-se de recurso hierárquico previsto na alínea b) do n.º 2 do artigo 88.º;
b) 2 meses, tratando-se de recurso hierárquico previsto na alínea c) do n.º 2 do artigo 88.º

Artigo 92.º
(Recurso contencioso)

É garantido recurso contencioso contra:
a) As decisões sobre os recursos hierárquicos previstos nas alíneas b) e c) do n.º 2 do artigo 88.º;
b) As decisões ou actos que imponham ou agravem deveres, encargos, ónus ou sanções;
c) As demais decisões ou actos que lesem os direitos ou interesses legalmente protegidos dos particulares.

9. Imposto de circulação.

CAPÍTULO VII
Garantias

SECÇÃO I
Reclamação e recurso administrativo

Artigo 21.º
(Direito aplicável)

É aplicável, a título principal, o Código do Procedimento Administrativo em tudo o que não contrarie o disposto na presente secção.

Artigo 22.º
(Meios ao dispor dos particulares)

1. Os particulares têm sempre o direito de solicitar a suspensão, revogação ou modificação das decisões e actos praticados ao abrigo deste Regulamento.
2. O direito previsto no número anterior pode ser exercido mediante:
a) Reclamação para o autor do acto;
b) Recurso tutelar facultativo, para o Governador, das decisões ou actos praticados ao abrigo da competência estabelecida nos artigos 5.º e 14.º

Artigo 23.º
(Reclamação)

1. A reclamação deve ser apresentada no prazo de 15 dias.
2. A reclamação não tem efeito suspensivo e deve ser decidida no prazo de 30 dias a contar da sua apresentação.

Artigo 24.º
(Prazo de interposição do recurso tutelar)

É de 2 meses o prazo para a interposição do recurso tutelar previsto na alínea b) do n.º 2 do artigo 22.º

SECÇÃO II
Recurso contencioso

Artigo 25.º
(Objecto)

É garantido recurso contencioso contra:
a) As decisões sobre o recurso tutelar previsto na alínea b) do n.º 2 do artigo 22.º;
b) As decisões ou actos que imponham ou agravem deveres, encargos, ónus ou sanções;
c) As demais decisões ou actos que lesem os direitos ou interesses legalmente protegidos dos

particulares.

Artigo 26.º
(Prazos de interposição)

É de 45 dias o prazo para a interposição do recurso contencioso; tratando-se de decisão ou acto praticado pelo Governador ou pelos Secretários-Adjuntos, o prazo é de 2 meses.

Artigo 27.º
(Efeito)

O recurso contencioso não tem efeito suspensivo.

2. Relativamente aos transcritos preceitos sobre garantias dos contribuintes, cabe dizer o seguinte.[8]

a) Em todos os Regulamentos se estabelecem garantias administrativas (designadas de graciosas) – reclamação e recurso hierárquico – e contenciosas (recurso contencioso).

b) Em 4 Regulamentos existe uma norma com a epígrafe "Reclamação graciosa", praticamente idêntica (v. art.ºs 76º do RCIP, 38º do RCI, 115º do RCPU e 76º do RICR).

c) Estabelecem-se também prazos para a reclamação e recurso hierárquico.

d) Também no que se refere à garantia contenciosa, existe uma norma de conteúdo praticamente idêntico (v. art.ºs 83º do RCIP, 52º do RCI, 121º do RCPU e 81º do RICR).

e) Por outro lado, e no que à garantia contenciosa ainda se refere, o art.º 88º do RCIP, bem como os art.ºs 83º do RICR, 123º do RCPU e 54º do RCI, estabelecem normas de carácter processual quanto ao recurso contencioso. Já o art.º 57º do

8 Não fizemos referência ao Imposto sobre a exploração de jogos de fortuna ou azar em casino, dada a especificidade deste imposto que tem por base a Lei nº 16/2001, de 24 de Setembro. Diremos porquê.
De acordo com o art.º 7º, nº 1 da citada Lei ***"A exploração de jogos de fortuna ou azar é reservada à Região Administrativa Especial de Macau e só pode ser exercida por sociedades anónimas constituídas na Região, às quais haja sido atribuída uma concessão mediante contrato administrativo***".
Por força da concessão "***As concessionárias ficam obrigadas ao pagamento de imposto especial sobre o jogo, o qual incide sobre as receitas brutas de exploração do jogo",*** no montante de 35% (art.º 27º), ficando, no entanto, as concessionárias obrigadas ao pagamento dos impostos, contribuições, taxas ou emolumentos estabelecidos na lei (sem prejuízo de, por motivo de interesse público, o Chefe do Executivo poder isentar, temporária e excepcionalmente, total ou parcialmente, as concessionárias do pagamento do imposto complementar de rendimentos) – art.º 28º.
Quer isto dizer então que as relações RAEM- Concessionárias no âmbito do jogo são reguladas, em primeiro lugar, pelo contrato de concessão. No mais, e quanto a relações jurídico-tributárias, são aplicáveis as normas gerais do CPAM e do CPCAM (v. o art.º 53º da Lei nº 16/2001, que exceciona a aplicação dos art.ºs 168.º, 169.º, 170.º, 172.º, 173.º e 174.º do CPA)
No entanto, sempre se dirá ainda que, por força do art.º 28º, nº 1 desta Lei, "***Independentemente da sujeição ao pagamento do imposto especial sobre o jogo, as concessionárias ficam obrigadas ao pagamento dos impostos, contribuições, taxas ou emolumentos estabelecidos na lei***". Deste modo, e dependendo do tributo em causa, é também aplicável às concessionárias o disposto na respectiva norma tributária. Por outro lado, as dívidas relativas ao imposto especial sobre o jogo são também cobradas em execução fiscal – art.º 27º, nº 6 da mesma Lei.

RCI remete para os diplomas legais sobre a matéria, o mesmo sucedendo com o art.º 41º do RIVM. Já o RIT se limita a consagrar o recurso contencioso sem mais nada dizer. E, o art.º 91º, nº 2 do RIS remete em todas as matérias relativas ao recurso contencioso, para o disposto no RCI, que, como se referiu estabelece também matéria de natureza processual – regras sobre elaboração da petição e efeitos da sua entrega.

f) Chama ainda a atenção a inclusão de uma norma relativa à fixação de matéria tributável na parte relativa a garantias, no caso do imposto profissional – v. art.ºs 79º e 80º. Ora, sendo certo que, se estabelece aqui uma garantia, a verdade é que esta matéria deveria estar colocada noutro lugar relativo à fixação da matéria tributável, até porque esta questão se coloca também no imposto do selo – art.ºs 92º a 95º e na CPU – art.º 118º do respectivo Regulamento.

g) No Regulamento do Imposto sobre Veículos Motorizados o legislador já remete - e bem - em matéria de reclamações e recursos para o CPA (v. art.º 41º daquele Regulamento). Com efeito, estando a matéria ali regulada, não há necessidade de repetição no texto do Regulamento, salvo se o legislador pretender ressalvar alguma matéria específica.

h) O Regulamento do Imposto de Consumo suscita também alguns reparos, na medida em que repete normas cuja matéria está regulada no CPA e no CPCA e contém outra (juros indemnizatórios e compensatórios) que podia estar incluída num diploma de âmbito geral tributário.

3. Apesar de toda esta legislação e de contradição até entre ela, o legislador não enfrentou até hoje a questão da necessidade de um regime unitário global.

Todavia, alguns sinais existem no sentido dessa unificação, cabendo ao intérprete e aos aplicadores da lei verificar os casos em que certas normas foram derrogadas por outras posteriores e de caráter garantístico.

3.1. Um dos sinais dado pelo legislador consta da **Lei n.º 15/96/M, de 12 de Agosto - Clarificação de alguns aspectos em matéria fiscal -** cujo art.º 1º veio estabelecer o seguinte:

*"**1.** São equiparados a actos administrativos definitivos e executórios, para efeitos de impugnação administrativa nos termos previstos nas leis e regulamentos fiscais, quaisquer actos ou vias de facto praticados pela Administração em matéria fiscal que tenham por efeito:*

a) Manifestar uma decisão sobre quaisquer pretensões formuladas pelos contribuintes;

b) impor deveres, sujeições ou sanções, ou causem prejuízos;

c) Extinguir ou diminuir direitos ou interesses legalmente protegidos, ou que de

algum modo afectem as condições do seu exercício".[9]

Por sua vez, o seu art.º 2º, acrescentou o seguinte:

" Consideram-se autores dos actos ou vias de facto, os órgãos, funcionários ou agentes normalmente competentes, no caso concreto, para a prática de actos administrativos que produzam os efeitos previstos no n.º 1 do artigo anterior"

Este diploma estabeleceu ainda regras específicas sobre a notificação e regras para a contagem dos prazos (art.º 3º) e unificou os prazos das reclamações, de interposição recursos hierárquicos facultativos, de interposição dos recursos hierárquicos e de interposição do recurso contencioso, previstos nas leis e regulamentos fiscais (v. os art.ºs 4º a 7º).

Deste modo, foram expressamente revogadas as normas estabelecendo em sentido diverso, tal como resulta do art.º 7º da mesma Lei.

3.2. A Lei n.º 12/2003, de 22.08.2003 veio também, e de acordo com a interpretação do seu art.º 2º conferida pelo Tribunal de Última Instância, com a qual concordamos, introduzir profundas alterações na matéria, como de seguida se refere.

Com efeito, o artº 2º da Lei 12/2003, de 22.08.2003, veio estabelecer o seguinte:

"1. As competências para lançamento, liquidação, fixação, notificação e aplicação de penalidades que, nas leis ou regulamentos fiscais, se encontram atribuídas ao chefe do Departamento de Auditoria, Inspecção e Justiça Tributária e ao chefe da Repartição de Finanças de Macau, seja directamente seja por, em virtude das leis orgânicas da Direcção dos Serviços de Finanças, lhes terem sido atribuídas implicitamente, são atribuídas ao director dos Serviços de Finanças.

2. O director dos Serviços de Finanças é a entidade competente para apreciar das reclamações de actos administrativos praticados no âmbito das competências referidas no número anterior, com excepção das que se refiram à impugnação da fixação da matéria colectável quando especialmente se preveja a reclamação para Comissões de Revisão, caso em que a competência se mantém nessas Comissões.

3. Da decisão do director dos Serviços de Finanças em reclamação graciosa cabe

---

9 Esta Lei foi publicada quando ainda estava em vigor o Decreto-Lei nº 267/85, (mandado aplicar a Macau pelo Decreto-Lei n.º 220/86, de 7 de Agosto, e publicado no Boletim Oficial de Macau n.º 52, de 29 de Dezembro de 1986) cujo art.º 25º, nº 1 estabelecia " ***Só é admissível recurso dos actos definitivos e executórios".***
O legislador fiscal consagrou assim uma norma equivalente a este artigo em matéria fiscal.
Hoje, no entanto, a garantia contenciosa contra qualquer ato em matéria fiscal ofensivo dos direitos dos contribuin-tes, pode fundamentar-se no art.º 2º do Código de Processo Administrativo Contencioso, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 110/99/M, de 13 de Dezembro de 1999, do seguinte teor: ***"A todo o direito subjectivo público ou interesse legalmente protegido corresponde um ou mais meios processuais destinados à sua tutela jurisdicional efectiva, bem como os procedimentos preventivos e conservatórios necessários para acautelar o efeito útil de tais meios".***
E também o art.º 14º do CPA determina que ***"Aos particulares é garantido o acesso aos tribunais com jurisdição administrativa, a fim de obterem a fiscalização contenciosa dos actos da Administração, bem como para tutela dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, nos termos previstos na legislação reguladora do contencioso administrativo".***

recurso hierárquico necessário para o Chefe do Executivo".

Embora não exista unanimidade na interpretação deste artigo, defendendo o Tribunal de Última Instância que o diploma é aplicável a todos os regulamentos e leis fiscais e o Tribunal de Segunda Instância que se aplica apenas em matéria de Impostos Profissional e de Imposto Complementar de Rendimentos,[10] acompanhamos o TUI no sentido de que com esta Lei o legislador pretendeu dar mais um passo na unificação do regime de reclamação graciosa e recurso contencioso em matéria fiscal. [11]

Desta norma resulta então que, com exceção do imposto de circulação e do imposto de consumo,[12] se consideram agora praticados pelo Diretor dos Serviços de Finanças todos os actos relativos a lançamento, liquidação, fixação, notificação e aplicação de penalidades previstos nas leis ou regulamentos fiscais, e cabendo-lhe a competência para apreciar apreciar as reclamações graciosas de actos administrativos praticados no âmbito daquelas matérias, com excepção das que se refiram à impugnação da fixação da matéria colectável quando especialmente se preveja a reclamação para Comissões de Revisão, caso em que a competência se mantém nessas Comissões, e cabendo dessas reclamações recurso hierárquico necessário para o Chefe do Executivo.

Ora, isto vem não só dar unidade a esta matéria, [13]como também tem influência na competência do Tribunal, uma vez que das decisões do Chefe do Executivo cabe recurso contencioso para o Tribunal de Segunda Instância e não para o Tribunal Administrativo, como veremos adiante.

Portanto, em caso de reclamação graciosa de acto do Director do Serviço de Finanças sobre as matérias acima referidas, o recurso contencioso posterior depende

---

10 V. o Acórdão do TUI, de 23 de Julho de 2014 - Processo nº 31/2014 (idêntica decisão foi proferida na mesma data no Processo nº 32/2014. Em sentido oposto vem entendendo o Tribunal de Segunda Instância da RAEM, defendendo que aquele Lei apenas tem aplicação em matéria de impostos profissional e de imposto complementar de rendimentos - neste sentido v. os acórdãos de TSI, de 16 de Janeiro de 2014 - Processo nº 20/2013, de 13/02/2014 - Processo nº 277/2009 e de 10/11/2016 - Processo nº 573/2016.

11 Em estudo que será oportunamente publicado, desenvolvemos a questão, acompanhando a argumentação do TUI e aditando outra argumentação em favor da aplicação desta norma a outros impostos que não apenas ao imposto profissional e ao imposto complementar de rendimentos.

12 Isto, porque estes impostos não sendo administrados pela DSF, mas sim pela Direção dos Serviços de Energia e pelo IACM (v. art.ºs 30º, nº 1, 35º, 73º e 88º, nº 2, alínea b) do Regulamento do Imposto de Consumo e art.ºs 7º, nº 1, 12º e 14º do Regulamento do Imposto de Circulação) não lhes é aplicável a Lei nº 12/2003, a qual se refere expressamente a "***competências para lançamento, liquidação, fixação, notificação e aplicação de penalidades que, nas leis ou regulamentos fiscais, se encontram atribuídas ao chefe do Departamento de Auditoria, Inspecção e Justiça Tributária e ao chefe da Repartição de Finanças de Macau, seja directamente seja por, em virtude das leis orgânicas da Direcção dos Serviços de Finanças, lhes terem sido atribuídas implicitamente".***

13 Na verdade, independentemente do funcionário que materialmente praticar o acto, este é sempre imputado ao Director do Serviço de Finanças, para efeitos de reclamação graciosa, ao contrário do que sucedia anteriormente V. por exemplo, os art.º 77º do CIP (A reclamação graciosa é deduzida para o chefe do Departamento de Auditoria, Inspecção e Justiça Tributária) e 116º do RCPU (A reclamação graciosa é deduzida para o chefe da respectiva Repartição de Finanças)

da interposição do recurso hierárquico necessário para o Chefe do Executivo.[14]

3.3. Por força da exceção da parte final do nº 2 supra tanscrito, não há lugar a reclamação para o Director dos Serviços de Finanças, nos seguintes casos:

a) Fixação da matéria colectável no âmbito do imposto profissional e do imposto complementar de rendimentos (art.ºs 79º do Regulamento do Imposto Profissional e 80º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos).[15]

b) Fixação do Preço Fiscal, relativa ao Imposto sobre Veículos Motorizados, que o art.º 41º, nº 1 do respectivo Regulamento não admite, permitindo apenas o seu recurso contencioso. [16]

c) Actos de liquidação oficiosa ou adicional de imposto do selo sobre transmissões de bens imóveis, nos termos do capítulo XVII, quando fundamentada em discordância com o valor atribuído à transmissão, a qual é obrigatoriamente dirigida à Comissão de Revisão (art.º 92º, nº 1 do Regulamento do Imposto do Selo), cabendo recurso contencioso imediato da deliberação dessa Comissão (art.º 92º, nº 3 do mesmo diploma).[17]

d) Matérias relativas ao Imposto de Circulação e ao Imposto de Consumo, da alçada do IACM e DSE, respectivamente. (por força de normas específicas dos respectivos Regulamentos, as reclamações são dirigidas ao autor do acto, em consonância, aliás, com o disposto no art.º 145º, nº 2, alínea a) do CPAM).

e) Matéria relativa a aplicação de multas, caso em que há recurso directo para o Tribunal Administrativo das respectivas decisões de aplicação (art.º 30º, nº 5, 5) da Lei nº 9/1999).

f) Também não há lugar a reclamação, mas sim a recurso hierárquico necessário com efeito suspensivo para o Director dos Serviços de Finanças, no caso de classificação definitiva e da revisão de actividades para efeitos de contribuição

---

14 A exigência de recurso hierárquico necessário para efeitos de abertura da via contenciosa não constitui violação do princípio da tutela jurisdicional efectiva tal como, embora em sistema jurídico diverso, decidiu o Acórdão Acórdão do Tribunal Constitucional de Portugal, de 24/03/87, "in" B.M.J. n° 365, págs. 317 e segs.
Na verdade, a exigência de decisão administrativa prévia traduzida na necessidade de precedência de impugnação administrativa prévia não se traduz em restrição ao direito de recurso contencioso, constituindo mera regulamentação do seu exercício. Como refere J. C. Vieira de Andrade, trata- se apenas de mero "condicionamento legítimo do direito do recurso contencioso ("Direito Administrativo e Fiscal», pág. 125, e anotação ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.° 499/96, de 20/03/96, publicado no D.R. II Série, de 03/07/96, "in" "Cadernos de Justiça Administrativa", n° 0, a pág. 18/20. Para maiores desenvolvimentos desta questão v. Santos Botelho e outros - CPA, Anotado e Comentado, 4ª edição, Almedina Janeiro de 2000, págs. 863/864.
De todo o modo, a argumentação jurídica aí utilizada afigura-se-nos adequada ao sistema jurídico da RAEM o qual consagra também o princípio da tutela jurisdicional efetiva (art.°s 2° do CPACM e 14° do CPAM acima transcritos).

15 Da fixação do rendimento colectável não há reclamação graciosa nem recurso hierárquico, mas somente reclamação (com efeito suspensivo) para a Comissão de Revisão, e da deliberação da Comissão de Revisão cabe recurso contencioso – art.°s 83° do CIP e 80° do ICR.

16 Do acto de fixação deste cabe exclusivamente recurso contencioso (art° 41°, n° 2 do respectivo Regulamento).

17 A reclamação é dirigida à respectiva Comissão de Revisão e da deliberação desta cabe recurso contencioso (art.° 92°, n° 1 e 3 do Respectivo Regulamento.

industrial (art.ºs 50º-A e 51º do respectivo Regulamento).

Em nosso entender, a Lei nº 12/2003 influenciou também o Decreto-Lei nº 15/96/M, de 16 de Agosto, acima referido, na medida em que estabelecia "*Consideram-se autores dos actos ou vias* de facto, os órgãos, funcionários ou agentes normalmente competentes, no caso concreto, para a prática de actos administrativos que produzam os efeitos previstos no n.º 1 do artigo anterior".

Deverá agora interpretar-se esta norma no sentido da imputação ao Director dos Serviços de Finanças dos actos e vias de facto previstos no Decreto-Lei nº 15/96/M.

4.Temos então e em conclusão que:

1) **ou o acto é imediatamente lesivo** (caso de liquidação de um imposto, por exemplo), podendo o interessado dele recorrer imediatamente para o Tribunal Administrativo, por força do disposto nos art.º 33º, alínea a) do CPACM e 14º do CPAM. (Isto, sem prejuízo de poder optar pela reclamação, caso em que só poderá depois recorrer contenciosamente de decisão proferida no recurso hierárquico referido no nº 3).

2) **ou o acto não é imediatamente lesivo**, caso em que terá de haver reclamação, seguida de recurso hierárquico necessário, apenas sendo admissível impugnação contenciosa da decisão neste proferida.

3) Ficam ressalvadas as situações acima referidas e indicadas no nº 2 do art.º 2º da Lei 12/2003.

5. Breves notas sobre impugnação das infrações administrativas e das decisões proferidas em execução fiscal.

Impugnação das infrações administrativas

5.1. De acordo com o art.º 16º do Decreto-Lei nº 52/99/M, de 4 de Outubro, *"Da decisão sancionatória cabe recurso contencioso para o Tribunal Administrativo",* sendo que também o seu art.º 13º determina que *"Dos actos da autoridade administrativa competente que, no decurso do processo, violem direitos, liberdades e garantias do infractor, nomeadamente dos de apreensão de bens, suspensão de actividade ou encerramento de estabelecimento, cabe recurso contencioso imediato para o Tribunal Administrativo".*

Conjugando estes preceitos com os dos art.ºs 30º, nº 5, 6) [18] e 36º, nº 12,[19] ambos

18 Do seguinte teor: ***"5. Compete ainda ao Tribunal Administrativo, no âmbito do contencioso administrativo, fiscal e aduaneiro, conhecer:***
5) Dos recursos dos actos de aplicação de multas e sanções acessórias e dos restantes actos previstos na lei proferidos por órgãos administrativos em processos de infracção administrativa"

19 Do seguinte teor: ***"Compete ao Tribunal de Segunda Instância: 12) Rever decisões de aplicação de multas e sanções acessórias proferidas pelo competente tribunal de primeira instância em processos de infracção administrativa"***

da Lei nº 9/1999, temos de concluir que em matéria de infrações administrativas não há reclamação administrativa nem recurso hierárquico das respectivas decisões, sendo estas impugnáveis directamente para o Tribunal Administrativo. [20]

E referimos apenas o Tribunal Administrativo já que o Tribunal de Segunda Instância, ao contrário do que sucede nos casos de recursos de actos administrativos, em que pode conhecer de recursos de actos praticados por determinadas entidades em 1ª instância, não conhece em 1ª instância de recursos de decisões de aplicação de sanções administrativas.

Efetivamente, o art.º 30º, alínea 12) é muito claro ao referir que ao TSI compete *"Rever decisões de aplicação de multas e sanções acessórias proferidas pelo competente tribunal de primeira instância em processos de infracção administrativa"*. Portanto, não lhe é reconhecida competência para conhecer em 1ª instância de recursos dos actos de aplicação de multas e sanções acessórias e dos restantes actos previstos na lei proferidos por órgãos administrativos em processos de infracção administrativa.

Assim sendo, ainda que o autor da decisão que aplicou a sanção seja uma das entidades às quais a lei reconhece ao TSI competência para apreciar em 1ª instância recursos de actos administrativos, ou em matéria administrativa, ou dos respeitantes a questões fiscais, parafiscais ou aduaneiras, [21] o recurso é sempre dirigido e da competência do tribunal administrativo.[22], [23]

---

20 Neste sentido, aliás, se pronunciou também o TUI, nos Acórdãos de 20/04/2005- Processo nº 38/2004 -Recurso de decisão jurisdicional em matéria administrativa (CH) http://www.court.gov.mo/sentence/zh-53590d0b7cb0c.pdf, (PT) http://www.court.gov.mo/sentence/pt-53590d0b7cb0c.pdf, (CH) http://www.court.gov.mo/sentence/zh/1109, (PT) http://www.court.gov.mo/sentence/pt/1109, e de 20/04/2005- Processo nº 40/2004
Recurso de decisão jurisdicional em matéria administrativa (CH) http://www.court.gov.mo/sentence/zh-53590d0b36662.pdf, (PT) http://www.court.gov.mo/sentence/pt-53590d0b36662.pdf, (CH) http://www.court.gov.mo/sentence/zh/1083, (PT) http://www.court.gov.mo/sentence/pt/1083.
Sobre esta questão nos pronunciámos também oportunamente -V João António Torrão – Regime Jurídico das Infracções Administrativas e Tributárias na RAEM, Fundação Rui Cunha, Julho de 2015, edição bilingue, pág. 75

21 (1) Chefe do Executivo, Presidente da Assembleia Legislativa e Presidente do Tribunal de Última Instância;
(2) Secretários, Comissário contra a Corrupção, Comissário de Auditoria, Procurador, Comandante-Geral dos Serviços de Polícia Unitários e Director-Geral dos Serviços de Alfândega;
(3) Mesa da Assembleia Legislativa;
(4) Comissão Independente para a Indigitação dos Juízes, Conselho dos Magistrados Judiciais e respectivos Presidentes, Presidente do Tribunal de Segunda Instância, Presidente dos Tribunais de Primeira Instância e Juízes que superintendam nas secretarias;
(5) Conselho dos Magistrados do Ministério Público e respectivo Presidente, Procuradores-Adjuntos e Delegados do Procurador;
(6) Outros órgãos da Administração de categoria superior à de director de serviços; (artº 36º, nº 8 da Lei 9/1999)

22 Sem prejuízo, obviamente da posterior apreciação por parte do TSI em sede de recurso da decisão proferida pelo Tribunal Administrativo.

23 Neste sentido se pronunciou o Tribunal de Última Instância, no acórdão de 03 de Maio de 2006 - Processo nº 6/2006, a propósito do despacho do Secretário para a Economia e Finanças, de 9 de Maio de 2005, que aplicou ao recorrente uma multa no montante de MOP$50.000,00, pela prática da transgressão prevista na alínea f) do art. 9.º e nas alíneas a) e e) do art. 29.º do Decreto-Lei n.º 38/89/M, de 5 de Junho.Com efeito, ficou escrito no sumério do referido acórdão o seguinte: ***"O Tribunal Administrativo é o competente para conhecer dos recursos de actos administrativos de aplicação de multas em processos de infracção administrativa, quem quer que seja o autor do acto".***

Impugnação de decisões proferidas em execução fiscal.

5.2. Em matéria de execução fiscal os interessados gozam, desde logo, do direito de oposição à mesma, mediante invocação e prova dos fundamentos taxativos constantes do Código das Execuções Fiscais, já acima referido e que se entende que continua em vigor na RAEM, embora essa vigência possa não ser pacífica em face do art.º 18º da Lei Básica da RAEM (v. art.ºs 164º a 181º do referido Código).

Mas, por outro lado, da lei da organização judiciária da RAEM – Lei nº 9/1999 - resulta o reconhecimento de outros direitos nesta matéria, ao estabelecer no seu art.º 30º que o Tribunal Administrativo é competente para conhecer:

"6) Dos recursos dos actos praticados pela entidade competente dos serviços da administração fiscal nos processos de execução fiscal;

7) Dos embargos, oposição à execução, verificação e graduação de créditos, anulação de venda e de todos os incidentes da instância previstos na lei de processo que se suscitem nos processos de execução fiscal".

Significa isto então que, dos actos materialmente administrativos praticados na execução fiscal, é admissível recurso para o Tribunal Administrativo (caso, por exemplo, de penhora ilegal ou excesso de penhora, de remoção de depositário dos bens penhorados, de negação de prescrição da dívida que tenha sido invocada, etc.).

Também nesta matéria fica afastada a possibilidade de qualquer reclamação graciosa ou recurso hierárquico.

Um caso decidido pelo TUI no acórdão de 06.06.2012 - Processo nº 28/2012, ilustra esta questão, já que se pretendia impugnar junto do Director dos Serviços de Finanças os juros de mora liquidados na execução, com fundamento em falta de notificação para pagamento voluntário.

O TUI entendeu que no âmbito da execução o interessado deveria poder defender-se da eventual ilegalidade da liquidação desses juros, mas não era legal o recurso para o DSF para tal efeito.[24]

No caso concreto, o meio correcto de defesa seria o de invocar a ineficácia da liquidação, por força do disposto no art.º 2º, nº 2 da Lei nº 15/96/M, segundo o qual " *A eficácia jurídica dos actos e vias de facto previstos no número anterior depende da observância do disposto no Decreto-Lei n.º 16/84/M, de 24 de Março*", ao mesmo resultado se chegando por via do disposto no artº 121º do CPAM.

III. Conclusões Finais

Embora talvez com menos pormenor do que noutros sistemas jurídicos, a verdade é que o sistema jurídico da RAEM confere aos seus residentes garantias administrativas e contenciosas para defesa dos seus direitos e interesses legalmente

24 O Acórdão, revogando o acórdão recorrido do TSI, termina da seguinte forma: ***"Aliás, nenhuma norma do Código das Execuções Fiscais, ou de outro diploma conexo, prevê que qualquer questão respeitante à ilegalidade do imposto ou do procedimento, que o executado não tenha tido oportunidade de suscitar anteriormente, o seja perante outra entidade que não a que superintende na execução fiscal".***

protegidos em matéria tributária.

Nesta matéria, a lei 9/1999 refere a competência do Tribunal Administrativo nos seus art.ºs 30º e 36º:

Artigo 30.º
Tribunal Administrativo

1. O Tribunal Administrativo é competente para dirimir litígios emergentes de relações jurídicas administrativas, fiscais e aduaneiras.

3. No âmbito do contencioso fiscal, e sem prejuízo da competência do Tribunal de Segunda Instância, compete ao Tribunal Administrativo conhecer:

1) Dos recursos dos actos administrativos respeitantes a questões fiscais e parafiscais;

2) Dos recursos dos actos de liquidação de receitas fiscais e parafiscais;

3) Dos recursos dos actos de fixação de valores patrimoniais susceptíveis de impugnação judicial autónoma;

4) Dos recursos dos actos preparatórios dos mencionados nas alíneas 2) e 3) susceptíveis de impugnação judicial autónoma;

5) Dos recursos dos actos contenciosamente recorríveis de indeferimento total ou parcial de impugnações administrativas dos actos a que se referem as alíneas 2), 3) e 4);

6) Dos recursos dos actos praticados pela entidade competente dos serviços da administração fiscal nos processos de execução fiscal;

7) Dos embargos, oposição à execução, verificação e graduação de créditos, anulação de venda e de todos os incidentes da instância previstos na lei de processo que se suscitem nos processos de execução fiscal;

8) Das acções em matéria fiscal sobre reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos e prestação de informação, consulta de processo ou passagem de certidão;

9) Dos pedidos de intimação para um comportamento;

10) Dos pedidos de providências cautelares para garantia de créditos fiscais.

4. No âmbito do contencioso aduaneiro, e sem prejuízo da competência do Tribunal de Segunda Instância, compete ao Tribunal Administrativo conhecer:

1) Dos recursos dos actos administrativos respeitantes a questões aduaneiras que não devam ser conhecidas em processo de execução fiscal;

2) Dos recursos dos actos de liquidação de receitas aduaneiras, bem como dos respectivos actos preparatórios susceptíveis de impugnação judicial autónoma;

3) Dos recursos dos actos contenciosamente recorríveis de indeferimento total ou parcial de impugnações administrativas dos actos a que se refere a alínea anterior;

4) Das acções em matéria aduaneira sobre reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos e prestação de informação, consulta de processo ou passagem de certidão;

5) Dos pedidos de intimação para um comportamento.

5. Compete ainda ao Tribunal Administrativo, no âmbito do contencioso administrativo, fiscal e aduaneiro, conhecer:

1) Dos recursos de actos de que resultem conflitos de atribuições que envolvam órgãos de pessoas colectivas públicas diferentes;

2) Da impugnação de normas emanadas de órgãos municipais ou órgãos municipais provisórios

no desempenho da função administrativa;

3) Dos pedidos de suspensão de eficácia dos actos administrativos de cujo recurso contencioso conheça e dos demais incidentes relativos a recurso nele pendente ou a interpor;

4) Dos pedidos de produção antecipada de prova formulados em processo nele pendente ou a interpor;

5) Dos recursos dos actos de aplicação de multas e sanções acessórias e dos restantes actos previstos na lei proferidos por órgãos administrativos em processos de infracção administrativa;

6) Dos pedidos de revisão das decisões de aplicação de multas e sanções acessórias referidas na alínea anterior;

7) Dos recursos, acções e outros meios processuais do contencioso administrativo, fiscal e aduaneiro que por lei sejam submetidos ao seu conhecimento ou para o qual não seja competente tribunal superior.

Artigo 36.º

Competência

Compete ao Tribunal de Segunda Instância:

8) Julgar em primeira instância recursos dos actos administrativos ou em matéria administrativa, ou dos respeitantes a questões fiscais, parafiscais ou aduaneiras, praticados por:

(1) Chefe do Executivo, Presidente da Assembleia Legislativa e Presidente do Tribunal de Última Instância;

(2) Secretários, Comissário contra a Corrupção, Comissário de Auditoria, Procurador, Comandante-Geral dos Serviços de Polícia Unitários e Director-Geral dos Serviços de Alfândega;

(3) Mesa da Assembleia Legislativa;

(4) Comissão Independente para a Indigitação dos Juízes, Conselho dos Magistrados Judiciais e respectivos Presidentes, Presidente do Tribunal de Segunda Instância, Presidente dos Tribunais de Primeira Instância e Juízes que superintendam nas secretarias;

(5) Conselho dos Magistrados do Ministério Público e respectivo Presidente, Procuradores-Adjuntos e Delegados do Procurador;

(6) Outros órgãos da Administração de categoria superior à de director de serviços;

9) Julgar processos de impugnação de normas emanadas de órgãos da administração no desempenho da função administrativa;

10) Julgar pedidos de suspensão de eficácia dos actos administrativos e das normas de cujo recurso contencioso e impugnação, respectivamente, conheça e os demais incidentes relativos a recurso nele pendente ou a interpor;

11) Julgar pedidos de produção antecipada de prova formulados em processo do contencioso administrativo, fiscal ou aduaneiro nele pendente ou a interpor;

12) Rever decisões de aplicação de multas e sanções acessórias proferidas pelo competente tribunal de primeira instância em processos de infracção administrativa;

13) Rever e confirmar decisões, designadamente as proferidas por tribunais ou árbitros do exterior de Macau;

14) Conhecer dos conflitos de competência entre tribunais de primeira instância;

15) Conhecer dos conflitos de jurisdição entre o Tribunal Administrativo e autoridades administrativas, fiscais ou aduaneiras;

16) Exercer quaisquer outras competências conferidas por lei.

João António Valente Torrão
Fundação Rui Cunha
RAEM, 27 de Março de 208

Beatriz Alexandra Gomes da Cruz

Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra

Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, actualmente a exercer funções na RAEM como assessora do Conselho de Administração da Autoridade Monetária de Macau

Sócia fundadora da Associação dos Magistrados da Jurisdição Administrativa e Fiscal de Portugal

ALGUMAS NOTAS SOBRE A JUSTIÇA ADMINISTRATIVA DE MACAU

BEATRIZ ALEXANDRA GOMES DA CRUZ

Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra

Boa tarde.

A minha intervenção tem como tópico "**Algumas Notas Sobre a Justiça Administrativa de Macau**".

A escolha do tema (*algumas notas*) denota já o carácter perfunctório da exposição.

Desde logo porque, apesar de ser natural de Macau, passei a maior parte da minha vida adulta e profissional em Portugal, como juiz no Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, sendo certo que nunca aqui exerci a judicatura, nem tive qualquer experiência forense.

Por outro lado, dado o curto espaço de tempo que tive para preparar esta exposição, não quis, nem pude, aprofundar nenhum tema em especial.

Assim, optei por uma intervenção leve, almejando oferecer uma visão mais abrangente sobre a Justiça Administrativa de Macau, que creio ser mais interessante para os participantes de Portugal. Começarei pelo contexto histórico, passando pela organização judiciária e terminarei com a abordagem de alguns temas de carácter processual.

Devo dizer que não tenho respostas definitivas para as questões que irei colocar, somente uma curiosidade científica. Existirá, certamente, na comunidade jurídica de Macau, gente que estudou estes temas em profundidade e terá mais respostas.

Ora bem. Como saberão, a Justiça Administrativa de Macau tem matriz portuguesa.

Contudo, no breve estudo que levei a cabo, verifiquei que apresenta algumas especificidades em relação à parente lusa, que julgo não se deverem apenas às mudanças, entretanto, registadas em Portugal, mas também às circunstâncias de tempo e espaço relativas ao contexto em que foram aprovadas e ao meio onde são aplicadas as suas principais fontes normativas. Descobri ainda algumas particularidades interessantes, que vou aqui partilhar para reflexão.

Começando pelo contexto histórico, de uma forma muito simples

Na DECLARAÇÃO CONJUNTA LUSO-CHINESA de 1987, tratado que define os termos da transição de Macau da administração portuguesa para a soberania chinesa, foi firmado o entendimento de que, sob o paradigma "um país, dois sistemas", Macau gozaria de um alto grau de autonomia, com poderes executivo, legislativo e judicial independentes. Como modo de "preservação do modo de viver anterior" à transferência de soberania, foi acordado que as leis vigentes manter-se-iam basicamente inalteradas.

Na esteira deste tratado surge a LEI BÁSICA (1993), uma lei nacional da República Popular da China que contém disposições materialmente constitucionais para Macau, que veio reiterar os princípios basilares que acabei de enunciar.

Ora, em Macau aplicavam-se muitas das principais codificações do Direito Português, pelo que foi envidado um esforço hercúleo para emanar, pelos órgãos com poderes legislativos de Macau, a normação jurídica considerada essencial para garantir a manutenção da tal "maneira de viver" característica de Macau.

Nesta senda, ainda durante a administração portuguesa, foi aprovado o CÓDIGO DE PROCESSO ADMINISTRATIVO CONTENCIOSO[1], que entraria em vigor em 20 de Dezembro de 1999.

Já no primeiro dia após a transferência de soberania, em 20 de Dezembro de 1999, entrou em vigor a LEI DE BASES DA ORGANIZAÇÃO JUDICIÁRIA[2], que regula os aspectos organizatórios, bem como de competência e funcionamento dos tribunais.

Estes três diplomas são, como se verá, os alicerces da Justiça Administrativa da Região Administrativa Especial de Macau (RAEM).*

Começando pela Lei Básica, com relevância para o tema escolhido, nela se con-

1 Decreto-Lei n.º 110/99/M, de 13 de Dezembro (CPAC)

2 Lei nº 9/1999, de 20 de Dezembro (LBOJ)

sagra o princípio da protecção jurisdicional efectiva[3], dividindo essa garantia em dois parágrafos:

O primeiro enuncia o princípio geral de protecção jurisdicional efectiva, enquanto que o segundo se foca exclusivamente na garantia da protecção jurisdicional em matéria administrativa.

No que toca à organização judiciária:

1º - O artigo 84º[4] estabelece a organização e a hierarquia dos tribunais comuns.

2º - O artigo 85º[5] refere-se apenas aos tribunais de primeira instância da jurisdição comum.

3º - O artigo 86º [6] parece apontar para a opção pela dualidade de jurisdições, conferindo ao Tribunal Administrativo reserva material para conhecimento das acções de cariz administrativa e fiscal. Mais consagra o duplo grau de jurisdição, vindo a conferir ao Tribunal de Segunda Instância (TSI) competência para conhecer dos recursos das decisões proferidas pelo Tribunal Administrativo.

À primeira vista, esta segunda parte que atribui ao Tribunal de Segunda Instância a competência para conhecer dos recursos das decisões do Tribunal Administrativo, parece indicar que não foi consagrado um verdadeiro modelo dualista no que diz respeito aos tribunais de recurso. E que, por isso mesmo, não se pode afirmar que existe na RAEM uma justiça administrativa em sentido orgânico.

No entanto, numa análise mais atenta, afigura-se que aquela norma tem um significado não despiciendo para o reconhecimento da dualidade de jurisdições.

Com efeito, se o artigo 84º estabelece a organização e a hierarquia dos tribunais comuns, o legislador fundamental não teria necessidade de prever, especificamente, que a instância de recurso do foro administrativo era o Tribunal de Segunda Instância,

---

3 ***Artigo 36º***
Aos residentes de Macau é assegurado o acesso ao Direito, aos tribunais, à assistência por advogado na defesa dos seus legítimos direitos e interesses, bem como à obtenção de reparações por via judicial.
Os residentes de Macau têm o direito de intentar acções judiciais contra actos dos serviços do órgão executivo e do seu pessoal.

4 ***Artigo 84º***
A Região Administrativa Especial de Macau dispõe de tribunais de primeira instância, de um Tribunal de Segunda Instância e de um Tribunal de Última Instância. …

5 ***Artigo 85º***
Nos tribunais de primeira instância da Região Administrativa Especial de Macau podem constituir-se, se necessário, tribunais de competência especializada. …

6 ***Artigo 86º***
A Região Administrativa Especial de Macau dispõe de um Tribunal Administrativo que tem jurisdição sobre as acções administrativas e fiscais. Das decisões do Tribunal Administrativo cabe recurso para o Tribunal de Segunda Instância.

na medida em que isso resultaria logo do referido artigo 84º.

Significa isto que a Lei Básica parece apontar no sentido da consagração de um verdadeiro modelo dualista, reconhecendo autonomia à jurisdição administrativa.

Contudo, a lei ordinária veio consagrar soluções que fogem do modelo dualista: não só furtam do Tribunal Administrativo o conhecimento de muitos litígios emergentes de relações jurídicas administrativas como também, por outro lado, afigura-se que não foram criadas no Tribunal de Segunda Instância condições propícias a uma verdadeira especialização em matéria administrativa e fiscal.

Ou seja, esta solução mitigada torna-se mais patente e, nalguns pontos, mais confusa, ao analisarmos a Lei de Bases da Organização Judiciária:

Em primeiro lugar, parece ter-se afastado do paradigma da dualidade de jurisdições, integrando o Tribunal Administrativo na jurisdição comum, não só porque o classifica como Tribunal de Primeira Instância a par com o Tribunal Judicial de Base[7], mas também porque, subsequentemente, não o dotou de um quadro de juízes suficiente, não nomeou para o mesmo um Presidente (partilha com os Tribunais Comuns o mesmo Presidente), e apenas designou como Presidentes de Tribunal Colectivo magistrados da Jurisdição Comum, o que significa que nas causas da competência do tribunal colectivo no contencioso administrativo, o julgamento é presidido por um juiz que não pertence à jurisdição administrativa e fiscal[8].

A este propósito, surgiu uma querela interessante:

No artigo 24º da Lei de Bases da Organização Judiciária, está previsto que compete ao presidente de tribunal colectivo elaborar os acórdãos e as sentenças finais nos processos que caibam na competência do tribunal colectivo, nos termos das leis de processo.

No entanto, no nº 4 do artigo 99º do Código de Processo Administrativo Contencioso prevê-se que no Tribunal Administrativo a sentença é proferida pelo juiz do processo, ainda que no julgamento intervenha o tribunal colectivo.

---

7 ***Artigo 10.º***
Categorias de tribunais
1. Existem tribunais de primeira instância, o Tribunal de Segunda Instância e o Tribunal de Última Instância.
2. Os tribunais de primeira instância compreendem o Tribunal Judicial de Base e o Tribunal Administrativo.
Artigo 27.º
Enumeração
1. São tribunais de primeira instância:
1) O Tribunal Judicial de Base;
2) O Tribunal Administrativo.
2. A organização do Tribunal Judicial de Base compreende Juízos Cíveis, Juízos de Instrução Criminal, Juízos de Pequenas Causas Cíveis, Juízos Criminais, Juízos Laborais e Juízos de Família e de Menores.

8 Nos termos das alíneas 2) e 3) do nº 1 do artigo 24º compete ao presidente de tribunal colectivo:
2) Dirigir as audiências de discussão e julgamento;
3) Elaborar os acórdãos e as sentenças finais nos processos que caibam na competência do tribunal colectivo, nos termos das leis de processo;

Qual, então, a solução que prevalece?

A favor da solução consagrada na Lei de Bases da Organização Judiciária argumentou-se que não apenas esta deveria ser considerada uma lei de valor reforçado, mas também o facto de a mesma ser posterior.

Contra essa posição defendeu-se o carácter especial da lei processual e, portanto, que a mesma deveria prevalecer sobre a lei da organização judiciária.

Foi esta última posição que acabou por vingar, o que veio reforçar, de certa forma, o reconhecimento da autonomia do Tribunal Administrativo.

Mas, em sentido contrário, existe outro aspecto em que a Lei de Bases da Organização Judiciária parece negar a autonomia ou especialização da jurisdição administrativa.

É que apesar de enunciar, no seu artigo 30º, que o *Tribunal Administrativo é o tribunal competente para dirimir litígios emergentes de relações jurídicas administrativas, fiscais e aduaneiras,* acabou por lhe retirar a reserva para o julgamento de muitas questões jurídico-administrativas, atribuindo ao Tribunal de Segunda Instância a competência de julgar, em primeira instância, uma multitude de recursos contenciosos em função da "categoria" dos órgãos administrativos que praticaram os actos impugnados[9].

---

9 ***Tribunal de Segunda Instância***
Artigo 36.º
Competência
…
2) Julgar em primeira instância, por causa do exercício das suas funções, as acções propostas contra:
(1) O Comissário contra a Corrupção, o Comissário de Auditoria, o Comandante-Geral dos Serviços de Polícia Unitários e o Director-Geral dos Serviços de Alfândega;
(2) Os Membros do Conselho Executivo e os Deputados à Assembleia Legislativa;
...
8) Julgar em primeira instância recursos dos actos administrativos ou em matéria administrativa, ou dos respeitantes a questões fiscais, parafiscais ou aduaneiras, praticados por:
(1) Chefe do Executivo, Presidente da Assembleia Legislativa e Presidente do Tribunal de Última Instância;
(2) Secretários, Comissário contra a Corrupção, Comissário de Auditoria, Procurador, Comandante-Geral dos Serviços de Polícia Unitários e Director-Geral dos Serviços de Alfândega;
(3) Mesa da Assembleia Legislativa;
(4) Comissão Independente para a Indigitação dos Juízes, Conselho dos Magistrados Judiciais e respectivos Presidentes, Presidente do Tribunal de Segunda Instância, Presidente dos Tribunais de Primeira Instância e Juízes que superintendam nas secretarias;
(5) Conselho dos Magistrados do Ministério Público e respectivo Presidente, Procuradores-Adjuntos e Delegados do Procurador;
(6) Outros órgãos da Administração de categoria superior à de director de serviços;
9) Julgar processos de impugnação de normas emanadas de órgãos da administração no desempenho da função administrativa;
10) Julgar pedidos de suspensão de eficácia dos actos administrativos e das normas de cujo recurso contencioso e impugnação, respectivamente, conheça e os demais incidentes relativos a recurso nele pendente ou a interpor;
11) Julgar pedidos de produção antecipada de prova formulados em processo do contencioso administrativo, fiscal ou aduaneiro nele pendente ou a interpor;
12) Rever decisões de aplicação de multas e sanções acessórias proferidas pelo competente tribunal de primeira instância em processos de infracção administrativa…

A este propósito, subscrevendo e parafraseando a posição de LINO RIBEIRO[10], *não parece que possa haver fundamentação dogmática para tal repartição de competências, pois do facto de não existir um foro especial para essas entidades não parece resultar qualquer abalo para o seu prestígio.*

De todo o moo, este comentário chamou-me a atenção para outra curiosidade (ou mesmo perplexidade) que parece ser de destacar na repartição de competências entre o Tribunal Administrativo e o Tribunal de Segunda Instância:

A lei orgânica confere ao Tribunal de Segunda Instância a competência para julgar em primeira instância os recursos contenciosos dos actos praticados por certas entidades, sendo certo que atribui ao Tribunal Administrativo a competência para julgar várias acções dessas mesmas entidades.

Com particular sensibilidade (parece-me que nas restantes acções não é tão evidente a contradição) chama-se a atenção para as acções para determinação da prática de actos administrativos legalmente devidos, porque em ambos os casos o objecto do meio processual contende com a forma rainha ou o modo típico de manifestação da actividade administrativa.

Sendo certo que, na esmagadora maioria dos casos, os pedidos de anulação de actos são formulados de forma cumulada com tais pedidos de condenação e aí não se levantam problemas (o tribunal competente para julgar o recurso contencioso é competente para julgar do pedido condenatório), já quando se opte por socorrer-se apenas da acção de condenação, parece decorrer daquela previsão que a competência para o julgamento da acção proposta contra as entidades que deveriam ter praticado o acto omitido ou que recusaram a prática do acto que o particular entende ser legalmente devido é devolvida ao Tribunal Administrativo.

A Doutrina inclina-se para o entendimento de que a competência para o julgamento destas acções deve ser atribuída ao tribunal que tem competência para julgar os recursos contenciosos em que figuram como sujeitos passivos essas mesmas entidades, e a favor desta posição tem-se invocado a da lei processual que regula a cumulação de pedidos (que estipula que *Qualquer que seja o tribunal competente, pode cumular-se com o pedido de determinação da prática de um acto administrativo devido* vários outros pedidos – *artigo 107º do Código de Processo Administrativo Contencioso*).

Também se tem entendido[11] que a contenda se resolve, pelo menos parcialmen-

10 No artigo ***A Justiça Administrativa no Contexto da Lei Básica da RAEM***, publicado no Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Macau, Ano VI, nº 13, de 2002, p. 223 e segs..

11 VIRIATO LIMA e ÁLVARO DANTAS, ***Código do Procedimento Administrativo Contencioso, Anotado***, Centro de Formação Jurídica e Judiciária, RAEM, 2015

te, com recurso ao nº 2 do artigo 36º e à alínea 5) do nº 2 do artigo 44º [12] da lei orgânica, que conferem ao Tribunal de Segunda Instância e também ao Tribunal de Última Instância (TUI) a competência para o julgamento de acções propostas contra algumas dessas entidades administrativas *por causa do exercício das suas funções.*

Curiosamente, a alínea 5) do nº 5 do artigo 30º da lei orgânica confia ao Tribunal Administrativo a competência para julgamento de todos os *recursos dos actos de aplicação de multas e sanções acessórias e dos restantes actos previstos na lei proferidos por órgãos administrativos praticados em processos de infracção administrativa*[13].

Mas, considerando que se tratam de actos materialmente administrativos e ponderando que a lei processual consagra um regime de plena jurisdição, podendo o juiz alterar a multa, bem como a espécie e a medida da sanção acessória (artigo 118º do CPAC), a competência para conhecer dos seus recursos contenciosos não deveria também variar em função do sujeito passivo?

Qual é, então, o entendimento dos Tribunais?

Em relação às acções para condenação à prática do acto administrativo devido, no acórdão do Tribunal de Segunda Instância proferido no Processo nº 409/2016, de 1 de Dezembro de 2016, em que foi Relator o Desembargador Cândido de Pinho, estabeleceu-se a seguinte jurisprudência:

I - Se o conhecimento do recurso contencioso de actos expressos praticados pelo Chefe do Executivo compete ao TSI, tal como a este mesmo tribunal também pertence a competência para decidir sobre a validade dos actos de indeferimento tácito da mesma entidade administrativa, não faz sentido que a acção tendente à prática de um acto legalmente devido em caso de indeferimento tácito ou de recusa de prática de acto de conteúdo vinculado (art. 103º, nº1, do CPAC) não pertença à esfera de competência do mesmo TSI.

II - A coerência e a unidade do sistema reclama que se entenda que a qualidade, categoria funcional e importância do cargo exercido pelo Réu nestas acções deve

---

12 ***Artigo 36º***
Compete ao Tribunal de Segunda Instância:
…
2) Julgar em primeira instância, por causa do exercício das suas funções, as acções propostas contra:
(1) O Comissário contra a Corrupção, o Comissário de Auditoria, o Comandante-Geral dos Serviços de Polícia Unitários e o Director-Geral dos Serviços de Alfândega;
(2) Os Membros do Conselho Executivo e os Deputados à Assembleia Legislativa

Artigo 44º
2. Compete ao Tribunal de Última Instância:
…
5) Excepto disposição da lei em contrário, julgar acções propostas contra o Chefe do Executivo, o Presidente da Assembleia Legislativa e os Secretários, por causa do exercício das suas funções

13 Sobre o conceito de infracção administrativa e respectivo regime, cf. Decreto-Lei n.º 52/99/M, de 4 de Outubro, que define o regime geral das infracções administrativas e o respectivo procedimento.

determinar a competência jurisdicional para a sua apreciação (e assim se compreende a referência normativa contida no art. 107º do CPAC "qualquer que seja o tribunal competente").

No que se refere às infracções administrativas, suscitaram-se logo conflitos de competências, que foram rapidamente resolvidos pelo Tribunal de Última Instância, mas em sentido oposto, nomeadamente, no acórdão datado de 3 de Maio de 2006, proferido no processo nº 6/2006, nos seguintes termos:

O Tribunal Administrativo é o competente para conhecer dos recursos de actos administrativos de aplicação de multas em processos de infracção administrativa, quem quer que seja o autor do acto.

Mesmo assim, apesar de parecer que estas questões estão pacificamente resolvidas pela Jurisprudência, afigura-se avisado, *de jure condendo*, que se desfaçam, pela via legislativa, estas aparentes discórdias ou incongruências.

Finalmente, importa referir que, na prática, acabou por cair na alçada do Tribunal de Segunda Instância a competência de julgar, em primeira instância, todos os processos de impugnação de normas (uma vez que a competência conferida ao Tribunal Administrativo pela Lei de Bases da Organização Judiciária neste âmbito se cingia às normas emanadas de órgãos dos municípios, que entretanto foram extintos pela Lei nº 17/2001, que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2002).

No que se refere aos recursos jurisdicionais [14], a lei prevê que o TSI é competente para conhecer, em segundo grau de jurisdição, dos recursos das decisões proferidas pelos tribunais de primeira instância, abarcando na mesma alínea todos os recursos jurisdicionais das decisões de todas as categorias de tribunais (tanto os das decisões dos tribunais da jurisdição comum, como os das sentenças proferidas pelo Tribunal Administrativo).

Ora, apesar de o Tribunal Administrativo ser, efectivamente, um tribunal de primeira instância, pergunto-me se, pelo menos a nível simbólico, não seria preferível ou até desejável, em respeito ao princípio da dualidade de jurisdições, separar sistematicamente a competência para julgar dos recursos das duas ordens de Tribunais, até porque a norma em causa enuncia, na primeira parte, as competências do Tribunal de Segunda Instância pertencentes à jurisdição comum e, só a partir da alínea 8), enuncia as competências em matéria administrativa e fiscal.

De todo o modo, na esteira da Lei Básica, a Lei de Bases da Organização Judiciária reconhece o Tribunal de Segunda Instância como verdadeira instância de recurso

14 *Artigo 36º*
Compete ao Tribunal de Segunda Instância:
1) Julgar os recursos das decisões dos tribunais de primeira instância e das proferidas em processos de arbitragem voluntária susceptíveis de impugnação.

da jurisdição administrativa.

Esta opção é compreensível dada a dimensão do território e da população e o reduzido número de litígios em matéria administrativa.

O que me parece mais difícil de assimilar é a ausência de consagração de uma secção especializada em contencioso administrativo e fiscal.

Aliás, na sua versão original, a Lei de Bases da Organização Judiciária parecia apontar no sentido de alguma especialização, pois nessa altura previa-se que a distribuição no Tribunal de Segunda Instância se fazia por forma a que todos os processos do contencioso administrativo e fiscal coubessem a dois únicos juízes previamente designados pelo Conselho dos Magistrados Judiciais (nº 3 do artigo 38º).

Naturalmente, esta solução de compromisso foi alvo de críticas[15], na medida em que parecia ser preferível a consagração de uma verdadeira especialidade orgânica, através da criação de uma secção autónoma das restantes, com competência exclusiva para o julgamento das questões administrativas e fiscais, onde todos os juízes teriam maior apetência para o julgamento destas matérias, e porque, apesar de determinar a distribuição dos processos do contencioso administrativo e fiscal a dois únicos juízes, a lei acabava por não levar esta especialização, embora mitigada, a bom porto, pois estes juízes não recebiam só processos de cariz administrativa e fiscal.

Surpreendentemente, na revisão levada a cabo pela Lei nº 9/2009, a norma em causa foi revista no sentido de se afastar ainda mais do princípio da dualidade de jurisdições, pois veio determinar a criação de uma secção de processos em matéria criminal, com competência para julgar as causas de natureza penal (eventualmente em virtude do peso processual destas causas) e uma secção de processos com competência para julgar as restantes causas, eliminando o único vestígio de especialização em matéria administrativa e fiscal consagrada na versão original.

Apenas como mera curiosidade, ainda a propósito da dualidade de jurisdições, é de referir que, recentemente, uma outra lei (a Lei nº 5/2016, denominada Regime Jurídico do Erro Médico[16]) subtraiu do Tribunal Administrativo o conhecimento de uma questão que pacificamente lhe pertencia: o julgamento de todas as acções sobre *responsabilidade civil extracontratual da Região Administrativa Especial de Macau, dos demais entes públicos e dos titulares dos seus órgãos, funcionários ou agentes, por prejuízos decorrentes de actos de gestão pública, incluindo acções de regresso*.

15 Entre outros, JOÃO LUÍS DIAS SOARES, ***O Suporte Institucional do Contencioso Administrativo da Região Administrativa Especial de Macau***, Revista Administração n. ° 55, vol. XV, RAEM, 2002 – 1°, p. 171 a 228

16 O erro médico é definido como o facto emergente de acto médico praticado, com violação culposa de diplomas legais, instruções, princípios deontológicos, conhecimentos técnicos profissionais ou regras gerais na área da saúde, que cause danos para a saúde física ou psíquica dos utentes, quer seja por acção ou por omissão.

Ainda no âmbito da análise da Lei de Bases da Organização Judiciária, apenas algumas breves palavras no que respeita ao duplo grau de jurisdição e tutela jurisdicional efectiva.

Das decisões do Tribunal Administrativo cabe recurso para o TSI, que conhece de facto e de direito. Não se levantam aqui problemas.

Mas, considerando a competência alargada do TSI para o conhecimento em primeira instância de muitas causas e que das suas decisões cabe recurso para o TUI que, apesar de poder conhecer de matéria de facto e de direito nos recursos jurisdicionais de outras matérias, só conhece de questões de direito nos recursos das decisões contencioso administrativo[17], será que podemos falar de uma compressão do direito fundamental à tutela jurisdicional efectiva?

A questão põe-se com maior acuidade quando a lei atribui ao TUI a competência de julgar em primeira instância vários processos, como os pedidos de suspensão de eficácia dos actos administrativos de cujo recurso contencioso conheça e os demais incidentes relativos a recursos nele pendentes ou a interpor, bem como os pedidos de produção antecipada de prova formulados em processos do contencioso administrativo nele pendentes ou a interpor.

Mas o que tem gerado mais controvérsia na comunidade jurídica de Macau é o facto de não haver lugar a recurso das decisões proferidas em primeira instância pelo TUI, cuja composição apenas comporta três Conselheiros, sem secções, pelo que não existe possibilidade de recurso dos acórdãos proferidos nestas matérias para o pleno, como no modelo de Portugal.

Estas são questões que têm vindo a ser amplamente discutidas na sociedade de Macau, sobretudo no contexto de processos crime movidos contra certas entidades, mas para as quais, para já, não foi encontrada ainda solução...

E assim termino esta parte da apresentação sobre os aspectos organizatórios.

*

No que se refere a aspectos processuais, devo começar por dizer que o Código de Processo Administrativo Contencioso representou sinal importantíssimo de evolução da lei processual administrativa de Macau, pois nele se consagra de forma inequívoca e emblemática o princípio da tutela jurisdicional efectiva (artigo 2º), na esteira do já mencionado artigo 36º da Lei Básica.

17 Nos termos do nº 1 do artigo 47º da lei orgânica, o Tribunal de Última Instância, quando julgue em recurso correspondente a segundo grau de jurisdição, conhece de matéria de facto e de direito, salvo disposição diversa na lei processual, mas o artigo 152º da lei do processo contencioso dispõe que o recurso dos acórdãos do Tribunal de Segunda Instância apenas pode ter por fundamento a violação ou a errada aplicação de lei substantiva ou processual ou a nulidade da decisão impugnada.

Como referem VIRIATO LIMA e ÁLVARO DANTAS[18]:

1. Neste artigo, de forma inovadora relativamente ao anterior direito processual administrativo, procede-se à importante consagração legislativa do princípio da tutela jurisdicional efectiva. Pode dizer-se, com a melhor doutrina, que tal princípio significa "a garantia de realização judicial, pelos tribunais administrativos, dos direitos subjectivos, dos interesses legalmente ou de quaisquer outras posições juridicamente tuteladas pelo Direito Administrativo, para as quais haja um litígio".

...

5. Dimensão importante do direito subjectivo público a uma tutela jurisdicional efectiva é aquela que se traduz no direito de obter uma decisão que aprecie a pretensão deduzida em juízo em prazo razoável. Entre nós, essa faceta daquele direito encontra assento legal expresso, não neste artigo (...), mas no nº 3 do artigo 6º da LBOJ.

...

7. Atenta a forma como o legislador do CPAC plasmou neste diploma o princípio da tutela jurisdicional efectiva, pode dizer-se que, via de regra, tal tutela é completa e não tem lacunas...

E como foi, então, concretizado este princípio na lei processual?

Convém aqui recordar que, aquando da sua entrada em vigor, em 1999, em Portugal estava ainda em debate a reforma do Contencioso Administrativo, com defensores da manutenção do modelo objectivista centrado essencialmente na tutela da legalidade seguido pela LPTA[19], pontuado com a introdução de novos meios processuais principais e cautelares de cariz mais subjectivista e a consagração de alterações nos meios tradicionais, com vista a garantir uma mais eficaz tutela dos direitos dos particulares, nomeadamente através da eliminação das limitações dos meios de prova, da introdução de instrumentos de reforço dos poderes do tribunal e de garantia de efectividade das suas decisões, bem como da atribuição de poderes de plena jurisdição nos casos que se mostrassem justificados, de um lado e, do lado oposto, com apologistas dum modelo mais subjectivista, que acabou por vingar, como sabemos, com a aprovação do Código de Processo dos Tribunais Administrativos pela Lei nº 15/2002, de 22 de Fevereiro (que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2004), centrado essencialmente na relação jurídica administrativa e tutela plena dos interesses dos particulares, privilegiando o contencioso de plena jurisdição, onde a acção administrativa especial, que "sucedeu" ao recurso contencioso de anulação, figura como seu

18 *Op. cit.,* p. 9 a 11

19 Lei de Processo nos Tribunais Administrativos, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 267/85, de 16 de Julho, mandado aplicar a Macau pelo Decreto-Lei n.º 220/86, de 7 de Agosto, e publicado no Boletim Oficial de Macau n.º 52, de 29 de Dezembro de 1986

paradigma[20].

Em Macau, optou-se por uma estrutura dualista, em que o modelo objectivista foi combinado com vários aspectos do modelo subjectivista (na linguagem cinematográfica, o CPAC pode ser visto como uma espécie de LPTA *versão 2.0*).

Assim, como meios principais temos:

De um lado, os de cariz objectivista, que seguem a tramitação do recurso contencioso:

- Impugnação de actos administrativos;
- Impugnação de normas administrativas;
- Contencioso eleitoral; e
- Recursos de actos praticados no âmbito dos procedimentos relativos a infracções administrativas.

De outro lado, os de cariz subjectivista, que seguem a forma de acção (do processo civil comum de declaração):

- A acção para o reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos;
- A acção para determinação da prática de actos administrativos legalmente devidos;
- A acção para prestação de informação, consulta de processo ou passagem de certidão;
- A acção sobre contratos administrativos;
- A acção para efectivação da responsabilidade civil extracontratual da Administração; e ainda
- Outras relações jurídicas administrativas controvertidas a que a lei especial faça corresponder acções do contencioso administrativo.

Depois temos os meios cautelares, em que a par das tradicionais suspensão de eficácia de actos, produção antecipada da prova e intimação para um comportamento, consagra-se de forma inovatória a possibilidade de suspensão de eficácia de normas e surgem, pela primeira vez, as providências preventivas e conservatórias não especificadas, abrindo a porta ao recurso a qualquer medida cautelar que se considere

20 Importa referir que, ao lado da acção administrativa especial, com uma tramitação própria, marcada por alguns aspectos objectivistas, seguiam a forma de acção administrativa comum, ou seja, o modelo processual civil, várias causas relativas a contratos, responsabilidade civil extracontratual, etc.. No entanto, na sua última revisão, operada pelo Decreto-Lei nº 214-G/2015, de 2 de Outubro, foi abandonado esse modelo dualista (acção administrativa especial/acção administrativa comum), com a consagração de um modelo monista (acção administrativa única).

adequado a acautelar os direitos ou interesses que se julguem ameaçados, excepcionando apenas as providências que envolvam a indisponibilidade de bens afectos a serviços de relevante interesse público.

No âmbito do processo executivo, que compreende tanto normas relativas ao cumprimento espontâneo da sentença, como atinentes a meios destinados a obter a execução coerciva, estabeleceu-se de forma inovatória a possibilidade de imposição de sanções pecuniárias compulsórias.

A respeito das vantagens deste modelo, LINO RIBEIRO (artigo citado) escreveu o seguinte:

... o facto de não ter existido uma opção radical entre dois modelos, e de se ter preferido cautelosamente uma combinação equilibrada do modelo objectivista com o modelo subjectivista, até nos parece uma boa solução, sobretudo porque dessa maneira se aproveitam as vantagens de ambos os modelos.

Se é verdade que o modelo subjectivista fornece uma protecção mais intensa aos administrados que sejam titulares de direitos perante a administração, não é menos verdade que o modelo objectivista oferece garantias mais amplas de defesa da legalidade ao abrir a porta da justiça a interessados que nem sequer são titulares de posições jurídicas subjectivas.

Ainda quanto a aspectos positivos do modelo objectivista como meio de tutela da legalidade administrativa, pessoalmente sublinho ainda os amplos poderes e deveres de intervenção processual do Ministério Público em diversas fases do processo, não só nos meios que seguem a tramitação do recurso contencioso (vista inicial, interlocutória e final, com poderes de suscitar questões prévias novas e de se pronunciar sobre a decisão, bem como o poder de pedir prosseguimento dos autos), mas também nas acções (vista final para parecer quando não seja demandante), nos procedimentos cautelares (pronúncia sobre a declaração de ineficácia de actos de execução indevida na suspensão de eficácia e vista final em todos os meios cautelares), nas execuções para entrega de coisa certa ou para prestação de um facto (vista final), e finalmente nos recursos ordinários e de oposição de acórdãos. É ainda ouvido no recurso de revisão quanto à sua admissibilidade e nas conferências dos tribunais superiores.

No entanto, no que se refere aos poderes conferidos ao Ministério Público para o exercício da acção pública, parece que, *nas situações em que recebe uma queixa de um particular que se mostre minimamente fundada relativamente à ilegalidade de um determinado acto administrativo... A doutrina tem-se inclinado no sentido de que vigora (...) um princípio de oportunidade e não um princípio de legalidade estrita* – neste sentido, VIRIATO LIMA e ÁLVARO DANTAS[21].

21 ***Op. cit.***, p. 136.

No que se refere à legitimidade activa, regista-se um alargamento significativo, no sentido de se ter conferido legitimidade às pessoas colectivas em relação aos actos lesivos dos interesses que lhes cumpra defender. Apesar de na sua formulação a norma não fazer qualquer distinção entre pessoas colectivas privadas e públicas, parecendo-me apontar no sentido de permitir litígios inter-administrativos, a verdade é que, pessoalmente, não tenho conhecimento de casos concretos de conflitualidade inter-administrativa.

Voltando à análise de LINO RIBEIRO sobre o modelo adoptado, este autor defende ainda que:

A conservação do recurso contencioso para defesa da legalidade objectiva não significa, contudo, que a subjectivação do sistema tivesse ficado exclusivamente a cargo das acções administrativas.

Uma leitura, ainda que breve, da nova lei de processo administrativo permite-nos detectar que foram introduzidos no recurso contencioso muitos elementos de tipo subjectivo, a fim de aumentar a sua amplitude e eficácia na protecção dos direitos subjectivos dos particulares.

Neste sentido estão as modificações pontuais que se fizeram na tramitação do processo, por forma a que o mesmo passasse a ser concebido como um litígio entre verdadeiras "partes processuais" e não como um "processo feito a um acto". É o caso, por exemplo, do estabelecimento do princípio da igualdade dos sujeitos processuais (artigo 23º), da possibilidade de se cumular o pedido de anulação com outros pedidos, o que pode transformar o recurso num processo de plena jurisdição (artigo 24º), do regime de contestação da autoridade recorrida[22] (...), do estabelecimento da inversão do ónus da prova nos casos em que a autoridade recorrida não envie o processo administrativo (nº 7 do artigo 55º) e da admissibilidade de todos os meios de prova e não apenas da prova documental, como anteriormente acontecia[23].

Ainda a respeito do recurso contencioso, LINO RIBEIRO no artigo mencionado, elogia o abandono do conceito de acto administrativo definitivo e executório como objecto do recurso e assinala, como aspecto positivo da reforma, o novo critério

22 Impõe-se de forma mitigada o ónus de impugnação sob pena de confissão dos factos (artigo 54°), mas mais à frente proíbe-se o depoimento de parte da entidade recorrida (n° 3 do artigo 66°)...
Quando a administração não apresenta rol de testemunhas ou omite a indicação dos factos sobre os quais elas devem depor, é notificada para suprir essas irregularidades (n° 2 do artigo 53° e n° 3 do artigo 51°).
Por outro lado, apesar de vigorar o princípio da concentração da defesa na contestação, a entidade recorrida (e os contra-interessados) pode suscitar nas alegações novas questões que obstem ao conhecimento do recurso).

23 Apesar de não se admitir o depoimento de parte (n° 3 do artigo 66°) e de no contencioso eleitoral, que segue esta forma de processo, apenas se admitir prova documental (n° 2 do artigo 96°).

identificador dos actos recorríveis[24] [25].

Neste mesmo sentido, JOSÉ CÂNDIDO DE PINHO[26] escreveu o seguinte:

O CPAC parece ser tributário das modernas tendências subjectivistas. Muito embora a natureza do recurso não tenha perdido a sua eterna feição de mera legalidade (art. 20º)[27]*, certo é, porém, que o objecto do recurso tem que ser um acto que produza* efeitos externos *e seja* imediatamente lesivo (art. 28º, nº 1) *ou* imediatamente exequível (art. 28º, nº 2). E se a tónica da lesão já está ali patente, mais ela se torna visível no art. 33º, al. a), *ao considerar que o pressuposto da legitimidade depende da titularidade de direitos subjectivos ou interesses legalmente protegidos que tivessem sido* lesados *pelo acto recorrido ou, no mínimo, da alegação de um interesse directo, pessoal e legítimo no provimento do recurso.*

Passando agora rapidamente para o domínio das acções, é evidente que a principal novidade e o maior passo dado no sentido de garantir a tutela jurisdicional efectiva se traduz na possibilidade de obter a condenação da administração na prática de actos administrativos devidos.

Este é, notoriamente, um salto significativo em relação ao modelo anterior, pelo que não me vou alongar em pequenos pormenores sobre os pressupostos do pedido, ou discutir se era mesmo necessário consagrar expressamente que o objecto deste meio processual é a pretensão do particular e não o acto omitido ou recusado. Apenas me pergunto se, tendo sido prevista a possibilidade de estabelecer sanções pecuniárias compulsórias para várias situações (falta de entrega do processo administrativo, falta de identificação dos contra-interessados e execução ilegítima de actos na suspensão de eficácia e falta de cumprimento espontâneo da decisão no processo executivo), não teria também sido desejável consagrar para este pedido igual protecção. Além disso, quando o objecto da acção é um acto tácito, não está prevista, como

---

24 ***Artigo 28º***
1. São actos administrativos contenciosamente recorríveis os que, produzindo efeitos externos, não se encontram sujeitos a impugnação administrativa necessária.
2. A sujeição a impugnação administrativa necessária não obsta, porém, à recorribilidade contenciosa dos actos quando estes sejam, por força da lei ou de decisão administrativa, de execução imediata.

25 O autor refere que ***um dos aspectos mais positivos da reforma do recurso contencioso de anulação ocorreu no plano da caracterização do acto contenciosamente recorrível.***
Enquanto na lei anterior o critério identificador dos actos recorríveis era o conceito de "acto definitivo e executório", o único que explicava a existência de uma lesão capaz de comover o recurso contencioso, o artigo 28º da actual lei considera actos contenciosamente recorríveis os que "produzindo efeitos externos, não se encontram sujeitos a impugnação administrativa necessária.

26 ***Manual de Formação de Direito Processual Administrativo Contencioso,*** 2ª Edição, Centro de Formação Jurídica e Judiciária, RAEM, 2015, p. 400.

27 ***Artigo 20º***
Excepto disposição em contrário, o recurso contencioso é de mera legalidade e tem por finalidade a anulação dos actos recorridos ou a declaração da sua nulidade ou inexistência jurídica.

nos recursos contenciosos[28], a possibilidade de modificação objectiva da instância quando, na pendência do processo, seja praticado acto expresso de indeferimento, porventura porque se tratam de meios processuais que seguem tramitações distintas, parecendo que nesses casos, a instância se extingue[29]. Contudo, parece-me que, de futuro, se poderia ponderar, para estes casos, a possibilidade de convolação processual.

Existem, naturalmente, alguns outros aspectos a limar.

Por exemplo, na suspensão de eficácia, tem-se entendido que, por força da interpretação conjugada da norma que regula o pedido (que apenas se refere à necessidade de junção de prova documental) e da que regula a tramitação (que não prevê uma fase de produção de prova entre a apresentação da contestação e a decisão), não é admissível a produção de prova testemunhal, invocando-se a favor desta posição que se trata de um meio provisório e urgente[30].

Outros, como o Conselheiro Torrão, em nome da tutela jurisdicional efectiva, entendem que esta deve ser admitida, no pressuposto de que o Código não a proíbe expressamente e de que existem factos que só através dela se podem provar, propugnando a aplicação subsidiária do regime consagrado para os recursos contenciosos[31].

---

28 ***Artigo 81º***
(Prática de acto expresso ou seu conhecimento posteriores à interposição do recurso de indeferimento tácito)
1. Quando, na pendência do recurso de indeferimento tácito, seja praticado acto expresso que não satisfaça, ou não satisfaça integralmente, os interesses do recorrente, pode este requerer que o recurso prossiga tendo por objecto o acto expresso, com a faculdade de alegação de novos fundamentos e de oferecimento de diferentes meios de prova, sempre que:
a) O requerimento seja apresentado no prazo de 15 dias contado da publicação ou da notificação do acto expresso, considerando-se como tal, quando a notificação não tenha sido efectuada anteriormente, o conhecimento obtido através do recurso contencioso; e
b) O tribunal seja competente para o conhecimento do recurso do acto expresso.
2. O disposto no número anterior é igualmente aplicável quando o acto expresso tenha sido praticado em data anterior à interposição do recurso de indeferimento tácito e publicado ou notificado, ou por qualquer outra forma conhecido do recorrente, em data posterior àquela interposição.
3. A não apresentação do requerimento previsto na alínea a) do n.º 1 não prejudica a recorribilidade contenciosa do acto expresso, nos termos gerais.

29 Neste sentido, VIRIATO LIMA e ÁLVARO DANTAS, ***Op. cit.***, p. 313:
Se for praticado acto expresso (de indeferimento) e publicado ou notificado ao interessado depois da propositura da acção, perece que esta se extingue por impossibilidade superveniente da lide, por ter desaparecido o pressuposto em que esta assentava (falta de pronúncia por parte do órgão administrativo).

30 O nº 3 do artigo 123º do CPAC prevê o seguinte:
No requerimento deve o requerente indicar a sua identidade e residência ou sede, bem como as dos contra-interessados a quem a suspensão de eficácia do acto possa directamente prejudicar, identificar o acto e o seu autor e especificar, de forma articulada, os fundamentos do pedido, juntando os documentos que entenda necessários (...).
Por seu turno, o nº 3 do artigo 129º do CPAC estipula que:
Juntas as contestações ou findo o respectivo prazo, o processo vai com vista ao Ministério Público, por 2 dias e, seguidamente, é concluso ao juiz para decidir, ou ao relator para o submeter à conferência na sessão imediata, independentemente de vistos, que só correm quando qualquer dos juízes-adjuntos os solicite, hipótese em que a decisão é proferida na sessão seguinte àquela.

31 Para maior desenvolvimento, JOÃO ANTÓNIO VALENTE TORRÃO, ***(In)Admissibilidade da Prova Testemunhal no Processo de Suspensão de Eficácia do Acto Administrativo Previsto no CPACM,*** Revista Administração n.º 114, vol. XXIX, 2016-4.º, 209-238

No meu modesto entendimento, afigura-se não ser necessário ir tão longe. Parece-me que bastará fazer apelo ao princípio da adequação formal[32] e assim, sem por em causa o valor da celeridade, apenas se admitiria a prova testemunhal quando fossem invocados factos insusceptíveis de comprovação através de documentos.

Nas execuções, o Código integrou a execução das sentenças anulatórias ou de declaração de nulidade de actos administrativos nas execuções para prestação de facto, o que, nas palavras de VIRIATO LIMA e ÁLVARO DANTAS[33], *se afigura, no mínimo, discutível*.

Para além destes e de outros pequenos detalhes, a verdade é que a reforma se revelou assaz positiva em muitos aspectos.

Socorrendo-me novamente das palavras de LINO RIBEIRO no artigo citado, termino esta apresentação com uma nota positiva:

Para além das inovações que referimos, a reforma tocou em muitas outras questões cuja solução há muito vinha sendo reclamada: criou-se um único meio processual de impugnação jurisdicional de normas administrativas, eliminando-se a complexa e inútil dualidade de meios processuais; elevou-se à categoria de "acção" a intimação para consulta de documentos ou passagem de certidões e alargou-se o seu âmbito ao domínio da prestação de informações (...); institui-se a sanção pecuniária compulsória (...); teve-se uma grande generosidade em matéria de medidas cautelares, prevendo-se o efeito suspensivo do recurso contencioso em determinados casos, admitindo-se a suspensão de eficácia de actos de conteúdo negativo, de actos nulos e de normas administrativas; alargou-se a intimação para um comportamento aos órgãos administrativos e para a defesa dos direitos fundamentais (...).

Enfim, poderiam ser aqui abordadas, em pormenor, mais questões, mas penso que fica aqui um apontamento que dá uma perspectiva que, embora sucinta, se espera ser suficientemente abrangente, dos principais eixos do contencioso administrativo de Macau, principalmente nos pontos em que se distancia do modelo português.

Muito obrigada.

Beatriz Cruz

---

32 ***C.P.C. Artigo 7.º (Princípio da adequação formal)***
Quando a tramitação processual prevista na lei não se adeque às especificidades da causa, deve o juiz oficiosamente, ouvidas as partes, determinar a prática dos actos que melhor se ajustem aos fins do processo.

33 *Op. cit.*, p. 431.

REFLEXÕES AO CAIR DA TARDE PESSOAS
ESTUDO 身份 INVESTIGAÇÃO 研究 QUID IURIS 研究 身份
PESSOAS 討論 LEI MACAU 澳門 PROJECTOS
規則 REGRA SOCIEDADE LIBERDADE 客觀性 IDENTIDADE
MACAU EM REVISTA 市民
澳門 MACAU 歷史
LEI CRIAÇÃO 學說 PESSOAS
CÓDIGO OPINIÃO SOCIEDADE ORDEM 自由
DIREITO 計劃 ESTUDO 創作 MACAU PROJECTOS 討論 法典
創作 QUID IURIS 客觀性 SOCIEDADE DEBATE 社會
REGRA 日落時的反思 DOUTRINA
JURISPRUDÊNCIA OBJECTIVIDADE 八法典 OBJECTIVIDADE
HISTÓRIA CÓDIGO 澳門 CÓDIGO 澳門
司法見解 法典 PESSOAS
ESTUDO 身份 INVESTIGAÇÃO 研究 PROJECTOS
PESSOAS 討論 LEI LIBERDADE 澳門 客觀性 LEI
規則 QUID IURIS 身份
MACAU EM REVISTA 市民
澳門 MACAU 歷史 討論
LEI 創作 學說 PESSOAS INVESTIGAÇÃO DIREITO
MACAU ORDEM 計劃 HISTÓRIA CÓDIGO 自由
DIREITO 計劃 日落時的反思 討論
QUID IURIS

標題:

反思.法律第十期

CRED-DM:

澳門法律反思研究及傳播中心

官樂怡基金會

官樂怡行政委員會:

官樂怡（主席); Rui Pedro Cunha, João Tubal Gonçalves（副主席）;

Isabel Cunha, Connie Kong （委員）

行政總監:

Filipa Guadalupe(filipa@ruicunha.org)

主講人:

. Antero Pires Salvador - Juiz Desembargador

. Carlos Carvalho - Juiz Conselheiro

. Ana Paula Lobo - Juíza Conselheira

. Irene Neves - Juíza Desembargadora

. Fernanda Esteves - Juíza Desembargadora

. Elizabeth Moreira Fernandez - Professora

. João Torrão - Juiz Conselheiro (Jubilado)

. Beatriz Cruz - Assessora da Autoridade Monetária e Cambial de Macau

翻譯 :

李家裕

封面圖片:

Frc Global Communication Ltd

平面設計及插圖 照片編輯:

Frc Global Communication Ltd, Carlos Canhita e Célia Brás

電話:

(853) 28923288

電郵:

creddm@ruicunha.org

郵寄:

澳門法律反思研究及傳播中心 - 出版 官樂怡基金會 中華人民共和國,

澳門特別行政區南灣大馬路749號地下

行政/出版/版權:

中華人民共和國, 澳門特別行政區南灣大馬路749號地下

所有權 / 出版社:

官樂怡基金會

日期:

2019年04月

發行量:

200

ISSN: 2307-9339

CREDDM
Centro de Reflexão, Estudo
e Difusão do Direito de Macau
澳門法律反思研究及傳播中心

官樂怡基金會
FUNDAÇÃO RUI CUNHA
Por Macau, Mais e Melhor. 為澳門，無私奉獻，精益求精

PESSOA COLECTIVA DE UTILIDADE PÚBLICA ADMINISTRATIVA 行政公益法人

C & C CLUB

5.º ANDAR

27.03.18 ‘ 18:30

日落時的反思 官樂怡基金會

REFLEXÕES AO CAIR DA TARDE

ALGUMAS NOTAS SOBRE

O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO

DE PORTUGAL E DA RAEM

Participantes

Juiz Conselheiro **CARLOS CARVALHO** . *Juíza Conselheira* **ANA PAULA LOBO**

Juíza Desembargadora **IRENE NEVES** . *Juíza Desembargadora* **FERNANDA ESTEVES**

Prof.ª **ELIZABETH MOREIRA FERNANDEZ** . *Juiz Conselheiro (Jubilado)* **JOÃO TORRÃO**

Dra. **BEATRIZ CRUZ** *Assessora da Autoridade Monetária e Cambial de Macau*

Moderador

ANTERO PIRES SALVADOR

Juiz Desembargador

Evento Realizado em língua portuguesa

官樂怡基金會 FUNDAÇÃO RUI CUNHA

CREDDM Centro de Reflexão, Estudo e Difusão do Direito de Macau

C&C CLUB

Associação dos Magistrados da Jurisdição Administrativa e Fiscal de Portugal

www.ruicunha.org

AV. DA PRAIA GRANDE, N.749, MACAU

官樂怡基金會 澳門南灣大馬路749號地下

PESSOA COLECTIVA DE UTILIDADE PÚBLICA ADMINISTRATIVA

design by FRC GLOBAL COMMUNICATION LTD.

目錄

序 123

葡萄牙行政及稅務審判法官協會 125

Antero Pires Salvador 129

葡萄牙與澳門特別行政區行政及稅務訴訟的方方面面 130

Carlos Luís Medeiros de Carvalho 133

葡萄牙行政訴訟 — 組織、訴訟方式及行政審判權 135

Ana Paula Fonseca Lobo 141

葡萄牙稅務訴訟的若干註釋 143

Irene Isabel Gomes das Neves 147

葡萄牙稅務訴訟：組織與訴訟方式 149

Fernanda de Fátima Esteves 157

改革中的稅務審判 159

Elisabethe Moreira Fernandez 165

葡萄牙與澳門特別行政區行政及稅務訴訟狀況 167

João António Valente Torrão 175

澳門稅務訴訟的若干註釋 177

Beatriz Alexandra Gomes da Cruz 201

澳門行政公正的若干註釋 203

序言

官樂怡基金會於2018年3月27日舉辦了「財政法及行政法研討 - 澳門與葡萄牙的稅務行政訴訟」研討會。

是次研討會由官樂怡基金會澳門法律反思研究及傳播中心與葡萄牙稅務與行政審判法官協會合辦, 是該協會於2018年3月在澳門的官方訪問中密不可分的一部分。

因此, 官樂怡基金會很高興能參與是次大型會議, 並對成為東道主及是次研討會的聽眾表示榮幸。

會議上, 在場人士都看到了一場持不同觀點的人進行的辯論, 內容圍繞現行稅務與行政訴訟之間的審判, 並闡述兩種制度的異同。

研討會由高等法院法官Antero Pires Salvador主持, 並由以下澳門及葡萄牙的參加者列席會議:

- 法官João António Valente Torrão (現居澳門), 探討主題為「澳門特別行政區的稅收法」;

- 科英布拉行政稅務法院法官Beatriz Alexandra Gomes da Cruz(獲澳門特別行區特許), 探討主題為「澳門特別行政區的行政法」;

- 法官Carlos Luís Medeiros de Carvalho, 探討主題為「葡萄牙行政訴訟 — 組織、訴訟方式及行政審判權」;

- Elisabeth Moreira Fernandez教授, 探討主題為「葡萄牙行政保全訴訟:簡要說明與疑問」;

- 法官Ana Paula Fonseca Lobo, 探討主題為「葡萄牙稅務訴訟的若干註釋」;

- 北部行政稅務法院院長兼法官Irene Isabel Gomes das Neves, 探討主題為「葡萄牙稅務訴訟:組織與訴訟方式」;

- 葡萄牙北部中心行政法院法官兼行政稅務法院高等委員會委員Fernanda de Fátima Esteves, 探討主題為「改革中的稅務審判」;

會議尾聲時, 出席的聽眾提出了相關問題並作出反思。

考慮到所涉及的主題豐富, 其相關性與實際情況, 以及葡萄牙稅務與行政審判法官協會首次到訪澳門的特殊情況, 官樂怡基金會希望為此次研討會發行中葡雙語版本, 以作將來留念之用。

本人謹代表澳門法律反思研究及傳播中心和官樂怡基金會再次感謝葡萄牙稅務與行政審判法官協會為我們提供機會來舉辦此次研討會, 以及感謝眾位尊敬的法官的參與, 他

們的出席使我們倍感榮幸之至, 並希望他日能再次拜訪我們。

謝謝!

祝願我們的讀者豬年大吉, 以及有一個美好的2019年!

恭喜發財!

澳門法律反思研究及傳播中心主任郭麗茹

creddm@ruicunha.org

www.creddm.org

葡萄牙行政及稅務審判法官協會

葡萄牙行政及稅務審判法官協會於2007年4月28日按其章程之公證書成立, 其臨時總部設在里斯本Rua de São Pedro de Alcântara, n.º 75-79。

該協會為一非牟利、自主獨立、科學的機構, 其宗旨在於深化並傳播公法, 尤其是行政法與稅務法, 以及人權與公民資格等問題。

根據其章程框架, 協會舉辦了多項活動, 如:座談會、研討會以及培訓活動, 特別如下所列:

-「今時今日的稅務公正:舊問題, 新挑戰」, 2010年4月30日, 里斯本葡萄牙天主教大學法學院Cardeal Medeiros禮堂。

-「行政私法或行政法的危機」, 2010年11月19至20日, 波爾圖葡萄牙天主教大學法學院1號禮堂。

-「全球化背景下的稅務法 — 稅務審判及國際法與歐洲法的挑戰」, 2011年6月3日, 里斯本葡萄牙天主教大學法學院1號禮堂。

-「在歐洲法與基本權利影響下的葡萄牙行政法」, 2011年11月18日, 科英布拉大學法學院禮堂。

-「行政及稅務審判 — 其自主性與行使」, 2012年6月1日, 里斯本葡萄牙天主教大學法學院1號禮堂。

-「行政法座談會:關於《行政及稅務法院通則》與《行政法院訴訟法典》的檢視」, 2014年4月10日, 波爾圖大學法學院禮堂。

-「《會計法》簡介」研討會, 2015年6月17日, 波爾圖司法研究中心。

- 於2015年10月2日及10月14日分別在里斯本區行政法院及波爾圖行政及稅務法院舉行的題為「與程序步驟、調查及對事實之審判有關的若干問題」之培訓活動(工作坊)。

-「《稅收法》座談會:稅務執行、稅率與稅捐」, 2015年11月13日, 波爾圖大學法學院禮堂。

-「《行政法》座談會:對《公共合同法典》的檢視」, 2018年3月21日, 里斯本審計法院會議廳。

- 於2018年4月20日在里斯本審計法院會議廳舉行的題為「討論法院裁判的體制與內容」之座談會。

ALGUMAS NOTAS SOBRE

O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO

DE PORTUGAL E DA RAEM

Antero Pires Salvador
法官
主持人

里斯本古典大學法學院法學學士, 畢業於2/9/1989。

9/2/1987至15/9/1992年間, 於里斯本司法警察局擔任刑事偵查督察。

曾參加司法研究中心的第十一屆法官培訓課程, 被任命為實習法官, 後來在托雷斯韋德拉什法區第一法庭擔任助理法官。

其先後在瓦爾帕蘇什法區法院、托里迪蒙科爾武法區法院、貝納文蒂法區法院第一法庭以及馬托西紐什法區法院第一民事法庭擔任法官, 行使一般審判權。

自4/2/1998起, 在科英布拉區行政法院以定期委任方式擔任法官, 行使行政審判的職能。

2/7/2007, 其以長期委任方式晉升為葡萄牙北部中心行政法院法官。

6/7/2011, 他被任命為行政及稅務審判法官, 繼續其在北部中心行政法院的職務。

自1/9/2014起, 以專職性制度被任命為中部(科英布拉、阿威羅、維薩烏、布朗庫堡和萊里亞)行政及稅務法院首席法官, 任期五年。

當選葡萄牙行政及稅務審判法官協會理事會委員。

2017年9月, 他被任命為里斯本區行政法院以及豐沙爾行政及稅務法院首席法官, 並繼續其在中部行政及稅務法院的首席法官之職務。

於多個研討會 / 會議 / 座談會中擔任演講者, 參與修訂《行政法院訴訟法典》和《行政及稅務法院通則》的出版工作, 以及與《行政法院訴訟法典》及《行政及稅務法院通則》改革有關的意見書。

在司法研究中心擔任行政及稅務法院法官培訓普通課程入學試的筆試及口試的典試委員會成員。

無論是初審法官, 還是作為行政及稅務法院的首席法官, 均擔任法官導師。

葡萄牙與澳門特別行政區行政及稅務訴訟的方方面面

ANTERO PIRES SALVADOR

法官

各位下午好！

首先，讓我來說說我們此刻身處這威名遠播的官樂怡基金會的原因，以及為甚麼我們會選擇這個對葡萄牙如此重要的美麗的東方城市— 澳門。

我決定和我的太太（法官Maria do Céu Neves）在澳門渡過2017/2018年，由法官João Torrão每天帶領我們參觀澳門的法院，因此，促成了由葡萄牙行政及稅務審判法官協會在澳門舉辦的是次研討會。

除了我以外，即使無人會原諒我的大言不慚，因為我相信這次拜訪是如此突然，但協會理事會的其他成員在科英布拉Beta Viagens旅行社與Torrão法官的努力，以及在如此緊迫的時間下，仍組織了五十位法官、家人及朋友在這片東方大地展開奇妙的拜訪之旅（儘管當中很少人認識這裏）。

至於是次研討會，是眾人一同達成的成果，其中最不可或缺的是官樂怡先生的安排，然後少不了法官João Torrão及法官兼葡萄牙行政及稅務審判法官協會主席Carlos Carvalho。

我已言簡意賅地陳述了到訪澳門及是次研討會的因由，在此再次感謝官樂怡基金會創立人官樂怡先生與負責後勤工作的郭麗茹小姐為我們安排基金會一個如此完美的場地，以及負責組織是次澳門之行的法官João Torrão，為我提供了幫助，並在組織本次拜訪的事宜上，與我作出協調的法官兼葡萄牙行政及稅務審判法官協會主席Carlos Carvalho。

現在，重點是本次研討會優秀的講者，非常感謝他們能抽空出席研討會，使之能完滿舉行。關於研討會的主題，我們會圍繞「葡萄牙與澳門特別行政區行政及稅務訴訟的方方面面」，亦即：

法官João António Valente Torrão將探討題為「澳門特別行政區的稅收法」；

科英布拉行政及稅務法院法官Beatriz Alexandra Gomes da Cruz將探討題為「澳門特別行政區的行政法」；

- 法官Carlos Luís Medeiros de Carvalho將探討題為「葡萄牙行政訴訟 — 組織、訴訟方式及行政審判權」；

- Elisabeth Moreira Fernandez教授將探討題為「葡萄牙行政保全訴訟：簡要說明與疑問」；

- 法官Ana Paula Fonseca Lobo將探討題為「葡萄牙稅務訴訟的若干註釋」；

- 北部行政及稅務法院院長兼法官Irene Isabel Gomes das Neves, 將探討題為「葡萄牙稅務訴訟：組織與訴訟方式」；

- 葡萄牙北部中心行政法院法官兼行政稅務法院高等委員會委員Fernanda de Fátima Esteves, 將探討題為「改革中的稅務審判」；

再次感謝所有抽空參加本次研討會的出席者, 大約一共有五十位隨行人員, 當中有些人員的專業領域與法律無關, 但他們仍出席本次研討會, 使我們感到榮幸, 意味着研討會的重要性。

特別感謝所有在澳門生活及工作的出席者, 特別是在座的法官。

還要感謝Beta旅行社（以 Vítor Osório先生及Carla Saraiva小姐為代表）, 在如此緊迫的時間內努力作出協調來為我們提供本次旅程, 我們一定沒齒難忘。

本人謹代表協會及以個人名義向在座各位致上我最誠摯的謝意。

經過一輪旅程、研討會及每位演講者所探討之主題的解說後, 我將按照次序請每人發言, 簡短地按相應的「履歷」事先為之介紹。

最後, 會進入問答環節, 可作觀點交流, 以了解葡萄牙與澳門在司法體制上的不同之處。

按照順序, 事不宜遲, 現在有請法官João Torrão發言, 在此再次感謝其在這片東方大地上所組織的所有工作。

Antero Pires Salvador

Carlos Luís Medeiros de Carvalho
葡萄牙最高行政法院行政訴訟第一分庭法官

葡萄牙最高行政法院行政訴訟第一分庭法官(自2014年4月起)。

葡萄牙北部中心行政法院行政訴訟分庭法官(2004年4月至2014年3月)。

波爾圖區行政法院法官(1997年12月至2004年4月) 。

擔任阿馬里什法院法官(1993年至1994年)及埃斯波森迪法院法官(1994年至1995年) 。

擔任巴塞盧什民事法庭法官(1995/1997年)及波爾圖民事法庭法官(1997年9月至1997年12月)。

自2015年起, 擔任葡萄牙行政及稅務審判法官協會(AMJAFP)主席。於2011年11月至2015年11月期間, 擔任司法研究中心(北部)協調員。

里斯本大學法學院法學學士。提交最終個人工作報告並獲得「歐洲司法與內政事務優先」證書(2007/2008年)。

自2010年6月起, 擔任雜誌《Cadernos de Justiça Administrativa》編輯委員會成員。

擔任「Revista de Contratos Públicos」學術委員會(公法與規章研究中心 / 科英布拉大學)成員。

波爾圖盧西亞達大學行政及稅務訴訟學科法學碩士教師(2011年至2015年), 波爾圖大學法學院「行政訴訟持續培訓課程」教師(2012年、2013年、2014年、2017年及2018年)。

於多個會議、研討會及座談會擔任講者及主持人, 並於《行政法》、《歐盟法》及行政訴訟領域的多個教程、合編著作及雜誌發表多篇文章。2016/2017年, 加入行政審判改革工作組。

葡萄牙行政訴訟 — 組織、訴訟方式及行政審判權

CARLOS LUÍS MEDEIROS DE CARVALHO

葡萄牙最高行政法院行政訴訟第一分庭法官(自2014年4月起)

1. 於2002/2004[1] 進行, 並於2015年年末[2] 得到深化的的行政訴訟改革「風潮」在其組織與行政及稅務審判, 以及訴訟方式上均得到深度修改, 使之在行政法院的判決權上, 帶來耳目一新的景象, 象徵着有效的完全審判訴訟的里程碑。

事實上, 通過比較《行政及稅務法院通則》[3]/ 84第四條及現時通則的第四條, 除了在行政管轄範圍得到明顯擴大, 在其組織及運作[4]上存在根本變化外, 行政法官的權限在遵循憲法命令的訴訟方式上得到更明顯加強, 故能在行政法律關係範疇內向有需要人士給予有效的法律保護。

切實擴大管轄範圍與加強行政法官的權限, 為行政審判帶來新的中心地位及可見度, 當中有些人稱之為葡萄牙行政公正的「改革」。

2. 因此, 在行政審判的組織架構方面, 我們有最高行政法院(STA), 設有兩個分庭, 分別是行政訴訟分庭及稅務訴訟分庭;至於行政訴訟分庭是以分庭(由三位法官組成)[5]及全體審判庭(由分庭的所有法官, 一共十二人參與)[6]方式運作。

---

1 參閱2月9日第13/2002號法律[公佈新《行政及稅務法院通則》(以下簡稱ETAF)之法規]及2月22日第15/2002號法律[核准《行政法院訴訟法典》(以下簡稱CPTA)之法規]

2 參閱10月2日第214-G/2015號法令。

3 無論是2002 / 2004版本, 還是2015年版本, 均得到擴大。

4 最初第一審只有三個區行政法院運作, 而第二審有一個中心行政法院運作, 後來演變成第一審有十六個區行政法院, 而第二審則有兩個中心行政法院[北部的位於波爾圖, 南部的位於里斯本]

5 特別是與國家實體作為與不作為及積累的申訴有關之行政事務(共和國總統;共和國議會及其主席;內閣;總理;憲法法院、最高行政法院、審計法院、中心行政法院及其各自的院長;國家最高國防委員會;行政及稅務法院高等委員會及其主席, 共和國總檢察長;檢察院高等委員會;與本法相關之選舉程序;請求採取與職能及執行其裁決有關的保全措施;履行職務時所造成的損害責任而引起的求償之訴;針對行使其法院或類似機關的職能的最高行政法院法官、中心行政法院法官及檢察官的提案;對中心行政法院在第一審作出的合議庭裁判提起上訴;行政法院之間的職權衝突;根據訴訟法規定, 審理就中心行政法院行政訴訟分庭的合議庭裁判及中心行政法院的裁判之權利干涉事務上的複審上訴, 以及獲法律准許的其它審議訴訟 — 《行政及稅務法院通則》第26條。)

6 尤其是第一審分庭宣讀的合議庭裁判提起的上訴;對統一司法見解提起的上訴;對於新法問題帶來的困局及引起的其它爭議;就區行政法院提交的先決咨詢作出的宣判[《行政法院訴訟法典》第93條]—《行政及稅務法院通則》第27條。

而第二審的兩個中心行政法院, 每個均設有兩個分庭[分別是行政訴訟分庭與稅務訴訟分庭], 至於行政訴訟分庭同樣以分庭方式(由三位法官組成)[7]運作。

十六個區的行政法院以整體形式運作, 稱為行政及稅務法院[TAF], 並覆蓋全國區份(包括大陸的與離島的), 經2015年修訂後, 目前一般以單獨審判方式運作。第一審時, 涉及行政事務與其職務的行政及稅務審判之訴訟, 以及以書信、公函或其它由行政法院作出的通知方式申請的滿足措施, 並不是由高等法院受理[參閱《行政及稅務法院通則》第40條及第44條]。

目前, 立法程序正在進行中, 仍處於討論階段, 其中所涉及行政領域, 除了核准行政及稅務法院高等委員會組織法、設立行政及稅務審判法官輔助辦公室(其隸屬於行政及稅務法院高等委員會運作)、建立案件待決團隊, 以及定時修訂《行政法院訴訟法典》外, 更在加強審判專業化的問題上提出解決辦法。

因此, 在相應管轄範圍內辯證的質量或複雜性, 又或在擴大管轄範圍方面, 以上可顯示出行政及稅務法院在具專門職能的法庭方面劃分提案, 更預示着有可能設立以下行政專門管轄法庭:一般行政法庭、公司行政法庭、公共合同法庭及城市規劃、環境與地區整治法庭。一般行政法庭在第一審時負責審理所有涉及其它專門管轄法庭以外的行政事務的訴訟;公司行政法庭負責審理與公職及其培訓事務, 以及公營或私營的社會保護有關之訴訟爭議;公共合同法庭負責審理與有效的合同前行為及行政合同之解釋、效力及執行有關的訴訟;而城市規劃、環境與地區整治法庭則負責處理受行政審判約束的城市規劃, 環境及地區整治之訴訟爭議, 及其它遵從法律的事務。

基於辯證的質量或複雜性, 以及在相關資料, 研究中所提及的, 在所有行政及稅務法院、波爾圖行政及稅務法院及里新本區行政法院設立一般行政法庭及公司行政法庭, 以擴大公共合同法庭的地區職能。

3. 時至今日, 行政法院會對以下相關客觀問題引起的爭議作出判決:i) 與維護基本權利及行保護行政法律關係的其它合法權益有關之爭議;ii) 合法性監察:a) 根據行政法規定, 由公共行政機關作出的規定及其它法律上的的行為;b) 由任何國家機關或未被列作行政當局的自治區所作出的行政行為;c) 不論其性質, 任何實體在行使公共權力時實施的規定及其它法律上的行為;iii) 與有效的合同前行為及行政合同之解釋、效力及執行有關的, 又或與公法人或其它判給實體按照公共採購法例訂定之任何合同有關的爭議;iv) 與非合同民事責任有關之爭議:a) 公法人, 包括行使政治、立法及審判職能時造成的損害(但由法院所犯的, 屬其它審判命令的司法失誤, 以及相應的求償之訴所產生的責任除外);b) 機關據位人、公務人員、服務人員、僱員及其他公僕, 包括求償之訴, 以及國家及其他公法人的特定制度所適用的其他主體(參閱《行政及稅務法院通則》第1及第4條與《行政法院訴訟法典》第2條)。

行政管轄範圍內, 與公法人或公共機關之間的法律關係相關之爭議的審判、由公共實體就公共衛生、住屋、教育、環境、地區整治、城市規劃、生活質量、國家文化遺產及財產事務上所作出的防止、遏止及彌補侵犯受憲法保護的財產之行為(但涉及刑事不法行為及違反秩序除外)、與公法人機關有關之選舉上的司法爭訟(不屬其它法院的職權), 以及履行滿足義務或尊重行政行為(其不能由行政當局強制執行)的限制, 均受行政法規管。

7 《行政及稅務法院通則》第37條規定, 中心行政法院就合議庭裁判提起的上訴, 根據訴訟法的規定, 不屬最高行政法院的職能[《行政法院訴訟法典》第151條 — 越級複審];由仲裁庭就行政上的司法爭訟裁決進行的上訴, 但特別法另有規定者除外;履行職務時所造成的損害責任而引起的求償之訴;針對在其法院提供服務的中心行政法院及稅務法院的法官以及檢察官的提案;遵守其法律判決的其它訴訟[如軍事制度的司法爭訟 — 第34/2007號法律]。

現時一系列的行政管轄範圍成為近期重點關注的消息。一方面對與判處行政當局消除由事實行徑構成之狀況有關的爭議, 沒有合法依據, 換言之, 即使那些沒有以此效力而非法佔用他人不動產, 展開徵收程序的情況, 行政法院有職權履行行政權, 審判旨在要求歸還及恢復原狀的爭議;另一方面, 就城市規劃問題上, 因觸犯行政法規定的單純的社會不法行為而引起的對行政當局的司法爭執, 施以罰緩。

4. 至於訴訟方式方面, 目前我們的訴訟一方面主要是建基於單一行政訴訟[8], 此性質的訴訟並不緊急, 其程序已在《行政法院訴訟法典》第七十八及續後數條中表明, 並對現時《民事訴訟法典》的結構產生了顯著影響[《民事訴訟法典》—6月26日第41/2013號法律]。

另一方面, 具緊急性質的特別主要的訴訟方式涉及:i) 屬行政法院職能範圍內之選舉上的司法爭訟[《行政法院訴訟法典》第98條];ii) 大量訴訟[不妨礙特別法規定之其它特殊情況, 包括在人員招聘、考核及招聘程序方面, 涉及五十名以上的參與者之行政行為的實施或不作為 —《行政法院訴訟法典》第99條];iii) 合同前爭訟[包括爭議之訴或實施行政行為的給付之訴(包括符合文件程序之爭議), 其與公共工程承攬合同、公共工程批給合同、公共服務批給合同、取得或租賃動產合同及取得勞務合同之訂定有關 — 訂立歐盟指令[9]所規定的合同 —《行政法院訴訟法典》第100至第103條];iv) 提供資訊、查閱文件或發出證明之命令[當牽涉到資訊權之保護及查閱檔案時 —《行政法院訴訟法典》第104至第108條];以及v) 保護權利、自由與保障[為保證在合理時間內, 權利、自由或保障能得以行使, 行政當局有必要採用積極或消極措施, 使法院能迅速作出裁判, 因為案件情節方面, 實際上不可能實施或不能充分實施保全措施的臨時限制令—《行政法院訴訟法典》第109至第111條]。

至於臨時保護方面, 提出的保全措施主要取決於行政訴訟, 亦即:行政行為或規定的效力中止;臨時賦予財產支配權;臨時許可利害關係人開展或繼續其活動, 又或許可其進行某一行為;法律狀況的臨時規定, 特別是強制規定行政當局支付據稱的賬目的款項, 或臨時彌補憑證, 假扣押、新工程的禁制、製作清單、因涉嫌違反或有理由恐防違反國家行政法或歐盟法而要代表行政當局或一私人勒令採取或放棄某一行為;在訂立合同時中止所實施之行為效力, 中止其程序以及禁止訂立或履行合同[《行政法院訴訟法典》第112至第132條]。

5. 然而, 行政審判的發展除了使判決權得以擴大外, 更擴大了新的要求規定及相關的司法方式[主要的 / 預防性的, 緊急的 / 非緊急的], 這些剛剛都已被一一解釋, 因此, 可為審判賦予行政相對人、公共實體及行政法院相應的權力。

我們仍要記住, 行政法官判決權的擴大同樣體現在證明性預審。一方面, 先前的《行政法院訴訟法》(《LPTA》)存在的限制已消失(參閱其第12條), 而合法的取證措施是

8 因為列入行政法院及其《行政法院訴訟法典》或單行法例管轄範圍的爭議之評定並不是特殊訴訟措施的客體, 即:i) 對行為或規定的申訴;ii) 對必要的行政行為之實施、規定之發出或不作出行政行為進行判決;iii) 認定因行政法律規定或根據行政法規定而實施的行政行為而產生的主觀的法律狀況;iv) 身份或符合條件之認定;v) 對行政當局或私人所採取的或不作為的行為作出判決;vi) 判處行政當局採取必要措施以恢復受侵犯的權利或利益, 包括在事實行徑的情況下, 缺乏正當依據;vii) 判處行政當局遵守行政法律規定之義務, 但不涉及可申訴的行政行為或根據行政法規定, 構成了行政行為的實施, 以及為支付款項而交付物件或提供某一事實;viii) 法人以及其機關據位人或其僱員在公共職務中的民事責任, 包括求償之訴;ix) 合同的解釋、效力及履行;x) 因不當得利之歸還, 包括請求返還不當給付;xi) 行政實體之間的法律關係[參閱《行政法院訴訟法典》第37條]。

9 參閱2014年3月28日公佈於《歐盟公報》L 94內的2月26日第2014/23/UE及第2014/24/UE號指令。

透過《民事訴訟法》關於產生證據所適用的規定來獲得許可, 另一方面, 在同一領域賦予審判者調查權, 使其在直接獲取事實及進行之事實審判時有着明顯影響。

最後, 我們不得不提及程序變換及合適形式[10]方面賦予的訴訟權, 以及實施強迫性金錢處罰[11]的權力。

綜上所述, 現時葡萄牙行政上的司法爭訟不再是「單純癈止」, 更被稱作「單純合法」的訴訟, 使行政法官僅靠訴訟方式及所宣判的來對訴訟作出完全審判, 在沒有阻礙的情況下, 使司法要求的權利或利益得到充分且有效的司法保護, 其所需之權力能得以完整。

6. 立法者對現時行政上的司法爭訟之規範性框架, 特別是賦予行政法院之判決權方面引入了現時的改革, 然而尚需以某些形式來避免這些改革以及法院與行政當局之間出現的潛在衝突所帶來的影響。

故注意到在《行政法院訴訟法典》第3條第1款, 題為「行政法院的權力」中馬上作出闡述:在尊重權力的分立與相互依存原則的前提下, 行政法院可判斷行政當局有否遵守約束它的規定及法律原則, 而不是判斷其有否作出適當或適時的行為[下劃線由我們後加]。

在此要一再重申權力的分立與相互依存原則已在《葡萄牙共和國憲法》第2至第111條中闡述, 構成並闡明了法院在法治國行使其職能時, 對審理權的參考及限制[參閱《葡萄牙共和國憲法》第202條第2款及第203條]。

隨着審判爭議 / 衝突擴大, 現代民主社會的任務便是加大法官的判決力度, 至於這一過程與實際情況為司法監督與國家其它權力之間的兼容性問題帶來困難, 加重了國際或超國家之間出現的, 以及超國家法官提出的司法請求, 也加重了每個國家的法官在歐盟及在建立自由、安全與正義區[簡稱「ELSJ」]的框架內的雙重職能[國家法官與共同體法官 — 國家法院被視為歐盟法律秩序的正常法院或一般法院][12]。

分權原則並不僅僅符合憲制權力機關規定之形式及組織上的概念, 還符合行使公共權力時的適度、一致及合理的實質理念, 更符合有效及具責任的職能策略。

因此, 我們認為今時今日的分權原則並不意味着絕對禁止法官對行政當局判罪、發出禁制令或指引, 也不意味着禁止其對行政當局作出通知、處罰、禁制或強制行為。

事實上, 這一原則僅代表着禁止法官的職能影響行政管理系統的本質, 換言之, 賦予行政機關審核權或裁判權的法律所規定之措施不能傷害行政權的自主[自由裁量權的根本核心]。

故行政法院不會就行政行為的適當或適時作出裁決[《行政法院訴訟法典》第三條第一款], 但不得不在行政當局適用的法律規定所要求的範圍內, 全面行使職能。

---

10 參閱《行政法院訴訟法典》第87-A條第1款e)項及第110-A條。

11 參閱《行政法院訴訟法典》第3條第2款, 第78-A條第3款、第84條第5款、第95條第4款、第108條第2款、第111條第5款、第115條第4款、第127條第2款、第164條第4款f)項、第168條第1款、第169條、第172條第6款b)項、第176條第4款及第179條第3款。

12 參閱《歐盟運作條約》第4條第2款j)項及第67及續後數條, 其與《海牙綱領》[附件1 布魯塞爾歐洲理事會主席於2004年11月4至5日的歐盟高峰會上的決定]及《斯德哥爾摩方案》[公佈於2010年5月4日《歐盟公報》C 115/1 – 資訊2010/C 115/01]相協調。

綜上可推斷出, 面對公共權力, 分權原則與有效的司法保護原則之間適當並正確的解釋與兼容性並不妨礙行政法院對行政當局的條款作出的裁決, 使行使的「行政自由裁量權」得到發展, 並應就行政行為的權利制訂法律。

而重要的是法院必須監察有否得到「保護區」或「無人土地」(不存在)所適用之法律規定的准許, 但這種監察實際上沒有變質, 或以法官的評估來取代行政當局的評估。

7. 現在是時候結束這圍繞行政審判組織、其訴訟及行政法官的判決權的簡要說明, 其會得到新的關注, 使之成為市民、其他行政相對人及社會媒體的關注焦點。

國家行政法院在行使其職責及職能時具雙重目的:在面對行政當局濫權時, 捍衛行政行為的合法性及保護市民的合法權益。

故無論是自然人還是法人, 實施保護私人所欠缺的法律需要行政法官享有判決權, 並對履行之具備適當且足夠的放寬。

因此, 這是一個需要重點貫徹及深化的計劃。

Carlos Luís Medeiros De Carvalho

Ana Paula Fonseca Lobo

葡萄牙最高行政法院稅務訴訟第二分庭法官

自2014年4月起以定期委任方式獲任命為葡萄牙最高行政法院稅務訴訟第二分庭法官。

擔任法官36年, 在一般法院與行政及稅務法院之間交替擔任其法官職務。

目前為一般審判法官以及行政及稅務法院法官, 在稅務領域擔任其職務, 亦在行政領域擔任過一段時間。

學術方面, 畢業於科英布拉大學, 獲法學士學位及管理學碩士學位[論文《職業與觀感— 法官生活與工作之間的衝突》未列入為管理學的碩士課程], 並於同一大學獲得管理學博士學位。她開始接觸該領域的知識是在「司法的管理與組織」專門課程的第一節課, 其因人力資源管理而對該領域產生興趣, 並對法官的福祉及其生活與工作之間的衝突進行了研究工作。

經常到外國參加培訓課程, 並在米蘭、馬格德堡、維也納及悉尼的法院實習;曾在華盛頓喬治城大學進行管理範疇的培訓。

葡萄牙稅務訴訟的若干註釋

ANA PAULA FONSECA LOBO

自2014年4月起以定期委任方式獲任命為葡萄牙最高行政法院稅務訴訟第二分庭法官。

自十六世紀葡萄牙人來到澳門後, 這次作為最高行政法院稅務分庭法官再次來到澳門, 為葡萄牙稅務訴訟的若干註釋作介紹, 使我感到有使命感。

葡萄牙的稅務訴訟怎麼樣？

二十多年來葡萄牙稅務訴訟得到了大大發展, 但其常常難以被認定為司法體制的一部分, 因此為課稅行政當局蒙上陰影。

在葡萄牙, 民主得到日新月盛的發展, 市民的權利得以深化, 稅務訴訟一直受立法工作影響, 然而, 法官為其給予決定性的改革的同時, 亦羨慕我們歐洲的同事, 在此可提到奧地利, 因為他們對稅務訴訟作出了積極的內在轉變。今時今日, 訴訟在單純撤銷的體制上仍非常嚴厲, 但能賦予具決定性的有效之司法保護。

課稅行政當局亦已現代化, 並明白其具職權及能力遵守合法性原則、履行基本義務及履行預先聽證權, 且並不妨礙國家及時收取稅項。

鑒於對課稅權存在深不可測的爭論, 經濟生活的複雜性以及人力資源迫使課稅行政當局配備具權限之技術人員、創意的會計分析能力來對科學性的爭論進行辯證。課稅行政當局與納稅人之間的矛盾已上升至技術與科學層面, 迫使稅務法院面對更複雜的法律技術問題。若沒有經濟學家與註冊審計師的協助, 便很難及時解決法院的法律問題, 就等於欠缺工程師、物理學家及其它科學知識根源的協助一樣。

我們需要知道風力發電廠如何運作、互聯網銷售隱藏了怎樣的經濟交易、甚麼是資產信用證券化、匯兌風險對沖工具, 接着是光伏能源等等。

基於憲法命令, 以及捍衛公民基本權利, 稅項必須由法律規定, 就像處理法定罪狀一樣。我們必須掌握立法者計劃課稅的這一事實, 以免與另一近似, 但矛盾的混淆。

然而按照法律, 這種邁向真正審判層面的上升路線解決了公民與課稅行政當局之間的矛盾, 在我看來, 其仍然近乎是「法律陷阱」, 仍陷於試行討論正式但無用問題的困境, 以保護已成熟, 但應被禁止的稅務審判管轄權。

但我可以說, 在最高行政法院, 以及在其它審級, 絕大多數的裁判均是訴訟裁判, 這阻礙我們審理所請求的案件。

訴訟是過於強大的負擔, 但若經常舒緩訴訟壓力, 會使我們立即偏離我們法律活

動的最終目標 — 履行審判職能, 這不能與訴訟麻煩混為一談, 而是一種旨在以捍衛公民權利來作為履行主權動力的國家權力。

《民事訴訟法典》第六條規定, 很少提及對稅務訴訟的補充適用。當中提及法官須遵守辯論原則, 聽取當事人辯論後, 採取簡化機制並加快訴訟, 以保證在合理時間內公平地調解爭議。有時候, 法院似乎或多或少會按照訴訟複雜化與程序遲緩原則運作。

《一般稅務法》規定, 若訴訟程序形式不適合, 便應將訴訟程序轉變成合適的形式, 而不是當形式有誤時, 提供修正的方法。

我們有時證實到納稅人說得對, 或有時課稅行政當局有道理, 而我們可以清楚知道原因, 但我們沒有達到目標, 因為這使我們失去「訴訟捷徑」, 程序規則, 而自己的生活破壞了稅務訴訟的主要目的, 亦即按照法律解決課稅行政當局與納稅人之間的矛盾。

對於納稅人提出的請求而採取的訟訴程序形式是充分足夠, 其不需要大量的法律知識, 因為納稅人不僅僅是設有法律部門的大型公司的占有人, 更多數的是郵差、文盲老人, 以及我們所有透過郵寄方式收取課稅行政當局信件的公民。該信件不是其它信件, 而是印有黑色, 以近乎編碼的小字寫成的綠色紙張, 在底部的一角顯示需時天數所需支付的金額。儘管我們可以就法律條款提出聲明異議、反駁或提出反對, 但很少人知道這些法律條款, 那麼是否還需要提出申駁？誰又會就我的申駁為我作出指導？

而具單一期間的訴訟程序形式, 其存在及計算方法會按照依據劃分為不同的訴訟方式、申辯、爭議、司法上訴、聲明異議等。審判申辯的法官同樣審判司法上訴、爭議或所有其它形式的訴訟程序。然而如此安排訴訟形式並不是為了便利法官的工作。

對於稅務仲裁, 已經有一個規章, 共六條的規定來規範訴訟問題, 存在於規定內的訴訟因而得到解決, 對比起法院, 這些訴訟顯示出其是在合理的期間內以較少的形式主義來得到裁決。我認為不需要任何的仲裁競爭, 但我們應該學習以其它良好的慣例加入到我們的工作中, 以提高績效。

法官要處理很多訴訟, 稅務法庭的法官亦然, 而對於其工作量, 有一個限制他們的「敵人」, 使他們筋疲力盡, 不能克服難關。在我看來, 與這一「敵人」抗衡的合適政策就是要採取視之為媒介的程序, 並使之不阻礙法律。

在所有司法制度中最重要的法官是第一審法官, 他們首當其衝受新法、衝突及現實的急速變化影響。他們在每宗爭議中首先發言, 亦時常為善惡以不可逆轉的方式跟進每宗訴訟到直至完結。他們應該要重新憂慮體制的組成與改革, 以及思想方式改變的問題, 因為當中潛在極大的影響因素。

對於法院的內部運作, 除了要擺脫這些複雜難纏的訴訟程序外, 稅務訴訟仍欠缺只有爐火純青的課稅行政當局才能達到的舉措, 大部分的爭議應在非爭訟階段得到解決。除例外情況外, 課稅行政當局沒有任何理由不承認其在解釋規定上的疑難、難以克服的事實評估之問題以及法院後期指出的失誤。

訴訟程序的費用部分由納稅人承擔, 但由國家司法部門承擔的費用不知會否得到課稅行政當局認可。

儘管葡萄牙稅務訴訟因完全審判權及行政符合權得益於行政實體, 但不受課稅行政當局干預, 其按照保護公民利益的憲法準則運作, 當局在訴訟前階段, 受理訴訟, 分析並修正稅務訴訟中所犯的失誤, 例如澳大利亞行政上訴裁判庭的例子。

另一方面, 應該是時候果斷捨棄單純撤銷的訴訟模式, 不與授予課稅行政當局之

總括而言, 稅務訴訟在近這二十年經歷深刻而有益的修改, 然而, 改革之路仍有一半要走。

Ana Paula Fonseca Lobo

Irene Isabel Gomes das Neves

葡萄牙北部行政及稅務法院院長法官

葡萄牙北部行政及稅務法院院長法官

於1992年開始擔任法官職務

葡萄牙天主教大學法學學士

修讀波爾圖盧西亞達大學碩士課程(階段課程)、「稅務訴訟 — 稅務改革方面」學位後課程、「醫療責任」學位後短期課程、「公共採購」學位後課程、「歐洲人權公義」學位後課程;

開展的活動:北部行政及稅務法院院長法官;行政及稅務審判法官協會大會副主席;自2011年起擔任北部中心行政法院法官;司法研究中心法官導師、行政及稅務法院高等委員會委員;波爾圖盧西亞達大學法學碩士一年級教師;葡萄牙法官協會會員;行政審判司法官協會會員;葡萄牙稅務協會北部代表合作人。

曾參與的活動

葡萄牙稅務協會舉辦的「關於北部中心行政法院最近的司法見解之簡要說明:稅項執行範圍內之擔保的提供及豁免」研討會講者;於里斯本司法研究中心舉行的「稅務程序:與《一般稅收法》、《稅收程序及訴訟法典》、《行政法院訴訟法典》及《民事訴訟法典》配合」研討會中擔任講者;卡瓦杜阿韋理工學院舉辦的題為「司法見解的簡要說明 — 擔保的提供及豁免」碩士研討會獲邀講師;波爾圖全球大學「個人所得稅的改革」研討會講者;司法研究中心「行政公正」課程首次會議講者;第十二屆法律代辦學生全國會議講者;「勞動2030 — 反思勞動的未來」國際會議之「勞動新挑戰」專題研討會主席;曾擔任於波爾圖葡語大學舉辦的「《公共合同法典》之修訂:重點成果」座談會主持人;於FNAC舉行的《Manual da Contratação Pública e Lei dos Compromissos e dos Pagamentos em atraso, procedimentos pré-contratuais》新書發佈會上作介紹;於Almedina舉行的《O Princípio da proibição da indefesa e a tributação das manifestações de fortuna》新書發佈會上作公開介紹。

葡萄牙稅務訴訟：組織與訴訟方式

IRENE ISABEL GOMES DAS NEVES

葡萄牙北部行政及稅務法院院長兼法官

以下簡要見解是在訪問澳門時，供研討會（由葡萄牙行政及稅務審判法官協會及官樂怡基金會合辦）交流之用。因此，有關見解會以簡要註釋之形式提出，故實際上，未能提供書目及立法參考，主要旨在以務實的方式闡述葡萄牙稅務審判權從過去到現在的簡短歷程。我將簡明扼要地闡明，因為給予的時間少而珍貴。

司法組織

追溯到1974年4月的改革里程碑，行政及稅務管轄權由第一審區域稅務法院、第二審稅務法院及兩個分別位於里斯本及波爾圖的國課稽核處組成，以審理由財政部負責的所有海關事宜的問題。最高等級的是最高行政法院，其隸屬於部長委員會主席團，並設有四個分庭（行政、稅務、海關及勞務）。

1984年頒佈的《行政及稅務法院通則》通過法院獨立司法組織來鞏固這些法院的自治權。在稅務事項方面，在所有區域設立了第一審稅務法院，另外設立了第二審稅務法院及最高等級的最高行政法院。在海關事宜上，設立了海關稅務法院，取替國課稽核處。

1996年，由於行政及稅務司法組織的改革，第二審稅務法院歸入中心行政法院。

1999年，廢除歸入第一審稅務法院的海關稅務法院。

按照2月19日第13/2002號法律[《行政及稅務法院通則》][1]及其緊接的修改，2004年，對行政及稅務司法組織進行了一大改革。

其組織架構如下：

- 十六個行政及稅務法院（阿爾馬達、阿威羅、貝雅、布拉加、布朗庫堡、科英布拉、豐沙爾、萊里亞、里斯本、洛萊、米蘭德拉、佩納菲耶爾、蓬塔德爾加達、波爾圖、辛特拉及維薩烏）；

- 兩個中心行政法院（北部的位於波爾圖，南部的位於里斯本），並由行政及稅務分庭組成；

1 《行政及稅務法院通則》由2月19日第13/2002號法律核准，並由3月20日第14/2002號及4月12日第18/2002號更正聲明更正，以及經2月19日第4-A/2003號、12月31日第107-D/2003號、1月14日第1/2008號、1月14日第2/2008號、6月27日第26/2008號、8月28日第52/2008號、9月11日第59/2008號法律、7月31日第166/2009號法令、12月31日第55-A/2010號、5月14日第20/2012號法律、10月2日第214- G/2015號法令修改。

- 一個最高行政法院, 並設有行政及稅務兩個分庭。

其中2002至2004年行政上的的司法爭訟改革中, 其中典型的一面是著重於非物質化程序, 使行政及稅務審判法院實行信息化。創建行政及稅務法院資訊系統, 一個處理資訊程序的先軀系統, 如此一來, 處理訴訟便能更快更靈活, 並藉着處理訴訟時的程序簡化來解決訴訟程序遲緩問題。自2004至今, 行政及稅務法院資訊系統在應對法律工作者的需求方面得到大大改善, 這涉及1月4日開始生效的受託人入口網站(以電子方式提交文書:起訴狀包含了很多由律師填寫的項目, 包括訴訟對象的身份資料以及從人證到書證的鑑定), 更涉及贊同課稅行政當局、律師及法院之間發送電子通知, 並允許所有潛在的程序透過法官及職員之間的電子平台來進行一系列手續, 以支援現存的文本資料。今年下半年, 將擴展電子化程序至上級法院、中心行政法院及最高行政法院。

總的來說, 在葡萄牙, 我們認為行政及稅務審判權由行政及稅務法院及以人民的名義執行司法的主權機關來執行, 其負責審理旨在消除行政法律關係爭議的訴訟–《行政及稅務法院通則》第一條第一款。

按照澳門特別行政區的慣常說法, 我們有十六個第一審或初級法院–行政及稅務法院;兩個第二審法院–南部中心行政法院及北部中心行政法院;以及一個最高等級的最高行政法院。

目前, 管轄區設有獨立機關, 由二百六十二名法官組成, 當中現職的有二百三十名, 其中:

- 第一審法院法官173名;
- 中心行政法院法官37名;
- 最高行政法院法官21名。

對於第一審行政及稅務法院行政及管理的事項, 其由行政及稅務法院高等委員會為所有特定區域的法院任命的院長法官負責, 為此, 將國領土劃分了四個區域:北部、中部、南部及里斯本區與離島區。

稅務公正

說到稅務公正, 便要談及一系列的程序及訴訟措施, 方式或法律秩序所規定的程序, 以解決稅務法律關係, 亦即納稅人的權利與保障中出現的爭議。

對於稅收法的規範, 解決稅務法律關係之間的衝突所適用的規定, 我們有《一般稅收法》、象徵稅務訴訟的主要法定基礎的《稅收程序及訴訟法典》、《行政及稅務法院通則》、《行政法院訴訟法典》、《行政程序法典》, 以及經作出必要配合後的《民法典》及《民事訴訟法典》。

憲法方面,《葡萄牙共和國憲法》第二十條及第二百六十八條第四及第五項落實了稅務公正的權利, 是在我們法律體制中, 稅務公正的主要「樑柱」。這代表着法律的運用與有效司法保護的基本原則, 特別是在行政及稅務審判權框架內, 除了對於無論何人、如何及何時徵稅, 還是徵何稅以及徵稅多少的一系列規範性憲法法律原則, 就如同稅務合法性原則、稅務法律安定性原則、稅項的不溯及既往原則以及公民稅務投票原則一樣。還有不要忘記已有的稅務平等原則、納稅能力原則、尊重基本權利及社會狀況原則。

而稅務法例方面, 這些憲法規定在《一般稅收法》第九條題為「實現稅務公正的權利」中得到反映, 其中第九十五條第一款規定:「*利害關係人有權就所有損害其法律保護的權益之行為, 按照法律規定的訴訟形式提出申訴或上訴*」, *而第九十七條第二款更規定:「該權利與最適合法庭使用的訴訟手段相符*」。

《稅收程序及訴訟法典》第九十六條第一款亦有提及有效全面的監督, 根據該條款, 稅務訴訟程序具有效全面監督與及時保護法定權益的作用, 其後的第九十七條規定了稅務訴訟程序包含了所有一系列的訴訟手段。

概言之, 通過稅務公正的運用, 利害關係人有權就損害其法律保護的權益之行為提出申訴或上訴, 與此同時, 有權在合理期限內就審議提出的請求及保障裁決的履行獲得特定判決。

至於具行政性質的申訴手段, 在構成行政上的司法爭訟的稅務程序上, 我們有向原機關申駁(《稅收程序及訴訟法典》第六十八至第七十七條), 行政上訴(《一般稅收法》第八十條,《稅收程序及訴訟法典》第六十六及第六十七條), 稅務行為之審查(《一般稅收法》第七十八條)及不課稅收益之審查(《一般稅收法》第八十六條、第九十一至第九十四條), 當中對於稅務上的司法爭訟, 我們尚有司法爭執、司法反對及稅務執行程序中就所作之行為提出聲明異議的, 具法律性質的其它申訴手段。

稅務上的司法爭訟作為一系列由稅收法訂定的訴訟手段, 其由稅務法院主導, 其透過納稅人就課稅行政當局作出的, 損害其利益的行為行使其權利。

保障課稅行政當局的行政及司法監督手段對於獲取真正有效的監督而言是不可或缺的。因此, 為了維護其權利, 除了行政監督措施, 納稅人可向法院尋求救濟, 以便對行政課稅當局的行為提出申訴。

因此, 我們認為稅務上的司法爭訟是《葡萄牙共和國憲法》第二十條第一款及第二百六十八條第四款的必然結果, 當中保障了行政相對人受法律保護的權益之有效司法保護。

然而, 葡萄牙法律體制中申訴保障的變革是如何出現的呢?

隨着經1963年4月27日第45005號法令核准的《稅捐及稅項程序法典》公佈後, 稅務法律秩序及確立納稅人的保障原則便得到真正的制度化。

《稅捐及稅項程序法典》規定了兩種程序形式:非司法程序及訴訟程序。非司法程序具行政性質, 其屬於課稅行政當局的專屬權限, 包括一般聲明異議及特別聲明異議。而訴訟程序屬於稅捐及稅項法院的管轄權, 包括一般或簡要訴訟形式及稅務執行程序下的司法爭執、違例訴訟程序, 並保留上訴依據。

隨後加強了1976年《葡萄牙共和國憲法》的對納稅人的保障, 並於1982年進行修訂, 於1986年12月開始進行改革, 公佈了《增值稅法典》並於1989年終止, 公佈《個人所得稅法典》、《法人所得稅法典》、《稅捐自治法典》、《稅務優惠通則》, 以及公佈由4月23日第154/91號法令核准的不可或缺的《稅務訴訟法典》, 當中在更嚴格的法律約束力與向納稅人移交其行為及聲明責任的對比的基礎上, 闡明稅務行政當局與納稅人之間的新關係為主要目的。

相對於作為前身的《稅捐及稅項程序法典》,《稅務訴訟法典》表現出一大改進, 其並非在維持相同的訴訟手段上改進, 而是使受法律保護的權益更加系統化、簡單化並給予有效的監督。

經12月17日第398/98號法令核准的《一般稅收法》主要針對稅收體制的基本統一法規, 旨在使課稅行政當局及納稅人之間得到更大的保障。

經10月26日第433/99號法令核准的新《稅收程序及訴訟法典》, 以使《稅務訴訟法典》與《一般稅收法》相協調, 此外, 更與其它法典及稅法相配合。由於《一般稅收法》被稱之為對稅務程序的直接規管, 當中甚至包括對《稅務訴訟法典》及其它徵稅法律, 儘管其補充了《一般稅收法》產生的稅務程序規定, 但有必要對該法典的系統化及制度進行修改, 使之成為稅務訴訟程序及稅務執行的法典。

因此新的《稅收程序及訴訟法典》規定了行政程序的各種特定事項, 如預先通知及評估程序、結算程序、確認稅務優惠程序、訴願、向原機關申駁程序及徵收程序, 並為《一般稅收法》保留了所有程序在一般事項上的細則性規定, 當中應以《行政程序法典》的補充適用及其它稅務法典來補充。《稅收程序及訴訟法典》着重於行政及稅務司法運作的快捷性與簡便。

至於具稅務訴訟正當性的實體, 根據《稅收程序及訴訟法典》第九條第四款, 納稅人包括替代人及責任人、其他稅務債務人、稅務合同締約方、經證實具法律保護的利益的所有人、作為法定辯方的檢察院以及財政機關的代理人。

因此, 稅務程序的法律標的具諸如是結算、獲取銀行文件或特定評估的合法性。這一標的是以當事人提交的文件來訂定, 特別是由行為人為使相關請求及訴因具體化而提交的起訴狀訂定。

《一般稅收法》第九十五條第二款闡述了可對納稅人的正當權益造成損害的一系列行為, 基於此, 該等行為可構成稅務訴訟之標的, 並從中構成合適的訴訟手段, 故我們有:

<u>司法性質的申訴手段:</u>

- 司法爭執
- 確認法律所保護之正當權利或利益之訴;
- 特殊行政訴訟;
- 下令查閱行政卷宗或文件及發出證明的附帶措施;
- 下令作出一行為;
- 製作清單及假扣押的保全程序;
- 執行裁判;
- 對司法裁判提起上訴。

<u>緊接稅務執行程序之後的抗辯手段</u>

- 申辯、第三人異議及其它附隨事項、稅務執行上審議裁決的聲明異議及訂定債權受償順位;

· 稅務執行上對所作之行為的聲明異議;

違反秩序的上訴–科處罰鍰之裁決的司法爭執

對於基礎設施承批人不繳納通行稅(稅務執行程序), 稅收主管部門具科處罰鍰(違反秩序程序)的正當性, 這一訴訟措施在近這三年已達至奇怪的數量。2017年1月至4月間, 課稅行政當局收取了八百一十三萬歐元的債務通行費;2017年, 布拉加行政及稅務法院接收了925項關於違反秩序的程序, 根據我們的理解可以肯定當中的90%是對因欠繳通行費而科處罰鍰的裁決提出的上訴, 這個數字不言而喻。

僅根據三項優質的訴訟措施, 司法爭執旨在全部或部分撤銷課稅行為或稅務上的行為, 但亦有會獲得稅務當局在司法爭執上的判決, 特別是當法院裁定向納稅人支付賠償性利息之義務時。若爭執之目的並非為着清算之行為, 而為為着課稅行為或稅務上的的行為, 那麼納稅人使用之訴訟途徑應為特殊行政訴訟, 而最後, 應就反駁稅務執行提出司法反對。

法律工作者, 尤其是律師, 所面對的最大困難便是面對稅務當局的行為, 要選擇合適的訴訟途徑來維護權益。

稅務上的司法爭訟

根據2017年行政及稅務法院高等委員會的行政及稅務法院資訊系統的非綜合數據, 可看出前一年稅務審級接收了14.709宗稅務上的司法爭訟程序, 分成以下種類:

	時期	2017年1月至2017年12月		
	階段	接收	已完結	待決
事項	種類	卷宗數目	卷宗數目	卷宗數目
稅務	禁制 / 申辯	4. 789	5. 614	17. 783
	對債權的聲明異議	8	45	70
	稅務執行的附隨事項	1. 086	1. 149	373
	執行裁判	203	188	427
	行政訴訟	356	406	1. 757
	其它訴訟	33	35	8
	申訴程序	3. 462	4. 855	21. 484
	緊急通知程序	144	140	88
	其它緊急程序	51	42	24
	保全程序	67	66	16
	就違反秩序提出上訴	3. 953	3. 738	5. 214
	其它程序	556	525	591
	總計	14. 709	16. 803	47. 836

然而, 經過多番努力, 除了在近兩年平均減少了大約兩千宗訴訟程序外, 待決訴訟程序的數目亦一直減少, 2016年12月31日, 待決程序為49783宗;2017年12月31日待決程序為47836宗。

2017年, 已完結卷宗的數目高於接收卷宗的數目, 並與2016年相約, 這反映出訴訟解決效率及每年所增加法官的高生產效率具積極趨勢。

參考由我領導的行政及稅務法院, 我可向在座各位說明第一審稅務法官的平均卷宗數量約為600宗, 是隨着司法官的人員編制的增加而於2017年9月所達到的數字。2017年12月31日布拉加行政及稅務法院待決稅務訴訟程序為4427宗, 由7名現職法官受理, 這一推論強而有力。

考慮到2017年待決稅務訴訟程序中較為具代表性的類型, 可以肯定申訴程序佔45%, 禁制 / 申辯佔37.2%, 就違反秩序提出的上訴佔11%, 行政訴訟佔3.7%。

2012年12月31日前法院接收的未被解決的舊有訴訟的比例約為28%, 我們注意到若待決案件超越了這一比例, 那麼這一數字便使人擔憂。這種情況下, 那13172宗等待裁決的卷宗便成為稅務公正的一大弱點。

違背了被視為在合理有效的時間內所作出的答覆, 導致以往接收的卷宗遭遇「瓶頸」, 以及訴訟程序「擁擠」的原因, 在我看來, 有多種因素, 我在此概括指出:

- 除了在規範上固有的不穩定性外, 還有稅務立法的複雜性及其特點;
- 主要在具審查性質的範圍內及以收稅人身份(執行階段)收取最大稅收的稅務當局的有效進取活動;
- 納稅人公民日益意識到其受保障的義務與權利;
- 需要具專門技術手段及人力資源的司法體制。

正如Joaquim Freitas da Rocha於2012年在題為「A Justiça Tributária como obstáculo à internacionalização」的研究中提到, 擾亂及妨礙國際化的因素:i) 法律的複雜性; ii) 行政當局運作的複雜性; iii) 大量訴訟; 以及 iv) 不適當的審判體制。

在葡萄牙稅務上的司法爭訟方面, 行政及稅務法院仍存在效率低下的現象, 尤其體現在待決訴訟程序數量龐大、訴訟平均期限長、法院「擁擠」程度與積累的待決案件恢復比率的對比。然而, 接收卷宗 / 已完結卷宗的效率一年比一年令人滿意, 展望未來, 透過新的立法配套措施, 以減少擾亂因素的影響, 與此同時, 鞏固並更新法官的人力資源團隊, 使稅務公正的現狀得到轉變。

我已以簡明扼要的方式, 介紹了葡萄牙稅務上的司法爭訟的存在理由及現狀。

我希望我已達成了我計劃要做的任務, 但意識到時間有限, 只能初步認識這寬闊

的新領域, 這使我的任務變得困難。

我仍要感謝您的關注。[1]

Irene Isabel das Neves

(尾註)

1 按照作者明確的意願, 使用書寫規範新協議前的拼字書寫法。

Fernanda de Fátima Esteves

葡萄牙北部中心行政法院稅務分庭法官

現為葡萄牙北部中心行政法院稅務分庭法官。

自2016年6月起擔任行政及稅務法院高等委員會委員。

科英布拉大學法學學士。

1990年 至 2003年間, 從事律師行業。

改革中的稅務審判

FERNANDA DE FÁTIMA ESTEVES

葡萄牙北部中心行政法院稅務分庭法官

特定範疇的司法改革均與欠缺高效及職能有關。事實上, 僅當察覺到特定司法領域不能以高效的方式回應其需求時, 改革的實行便應運而生。

毫無疑問, 葡萄牙稅務法院處理爭議遲緩是我們稅務公正的一大問題。

不能否認, 稅務公正對徵收收入及對公帑的營運影響(最近的金融危機及徵稅收入在葡萄牙「三駕馬車」的干預下變得更明顯)於希望界定稅務狀況的納稅人而言, 影響並不小, 他們與稅務海關當局之間爭議的解決延緩。

然而, 至少自2004年以來, 一方面, 我們看到法院受理的訴訟數量呈指數增長, 這不僅是因稅務海關部門的工作量增加(對訴訟數量之增長帶來明顯影響), 如稅務法院審理有關(新)問題的職權, 特別是向稅務海關部門轉移適用通行費收費及相關違法行為罰鍰收費之職權;另一方面, 稅務法院的工作一直受長期缺乏司法官影響。

葡萄牙稅務法院長久以來一直處於透不過氣, 長期缺乏資源的狀態, 特別是缺乏人力資源(司法官及職員), 以解決納稅人與稅務海關部門之間法律稅收關係而引起的大量爭議。

目前的統計數據揭露了稅務法院令人煩惱的現象, 其處理訴訟的能力不能應付稅務領域內與日俱增的爭議數量, 以及隨之而來的, 無可避免地積累的訴訟。

快速、有效及優質的公正是法治國家的基礎。正如2015年歐盟司法審查專題討論會中所言:「*有效的司法體系是民主制度的重要根基*」。

對於行政及稅務審判的情況而言, 更是法治國家的結構根基, 無論是合法性, 還是面對行政當局時納稅人的權益, 公民與國家之間的爭議均得到解決。

然而, 在2016年年末, 行政及稅務審判狀況似乎出現意不到的覺醒, 開始出現態度轉變的跡象以及面對問題時能明確表明政治意願。

司法部要求對外部獨立實體進行科學研究, 具體是向科英布拉大學社會研究中心司法常設觀察院提出要求。

觀察院制訂的報告表明了稅務法院的規模及上述狀況的嚴重程度, 並闡述多年來「擠塞」的公義, 指出法院處理的訴訟案數量龐大, 難以在人力資源緊拙、物料資源及資訊系統等(行政及稅務法院資訊系統)短缺的情況下處理大量待決案件。

事實上, 該觀察院的報告根據其收集的數據, 首次進行了科學剖析, 證明了稅務審

判權正遭受如同「嚴重疾病的扼殺」, 不能保障憲法賦予之有效的司法保護。

除了要求進行科學研究外, 司法部更於2016年10月成立了兩個工作小組, 旨在研究及提供具體措施, 以提高行政及稅務審判方面的效率及消除官僚化。

設立的兩個工作小組一個負責行政審判權範疇的, 另一個則負責稅務審判權範疇的。

*稅務審判權*工作小組成員包括司法部、最高行政法院、稅務法院、行政及稅務法院高等委員會、司法行政統籌司、法務政策統籌司及稅務海關部門。

正如我們上述所提到的, 該工作小組旨在研究並提供縮短公共開支的措施, 以加快稅務公正。

該工作小組得出結論, 並提出了以下的實質措施:

- *更新並調整司法官的人員編制*

面對每年入稟法院的訴訟數量, 司法官的人員編制已完全應接不暇, 故首項措施必須調整並更新這樣的人員編制來調整審判權規模。

故此, 公佈了一訓令, 訂定第一審行政及稅務法院司法官的人員編制, 並公佈其餘三項訓令, 希望藉此優化法院的管理。

對於(第一審)行政及稅務法院法官的人員編制, 工作小組建議增加法官的總體人數, 由135人增加至219人(7月17日第211/2017號訓令)。

至於上級法院的法官團隊, 最高行政法院稅務訴訟分庭的法官人數仍維持12人, 與行政訴訟分庭相同, 以應付合理的訴訟數量。

而在中心行政法院, 其待決案件的情況更嚴峻, 故每一法院均有14至20名法官的靈活的人員編制(9月28日第290/2017號訓令)。

- *實施督察的編制框架*(9月28日第289/2017號訓令)。

- 設立法官獎金(補充框架) 以解決法官臨時缺席的情況(如經常因產假及長期患病而缺席), 以及回應工作量增加的需求(9月28日第288/2017號訓令)。

- *設立司法官技術輔助辦*公室, 負責專業技術顧問職務。

該技術輔助辦公室的設立對稅務法院而言至關重要, 其按照2009年修改行政及稅務法院章程的規定(第56-A條)而設立, 並在2015年修改該法規時予以保留。

然而, 自該法規公佈以來(2009年), 相關措施沒有得到實施。雖然立法者意識到稅務公正正遇到瓶頸, 並對行政及稅務法院的運作表示關注, 以及為其提供履行職責的策略, 但這些策略從未落實執行。

今時今日的稅收法已達到一定的規模, 並且日益複雜, 反映出稅務法院的訴訟極需要判決方多樣化地應對, 且經常需要其它知識(特別是會計及經濟範疇), 這與現時在這一管轄範圍內行使司法權的狀況不相符。

司法官技術輔助辦公室由合適的具專業培訓與經驗的專業人員組成, 特別是經濟、管理、會計及金融領域的人員。

- *設立待決案件恢復團隊, 以解決以往的及遲緩的訴訟之囤積問題*。原則上, 應在每一個法域(按地理劃分, 共四個)的法院所在地建立一支這樣的團隊。

故在具合理訴訟數量的法院, 將有:

(i) 一般稅務法庭(其它管轄權);

(ii) 稅務執行及違紀上訴法庭。

- *設立稅務執行與違紀上訴專門法庭*, 該類訴訟於2015年12月大約占第一審待決訴訟程序的40%。一般來說, 該等訴訟不涉及複雜的法律問題, 但要求在適當期限內處理。

與此同時, 建議《稅收程序及訴訟法典》中加入一些干預措施, 以消除提出訴訟的相關問題, 這些問題已被歸併司法見解部分, 但仍未「成形」, 特別是:

- 修改與司法爭執程序中合併請求相關的規則, 並重視最高行政法院司法見解的立場, 使制度更清晰, 更靈活。

- 亦修改申駁程序之合併請求制度, 與現行的司法爭執制度互相協調。

- 至於稅務法院裁決稅務執行爭議之區域權限方面, 建議修改《稅收程序及訴訟法典》第151條第1款文本, 其根據原債務人住所所在的第一審稅務法院的區域權限, 考慮最高行政法院的理解。

- 而對於自發執行徹銷性裁判的起始期限, 以明確方式將法院的理解歸併入司法見解部分, 期限亦自裁判已確定之日起計。

- 對於稅務執行機關行為之聲明異議的效力問題, 則採用最高行政法院所採用的解決方法, 以便使聲明異議能中止有關行為之效力。

另一方面, 亦建議加入干預措施, 使《稅收程序及訴訟法典》與《行政法院訴訟法典》及《民事訴訟法典》能得到最大的協調, 亦即在期間方面能一致, 以及採取一些旨在加快、簡化及訴訟經濟的一些措施, 並即:

- 《稅收程序及訴訟法典》與《行政法院訴訟法典》的規定互相配合, 以解決大量訴訟的現象, 例如審理大量訴訟、擴大審判之組成以及對最高行政法院的有害反致。

- 協調《稅收程序及訴訟法典》中所有超過30天的期間, 並更改為「月」。

- 對司法裁判提起上訴方面, 會以不公正上訴之託付制度處理, 並與《民事訴訟法典》規定的上訴制度相協調, 故有關事項將有重大變動。

- 稅務訴訟中, 特殊複審上訴的可受理性與《行政法院訴訟法典》第150條之規定相同。

- 至於對納稅人有利的保全措施, 會使用《行政法院訴訟法典》所規定的措施, 並撤銷《稅收程序及訴訟法典》第147條第6款具爭議的事項, 即使只能透過稅收法例中擔保提供或批給豁免來中止結算行為的效力。

- 提出反對執行稅務時, 對被執行人的聯合擴展其法律的可接納性制度。

- 至於判決前的書面陳述, 僅當所產生的證據未被列入行政訴訟時, 又或當法院理解其要審理事項的複雜性時才進行,

- 而對於無相關管轄權的法院, 則適用2009年工作小組的建議, 其提到須在48小時內移交官方文告至具權限法院(除非這些法院不具行政及稅務管轄權)。

- 在審理稅務執行的司法爭訟時, 有關區域權限的問題可在第一審作出判決前依職權爭辯或審理。

- 有關稅務執行機關欠缺執行程序之合併問題, 一直以來備受爭議。稅務海關部門有義務在拒絕合併或下令分開執行之合併時作出決定, 亦可就此類決定向法院以緊急性質提出聲明異議。

- 即使未能在開始進行合併之期限屆滿前進行合併, 亦可就不同的執行程序單獨提出反對。

《行政及稅務法院通則》亦需加入少量干預措施, 其中:

- 就最高行政法院稅務分庭職權問題, 放棄現行規則, 該規則使其具權限以專門的法律依據審理所有由第一審作出裁定的上訴, 而該等上訴越級地受案件所作之裁決限制, 就正如行政訴訟的一樣, 如此一來便能騰出稅務分庭來審理稅務法的實質問題。然而, 這樣並不妨礙分庭所受理的相關訴訟問題, 因為其是通過《行政法院訴訟法典》第150條規定之特殊複審上訴來得到受理。

- 在具全會職能的法院, 若反駁最高行政法院行政訴訟分庭與稅務訴訟分庭合議庭裁判之間的同一法律的基本問題, 則可採取由檢察院啟動的, 旨在確保司

法見解的統一的訴訟措施。

- 擴大稅務法院的職能範圍, 使之能在稅務事項上, 審理宣告行政法律規範違法之請求(而非僅僅審理區域或地方性的請求)

- 根據《一般稅收法》, 闡明稅務法院法定上訴利益值(€5,000)的問題, 並廢除《行政及稅務法院通則》第6條第2款。

- 取消因提供重要公共服務所產生的爭議而對之作出審議的審判管轄權。

在不影響落實其它措施的前提下, 將來亦需要更深入及更具結構性的改革。為了在行使稅務審判權時能有不可或缺的人力資源及措施, 以維持其良好及正常運作, 以及保障《憲法》賦予之有效的司法保護, 立即執行工作小組建議的所有措施是至關重要的。

澳門, 2018年3月27日

Fernanda Esteves

Elisabethe Moreira Fernandez
米尼奧大學法律學校助理教授

米尼奧大學法律學校助理教授, 負責教授一、二、三年級的民事訴訟法相關學科。

米尼奧大學法律學校政府–司法研究中心綜合研究員。

米尼奧司法研究中心理事會主席及《Revista Cadernos de Justiça Administrativa》社長。

自1993年起從事律師職業, 並代理行政上的司法爭訟案件已有約15年。

於行政仲裁中心擔任仲裁職務。

著有多篇行政公正範疇的文章。

葡萄牙與澳門特別行政區行政及稅務訴訟狀況

ELISABETHE MOREIRA FERNANDEZ

米尼奧大學法律學校助理教授

鳴謝

在座各位下午好 / 晚上好。

首先, 對於行政及稅務審判法官協會主席誠意邀請我出席本次研討會, 以及研討會主持人Antero Salvador法官的演講, 我謹表示誠摯感謝。

於我而言, 能參與此學術性會議是我的榮幸。

大家應該留意到我是本次會議唯一的學者, 此外, 亦得悉在專門由法官組成的學術會議中, 我也是一名律師。

除此之外, 我感到有歸屬感, 有如家的感覺。

我喜歡審判。

我喜歡, 而當我的丈夫擔任法官, 我在行政仲裁中心擔任行政程序的仲裁者後, 我更喜歡審判。

裁決是何等的苦惱與責任!

這要花多長時間來思考及改變裁決的含義!

請原諒我的坦白直率, 因為這難以看出我們(至少在參與職務時)即使很努力, 對裁決充滿奉獻精神與熱忱, 但當事人亦會上訴, 並指出裁決的失誤(請恥笑我們的愚昧), 但最後還是徒勞無功。

正正因為我敬佩此角色, 亦理解此職業的變遷, 因此我能被邀請參與是次同袍之間的學術性研討會, 於我而言, 意義非常重大, 故這證明了他們對我的信賴, 以及我在這司法官團認識到的開放精神。

安排給我要演說主題是關於葡萄牙行政訴訟的行政監督措施。

要在13分鐘內論述這一主題並不容易, 這恰好是我現在的介紹剩下的時間。

不容易發現,《行政法院訴訟法典》生效的13年多以來, 其更多地啟發了由司法見解帶來的學說, 並不僅使法學家, 更使政治家感到振奮。

為符合所提議的內容, 我會向您們說明現行葡萄牙行政監督措施的法定框架及在葡萄牙產生的影響。

葡萄牙行政監督措施：現狀

至少從法律理論的觀點來看,《行政法院訴訟法典》所確立的行政監督措施, 是「最高水平」的, 我相信這不是我言過其實。

這一結論可於其它領域所規定的措施（行政監督措施的一般條款）當中得到確切證實。

《行政法院訴訟法典》第112條第1款規定：「*具正當性向行政法院提起程序的人士可要求採取保全措施、預行措施或保存措施, 以確保在該程序中能作出有效判決*」。

可就單獨中止行政行為或規則的效力申請採取合適的保存措施或預行措施。根據法律, 若沒有任何意圖, 則可採用臨時招標及審查、臨時賦予可支配的財產、臨時授權利害關係人開展活動或作出某行為、臨時管制法律狀況（支付應得的給付或臨時彌補的款項）、扣押、禁制、製作財產清單及下令, 以向行政當局或向因違反國家或歐盟行政法的私人採取或克制某作為（《行政法院訴訟法典》第112條第2款）。

儘管這種行政監措施自由化, 但其仍然是中止行政行為最常使用的措施。（有關規定是根據經驗而使用, 故沒有官方數字來讓我們就這一保全措施進行官方統計）

儘管這不是保護風險權益的合適措施, 但仍要核實該措施有否被濫用（例如：如要就招考老師的最後名單申請中止行政行為, 應歸咎於安排老師方面存在失誤, 而非要求按規定安排的學校臨時安排該老師）, 從實際的角度來看, 這對申請人不太有利, 因為這變相允許行政當局一方就謀求公共利益而作出緊急辯護。

我們認為導致不適合使用該項措施的原因有兩個：一是律師, 我對此感到惋惜, 他們在接受行政訴訟的委託時沒有預先進行研究便冒險行事, 因而缺乏能力；二是仍然存在重要的心理因素, 其牽涉到於執行行政行為時所產生的單純傳喚, 以使效力自動中止, 即使大部分時候執行的行政行為相當短暫, 但由於行政當局發佈的決議常在有或沒有依據的情況之間相互抵銷, 故能在第一審時使之「合法」地繼續至保全程序得到最終裁決, 以及所實施之行政行為導致被請求人一直避免的危險出現為止。

特許行政監督措施的法定標準導致爭議的出現, 至少在法律所需的論證方面需謹慎, 預行監護或單純保全監護兩者之間的危險表現出在論證跡象證據方面的同等要求, 並與2015年進行的修改《行政法院訴訟法典》（10月2日第214-G / 2015號法令）相反, 故預行保存措施的要求更高, 因此獲得特許以表明主要訴訟的理由成立是不可或缺的。（《行政法院訴訟法典》第120條第1款）。

有關訴訟對這類行政監督特定訴的利益構成危險, 其建基於所發生的事實狀況, 或建基於因難以透過主要方法彌補申請人的利益或權利而造成的損害。（《行政法院訴訟法典》第120條第1款）

然而, 即使滿足這兩個前提, 但若沒有在必要的加權測試中通過, 行政監督措施亦

會被拒絕, 這不僅要考慮因批給而引起的公共利益, 亦要考慮私人利益(常因多極或雙邊的行政關係所引致)(《行政法院訴訟法典》第120條第2款)

制定保全措施要靠必要且嚴謹仔細的審查, 因為法官應該制定的不是被申請的具體保全措施, 而是適合申請人在危機及所需措施中的利益或權利之全面保護, 以避免其捍衛的利益受損。(《行政法院訴訟法典》第120條第3款)

對於旨在實施一定行為的措施, 法官能限制該等措施的命令, 特別是請求的一方(若公共或私人利益潛在的損失能透過金錢賠償來彌補, 則提供擔保)

故並不只是在制定與不制定之間作選擇。

該項措施要求高, 而該措施申請人與被申請人之間仍存在此消彼長的效力。因此, 法官的工作並不容易, 因為他們需要面對各種對立性質的利益, 以及需要明白如何給予本案一個均等的行政監督措施, 在我看來, 這需要掌握行政權與司法權之間的限制。

***

雖然時間不足, 但行政監督措施的議題仍有兩個問題需要探討。

我會談及, 在保全範圍內提前進行主訴訟的裁決, 讓負責保全程序的法官為着預防的效力而具有所有必需的資料時, 可對主要要求進行裁決(《行政法院訴訟法典》第121條)之情況;以及法官在保全或需緊急行政監護的範圍內臨時制定監督措施的可行性。(《行政法院訴訟法典》第131條)

一般而言, 兩者分別改善了特許司法保護的效力與現行狀態, 更有責任對葡萄牙行政司法爭訟的行政監督措施及現存的待決案件(我之後會談及)進行上訴。

我相信在座各位認為這兩種訴訟技巧(我是這樣稱呼, 因為其並非行政監督的類型)對有關效力之利益及司法保護權的全面實施是不可或缺的, 但我認為不需擔心, 因為是時候使之用於一般情況, 一方面, 只有這樣才能展示其真實效益, 另一方面, 能闡明某些概念上的混亂, 儘管有關事項已出現變化, 但這些模糊的概念仍在葡萄牙行政法院中蔓延開來。

對此, 我想說的是甚麼呢?

在我看來, 一方面, 這需要:(i) 訂定一般法律條款, 使法官有能力及授權保護證據, 當不是特別緊急的情況, 也不是涉及上級引起的利益時亦然;另一方面, 需要:(ii) 法官制定臨時措施而不論程序的種類或性質, 只要能證明急需法律保護, 其緊急質是保全程序所構成, 隨即便可消除疑慮。

- 在現有的程序中, 若能滿足程序的實施或程序單純具預防性, 即使程序的進程尚未完成, 但其已經很明顯, 法官應能對案件進行裁決, 從而再分配程序當事人之間的時間負擔。很明顯, 此裁決沒有我們所知道(審理)的裁判已確定的案件那樣恆定, 故屬於沒有得益於在同一審級所論證的裁決含義的, 沒有為自己辯護的一方。

- 當申請司法保護時, 可在最初或隨後解釋所發佈的臨時措施或保全措施, 該等措施旨在防範申請人的權利或利益被剝奪。臨時措施的發佈已經不適用於葡萄牙訴訟中的保全程序。可看出, 發佈此類性質的措施以及與行政行為(涉及

某公共合同之形成）申訴有關的訴訟（即使屬緊急性質）已在《行政法院訴訟法典》第103-B條有規定。（一般而言，程序更已不是如此，見《民事訴訟法典》第878條保護人格的司法爭訟）

- 然而我仍然不理解為甚麼沒有一條條款能審查某些旨在防範迫在眉睫的風險的前提條件，無論處於何種訴訟背景，法官都不能發出此性質的措施。

- 此外，嚴格來說，我認為行政上的司法爭訟可能對申請行政監督措施或保全措施的程序有利，因而待決案件必定減少，且在實施訴訟行為時會得到確切收益，以在不妨礙司法裁判質量的前提下，避免重做訴訟文書以及產生無用的證據。

我必須補充一點，近期《行政法院訴訟法典》標的之改革不僅沒有利用改善此體制的黃金時機，而且以我理解，於2002年訂定的體制已出現倒退。

司法見解之讓予仍過份依賴請求原則，其導致程序的申請人提起主訴訟時，法官只能裁定請求的實體問題。如此這般，解決方法便糟透了，因為程序上是無效的，使立法技術的實體問題完全中立。在我看來，當中的謬見仍未被理解，可整合成以下：審判不能提前進行，僅當作出請求時，若已有能力對請求的實體問題進行裁決，那麼在確切時間內授予行政監督，而不是提前授予，據我所知，應是訴訟裁定的那一刻授予。

結論：法院與行政當局

自2004年《行政法院訴訟法典》生效開始，關於葡萄牙的保全事項得到蓬勃發展。

這種現象本質上是由於現已不存在的行政監督措施的「自由化」，可聯想到行政法院司法見解之強制規定，其是訴訟上行政監督措施的「靠山」，而相關的行政監督措施並非源於完全審判權，且必定具廢除性質。

而其中一原因大大地促進了法律關係的那些條款，面對法律關係以指數形式地發佈，隨之而來的是其突然出現的演變以及給予全面行政監督而產生的矛盾；授權科處行政當局實施一必要行為；制訂應有規定 ；下令放棄或採取某一行為；在某一情況下取替行政當局，並在作出自由裁量行為時，按既定準則作出指引，使行政（及稅務）審判的方式變得明顯不足。

對於計劃至少在4 / 5年內於某些行政法院宣讀初審判決，面對這種影響，行政監督措施開始被用作早期能更快地獲得公義的一種方式。

結果：至少直至2016年，行政法院默默地接收了突然增多的保全措施的請求（看來自今年起，這種程序會處於停滯不前的狀態）。

這一因素，再加上其它具緊急性質的程序，成為行政法院非緊急主訴訟待決案件的「怪物」，反過來說，這形成了惡性循環，加劇了公民任意地就行政監督措施作出上訴的情況。

行政監督措施一直是造成行政權與司法權之間緊張的原因。

這一研究結果可在行政監督措施所涵蓋的範圍及效力中得出，而我們在之前已闡明。一位處理訴訟的博學的律師聲稱，直至2004年，其不再具訴訟委託人的權利，因為考慮到葡萄牙司法成本高昂，以及與之相對的，大部分體制使用者的購買力，要向行政當局強加一系列以往無法想像的，具更大影響的狀況；另一方面，牽涉到不正當使用保全措施來作為政治武器，情況有如試圖勸誡葡萄牙政府就緊急關閉醫院一事作出決定而採取的中止措施一樣。

儘管這一結論顯而易見，而且有點晚才得出結論（這可能是我的失誤），但我仍沒發現加強公民的司法保護通常對持公共權力的實體在行使公共權力時有着顯著影響，無論是否行政實體亦然。

司法爭訟的完全審判權已有13年之久，有關實體繼續以彷彿司法訴訟仍具有限權力般運作，彷彿不想行政法院的全面介入無可挽回地改變葡萄牙司法權與行政權分立的概念。

最後您會挑釁性地問：法院與公民是否在利用我們依法受理行政訴訟的職能？我謹認為沒有。

感謝您們的聆聽。

Elisabethe Moreira Fernandez

João António Valente Torrão
葡萄牙最高行政法院退休法官

個人履歷

出生於1952年佩德羅岡與佩納馬科爾一帶。1975獲得里斯本大學法學學士學位。曾於亞速爾波瓦桑及豐當擔任檢察官, 亦曾於里斯本第一審勞動法院及海關稅務法院擔任法官；澳門初級法院法官兼合議庭院長法官。於1996年至1997年間擔任澳門律師高等委員會成員及於1992年至1994年間擔任行政及稅收法院最高委員會成員；北部及南部中央行政法院法官, 並於2004年行使代任院長之職能；於2007年11月至2013年11月, 擔任最高行政法院法官；最高行政法院諮詢委員會委員；司法監督員；2010年至2013年擔任萊里亞行政及稅務法院院長。著有多部稅務性質的法典註釋及其它與澳門特別行政區的法律相關的著作。

最高行政法院法官, 於2013年11月退休。

擔任的其它公職：

- 2012年至2013年擔任最高行政法院諮詢委員會委員。

- 2013年最高行政法院司法見解計算機化工作小組成員。

於澳門開展的活動

1994年4月至1999年12月19日於澳門法院擔任以下職務：

a) 澳門初級法院法官。

b) 1997年10月17日至1999年12月19日合議庭主席。

c) 經澳門司法委員會決議, 擔任司法參事的培訓司法官。

d) 經司法官培訓中心提名並由澳門司法委員會任命, 擔任法院司法官的培訓司法

官。

e) 經澳門司法官培訓中心學術委員會提名並由澳門總督任命, 擔任法院司法官的培訓司法官。

f) 第六期澳門二等偵查員培訓課程導師, 教授《刑法導論》。

g) 第三期澳門水警稽查隊副隊長能力提高課程導師, 教授有關刑法的內容。

h) 第三期二等稽查員培訓課程及第二期澳門水警稽查隊實習稽查員培訓課程導師, 教授有關憲法的內容。

2014年10月20至25日官樂怡基金會舉辦的東帝汶司法官培訓課程講師。

2015年3月9、11、16及18日, 官樂怡基金會舉辦的「澳門特別行政區有關行政及稅收違法行為之法律制度」課程講師。

出版的法律作品

葡萄牙

1)《對共同體海關法典作出之評註》, Almedina, 2003年

2)《對稅收程序及訴訟法典作出之評註》, Almedina, 2005年

3)《對增值稅法典作出之評註》, Almedina, 2005年

4)《對消費特別稅法典及相應懲處制度作出之評註》, Edimarta, 2005年

5)《海關法例》(附註解), Edimarta, 2005年

6)《對機動車輛稅法例作出之評註》, Edimarta, 2005年

7)《從司法爭執到稅收行為》, Edimarta, 2006年

8)《稅務執行程序》, Edimarta, 2006年

9)《民事訴訟法典與行政法院訴訟法典中的複審上訴》, Edimarta, 2008年

10)《審計法院》, Edimarta, 2008年

11)《對葡萄牙稅收程序及訴訟法典作出之評註》, 官樂怡基金會, 2016年2月

關於澳門法律的作品:

a)《對澳門稅收法典作出之註解》, 刊登於第105期《澳門公共行政雜誌》。

b)《程序資訊權與非程序資訊權及其限制條件》, 刊登於第五期《澳門雜誌》(澳門法律反思研究及傳播中心法律雜誌)。

c)《澳門特別行政區有關稅收及行政違法行為之法律制度》, 由澳門官樂怡金會於2015年7月出版, 中葡雙語版

d)《澳門特別行政區公共採購法律制度—合同前程序之若干註釋》, 由官樂怡基金會於2016年12月出版, 中葡雙語版

e)《澳門特別行政區行政及稅務程序中對利害關係人之聽證》, 將刊登於澳門法學院雜誌。

f)《人證於澳門《行政訴訟法典》所規定的中止行政行為效力程序中的(不)可採納性》, 刊登於第114期澳門公共行政雜誌, 《行政》第29卷, 2016 Nº.4, 第209 - 238頁, 亦可於http://www.safp.gov.mo/safppt/magazines/WCM_062727網站上查閱。

g)《在非法佔有土地上進行違法建築。拆卸令:限制性行為還是自由裁量行為?》, 對澳門終審法院2014年4月9日第14/2014號卷宗之合議庭裁判作出之評論, 刊登於《澳門雜誌》第四期(澳門法律反思研究及傳播中心法律雜誌)第41頁。

h)《審查及確認澳門以外法院判決》, 對澳門終審法院2015年5月6日第03/2015號卷宗之合議庭裁判作出之評論, 刊登於《澳門雜誌》第七期。

i)《每週休息日工作之報酬》, 對澳門中級法院2015年5月14日第224/15號卷宗之合議庭裁判作出之評論, 刊登於《澳門雜誌》第六期(澳門法律反思研究及傳播中心法律雜誌)。

澳門特別行政區, 2018年4月

澳門稅務訴訟的若干註釋

JOÃO ANTÓNIO VALENTE TORRÃO

葡萄牙最高行政法院退休法官

1. 初步見解

2.澳門特別行政區行政擔保與具爭訟性的保

障就稅務訴訟事項上, 對第12/2003號法律第二條的理解

3. 澳門特別行政區法院在稅務訴訟方面的管轄權。

I. 初步見解

與其它葡語系國家的法律制度相反, 澳門特別行政區尚未制定《稅收程序及訴訟法典》, 以統一各稅務事項, 特別是行政上的擔保與納稅人的司法爭訟, 稅收違法行為之制度與稅務執行的事項。

事實上, 儘管澳門特別行政區稅務程序法典的草案已存在多年, 時至今日, 仍未就此事[1]上, 獲准統一並全面立法。

然而, 這並非代表澳門特別行政區的納稅人沒有或不能行使相關的權利。

的確, 行政及訴訟擔保已於每一稅務法規中闡明, 當中亦涉及相關的稅務違法行為。

如無特定法規, 由1999年10月11日第57/99/M號法令核准的《行政程序法典》適用於稅務程序, 但屬稅務法規牽涉同一事項之情況除外。

與稅務訴訟有關的事項受1999年12月13日第110/99/M號法令核准的《行政訴訟法典》規管。

而稅務違法行為則適用於10月4日第52/99/M號法令規定之程序。

僅稅務執行的有關事項上仍繼續適用1951年的特定法規—1951年1月6日第

1 關於此事的資訊, 參閱我們刊登於《澳門公共行政雜誌》第105期第27卷, 2014 Nº. 3, 第631 – 713頁, 當中對該草案作出了評估, 並指出該草案在其它法律制度所做的工作。

38088號命令核准《稅務執行法典》, 其亦於前葡萄牙殖民地適用。該法規經多次修改[2], 面對《基本法》, 儘管對繼續適用該法規一事作討論, 但無論是稅務機關, 還是法院[3], 該法規仍繼續適用。

II. 澳門特別行政區稅務上的行政擔保與上訴保障

1. 行政與訴訟擔保分別在相關規章中闡明, 即[4, 5, 6]:

1. 職業稅章程

第八章

申訴及上訴

第七十六條

（保障）

凡認為因公共審計暨稅務稽查訟務廳公務員或服務人員在執行章程訂定的有關職務所作決定或行動致受損害者, 得向原機關提出申駁, 請求更改或取消該等決定或行動。

第七十七條

（向原機關申駁）

一、向原機關所作的申駁係向公共審計暨稅務稽查訟務廳廳長提出。

二、申駁由該項決定或行動送達或獲知之日起八天內為之。

第七十八條

2 經刊登於1951年7月7日《澳門特別行政區公報》的第38295號命令、第4/83/M號法令以及第29/83/M號法令修改。

3 例如：澳門特別行政區終審法院2012年6月6日第18/2012號卷宗之合議庭裁判中, 此適用獲無條件地接納；另一方面, 中級法院2001年2月1日第1153-A號卷宗及2004年4月18日第171/2003號卷宗之合議庭裁判中, 在提到面對《基本法》, 該法典臨失效, 如下所述：, 以一個在法律體制中不生效的1950年的法規為基礎的程序列爲不能過於嚴格, 以致違背保障廣泛的保護方法的原則, 而這些保護方法在其他法規–例如《民事訴訟法典》中(參見該法典第 697 條和第 699 條), 乃至學說中得到保障。

4 這是大部分稅務規章出台時的立法技術, 就像葡萄牙於1988年進行稅務改革前一樣(《個人所得稅法典》、《法人所得稅法典》及《稅務自治法典》)。故第45.103號法令核准了《營業稅法典》, 見第一百三十六至第一百四十條；第45.104號法令核准了《物業稅法典》及《農業稅法典》, 見第三百七十四及第三百七十五條；第44.305號法令核准了《職業稅法典》, 見第五十五至第五十七條；第45.399號法令核准了補充稅, 見第一百四十三及第一百四十四條。

5 這裏對相應條款進行的轉錄, 反映出原文, 特別是期限方面已經過多番修改。根據我們的理解, 以及基於第12/2003號法第二條, 我們將指出哪些規定應被視為默示廢止。

6 按照黎溢年(José Hermínio Paulo Rato Rainha)在 1988年所言：「*稅務訴訟法的條文分散於多份法規, 這些法規公佈的時間不同、使用不同年代立法者的詞彙或表述, 沒有跟隨概念而進化, 這種狀況有時會使法律的適用出現困難*。」—《Impostos de Macau》, 1998年, 第5頁。

（行政上訴）

一、對於向原機關申駁所作出的決定，得向行政長官提出上訴。

二、行政上訴應由申駁決定送達日起八天內提出。

第八十二條

（申駁及上訴的效力）

申駁及行政上訴，對已作出的決定並無中止執行的效力。

第八十三條

（上訴的保障）

保障納稅人有權基於不合法為理由，對複評委員會的決議，施行的罰款以及其他確定性與執行性的行動提出司法上訴。

第八十四條

（管轄權）

司法上訴係向澳門行政法院提出。

第八十五條

（上訴的提出）

一、司法上訴係透過由關係人或具有足夠受託權的律師或法律事務代辦人所簽署的申請書提出，並送交行政法院辦事處收。

二、申請書內應陳述事實及法律上的理由，以及提出請求撤消所申駁的事項，並提供一切證據。

三、申請書遞交的當日即為提出上訴日期。

第八十六條

（上訴的提出期限）

一、司法上訴的提出期限為四十五天，由有關決定或決議送達之日計算，或倘送達非屬法定時，則由關係人獲知有關決定或決議之日起計。

二、司法上訴的提出期限不因第七十七條及第七十八條所指的向原機關提出申駁以及行政上訴而中止。

第八十七條

（上訴效力）

司法上訴對已作出的決定並無中止效力。

第八十八條

（援引）

凡前數條對有關司法上訴事宜未有明確規定者，概由法律管制。

第七十九條

（與可課稅事宜的核定有關的特別規定）

一、對於可課稅事宜的核定，納稅人或澳門特別行政區得提出反對；對此事，後者由財政局副局長為代表。

二、申駁應於八月三十日前提出，又倘屬第二十三條第四款所指情況時，則應於送達日起十五天內為之。

三、倘申駁人是納稅人時，其申駁是以請求書一式兩份繕寫，而正本上的簽名須經認證。

四、倘申駁人是澳門特別行政區時，其申駁只需以一式兩份提出。

五、有關申駁書一經紀錄在案後，其副本將送交財政局副局長或以掛號信寄交納稅人。

六、納稅人或澳門特別行政區於收到申駁書副本之日起五天內，得提出認為適宜的資料。

七、澳門財稅廳廳長經將該等資料附入卷宗或於資料遞交期限告滿後，五天期內，將有關卷宗連同納稅人個人檔案，存有的稽查資料，以及有利於澄清事實的任何其他報告送交複評委員會。

八、對可課稅收益核定的反對有暫緩執行的效力。

九、申駁的審議屬複評委員會的權限。

第八十三條

（上訴的保障）

保障納稅人有權基於不合法為理由，對複評委員會的決議，施行的罰款以及其他確定性與執行性的行動提出司法上訴。

2.營業稅章程

第五章

對納稅人的保障

第四十八條

（原機關提供之保障）

倘納稅人認為因稅捐廳職員在執行本章程賦予其之職責時所作的決定或行為而受到損害，可向原機關提出聲明異議，請求更改或廢止該等決定或行為。（經四月十七日第1/89/M號法律修訂）

第四十九條

（向原機關聲明異議）

一、向原機關聲明異議關係透過訴狀的方式，經適當認證聲明異議人簽名後，向作出聲明異議人欲更改或廢止的行為的機關提出。〈經四月十七日第1/89/M號法律修訂〉

二、申駁由該項決定或行動送達或獲知之日起八天內為之。

第五十條

（行政上訴）

一、對執行機關就申駁所作出的決定，得向總督提出上訴。

二、行政上訴應由申駁決定送達之日起八天期內提出。

第五十A條[7]

（對確定評定之上訴）

對確定評定及其複評，不得向原機關聲明異議而只得向財政司司長提出必要訴願。〈經四月十七日第1/89/M號法律附加〉

第五十一條

（聲明異議及上訴的效力）

一、第四十九條及第五十條所指向原機關提出的聲明異議及訴願，僅具移送效力。

二、第五十A條所指訴願具中止效力。〈經四月十七日第1/89/M號法律修訂〉

第五十二條

（司法上訴的保障）

保障納稅人得以不合法為理由，對所科處的罰款以及財政司司長就對確定評定及複評以及其他確定性和執行性的行為的上訴所作決定，提出司法上訴。〈經四月十七日第1/89/M號法律修訂〉

第五十三條

（管轄權）

司法上訴係向澳門平政院提出，並由該院作首次的決定。

第五十四條

（上訴的提出）

7「在納稅人的申報書遞交後的兩個工作日期限內，財稅廳有關部門作出初步評定」（第十一條第一款）
「辦妥初步評定後，財稅廳通過發出M/7式樣的憑單，即時辦理稅收結算及印花結算，其金額是由有關業務開始月份起計直至年底止相應的十二分之一」（第十二條第一款）
「1.經作出上條所指報告書後，財稅廳廳長會於十天期內，在兼顧下列情形下，對已作臨時徵收的業務作出確定評定：
2.確定評定係對初步評定作確認或糾正，隨即辦理倘有的附加結算或撤消。（第十五條第一及第二款）
「1.確定評定的檢討：
a)每四年一次，而每年應對登錄在登記冊內的全部店最少百分之二十五進行檢討；
b)根據納稅人所提供參考的新資料，或基于稽查部門所作出的報告而隨時為之；
c)每當財政司認為適宜時進行」。（第二十三條第一款）

一、司法上訴係透過由關係人或有充分受權的大律師或律師所簽署的申請書而提出；該項申請書交平政院辦事處收。

二、在申請書內應陳述事實及理由，及請求撤消所申駁的行動，並提供一切證據。

三、遞交申請書的當日為上訴的提出日期。

第五十五條

（上訴提出期限）

一、司法上訴的提出期限為三十天，由有關決定送達之日起算，又或倘按照法律毋須為送達時，則由關係人獲知有關決定之日起計。

二、司法上訴的提出期限，不因第四十九條及第五十條所指的聲明異議及訴願而中斷。〈經四月十七日第1/89/M號法律修訂〉

第五十六條

（上訴效力）

司法上訴對已作出的決定並無中止執行的效力。

第五十七條

（援引）

凡前數條對有關司法上訴事宜未有明確規定者，概援引本地區專為此等事宜有規定的法例。

3. 所得補充稅章程

第六章

申駁及上訴

第七十六條*

（行政保障）

任何人認為基於稅捐廳之公務員或服務人員、評稅委員會及複評委員會在行使本規章賦予之職能時所作之決定或行為而遭受侵害者，得提出聲明異議，請求更改或廢止有關決定或行為。（已更改 - 請查閱：第15/85/M號法令）。

第七十七條

（申駁）

一、申駁係以印花稅紙（註一）繕寫，經立契官認證申駁人的簽名後，向作出所擬撤銷或更改的行動的機構提出。

二、申駁由有關決定或行動送達或獲知之日起八天（註二）之內為之。

註一：經六月二十七日第17/88/M號法律取消印花稅紙

註二：經八月十二日第15/96/M號法律第四條修改為十五天。

第七十八條

（行政上訴）

一、對執行機關就申駁所作出的決定，得向總督提出上訴。

二、行政上訴應由申駁決定送達日起八天（註三）內提出。

註三：經八月十二日第15/96/M號法律第六條b項修改為兩個月。

第七十九條

（申駁及上訴的效力）

申駁及行政上訴於已作出的決定並無中止執行的效力。

第八十二條

（管轄權）

司法上訴係向澳門平政院提出，並由該院作首次的決定。

第八十三條

（上訴的提出）

一、司法上訴係透過由關係人本人或具有足夠受託權的律師或法律事務代辦人所簽署的申請書提出之；該項申請書交由平政院辦事處收。

二、申請書內應陳述事實及理由，以及提出請求撤銷所申駁的事項，並提供一切證據。

三、申請書遞交的當日為提出上訴日期。

第八十四條

（上訴提出期限）

一、司法上訴的提出期限為三十天（註四），由有關決定或決議送達日起算，或倘按照法律毋須為送達時，則由關係人獲知有關決定或決議之日起計。

二、司法上訴的提出期限不因提起第七十六條及第七十七條所指的申駁及行政上訴而中斷。

註四：司法上訴之提起期限經八月十二日第15/96/M號法律第七條修改為四十五天，倘屬總督或政務司所作出之行為，期限修改為兩個月。

第八十五條

（上訴效力）

司法上訴對已作出的決定並無中止執行的效力。

第八十六條

（援引）

凡前數條對有關司法上訴事宜未有明確規定者，概援引本地區管制此等事項的特定法例。

第八十條

（與可課稅收益的核定有關的特別規定）

一、對於可課稅收益的核定，只有按照第四十四條規定的方式及期限向複評委員會提出申駁，而無其他申駁及行政上訴。

二、對複評委員會的決議得提出司法上訴。

第八十一條

（上訴的保障）

保障納稅人有權以不合法為理由，對於複評委員會的決議、罰款的執行及其他確定性與執行性的行動等提起司法上訴。

4.市區房屋業鈔章程

第八章

申駁及上訴

第一百一十五條

（保障）

凡認為因公鈔局職員在執行本章程訂定之有關職務所作決定或行動致受有損害者，得提出申駁，請求更改或取消該等決定或行動。

第一百一十六條

（申駁）

一、申駁係以呈文紙繕寫，經立契官認證申駁人之簽名後，向有關公鈔局局長提出。

二、申駁由有關決定或行動送達或獲知之日起十天內為之。

第一百一十七條

（行政上訴）

一、對執行機關就申駁所作出的決定，得向總督提出上訴。

二、行政上訴應由申駁決定送達日起十天內提出。

第一百一十八條

（核定徵稅收益之特別規定）

一、納稅人或本地區行政當局得對所核定之徵稅收益提出爭執；為此，本地區行政當局由財政司副司長代表。

二、應在四月十五日之前提出聲明異議；如屬第二十四條第三款所指之情況，則應在通知日起十五日內為之。

三、如納稅人提出聲明異議，則應提交經公證認定本人簽名之請求書一式兩份。

四、倘申駁人為政府時，其申駁以普通紙繕寫，亦為一式兩份。

五、將聲明異議書編入卷宗後，應將副本送交財政司副司長，或以掛號信方式送交納稅人。

六、納稅人或政府于收到申駁書副本之日起五天內，得提出認為適宜之資料。

七、在附同陳述後或提交陳述之期間屆滿後，財政廳廳長或財政分處處長應在五日內向財政司司長提交有關卷宗，並附同監察所得之資料及任何其他有助澄清事實之資料。

八、財政司司長具有權限審查聲明異議。（已更改 -第19/87/M號法令）

第一百一十九條

（對新房屋紀綠的聲明異議）

新房屋紀錄得由納稅人或政府於十二月三十一日前提出申駁；該等申駁須依照第一百一十八條的規定（已廢止：第19/87/M號法令）

第一百二十條

（聲明異議或上訴之效力）

聲明異議、訴願、對房地產紀錄之異議或對核定之徵稅收益之爭執，僅具移送效力。（已更改 - 請查閱：第19/87/M號法令）

第一百二十一條

（司法保障）

納稅人對被科處之罰款、財政司司長就有關房地產紀錄或核定徵稅收益之聲明異議所作出之決定不服者，其他確定及具執行力之行為不服者，均有權提起司法上訴。（已更改 - 請查閱：第19/87/M號法令）

第一百二十二條

（管轄權）

司法上訴係向澳門平政院提出，並由該院作首次的決定。

第一百二十三條

（上訴的提出）

一、司法上訴係透過由關係人本人或具有足夠受託權的律師或法律事務代辦人所簽署的申請書提出之，該項申請書交平政院辦事處收。

二、申請書內應陳述事實及理由，以及提出請求撤銷所申駁的事項，並提供一切證據。

三、申請書遞交的當日, 為提出上訴日期。

第一百二十四條

（上訴提出期限）

一、司法上訴的提出期限為三十天, 由有關決定或決議送達日起算, 或倘按照法律毋須為送達時, 則由關係人獲知有關決定或決議之日起計。

二、司法上訴的提出期限不因提起第一百一十六條及第一百一十七條所指的申駁以及行政上訴而終止。

第一百二十五條

（上訴效力）

司法上訴對已作出的決定並無中止效力。

第一百二十六條

（援引）

凡前數條對有關司法上訴事宜未有明確規定者, 概援引本地區管制此等事項的特定法例。

5.機動車輛稅規章

第七章

對納稅人之保障

第四十一條

聲明異議及上訴

一、對根據本規章作出的行政行為所聲明的異議及所提起的訴願, 須遵守《行政程序法典》的規定。

二、對釐定稅務價格的行政行為, 僅可提起司法上訴, 此項規定屬上款規定的例外情況。

三、上款所指的司法上訴不具有中止效力。

四、以釐定稅務價格的行政行為為標的之司法上訴或預防及保全程序的提起, 不妨礙第十七條第二款及第二十一條第二款的規定。

6.旅遊稅規章

保障

第一節

聲明異議及行政上訴

第三十二條

（私人可採取之方法）

一、私人恒有權要求中止、廢止或變更，根據本規章規定所作出之決定或所實施之行為。

二、上款所規定之權利，得藉下列方式行使：

a）向作出行為者作聲明異議；

b）按一般規定向財政司司長提起必要訴願；

c）對就第三十四條所規定之聲明異議作出之決定，向總督提起任意訴願。

第三十三條

（聲明異議）

所有聲明異議應：

a）於十五日期限內遞交；

b）於其遞交日起之三十日內對之作出決定。

第三十四條

（對結算之聲明異議）

一、財稅處處長訂定已結算稅款金額之行為得為聲明異議之標的，而聲明異議應於第十二條第二款所指就結算作出通知之日起十五日內提出。

二、如聲明異議之全部或部分理由成立，須對稅重新結算。

三、第一款所規定之聲明異議不具中止效力。

第三十五條

（提起訴願之期限）

一、提起第三十二條第二款b項所規定之訴願之期限為三十日。

二、提起第三十二條第二款c項所規定之訴願之期限為兩個月。

第二節

司法上訴

第三十六條

（標的）

對下列事宜得提起司法上訴：

a）就第三十二條第二款b項及c項所規定之訴願作出之決定；

b）設定或加重義務、負擔、責任或處罰之決定或行為；

c）對私人受法律保護之權益造成損害之其他決定或行為。

第三十七條

（提起之期限）

提起司法上訴之期限為四十五日；倘屬總督或政務司作出之決定或行為，則期限為兩個月。

第三十八條

（效力）

司法上訴不具有中止效力。

7.印花稅章程

第二十二章

納稅人的保障

第九十一條

1. 納稅人若以不合法為理由，可針對印花稅之計算，罰款之應用及其他既定的及備執行的行為提出司法上訴。

2. 所有關於司法上訴的事宜，經適當之配合後，將參照十二月三十一日第15/77/M號法律通過之營業稅章程內之規定。

第九十二條

1. 對於為徵收移轉不動產的印花稅而按第十七章的規定作出的依職權結算行為或附加結算行為提出的異議，如其理由為不同意對移轉所定之價值者，必須向複評委員會提出。

2. 上款所指異議書，應自有關結算的通知作出之日起十五日內向澳門財稅廳遞交。

3. 對複評委員會的決議，可逕行按一般規定提起司法上訴。

8.消費稅規章

第二節

聲明異議及申訴

第八十八條

（供私人使用之方法）

一、私人有權要求中止、廢止或變更根據本規章之規定作出之決定及行為。

二、上款所指之權利得透過下列方式行使：

a）向作出行為者提出聲明異議；

b）按一般規定向經濟司司長提起必要訴願；

c）就第十二條第一款所定之權限範圍內作出之決定或行為，以及就針對第九十條所指之聲明異議作出之決定，向總督提起任意訴願。

第八十九條

（聲明異議）

所有聲明異議應：

a）自就決定作出通知之日起十五日內提出；

b）自提出起十五日內對其作出決定。

第九十條

（就結算提出之聲明異議）

一、得就訂定已結算之消費稅金額之行為提出聲明異議之標的，而聲明異議須自作出結算通知之日起十五日內提出。

二、如聲明異議之全部或部分理由成立，則須重新結算消費稅。

三、第一款所指之聲明異議不具中止效力。

第九十一條

（提起訴願之期限）

提起訴願之期限為：

a）如屬第八十八條第二款b項所指之訴願，期限為三十日；

b）如屬第八十八條第二款c項所指之訴願，期限為兩個月。

第九十二條

（司法上訴）

確保可對下列提出司法上訴：

a）對第八十八條第二款b項及c項規定的訴願所作的決定；

b）強加或加重義務、負擔、責任或處罰的決定或行為；

c）有損個人受法律保障權益的決定或行為。

第七章

保障

第一節

聲明異議及行政上訴

第二十一條

（適用的法律）

凡不抵觸本節規定者, 主要適用行政程序法典。

第二十二條

（私人可使用的方式）

一、私人恒享有要求中止、廢止或修改根據本規章規定而作出的決定及行為的權利。

二、上款所規定的權利, 得透過下列方式行使：

a）對行為人提出聲明異議；

b）對於根據第五條及第十四條訂定的權限所作出的決定或行為, 向總督提出任意性監督上訴。

第二十三條

（聲明異議）

一、聲明異議應於十五日內提出。

二、聲明異議不具中止效力, 並應於聲明異議呈交日起三十日內對之作出決定。

第二十四條

（監督上訴的提出期限）

第二十二條第二款b項規定的監督上訴的提出期限為兩個月。

第二節

司法上訴

第二十五條

（標的）

對下列者得提起司法上訴：

a）根據第二十二條第二款b項規定的監督上訴的決定；

b）強加或加重義務、負擔、責任或處罰等的決定或行為；

c）損害私人受法律保護的權益的其他決定或行為。

第二十六條

（提起的期限）

提起司法上訴的期限為四十五天；倘屬由總督或政務司作出的決定或行為時，上訴期限則為兩個月。

第二十七條

（效力）

司法上訴不具中止效力。

2. 關於納稅人保障轉錄的規定，應當如下說明[8]：

a)所有的章程均設有行政擔保（即行政保障）、聲明異議與訴願、司法爭訟（司法上訴）。

b)當中的4個章程，均有一條與題為「向原機關申駁」的規定一樣的規定（見《職業稅章程》第七十六條、《營業稅章程》第三十八條、《市區房屋業鈔章程》第一百一十五條、《所得補充稅章程》第七十六條）。

c)亦設有提出聲明異議及訴願期限的規定。

d)在司法上訴的保障方面，設有一條內容幾乎相同的規定（見《職業稅章程》第八十三條、《營業稅章程》第五十二條、《市區房屋業鈔章程》第一百二十一條、《所得補充稅章程》第八十一條）。

e)另一方面，關於司法上訴的保障，《職業稅章程》第八十八條，以及《所得補充稅章程》第八十三條、《市區房屋業鈔章程》第一百二十三條、《營業稅章程》第五十四條均有就司法上訴制定訴訟規則。而《營業稅章程》第五十七條及《機動車輛稅規章》第四十

8 基於娛樂場幸運博彩經營稅在9月24日第16/2001號法律基礎的特殊性，我們不會提及該稅，我們說明理由如下：
根據上述法律第七條第一款：「*澳門特別行政區保有幸運博彩之經營權，僅可由在特區成立並獲得批給之股份有限公司從事，而有關批給係以行政合同為之*」。
按照有關批給的規定，「*承批公司必須繳納博彩特別稅，該稅款係按照經營博彩之毛收入計算*」，稅率為35%（第二十七條），而承批公司尚須繳納法律訂定之稅項、稅捐、費用及手續費（不妨礙行政長官基於公共利益之原因，暫時及例外地全部或部分豁免承批公司繳納所得補充稅）—第二十八條。
也就是說，澳門特別行政區與承批公司在博彩範疇內的關係首要以批給合同規範。再者，在稅務法律關係方面，適用澳門《行政程序法典》和《行政訴訟法典》。（見第16/2001號法律第五十三條，但不包括《行政程序法典》第一百六十八條、第一百六十九條、第一百七十條、第一百七十二條、第一百七十三條及第一百七十四條之適用）
然而，根據該法第二十八條第一款：「*承批公司除須繳納博彩特別稅之外，尚須繳納法律訂定之稅項、稅捐、費用及手續費*」。因此，根據有關稅收，稅務規則的相應規定亦適用於承批人，另一方面，就博彩特別稅之債務，以稅務執行程序徵收— 同一法律第二十七條第六款。

一條已就相關事宜的法例作出援引。《旅遊稅規章》則僅就司法上訴方面有相關規定。《印花稅規章》第九十一條第二款已就所有與司法上訴相關的事項作出援引；而《營業稅章程》的規定，如上所述，亦已就訴訟性質的事宜制定了擬訂請求及其交付的效力之有關規定。

f)另外，仍需注意在職業稅相關的擔保方面，訂定稅務事宜的規則，見第七十九及第八十條。肯定的是，制定擔保條款，那麼此事項亦應放在其它與稅收有關的情況上，因為這亦與印花稅有關（第九十二至第九十五條，市區房屋稅相關法規第一百一十八條）。

g)在機動車輛稅規章方面，立法者已提到《行政程序法典》的聲明異議及上訴的事宜（見章程第四十一條）。事實上，有關事項已受規管，不需要在該章程中重複，但若立法者打算提出特定條件則例外。

h)《消費稅章程》亦引起了非議，因為其相關措施與《行政程序法典》與《行政訴訟法典》中相關事項的規定重複，且包含了其它（賠償性利息及補償性利息）被一般稅務法規包含在內的規定。

3.儘管存在這些法例，甚至它們之間存在矛盾，時至今日，立法者仍然沒有面對整體統一制度下的必然問題。

然而，在這統一的含義上，有跡象顯示法律傳譯員及工作者有責任核實某些規定被後來的規定廢除的情況。

3.1. 其中一個由立法者提供的跡象已在8月12日第15/96/M號法律—明確有關稅務法例的若干情況中有提及，其第一條規定如下：

「*一、為着按照稅務法律及規章所規定的行政申訴效力，任何由稅務行政當局所作出的下列行為或事實行逕，等同於確定性及應執行的行政行為：*

a）對納稅人提出的任何意圖所表明的決定；

b）強加義務、約束、處罰或造成損失；

c）廢止或減少受法律保障的權益，或影響權利行使的條件。」[9]

而其第二條，則增加了以下：

「實際作出能產生上條第一款所指效力的行政行為時，一般有權限的機關、公務員或服務人員被視為行為人或事實行逕的行為人」

這一法規更制定了通知及計算期限的特定規則（第三條），以及統一了聲明異議、任意訴願、訴願之提起期限以及提起司法上訴的期限，在稅務法律及規章中均有規定（見第四至七條）。

---

9 該法律在第267/85號法令仍生效的前提下公佈（藉8月7日第220/86號法令命在澳門適用，並公佈於1986年12月29日第52期《澳門政公報》），當中第二十五條第一款規定「僅可對特定或應施之行為提起上訴」。
因此，稅務立法者在稅務事宜上確立了與這一條款同等的規定。
然而，今時今日，針對任何在稅務上有損納稅人權利的行為之上訴保障是以1999年12月13日第110/99/M號法令核准的《行政訴訟法典》第二條為依據，其內容如下：「就所有公權利或受法律保護之利益，均設有一種或多種旨在對其給予有效司法保護之訴訟手段，亦設有對確保該等手段之有用效果屬必需之預防及保存程序」。而《行政程序法典》第十四條亦規定「保障私人得訴諸具有行政審判權之法院，藉此在依據規範行政上之司法爭訟之法例下，得到對行政當局之行為之司法監察，以及維護私人之權利或受法律保護之利益」。

因此, 有關規則被明確廢除, 並制定另外的規定, 如同一法律第七條。

3.2. 基於2003年8月22日第12/2003號法律以及根據終審法院對第二條賦予之理解, 我們同意就有關事項進行深度修改, 如下所述。

事實上, 2003年8月22日第12/2003號法律第二條規定如下:

「一、由法律或稅務規章賦予公共審計暨稅務稽查訟務廳廳長及澳門財稅廳廳長在記錄、結算、評定、通知及執行處罰方面的權限, 不論是直接賦予還是由財政局組織法隱性賦予者, 現均賦予財政局局長。

二、對於上款所指權限範圍內的已實施的行政行為的申訴, 財政局局長是評審該類聲明異議的有權限實體, 但當預知有關可課稅基礎評定的聲明異議是專門給予複評委員會時, 則該聲明異議除外, 而有關權限保留予該複評委員會。

三、就財政局局長對行政上聲明異議所作出的決定, 可向行政長官提出必要訴願。」

儘管對本條的理解存在分歧, 終審法院提出該法規適用於所有稅務規章及法律, 而中級法院則提出僅在職業稅及所得補充稅[10] 之事宜上適用, 而我們在本法上遵循終審法院的意思, 而立法者希望能在稅務申駁[11] 及司法上訴制度方面得到進一步的統一。

由此可見, 除車輛使用牌照稅及消費稅[12] 外, 稅務法律及規章所規定的所有與記錄、結算、評定、通知及執行處罰相關的行為均由財政局局長執行, 且具權限判定在相關事項上的行政行為的申駁, 但當向複評委員會提出聲明異議時訂定計稅依據的申訴情況除外, 該情況下複評委員會具權限向行政長官提出必要訴願。

這不僅使這一事項[13] 統一化, 更影響着法院的權限, 因為就行政長官的判決可向中級法院提出司法上訴, 而非行政法院, 這將在下文提到。

因此, 就上述事項向財政局局長提出申駁的情況, 後來的司法上訴取決於向行政

10見終審法院2014年7月23日第31/2014號卷宗之合議庭裁決案(於同日第32/2014號卷宗作出相同裁決。)另一方面, 理解澳門特別行政區中級法院指出該法律僅在職業稅及所得補充稅方面適用, 見中級法院2014年1月16日第20/2013號卷宗之合議庭裁決、2014年2月13日第277/2009號卷宗之合議庭裁決、2016年11月10日第573/2016號卷宗之合議庭裁決。

11 在一項將於適時公佈的研究中, 結合終審法院的立論, 我們擴展了一問題, 並增加了另一立論, 使之有利於其它稅項適用於該規定, 而非僅僅在職業稅及所得補充稅適用。

12 這是因為該稅項並非由財政局管理, 而是由經濟司及民政總署管理(見《消費稅規章》第三十條第一款、第三十五條、第七十三條及第八十八條第二款b)項, 及《車輛使用牌照稅規章》第七條第一款、第十二條及第十四條), 故不適用第12/20038號法律, 該法律明確提到「***由法律或稅務規章賦予公共審計暨稅務稽查訟務廳廳長及澳門財稅廳廳長在記錄、結算、評定、通知及執行處罰方面的權限, 不論是直接賦予還是由財政局組織法隱性賦予者***」。

13 事實上, 不論作出實質行為的人員是誰, 最後還是為着申駁目的歸咎於財政部門領導人, 這與之前的情況相反。如見《職業稅規章》第七十七條(向原機關所作的申駁係向公共審計暨稅務稽查訟務廳廳長提出)及《市區房屋業鈔章程》第一百一十六條(申駁係向有關公鈔局局長提出)。

長官提起的必要訴願[14]。

3.3. 基於上文第二段最後部分的例外情況, 下列情況不應向財政局局長提出聲明異議:

a) 職業稅及所得補充稅範圍內對可課稅事宜的核定(《職業稅規章》第七十九條及《所得補充稅規章》第八十條)[15]。

b)僅允許就《機動車輛稅規章》第四十一條第一款之釐定稅務價格提起司法上訴。[16]

c) 對於為徵收移轉不動產的印花稅而按第十七章的規定作出的依職權結算行為或附加結算行為提出的異議, 如其理由為不同意對移轉所定之價值者, 必須向複評委員會提出(《印花稅規章》第九十二條第一款), 對複評委員會的決議, 可逕行提起司法上訴(同一法規第九十二條第三款)。[17]

d) 分別向民政總署及經濟局收取的, 與車輛使用牌照稅及消費稅相關的稅項。(基於相應規章內的特定規定, 以及按照澳門《行政程序法典》第一百四十五條第二款規定, 聲明異議得向作出行為者提出)。

e) 向行政法院就科處罰款的相應決定提起直接上訴(第9/1999號法律第三十條第五款第(五)項)。

f) 對於為着營業稅的目的而進行的上訴的確定評定及其複評, 不得提出聲明異議而應向財政局局長提起具中止效力的必要訴願(相關法規的第五十A條及第五十一條)。

我們認為, 第12/2003號法律亦影響了上述提到的8月16日第15/96/M號法令, 而當中規定「實際作出能產生上條第一款所指效力的行政行為時, 一般有權限的機關、公務員或服務人員被視為行為人或事實行逕的行為人」。

在歸咎財政局局長第15/96/M號法令所規定的行為及事實行逕之含義上, 現在應該能理解這一規定。

---

14 儘管葡萄牙憲法法院1987年3月24日刊登於葡萄牙《司法部公報》第365期第317及續後數頁的合議庭裁決由不同的法律制度決定, 但為着訴訟開放的目的而要求提起必要訴願並不構成違反有效司法保護原則。事實上, 在有需要進行行政上的預先居先申訴時, 要求預先進行行政裁決並沒有表現出對司法上訴權的限制, 僅構成其執行性規章。正如J. C. Vieira de Andrade所言, 這僅僅是司法上訴權的合法限制(《Direito Administrativo e Fiscal》, 第125頁及憲法法院1996年3月20日第499/96號合議庭裁決註釋, 刊登於1996年7月3日《Cadernos de Justiça Administrativa》中的葡萄牙共和國公報第二組第18至20頁。關於這一問題的更多延伸, 見Santos Botelho及其他—《CPA, Anotado e Comentado》, 第四版, 2000年1月Almedina, 第863至864頁。)
對於在任何情況下所使用的法律立論, 我們認為似乎適合澳門特別行政區的法律制度, 當中亦確立了有效的司法保護原則(上述轉錄自澳門《行政訴訟法典》第二條及澳門《行政程序法典》第十四條)。

15 對於可課稅收益的核定, 只有向複評委員會提出(具中止效力)申駁, 而無其他申駁及行政上訴, 而對複評委員會的決議得提出司法上訴—《職業稅章程》第八十三條及《所得補充稅規章》第八十條。

16 釐定之行為, 僅可提起司法上訴(相應規章第四十一條第二款)。

17 聲明異議須向相應的複評委員會提出, 而對複評委員會的決議, 可逕行按一般規定提起司法上訴(相關規章第九十二條第一及第三款)。

4.結論：

行為立即造成損害（如稅項結算的情況），按照澳門《行政訴訟法典》第三十三條a)項及澳門《行政程序法典》第十四條，利害關係人可立即向行政法院提出上訴。（在只能就上述第三點提到的訴願提出司法上訴的情況下，不妨礙聲明異議選擇權。）

1. 行為非即時造成損害，則必須提出聲明異議，緊接是必要訴願，但僅接納就此裁決而提起的司法申訴。

2. 上述情況及第12/2003號法律第二條第二款所指之情況除外。

3. 關於稅務執行上對行政違法行為及裁決申訴之簡要說明

5. 行政違法行為的申訴

5.1. 根據10月4日第52/99/M號法令第十六條：「*對處罰決定，得向行政法院提起司法上訴*」，而其第十三條亦規定：「*對有權限之行政當局在程序中侵犯違法者之權利、自由及保障之行為，尤其是扣押財產、中止業務或關閉場所等行為，均得直接向行政法院提起司法上訴*」。

將這些規定與第9/1999號法律第三十條第五款6)項[18] 及第三十六條第十二款[19]相結合，我們得出結論：在行政違法行為的事項上，沒有行政上的聲明異議，也沒有相應裁決的訴願，因為可直接向行政法院提出申訴。[20]

我們僅提到行政法院，乃至中級法院，與就行政行為提出的上訴案相比，其可審理特定實體就所作之行為提起的第一審上訴，而非審理裁決所適用的行政處罰之第一審上訴。

第三十條第十二項已很清晰提到中級法院有管轄權「*審查有管轄權的第一審法院在處理行政違法行為的程序中所作的科處罰款及附加制裁的裁判*」。因此，不承認其具權限審理科處罰款及附加制裁的裁判的一審上訴，以及審理行政機關在行政違法行為的程序中依法規定的行為。

---

18 內容如下：「五、在行政、稅務及海關上的司法爭訟方面，行政法院尚有管轄權審理：
（五）對行政機關在處理行政違法行為的程序中科處罰款及附加制裁的行為，以及法律規定的其他行為提起上訴的案件」

19 內容如下：「中級法院有管轄權：（十二）審查有管轄權的第一審法院在處理行政違法行為的程序中所作的科處罰款及附加制裁的裁判」

20 而且，終審法院亦於2005年4月20日第38/2004號卷宗之合議庭裁決 -對查政司法裁判提起的上訴中作出宣判：（中文）http://www.court.gov.mo/sentence/zh-53590d0b7cb0c.pdf，（葡文）http://www.court.gov.mo/sentence/pt-53590d0b7cb0c.pdf，（中文）http://www.court.gov.mo/sentence/zh/1109，（葡文）http://www.court.gov.mo/sentence/pt/1109；以及2005年4月20日第40/2004號卷宗- 對行政方面司法裁判提起的上訴，（中文）http://www.court.gov.mo/sentence/zh- 53590d0b36662.pdf，（葡文）http://www.court.gov.mo/sentence/pt-53590d0b36662.pdf，（中文）http://www.court.gov.mo/sentence/zh/1083，（葡文）http://www.court.gov.mo/sentence/pt/1083
關於此問題，我們亦發佈了João António Torrão，《澳門特別行政區有關稅收及行政違法行為之法律制度》，官樂怡基金會，2015年7月，雙語版，第75頁。

故即使科處處罰的行為人是法律承認中級法院具權限審核行政行為、行政事務、稅務、準稅務或海關[21]問題的一審上訴的實體之一，上訴最後還是歸行政法院管轄。[22, 23]

稅務執行上對所作決定的申訴

5.2. 執行稅務時，利害關係人可通過援引或引證《稅務執行法典》載明的徵稅依據來享有反對的權利，有關權利已如上提及，且認為繼續在澳門特別行政區生效，儘管有關權利的有效性在面對澳門特別行政區《基本法》的前提下，已成為問題（見上述法典第一百六十四至第一百八十一條）。

然而，另一方面，第9/1999號法律澳門特別行政區《司法組織綱要法》確認了有關事項的其它權利，其第三十條規定行政法院有管轄權審理：

「*（六）對稅務行政當局部門有權限的實體在稅務執行程序中所作的行為提起上訴的案件；*

（七）在稅務執行程序中提出的禁制、對執行的反對、債權的審定及債權受償順序的訂定、出售的撤銷及訴訟法律規定的所有訴訟程序中的附隨事項」。

這意味着，行政法院會接納就稅務執行所實施的實質性行政行為之上訴（如非法查封或過度查封、遷移受託人被查封的財產、否定所請求的債務時效等之情況）。

亦排除關於此事項的任何申訴或訴願的可行性。

終審法院2012年6月6日第28/2012號卷宗之合議庭裁決案中表明了這一問題：以欠缺自願繳納通知為由，就尚未執行結算之利息向財政局局長提出申訴。

終審法院認為執行稅務時，利害關係人應能就此利息結算之臨時非法行為自辯，而為着此效力而向財政局提出上訴是不合法的。[24]

就此具體情況，正確的辯護方法應援引第15/96/M號法律第二條第二款結算之無效，根據該條：「*上款所指之行為及事實行逕的法律效力取決於有否遵守3月24日第16/84/M號法令規定*」，澳門《行政程序法典》第一百二十一條規定亦達到同等效果。

---

21 （1）行政長官、立法會主席及終審法院院長；
（2）司長、廉政專員、審計長、檢察長、警察總局局長及海關關長；
（3）立法會執行委員會；
（4）推薦法官的獨立委員會及其主席、法官委員會及其主席、中級法院院長、第一審法院院長及監管辦事處的法官；
（5）檢察官委員會及其主席、助理檢察長及檢察官；
（6）在行政當局中級別高於局長的其他機關；（第9/1999號法律第三十六條第八款）

22 當然不影響終審法院就行政法院所作之裁決上訴的後續審議。

23 終審法院於2006年5月3日第6/2006號卷宗之合議庭裁決中表明2005年5月9日經濟財政司司長批示，相關批示對上訴人觸犯 6 月 5 日第 38/89/M 號法令第九條 f 項和第二十九條 a 項和 e 項規定之違例科處澳門幣 5 萬元的罰款。事實上，上述合議庭裁決摘要部分寫明：「*行政法院有管轄權審理針對行政違法案件中適用罰款的行政行為提起的上訴，無論相關行為的行為人是誰*」。

24 終審法院合議庭裁判撤銷中級法院被上訴的合議庭裁判，並以以下內容作結：「*而且，《稅務執行法典》或其他相關法規中也沒有任何條文規定，任何被執行人在之前沒有機會提出的、有關稅項或者徵稅程序的不法性問題都應該向非監管稅務執行程序的機構提起*」。

III. 最終結論

儘管澳門特別行政區的法律制度可能沒有其它法律制度般詳盡, 但其賦予了澳門市民行政及司法爭訟擔保, 以維護他們的在稅務上受保護的合法權益。

第9/1999號法律第三十及第三十六條提到行政法院的管轄權：

第三十條

行政法院

一、行政法院有管轄權解決行政、稅務及海關方面的法律關係所生的爭議。

三、在稅務上的司法爭訟方面, 在不影響中級法院的管轄權的情況下, 行政法院有管轄權審理：

(一)對涉及稅務及準稅務問題的行政行為提起上訴的案件；

(二)對稅務收入及準稅務收入的結算行為提起上訴的案件；

(三)對可獨立提出司法爭執的確定財產價值的行為提起上訴的案件；

(四)對可獨立提出司法爭執、屬(二)項及(三)項所指行為的準備行為提起上訴的案件；

(五)就(二)項、(三)項及(四)項所指的行為提出行政申訴被全部或部分駁回時, 對可通過司法爭訟予以上訴的駁回行為提起上訴的案件；

(六)對稅務行政當局部門有權限的實體在稅務執行程序中所作的行為提起上訴的案件；

(七)在稅務執行程序中提出的禁制、對執行的反對、債權的審定及債權受償順序的訂定、出售的撤銷及訴訟法律規定的所有訴訟程序中的附隨事項；

(八)關於確認權利或受法律保護的利益, 以及提供資訊、查閱卷宗或發出證明的稅務事宜訴訟；

(九)要求勒令作出一行為的請求；

(十)要求為擔保稅務債權採取保全措施的請求。

四、在海關上的司法爭訟方面, 在不影響中級法院的管轄權的情況下, 行政法院有管轄權審理：

(一)對涉及海關但不應在稅務執行程序中審理的問題的行政行為提起上訴的案件；

(二)對海關收入的結算行為提起訴訟的案件, 以及對可獨立提出司法爭執的有關準備行為提起上訴的案件；

(三)就上項所指的行為提出行政申訴被全部或部分駁回時, 對可針對其提起訴訟的駁回行為提起上訴的案件；

(四)關於確認權利或受法律保護的利益, 以及提供資訊、查閱卷宗或發出證明的海關事宜訴訟；

(五)要求勒令作出一行為的請求。

五、在行政、稅務及海關上的司法爭訟方面, 行政法院尚有管轄權審理:

(一)對引致不同公法人的機關出現職責衝突的行為提起上訴的案件;

(二)對市政機構或臨時市政機構履行行政職能時制定的規定提出的爭執;

(三)要求中止某些行政行為的效力的請求, 只要該法院正審理對該等行政行為所提起的上訴;以及審判關於在該法院待決或將提起的上訴的其他附隨事項;

(四)在該法院待決的程序內或就將提起的程序要求預先調查證據的請求;

(五)對行政機關在處理行政違法行為的程序中科處罰款及附加制裁的行為, 以及法律規定的其他行為提起上訴的案件;

(六)要求審查上項所指的科處罰款及附加制裁的決定的請求;

(七)根據法律由行政法院審理或上級法院無管轄權審理而屬行政、稅務及海關司法爭訟方面的上訴、訴訟及程序上的其他手段。

第三十六條

管轄燿

中級法院有管轄權:

(八)作為第一審級, 審判對下列人士及機關所作的行政行為或屬行政事宜的行為, 或所作的有關稅務、準稅務或海關問題的行為提起上訴的案件:

(1)行政長官、立法會主席及終審法院院長;

(2)司長、廉政專員、審計長、檢察長、警察總局局長及海關關長;

(3)立法會執行委員會;

(4)推薦法官的獨立委員會及其主席、法官委員會及其主席、中級法院院長、第一審法院院長及監管辦事處的法官;

(5)檢察官委員會及其主席、助理檢察長及檢察官;

(6)在行政當局中級別高於局長的其他機關;

(九)審判對行政機關履行行政職能時制定的規定提出爭執的案件;

(十)審判要求中止某些行政行為及規範的效力的請求, 只要該法院正審理對該等行政行為所提起的司法上訴及對該等規範所提起的申訴, 以及審判關於在該法院待決或將提起的上訴的其他附隨事項;

(十一)審判在該法院待決的行政、稅務或海關上的司法爭訟程序內, 或就將提起的上述程序要求預先調查證據的請求;

(十二)審查有管轄權的第一審法院在處理行政違法行為的程序中所作的科處罰款及附加制裁的裁判;

(十三)審查及確認裁判, 尤其是澳門以外的法院或仲裁員所作者;

(十四)審理第一審法院間的管轄權衝突;

（十五）審理行政法院與行政、稅務或海關當局間的管轄權衝突；

（十六）行使法律賦予的其他管轄權。

João António Valente Torrão
官樂怡基金會
澳門特別行政區, 2018年3月27日

Beatriz Alexandra Gomes da Cruz
科英布拉行政及稅務法院法官

科英布拉行政及稅務法院法官, 現為澳門特別行政區金融管理局行政管理委員會顧問。

葡萄牙行政及稅務審判法官協會創會成員。

澳門行政公正的若干註釋

BEATRIZ ALEXANDRA GOMES DA CRUZ

科英布拉行政及稅務法院法官

下午好。

我的演講主題為「**澳門行政公正的若干註釋**」。

而所選擇的主題亦表現出隨性的特點。

儘管我在澳門出生, 但作為科英布拉行政及稅務法院法官, 在葡萄牙渡過了我大部分的成年及職業生活, 故我肯定我從沒在澳門行使過司法, 也沒有任何相關的法律經驗。

另一方面, 由於在較短的時間內準備是次演講, 故我不想, 亦不能特別地深化這一主題。

因此我選擇輕鬆地參與是次會議, 旨在為澳門的行政公正提供更廣闊的視野, 我認為這對葡萄牙的參加者來說更有意思。我將從歷史背景着手, 然後討論司法組織, 最後會探討訴訟特性。

我必須說, 對於提出的這些問題, 我沒有明確答案, 只是出於對科學的求知欲。當然, 澳門的法律團體以及鑽研這方面的人會有更多答案。

眾所周知, 澳門的行政公正源自葡萄牙。

然而, 在我進行的簡短研究中, 我發現了當中呈現的關於葡萄牙相關方面的特殊性, 我認為這不僅僅是因為當中的變化(在葡萄牙有記載), 同時更是因為獲准的時間與地點背景, 以及主要規範性出處所適用的範圍。我還發現了一些有趣的特點, 並將在此分享, 以作反思。

以十分簡單的方式, 從歷史背景着手

在1987年的《中葡聯合聲明》中, 訂定了葡萄牙對澳門的管治主權過渡至中國的條款, 有關協議獲通過, 即在「一國兩制」下, 澳門享有高度自治權, 並享有行政管理權、立法權、獨立的司法權和終審權。由於以「維護原有的生活方式」來移交主權, 因此同意維持現行法律基本不變。

此協議之後出現的《基本法》（1993年），是中華人民共和國的一項國家法律，當中實質性地載有對澳門的憲法規定，重申了我剛才提到基本原則。

澳門適用很多葡萄牙法律中的主要法典，當中經過澳門立法機關巨大的努力才得以發佈，這些法規對保障「澳門維持生活方式的特點」尤為重要。

在仍是葡萄牙政府管治時，核准了《行政訴訟法典》[1]，並於1999年12月20日開始生效。

1999年12月20日，主權移交的第一天，《司法組織綱要法》[2] 開始生效，該法對法院的組織、職權與運作的各個方面作出了規定。

這三個法規被視為澳門特別行政區行政公正的基礎。*

從所選主題相關的《基本法》開始着手。《基本法》確立了有效的司法保護原則[3]，並將原則所保障的分成兩部分：

第一部分闡明了有效司法保護的一般原則，而第二部分側重於保障行政上的司法保護。

關於司法組織：

第八十四條[4] 訂定了一般法院的組織與級別。

第八十五條[5] 僅提及具一般審判權的初級法院。

第八十六條[6] 似乎指出了雙重審判的選擇權；授予行政法院保留資料審理行政和稅務上的訴訟；更確立了兩級審理，授予中級法院審理就行政法院裁判提出上訴的管轄權。

上述第二部分使中級法院具職權審理行政法院裁決的上訴案，似乎表明了沒有確立和上訴法院有關的真正的兩級模式。因此，我們不能斷言澳門特別行政區在組織上存在行政公正。

然而，根據仔細分析，該規定對兩級審理之認定有着不容小覷的重大意義。

---

1 12月13日第110/99/M號法令（《行政訴訟法典》）

2 12月20日第9/1999號法律（《司法組織綱要法》）

3 *第三十六條*

澳門居民有權訴諸法律，向法院提起訴訟，得到律師的幫助以保護自己的合法權益，以及獲得司法補救。

澳門居民有權對行政部門和行政人員的行為向法院提起訴訟。

4 *第八十四條*

澳門特別行政區設立初級法院、中級法院和終審法院。

5 第八十五條

澳門特別行政區初級法院可根據需要設立若干專門法庭。

6 第八十六條

澳門特別行政區設立行政法院。行政法院是管轄行政訴訟和稅務訴訟的法院。不服行政法院裁決者，可向中級法院上訴。

事實上, 若第八十四條訂定了一般法院的組織與級別, 主要的立法者便不需要特別規定行政法院的上訴審級是中級法院, 因為有了上述的第八十四條。

這意味着《基本法》在確立真正的兩級模式上, 承認行政管轄的自主權。

然而, 一般法提供了解決方法, 其背離了兩級模式:行政法院不僅避免審理行政法律關係出現的眾多爭議, 另一方面, 更沒有為中級法院的行政及稅務事項上提供真正專門化的有利條件。

換言之, 這一緩和的解決方法在某些問題上變得更為顯而易見, 在分析《司法組織要法》時, 更使人混淆:

首先, 將行政法院納入具一般審判權的法院似乎已背離了兩級審判模式, 這不僅僅是因為將行政法院分類為初級法院[7]以外的第一審法院, 更因為隨之而來的, 沒有為之提供充足的法官人員編制, 亦沒有委任院長(與一般法院的院長同屬一人), 僅任命具一般審判權的合議庭法官主席, 這意味着合議庭在行政司法爭訟的管轄權案件中, 審判由不具行政及稅務管轄權[8] 的法官主導。

故在這方面, 出現了有趣的爭議:

《司法組織綱要法》第二十四條規定了合議庭主席有權限依據訴訟法律的規定, 製作在屬合議庭管轄的訴訟程序中所作的合議庭裁判書及終局判決書。

然而,《行政訴訟法典》第九十九條第四款規定在行政法院中, 即使合議庭有參與審判, 判決均由負責有關卷宗之法官作出。

那麼, 甚麼樣的解決方法有優勢呢?

載於《司法組織綱要法》的解決方法表明, 這不僅應被視為強效法, 更應視之為之後的法律事實。

針對這一立場, 訴訟法的特點得以維護, 因此, 訴訟法應優先於司法組織的法律。

而這後一立場終於得到發展, 其以某種形式加強行政法院自主權的認定。

---

7 *第十條*

法院的種類

一、***設有第一審法院、中級法院及終審法院***。

二、***第一審法院包括初級法院和行政法院***。

第二十七條

列舉

一、***下列者屬第一審法院:***

(一)初級法院;

(二)行政法院。

二、***初級法***院由民事法庭、刑事起訴法庭、輕微民事案件法庭、刑事法庭、勞動法庭、家庭及未成年人法庭組成。

8 根據第二十四條第一款第(二)及第(三)項, 合議庭主席有權限:

(二)主持辯論及審判的聽證;

(三)依據訴訟法律的規定, 製作在屬合議庭管轄的訴訟程序中所作的合議庭裁判書及終局判決書;

但相反地,《司法組織綱要法》的其它方面似乎否定了行政審判權的自主或限制。

因為儘管其第三十條闡明了*行政法院有管轄權解決行政、稅務及海關方面的法律關係所生的爭議*,但最終撤回對審判諸多法律與行政問題的保留,作為第一審級,根據作出申訴行為的行政機關的級別[9],向中級法院授予職權審判眾多的司法上訴。

在這方面,我同意並理解LINO RIBEIRO[10] 的立場:*不認同上述權限劃分具有理論依據,故事實上,這些機構不享有特權,沒有因其特權而產生動搖的情況*。

無論如何,這一評註喚起了我其它的求知欲(或困惑),尤其着重於行政法院與中級法院之間的管轄權分配。

組織法賦予中級法院管轄權作為第一審級審理就某些實體所作行為的司法上訴,而肯定的是,授予行政法院職權審判這些實體的各項訴訟。

而要特別注意(我認為其它的訴訟矛盾並不太明顯)的是命令作出依法應作之行政行爲之訴,因為在上述任何一情況下,訴訟手段之標的與權勢模式或行政活動的所表現的典型模式抗衡。

肯定的是,在絕大多數情況下,行為的撤銷請求是根據其沒有引起問題的判罪請求並以合併的形式提出 (具權限審理司法上訴的法院亦具職權審理定罪請求),因為僅

9 *中級法院*

第三十六條

管轄權

…

(二)作為第一審級,審判就下列人士因履行其職務而作出的行為,針對彼等所提起的訴訟:

(1)廉政專員、審計長、警察總局局長及海關關長;

(2)行政會委員及立法會議員;

…

(八)作為第一審級,審判對下列人士及機關所作的行政行為或屬行政事宜的行為,或所作的有關稅務、準稅務或海關問題的行為提起上訴的案件:

(1)行政長官、立法會主席及終審法院院長;

(2)司長、廉政專員、審計長、檢察長、警察總局局長及海關關長;

(3)立法會執行委員會;

(4)推薦法官的獨立委員會及其主席、法官委員會及其主席、中級法院院長、第一審法院院長及監管辦事處的法官;

(5)檢察官委員會及其主席、助理檢察長及檢察官;

(6)在行政當局中級別高於局長的其他機關;

(九)審判對行政機關履行行政職能時制定的規定提出爭執的案件;

(十)審判要求中止某些行政行為及規範的效力的請求,只要該法院正審理對該等行政行為所提起的司法上訴及對該等規範所提起的申訴,以及審判關於在該法院待決或將提起的上訴的其他附隨事項;

(十一)審判在該法院待決的行政、稅務或海關上的司法爭訟程序內,或就將提起的上述程序要求預先調查證據的請求;

(十二)審查有管轄權的第一審法院在處理行政違法行為的程序中所作的科處罰款及附加制裁的裁判;

10 *《澳門特別行政區行政司法的改革》,刊登於《澳門大學法律學院學報》,第六年,第十三期,2002年,第192及續後數頁*。

當選擇利用給付之訴時, 可從該規定中得出:對於應實施沒有作出的行為或拒絕實施私人認為合法的行為之實體, 審判權限應退回至行政法院。

有關學說側重認為審理這些訴訟的權限應授予具職權審理司法上訴的法院, 司法上訴中的實體充當着義務主體, 並藉着此地位引用對請求之合併作出規定的訴訟法, 當中規定:*不論管轄法院為何, 得與要求命令作出依法應作之行政行為之請求合併*(《行政訴訟法典》第一百零七條)。

學術界歷來認為[11]有關爭論根據組織法第三十六條第二款及第四十四條第二款第(五)項[12]來獲部分解決, 並授予中級法院及終審法院職權審理就當中的行政實體因履行其職務而作出的行為所提起的訴訟。

奇怪的是, 組織法第三十條第五款第(五)項相信行政法院具管轄權審理所有*對行政機關在處理行政違法行為的程序中科處罰款及附加制裁的行為, 以及法律規定的其他行為提起上訴的案件*[13]。

然而, 考慮到實質性的行政行為及訴訟法確立的完全審判權制度, 法官可修改罰款以及附加處罰的種類與措施(《行政訴訟法典》第一百一十八條), 那麼, 審理其司法上訴的管轄權是否亦應根據義務主體而改變?

如此一來, 對法院的理解是甚麼?

關於對實施應作出之行政行為的判刑之訴, 中級法院2016年12月1日第409/2016號卷宗之合議庭裁決(由法官Cândido de Pinho擔任裁判書製作人)中, 制定了以下司法見解:

I - 若審理就行政長官作出的明示行為而提起司法上訴屬中級法院的權限, 那麼對同一行政實體的默示駁回行為之有效性的裁決亦由中級法院負責。故若在默示駁回或拒絕作出內容受羈束之某一行為的情況下作出依法應作之行為(《行政訴訟法典》第一百零三條第一款), 不屬於中級法院的職能, 那麼這便沒有意義。

II - 體系的關聯及一致性要求理解:被告所任職務的性質、職務種類及重要性在該訴訟中應確定其審議的職權(因此包括《行政訴訟法典》第一百零七條提到的規範性依據

---

11 VIRIATO LIMA與ÁLVARO DANTAS,《行政訴訟法典註釋》, 澳門特別行政區法律及司法培訓中心, 2015年

12 *第三十六條*

中級法院有管轄權:

…

(二)作為第一審級, 審判就下列人士因履行其職務而作出的行為, 針對彼等所提起的訴訟:

(1)廉政專員、審計長、警察總局局長及海關關長;

(2)行政會委員及立法會議員;

第四十四條

二、終審法院有管轄權:

…

(五)審判就行政長官、立法會主席及司長因履行其職務而作出的行為, 針對彼等所提起的訴訟, 但法律另有規定者除外

13 關於行政違法行為之概念及其相應制度, 參閱10月4日第52/99/M號法令的行政上之違法行為之一般制度及程序。

「不論管轄法院為何」)。

行政違法行為帶來了關於管轄權的衝突, 但其很快便得到終審法院解決, 但相反地, 尤其是在2006年5月3日第6/2006號卷宗之合議庭裁決中, 內容如下:

行政法院有管轄權審理針對行政違法案件中適用罰款的行政行為提起的上訴, 無論相關行為的行為人是誰。

然而, 雖然司法見解似乎能解決這些問題, 但法理上認為這些表面上的分歧可通過立法來解決。

最後, 應重點談及作為第一審級, 中級法院最終具管轄權審理所有就規定作出的申訴程序(因為《司法組織綱要法》向中級法院授予的在此範圍內的管轄權限制了市政機關發佈的規定, 並同時被2002年1月1日開始生效的第17/2001號法律廢除)。

而關於對司法裁判提起的上訴[14], 該法規定中級法院作為第二審級, 具權限審理對第一審法院的裁判提起上訴的案件, 包括同一項所述之所有法院對司法裁判提起的一切上訴(一般審判法院裁決提起之上訴案件, 如行政法院所作之判決的上訴)。

儘管行政法院確實是第一審法院, 但我想知道, 有系統地劃分管轄權以審判法院間兩項命令的上訴, 其至少在象徵層面上, 對兩級審判原則而言並非可取, 甚至是不理想, 但有關規定闡明中級法院的管轄權屬一般審判權, 而第(八)項亦闡明了行政及稅務事宜上的管轄權。

無論如何, 緊接《基本法》之後的《司法組織綱要法》認可中級法院作為就行政審判權作出上訴的真正審級。

基於地區及人口的規模, 以及行政事宜上所產生的爭議, 這一立場都可被理解。

我認為難以領會的是缺乏行政及稅務訴訟的專門分庭。

另外,《司法組織綱要法》的原文特別提及到, 中級法院所有行政及稅務訴訟程序的分配由法官委員會預先任命的兩位獨任法官負責(第三十八條第三款)。

當然, 這一妥協解決方法備受批評[15]。因為通過設立具其它專屬管轄權的獨立分庭, 法官便能更有審判行政及稅務問題的意欲, 確立組織的特別規定便變得更為合適, 雖然確定向兩位獨任法官分配行政及稅務上的司法爭訟程序, 但法律始終沒有帶來專業化, 儘管有關情況已得到緩和, 但法官並不能只處理行政及稅務程序。

而令人驚訝的是, 有關規定經第9/2009號法律修改後, 進一步違背了兩級審理原則, 故決定設立刑事程序分庭, 其具審判刑事性質之案件的職權(可能是由於這些案件程序的比重);以及設立一個程序分庭以審判其餘案件, 並消除原文當中記載的行政及稅務事宜上唯一的限制。

依然針對兩級審判原則問題, 純粹出於好奇心, 最近的另一項法律(第5/2016號

14 *第三十六條*

中級法院有管轄權:

(一)審判對第一審法院的裁判提起上訴的案件, 以及對自願仲裁程序中作出而可予以爭執的裁決提起上訴的案件。

15 JOÃO LUÍS DIAS SOARES,《***澳門特別行政區行政訴訟的制度***》,《澳門公共行政雜誌》第55期, 第15卷, 澳門特別行政區, 2002年 No. 1, 第7至52頁。

法律, 名為《醫療事故法律制度》[16]) 迴避了行政法院審理的, 歸其管轄的問題：*所有關於澳門特別行政區、其他公共實體及其機關據位人、公務員或服務人員在公共管理行為中受到損害而提起的非因合同而產生的民事責任的訴訟(包括求償訴訟)之審判。*

而在《司法組織綱要法》方面, 對於兩級審理及有效的司法保護, 僅有簡短幾句說明。

就行政法院的裁決向中級法院提出司法上訴, 其按事實並依法審理。在此, 您們不會有疑問。

然而, 考慮到中級法院擴大管轄權以審理第一審的眾多案件, 以及就其裁決向終審法院提出司法上訴, 儘管可按事實事宜及法律來審理對司法裁判其它事宜提起之上訴, 但僅按法律問題來審理針對行政上的司法爭訟[17] 而提起的上訴案, 那我們可以說基本權利壓制了有效的司法保護嗎？

當法律賦予終審法院管轄權審理第一審眾多卷宗時, 例如要求中止某些行政行為的效力的請求, 只要該法院正審理對該等行政行為所提起的上訴；以及審判關於在該法院待決或將提起的上訴的其他附隨事項；以及在該法院待決的程序內或就將提起的程序要求預先調查證據的請求, 問題便更加嚴峻。

但在澳門的法律界引起更多爭議的是, 作為第一審級, 不得就終審法院的裁決提出上訴, 而終審法院只由三位顧問組成、不設分庭, 故不可能像葡萄牙的模式那樣, 就此事宜的合議庭裁決提出上訴。

這些問題引起澳門社會廣泛討論, 特別是針對某一或其它實體的刑事程序, 但仍未找到解決方法……

我要結束這一關於組織方面的演講部分。

*

關於訴訟方面, 我要說的是,《行政訴訟法典》是澳門行政訴訟法的重要標誌, 因為當中遵循《基本法》第三十六條所提及的, 明確並象徵性地確立了有效的司法保護原則(第二條)。

正如VIRIATO LIMA與ÁLVARO DANTAS所言[18]：

1. 在本條中, 與以往的行政訴訟法相比, 其正以革新的方式對有效的司法保護進行立法。按照更確切的學說, 可以說這一原則意味着「由行政法院對權利、法定利益或對任何受行政法保護的法律立場所實施的司法保障, 當中存在爭議」。

...

5. 公權利對有效司法保護的主要適用範圍表現在有權就於合理期限內就提出之請求獲得裁判。該權利的這一方面在《司法組織綱要法》第六條第三款中有記載, 而非在本條款(……)

16 醫療事故定義為因過錯違反醫療衛生方面的法規、指引、職業道德原則、專業技術知識或常規作出的醫療行為而損害就診者的身體或精神的健康的事實, 不論該行為屬作為或不作為。

17 根據組織法第四十七條第一款規定, ***在作為第二審級審判上訴案件時, 終審法院審理事實上及法律上的事宜, 但訴訟法律另有規定者除外,*** 然而訴訟法第一百五十二條規定, ***對中級法院之合議庭裁判提起之上訴, 僅得以違反或錯誤適用實體法或訴訟法, 或以被爭議之裁判無效為依據***。

18 ***前述著作***第9至11頁。

...

7. 考慮到《行政訴訟法典》的立法者訂定有效司法保護原則的方式, 可以說透過該原則, 這種司法保護是全面且沒有漏洞……

那麼, 這一原則如何在訴訟法中得到實現呢?

在此應該回顧訴訟法於1999年開始生效的時候, 當時在葡萄牙, 主張維護客觀主義的模式的辯護人仍在討論行政訴訟的改革, 該客觀主義的模式主要集中在《行政法院訴訟法》[19] 的合法監督, 當中簡介了針對主觀形勢的新的且主要的防範性訴訟手段及傳統手段之修訂。為了更有效地保障個人權利, 特別透過消除證據方法的限制、引入加強法院權力及保障判決效力的手段, 以及合理案件中賦予完全審判權力。一方面, 辯方反對較為主體化的模式, 眾所周知, 隨着2月22日第15/2002號法律(於2004年1月1日開始生效)核准《行政法院訴訟法典》, 該模式主要側重於行政法律關係及私人利益的全面保護, 優先處理緊接撤銷性司法上訴進行的具完全審判權的行政訴訟, 以作範例[20]。

澳門所選擇的兩級結構, 是客觀主義的模式與主體化模式的各方各面之結合(以電影的術語來說,《行政訴訟法典》可看作是《行政法院訴訟法》的2.0版)

因此, 對於主要手段, 我們有:

一方面, 遵循司法上訴程序的客觀形勢的手段:

- 行政行為申訴;
- 對規範提出爭議;
- 選舉上的司法爭訟;以及
- 行政違法行為程序中對所作行為提出上訴

另一方面, 遵循訴訟方式(宣告普通民事訴訟程序)的主觀形勢手段:

- 確認權利或受法律保護之利益之訴;
- 命令作出依法應作之行政行為之訴;
- 提供資訊、查閱卷宗或發出證明之訴;
- 行政合同之訴;
- 實際履行非合約民事責任之訴;以及
- 特別法規定出現爭議時須提起行政上之司法爭訟中之訴之行政法律關係。

19 7月16日第267/85號法令所核准之《行政法院訴訟法》;該法令係藉8月7日第220/86號法令命令在澳門適用, 並公布於1986年12月29日第52期《澳門政府公報》;

20 特殊行政訴訟有其自身的程序, 並以客觀主義來規定, 其遵循一般行政訴訟的形式, 亦即民事訴訟模式、各類與合同有關的案件、合同外民事責任等等。然而, 經10月2日第214-G/2015號法令的最近一次修改, 捨棄了這一兩級模式(特殊行政訴訟 / 一般行政訴訟), 並確立了一元制(單一行政訴訟)。

另外, 我們有保存措施, 除了傳統的行為效力中止程序, 提前取證程序及勒令作出一行為外, 以革新方式規定了規範效力的中止行為之可行性, 並首次出現了非特定保存程序, 為任何適當的保存措施所提出的上訴打開了大門, 相關的保存措施旨在保障受威脅的權利或利益, 但僅涉及不可處分的, 受公共利益服務影響之利益則除外。

執行包括與履行判決相關之規定(如與旨在執行強制措施有關的規定)的程序時, 以革新方式制定了施加強迫性金錢處罰的可行性。

關於這一模式的優點, LINO RIBEIRO於引用的文章中如下所述:

……事實上, 在兩種模式之間, 並不存在一個完全徹底的劃分, 平衡地結合客觀主義的模式及主體化模式, 是我們謹慎的取向, 我們甚至認為這是一個不錯的解決方法, 因為只有這樣才能取兩者之長。

如果說, 主體化模式為面對行政當局的權利受保護的行政相對人提供了更為集中的保障, 那麼, 亦必須承認客觀主義的模式使合法性得到了更廣泛的保障, 這為那些非法律關係主體的利害關係人開啓了公正之門。

作為合法行政監督, 對於客觀主義模式的正向方面, 我個人仍要強調檢察院在不同訴訟程序階段, 不僅僅在遵循司法上訴程序的手段(初端、中間及最終檢閱時, 有權提出新的先決問題、宣判裁決以及有權要求跟進卷宗)、更在訴訟(如不是原訴人, 則進行意見書的最終檢閱)、保全程序(宣告不應作之行為效力中止並對所有保全措施進行最終檢閱)、交付一定物的執行或作出事實的執行(最終檢閱)、還有在平常上訴及合議庭裁判互相對立方面, 具參與程序的廣泛的權力和義務。

然而, 關於賦予檢察院實行公共行為的權力, 或許*在收到私人的申訴時, 至少有理由表明了相關的特定行政行為之不法性……有關學說一直傾向於機會原則, 而非嚴格的合法性原則*–見VIRIATO LIMA及 ÁLVARO DANTAS[21]。

關於提起上訴的正當性, 存在顯著放寬, 以便賦予法人維護其受損利益的行為上之正當性。儘管在提出規定時不對私法人或公法人之間作任何區分, 但事實上, 我不清楚關於行政間衝突的具體案例。

回到LINO RIBEIRO就所採用模式的分析, 其更維護:

行政司法訴訟保留了維護客觀合法性, 並不意味着行政之訴完全採納了權利主體化體系。

只要簡要閱讀一下新的《行政訴訟法典》, 我們就會發現在行政司法訴訟中, 為了擴大保護個人權利的範圍及有效性, 加入了許多主體化因素。

在此意義上對訴訟程序進行了所提示的修改, 使其不再是「針對一個行為」的訴訟, 而是真正「訴訟主體」之間的爭議。例如, 建立了訴訟主體平等原則(第23條), 撤銷之訴與其它訴求合併的可能性, 成為一個具完全審判權的司法訴訟程序(第24條), 被

21 ***前述著作***, 第136頁。

訴當局的答辯制度 [22], 代替了娓婉的「回應」(第52條), 在被訴實體不送遞行政卷宗的情況下舉證責任倒置(第55條第7款)以及接納所有形式的證據, 而不像以前那樣僅僅是文件據 [23]。

仍是關於司法上訴方面, LINO RIBEIRO於上述文章中對捨棄作為司法上訴標的之執行特定行政行為的概念表示讚揚, 並指出作為改革的正向方面, 新標準認定了可上訴行為[24] [25]。

同樣地, JOSÉ CÂNDIDO DE PINHO[26] 如下寫道:

《行政訴訟法典》似乎傾向支持現代主觀主義。縱使司法上訴沒有丟失其永恆之單純合法性形式之性質(第二十條)[27], 然而, 可以肯定司法上訴之標的需為產生對外效力且具有即時損害性之行為(第二十八條第一款), 或可立即執行之行為(第二十八條第二款)。如損害之重要性在上述規定已為明顯, 則在第三十三條a)項之規定中更為明顯了, 當中指出正當性之存在前提取決於是否擁有被司法上訴所針對之行為侵害之權利或受法律保護之利益, 又或至少需指稱在司法上訴理由成立時具有直接、個人及正當利益。

現在快速進入訴訟方面的議題。為了保障有效的司法保護在實施應作出之行為上獲得行政當局的判決, 無容置疑地要給予本質上的創新性及要邁出一大步。

這是前述模式的重大躍進, 因此我不會在請求前提的微小細節作延伸討論, 或討論是否有必要明確規定這一訴訟手段之標的旨在為着私人的請求而非為着遺漏或被拒絕之行為。我只想知道, 若就不同情況(欠缺行政程序之交付、欠缺對立利害關係人的身份資料與不正當執行中止效力的行為, 以及未履行判決)規定了強迫性金錢處罰的可行性, 那麼對同等保護請求作出規定便是不可取的。除此之外, 當訴訟標的是沒被規定的

---

22 在自認事實的處罰下, 緩和地予以提出爭執的責任 (第五十四條), 但進一步禁止司法上訴所針對的實體之當事人陳述(第六十六條第三款)……

當不提交證人名單或不指出證人應作證言之事實時, 則通知彌補不當之處(第五十三條第二款及第五十一條第三款)

另一方面, 儘管答辯中的維護集中審理原則生效, 但司法上訴所針對的實體(及對立利害關係人)可於上訴陳述書中提出阻礙審理上訴的問題。

23 儘管不得透過當事人陳述而取得(第六十六條第三款), 但在遵循這一程序形式的選舉上的司法爭訟上, 僅得採納書證(第九十六條第二款)。

24 第二十八條

一、對產生對外效力而不受必要行政申訴約束之行政行為, 可提起司法上訴。

二、然而, 即使有關行為受必要行政申訴約束, 但根據法律或行政決定須立即執行者, 對該行為亦可提起司法上訴。

25 *作者指出對撤梢之訴比較積極的革新之一, 是突出了行為可訴性的待徵。*

以前法律界定可訴行為的標準是「具有確定性及具有執行力的行為」的概念, 亦是唯一暗示加害的存在可作為具有提赳行政司法訴訟正當性之處。現行法律第二十八條將可訴行為認定為「產生對外效力而不受必要行政申訴約束」。

26 《*行政訴訟法培訓教程*》, 第二版, 法律及司法培訓中心, 澳門特別行政區, 2015年, 第301頁。

27 *第二十條*

在司法上訴中僅審理行為之合法性, 其目的在於撤銷司法上訴所針對之行為, 或宣告其無效或法律上不存在;但另有規定者除外。

默示行為時, 如同在司法上訴[28]時一樣, 在程序待決時實施不批准的明示行為, 可能會對訴訟程序進行客觀修改, 或許是由於遵循不同程序的訴訟手段, 在這些情況下, 訴訟程序會被廢除[29]。然而, 我認為未來可就這些情況考慮程序變換的可行性。

當然, 有些情況需要修飾。

例如, 對於效力中止的情況, 需要理解的是, 按照規範請求(僅指需要結合書證的請求)及程序(不規限於在提出答辯與判決之間提出證據的階段)之間的共同詮釋, 以利於臨時緊急手段的立場[30] 為由, 不接納人證的提出。

如Torrão法官所言, 以有效司法保護之名義, 其他人認為在法典沒有明確禁止, 以及只能藉此才能證實並支持司法上訴慣用制度的補充適用[31] 的前提條件下, 應採納人證。

以我愚見, 似乎不需要考慮得如此長遠。我認為這足以訴諸於形式合適原則[32], 因此, 僅當援引不能透過書證所證實的事實時, 才採納人證。

在執行方面, 法典加入了撤銷性判決之執行或對行政行為無效的宣告, 以提供事

28 第八十一條

(對默示駁回提起司法上訴後作出或知悉明示行為)

一、在針對默示駁回之司法上訴待決期間, 如作出未能滿足或未能完全滿足司法上訴人利益之明示行為, 則司法上訴人得聲請司法上訴以該明示行為為標的繼續進行, 並有權陳述新依據及提出不同之證據方法, 只要:

a)上述聲請係自該明示行為作出公布或通知時起十五日期間內提出;如先前未有作出通知, 則透過司法上訴知悉該明示行為時視為獲通知;及

b)法院有管轄權審理對該明示行為提起之司法上訴。

二、如明示行為係在對默示駁回提起司法上訴之日以前作出, 且在提起司法上訴之日以後始就該明示行為作出公布或通知, 又或司法上訴人在該日之後始透過任何方式知悉該明示行為, 則亦適用上款之規定。

三、即使不提出第一款a項所指之聲請, 仍可按一般規定對明示行為提起司法上訴。

29 VIRIATO LIMA及ÁLVARO DANTAS, *前述著作*, 第313頁:

若提出訴訟後, 實施(駁回的)明示行為, 並公佈及通知利害關係人, 基於訴訟程序的嗣後不能, 以及基於消失的前提條件, 其會被廢除,

30 《行政訴訟法典》第一百二十三條第三款如下規定:

聲請人應於聲請書中指出其本身以及因中止有關行為效力而可能直接遭受損失之對立利害關係人之身分、居所或住所, 指明有關行為及指出作出行為者之身分, 並以分條縷述方式詳細列明請求之依據, 以及附具其認為必需之文件;

(……)

就此而言,《行政訴訟法典》第一百二十九條第三款規定:

附具答辯狀或有關期間屆滿後, 將卷宗送交檢察院, 以便其在兩日內作出檢閱, 其後將卷宗送交法官以作裁判, 或送交裁判書製作人以便其在評議會下次會議中將之提交而無須作檢閱;僅當任一助審法官提出請求時, 方須作出檢閱, 在此情況下, 在該次會議後舉行之下次會議中作出裁判。

31 詳見JOÃO ANTÓNIO VALENTE TORRÃO, *《人證於澳門《行政訴訟法典》所規定的中止行政行為效力程序中的(不)可採納性》*, 刊登於《公共行政雜誌》第114期, 第29卷, 2016 N.º.4, 第63至88頁。

32 *《民事訴訟法典》第七條(形式合適原則)*

如法律規定之程序步驟並不適合案件之特殊情況, 法官經聽取當事人意見後, 應依職權命令作出更能符合訴訟目的之行為。

實, 當中如VIRIATO LIMA與ÁLVARO DANTAS[33] 所說的, 這至少值得討論。

除了這些及其它的細節外, 改革在各方面均充分地展現了積極的一面。

我重新引用LINO RIBEIRO於引用的文章中的話, 來結束這一介紹:

除了我們已提及的創新之外, 改革觸及了許多其也一直有待回答的問題:設立了唯一一個針對行政規範提出司法爭議的訴訟手段, 取締了複雜無用的二元訴訟手段;設立了一類有關勒令提供資訊及發出證明書的「訴」, 並將範圍擴大至提供非訴訟文件(……);創立「強制性金錢處罰」(……);在保存程序方面十分廣泛, 在某些情況下規定了司法上訴的中止效力, 承認了消極內容的行為、無效行為以及政規範的中止有效, 擴大至命令行政機關作出一個行為, 以及為了保障基本權利(……)。

最後, 您們可在此探討更多細節問題, 但我認為上述註釋能給予一個願景。儘管簡略, 但希望澳門行政上的司法爭訟的核心, 尤其在遠超葡萄牙模式方面, 能更廣泛。

謝謝。

Beatriz Cruz

33 ***前述著作***, 第431頁

官樂怡基金會
FUNDAÇÃO RUI CUNHA
Por Macau, Mais e Melhor. 為澳門・無私奉獻・精益求精
PESSOA COLECTIVA DE UTILIDADE PÚBLICA ADMINISTRATIVA 行政公益法人

CREDDM
Centro de Reflexão, Estudo
e Difusão do Direito de Macau
澳門法律反思研究及傳播中心

ISSN 2307-9339
9 772307 933008